

02.3

Un exemple de convergence (sans retenue ?) du droit fiscal interne et du droit de l'UE : l'article 182 B appliqué aux prestations de services rendues par les entreprises danoises



Laurent LECLERCQ,
Avocat associé, FIDAL

Charles RASPAIL,
Avocat, FIDAL

Dans la mesure où il prévoit l'application à un revenu brut d'une retenue à la source dont le taux est égal au taux normal de l'IS et qui s'avère presque systématiquement non restituable, l'article 182 B du CGI, lorsqu'il s'applique à des entreprises résidentes de l'UE, est, par essence, discriminatoire (V. § 5). Cette discrimination a conduit l'administration fiscale à prévoir un mécanisme de

restitution de la retenue prélevée pour les entreprises danoises rendant des services à des entreprises françaises. Pour autant, ce mécanisme ne permet pas de mettre totalement en conformité l'article 182 B du CGI au droit de l'Union européenne (V. § 7). Le présent article propose des voies d'amélioration tant pour le contribuable que pour l'État français (V. § 8).

Introduction

1. L'article 182 B du CGI institue une retenue à la source sur les produits¹ issus de services rendus ou utilisés en France, « lorsqu'ils sont payés 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 ».

Lorsque le prestataire est une personne physique, cette retenue à la source constitue un acompte sur le paiement de l'impôt sur le revenu. Si cet acompte est supérieur à l'impôt sur le revenu dû par le contribuable sur ses revenus de

source française, le contribuable est en droit de réclamer la restitution de l'excédent de retenue².

Lorsque le prestataire est une personne morale, tout dépend du point de savoir si cette dernière est également redevable de l'impôt sur les sociétés ou non : dans le premier cas, *a priori* rarissime, la retenue à la source prélevée conformément à l'article 182 B devrait constituer un acompte sur l'impôt sur les sociétés³ dont l'excédent devrait pouvoir faire l'objet d'une restitution. En revanche, lorsque la société étrangère n'est

1 Ceux-ci sont des revenus de source française conformément à l'article 164 B, II du CGI.

2 Cette possibilité de restitution n'a été clarifiée que récemment par le législateur (L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 13 : FI 1-2019, n° 6, § 1).

3 CE, 17 févr. 2015, n° 373230. Cette jurisprudence est légalisée par l'article 13 précité de la loi de finances pour 2019 pour les revenus non salariaux perçus à compter du 1^{er} janvier 2020

4 CE, 15 juin 2016, n° 379852, SAS Festina France.

pas soumise à l'impôt sur les sociétés en France, la retenue doit plutôt s'analyser comme un prélèvement *sui generis*⁵ non restituable.

2. Le caractère non restituable de la retenue à la source de l'article 182 B du CGI est clairement préjudiciable au contribuable, car la **retenue s'applique sur le montant brut des revenus**.

Le Conseil constitutionnel a récemment validé cette méthode de calcul au regard du principe d'égalité devant les charges publiques⁶.

Il retient que si les entreprises non résidentes sont imposées sur le montant brut de leurs rémunérations sans pouvoir déduire de charges, cette différence de traitement avec les entreprises établies en France, qui sont admises à déduire les charges engagées pour leur activité et ne sont donc imposables que sur leur seul bénéfice, est fondée sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi.

Il s'agit de 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 »⁷.

Au regard de cette dernière formulation, il pourrait être soutenu que l'application d'une retenue à la source sur une base brute devrait être écartée lorsque, dans le cadre des opérations de contrôle fiscal, l'administration dispose des moyens de procéder aux investigations nécessaires pour apprécier si les conditions de fond relatives au calcul de la retenue à la source sur une base nette sont satisfaites.

En effet, il n'y a pas, dans ces circonstances, de raison impérieuse d'intérêt général de contraindre la société à verser la retenue à la source sur une base brute alors que tous les éléments permettant de mettre en recouvrement une imposition sur une base nette sont disponibles et peuvent être pris en compte.

Dans sa décision du 24 mai 2019, le **Conseil constitutionnel a également validé l'article 182 B du CGI au regard du principe d'égalité devant la loi**. En effet, il a indiqué que la possibilité d'imputer la retenue à la source sur le montant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés a pour objet d'éviter une double imposition et ainsi une différence de traitement entre les résidents et les non-résidents⁸. Or, comme nous venons de le voir, cette faculté d'imputation de la retenue à la source n'existe pratiquement jamais pour les sociétés étrangères qui sont dans le champ de l'article 182 B du CGI.

3. En pratique, peu de sociétés étrangères se plaignent de ce traitement défavorable. En effet, **l'article 182 B s'applique sous réserve des dispositions des conventions fiscales**

internationales qui, le plus souvent, écartent l'application de ce régime, en tous cas pour les prestations de services relevant de l'article « bénéfiques des entreprises ».

Mais les **entreprises danoises ne peuvent plus se prévaloir, à leur grand dam, d'une telle convention**. En effet, l'État danois a décidé unilatéralement de mettre fin à la convention fiscale le liant à l'État français à compter du 1^{er} janvier 2009.

Cela dit, en vertu d'une **doctrine administrative** adoptée à la suite de la dénonciation de cette convention fiscale, les sociétés danoises peuvent réclamer, par voie contentieuse, le reversement de la fraction de l'impôt payé en France qui excède celui auquel elles auraient été soumises si elles avaient été résidentes de France, sous réserve de respecter certaines conditions⁹. Dans un arrêt du 24 octobre 2018, le Conseil d'État a jugé que ce droit à restitution n'était pas subordonné à la condition que les revenus de source française en cause fassent l'objet d'une imposition effective au Danemark¹⁰.

Si cette doctrine permet ainsi de mettre le régime prévu par l'article 182 B en conformité au droit de l'UE (I), cette conformité n'est valable que dans une certaine mesure seulement (II).

I. La retenue à la source de l'article 182 B du CGI confrontée au droit de l'UE

A. Si la retenue à la source comme technique d'imposition n'est pas incompatible avec le droit de l'UE...

4. La jurisprudence européenne a déjà eu l'occasion de se prononcer sur la compatibilité des retenues à la source comme technique d'imposition des non-résidents avec la liberté de prestation des services¹¹.

La Cour de justice de l'Union européenne a ainsi jugé que l'application aux prestataires de services non résidents de la retenue à la source comme technique d'imposition, alors que les prestataires résidents ne sont pas soumis à une telle retenue à la source, constitue une restriction à la libre prestation des services, mais qui peut être justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général.

À cet égard, dans son arrêt du 3 octobre 2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, la Cour de justice a ainsi relevé que « la procédure de retenue à la source et le régime de responsabilité lui servant de garantie constituent un moyen légitime et approprié d'assurer le traitement fiscal des revenus d'une personne établie

5 Pour reprendre les termes employés par J. Burguburu dans sa chronique sous CE, 25 mai 2007, n° 288288, GIE Compagnie industrielle des polyéthylènes de Normandie : RJF 8-9/07, p. 703.

6 CC, 24 mai 2019, n° 2019-784 QPC. Sté Cosfibel Premium : FI 3-2019, n° 7.

7 *Ibidem*, consid. 8.

8 *Ibidem*, consid. 12.

9 BOI 14 B-2-10, 29 juill. 2010. - BOI-INT-CVB-DNK, 28 juill. 2016.

10 CE, 24 oct. 2018, n° 413935, Stés SimCorp A/S et SimCorp France ; FI 1-2019, n° 7, § 3, à propos d'une société danoise déficitaire, qui n'avait donc pas payé effectivement d'impôt au Danemark.

11 CJUE, 13 juill. 2016, C-18/15, Brisal – Auto Estradas do Litoral SA. - CJCE, 15 févr. 2007, C-345/04, Centro Equestre da Lezíria Grande. - CJCE, 3 oct. 2006, C-290/04 FKP Scorpio Konzertproduktionen. - CJCE, 12 juin 2003, C-234/01, Gerritse.

en dehors de l'État d'imposition et d'éviter que les revenus concernés échappent à l'impôt dans l'État de résidence ainsi que dans l'État où les services sont fournis¹² » et que « l'application de la retenue à la source représentait un moyen proportionné d'assurer le recouvrement de la créance fiscale de l'État d'imposition¹³ ».

Ainsi, la Cour de justice considère que la nécessité de garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt constitue une raison impérieuse d'intérêt général justifiant une restriction à la libre prestation des services. Cette solution a été réitérée par la Cour après l'entrée en vigueur de la directive concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des impôts¹⁴.

S'il n'y a donc pas de violation de la libre prestation de services en raison de la technique de perception de l'impôt elle-même, le calcul de la retenue à la source sur une base brute est en revanche incompatible avec le droit de l'UE.

B. ...le fait qu'elle soit établie sur une base brute constitue en revanche une discrimination potentiellement condamnable

5. De manière générale, en vertu du droit de l'UE, les sociétés non résidentes d'un État membre ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde que celle à laquelle sont assujetties les sociétés résidentes de cet État, lorsqu'elles sont placées dans la même situation.

Or, l'article 182 B du CGI implique un paiement de la retenue à la source sur une base brute alors que les résidents de France rendant les mêmes prestations de services ne seraient imposés à l'IS que sur le profit qu'ils retirent de ces prestations.

La Cour de justice a plusieurs fois jugé que les stipulations des traités relatives à la libre prestation de services et à la liberté d'établissement s'opposent à une législation nationale qui prend en compte, lors de l'imposition des non-résidents, les revenus bruts sans déduction des frais professionnels, alors que les résidents sont imposés sur leurs revenus nets, après déduction de ces charges¹⁵.

À ce titre, la Cour considère, pour ce qui est de la prise en compte des frais professionnels ayant un lien direct avec l'activité exercée, que les prestataires résidents et les prestataires non résidents sont placés dans une situation comparable¹⁶.

En revanche, une restriction à la libre prestation des services peut être admise si elle se justifie par des raisons impérieuses d'intérêt général et, si tel est le cas, à la 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'atteindre¹⁷.

6. Les juges du fond français ont, pour les entreprises relevant de l'IS, retenu déjà à plusieurs reprises la non-conformité de l'article 182 B du CGI au droit de l'UE.

Ainsi, dans un arrêt devenu définitif du 15 novembre 2016, la Cour administrative d'appel de Versailles a jugé que « l'article 182 B du code général des impôts, en ce qu'il impose les redevances versées à son prestataire de droit danois à un taux uniforme de 33,1/3 % sur leur montant brut, alors que ces mêmes revenus le seraient, s'agissant d'un prestataire résident, à un taux inférieur de 15 % prévu à l'article 39 terdecies du code général des impôts, sur un montant net de frais directement liés à l'activité créatrice des revenus imposables méconnaît le principe de libre prestation de services protégé aux articles 56 et 57 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne »¹⁸.

Le Tribunal administratif de Montreuil a également jugé de la sorte le 16 juillet 2018¹⁹ :

« la société DSV Solutions France pouvait déduire de la base de la retenue à la source dont elle est redevable les frais engagés par les sociétés DSV Solutions Holding A/S et DSV A/S pour lui fournir les services acquittés, et pouvait a fortiori demander une telle déduction dans le cadre du rehaussement dont elle a fait l'objet. »

Nous l'avons dit, la doctrine administrative spécifique aux prestations rendues par des sociétés danoises aux sociétés françaises permet de corriger ou en tout cas d'atténuer cette différence de traitement, mais il reste encore un petit effort à faire.

II. La procédure de restitution imposée par la doctrine administrative dans le cadre des relations franco-danoises demeure perfectible

A. La doctrine administrative ne place pas les sociétés danoises tout à fait sur un pied d'égalité avec les sociétés françaises

7. La doctrine administrative BOI-INT-CVB-DNK prévoit qu'à compter du 1^{er} janvier 2009, lorsqu'une société qui a son siège de direction effective au Danemark est redevable d'une retenue à la source en France en application de l'article 182 B du CGI, la société française débitrice ou la société danoise bénéficiaire peut obtenir la restitution de la fraction de retenue à la source qui excède l'impôt auquel la société danoise aurait été soumise si elle avait été résidente de France, sous réserve de pouvoir apporter la preuve (i) que la mise en œuvre des dispositions prévues à cet effet par la législation danoise ne lui a pas permis d'imputer l'intégralité de l'imposition subie en France sur l'impôt dû au Danemark et (ii) que la société a

12 CJUE, FKP Scorpio Konzertproduktionen, pt 36

13 *Ibidem*, pt 37. - CJUE, Brisal – Auto Estradas do Litoral Brisal, préc., pt 21.

14 CJUE, Brisal – Auto Estradas do Litoral, préc., pt 21. - CJUE, 18 oct. 2012, C-498/10, X NV, pt 39.

15 *Ibid.*, pt 24. - CJCE, FKP Scorpio Konzertproduktionen, pt 42.

16 Not. CJCE, 12 juin 2003, Gerritse, préc., pt 27. - CJCE, 15 févr. 2007, C-345/04, Centro Equestre da Lezíria Grande, pt 23.

17 CJUE, X NV préc., pt 36.

18 CAA Versailles, 15 nov. 2016, n° 15VE01251, Sté Vétoquinol SA, pt 13.

19 TA Montreuil, 16 juill. 2018, n° 1744609, Sté DSV Solutions France.

subi en France une imposition plus lourde que celle à laquelle elle aurait été soumise si elle avait été résidente de France et soumise à ce titre à une obligation fiscale illimitée.

Ce remboursement ne peut toutefois être supérieur à la fraction non imputée sur l'impôt dû au Danemark.

Dans ces conditions, la société française débitrice ou la société danoise bénéficiaire a droit à une restitution égale à la différence entre (i) le montant de l'imposition prévue à l'article 182 B du CGI (soit la base brute multipliée par le taux normal de l'IS prévu par l'article 219, I du CGI) et (ii) un impôt théorique s'élevant à ce même taux normal multiplié par le montant net des revenus pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009, dans la limite de la fraction du crédit d'impôt non imputée sur l'impôt dû au Danemark²⁰.

La doctrine administrative prévoit ainsi que la retenue à la source doit être acquittée sur une base brute dans un premier temps. Dans un second temps, la société peut réclamer un dégrèvement de la retenue à la source calculée sur une base nette, sous réserve de respecter les conditions rappelées ci-dessus. Cette demande doit, selon la doctrine administrative, se faire par voie de réclamation contentieuse. Par conséquent, ce processus **oblige l'entreprise non résidente à faire l'avance de trésorerie correspondant à la retenue calculée sur une base brute, ce que la CJUE a condamné une fois de plus, et de façon particulièrement ferme, dans le récent arrêt Sofina**²¹.

On peut ajouter à cela que la retenue est prélevée trimestriellement, ce qui constitue, pour les sociétés françaises opérant le prélèvement, une charge administrative importante pour des services récurrents.

Le prélèvement de la retenue sur une base brute se conçoit certes lorsqu'au moment du paiement de cette retenue, les charges qui s'y rapportent ne sont pas précisément connues. Mais **dans le cadre de transactions intra-groupe**, les prestations relevant de l'article 182 B sont souvent des services facturés soit à prix coûtant (*cost-sharing agreement*), soit sur la base des coûts réels majorés d'une marge conforme au principe de pleine concurrence (*cost plus*). L'on sait donc au moment du paiement de la retenue que les charges se rapportant aux produits auxquels la retenue est appliquée sont soit égales à ces produits soit égales à ces produits diminués de la marge convenue.

Il serait donc **tout à fait envisageable, dans ce cas de figure, de limiter l'application de la retenue à l'IS calculé sur le profit**. Cela éviterait pour le prestataire danois une avance de trésorerie importante compte tenu de la différence existant entre la base brute et la base nette et pour l'État français de

rembourser cette avance avec des intérêts moratoires dont le taux est bien plus important que celui auquel il emprunte sur les marchés financiers.

À l'heure où nous écrivons ces lignes, la doctrine administrative ne corrige donc pas complètement la différence de traitement évoquée ci-dessus mais ce n'est peut-être qu'une question de temps...

B. Vers une tolérance de l'administration fiscale ?

8. Afin de tirer les conséquences de l'incompatibilité de l'article 182 B du CGI et de la doctrine administrative qui commente ces dispositions dans le contexte franco-danois avec le droit de l'UE, il serait **souhaitable que l'administration fiscale étende au cas de la retenue à la source prélevée conformément à l'article 182 B du CGI la mesure qu'elle a récemment adoptée s'agissant de l'article 244 bis B du CGI**.

Pour rappel, l'article 244 bis B du CGI prévoit que les cessions de titres de participations substantielles détenues dans des sociétés françaises par des actionnaires non résidents sont soumises à prélèvement à un taux de 12,8% pour les personnes physiques et de 33,1/3% pour les personnes morales.

Sous la pression du droit de l'UE, l'administration fiscale admet depuis longtemps que les sociétés européennes peuvent obtenir la restitution de la part du prélèvement qui excède l'impôt sur les sociétés dont elles auraient été redevables si elles avaient été résidentes de France. Cependant, les sociétés avaient l'obligation d'acquitter préalablement l'imposition prévue à l'article 244 bis B du CGI. Il en résultait une avance de trésorerie importante pour les entreprises européennes, dont la conformité au droit de l'UE était litigieuse.

Afin de résoudre cette difficulté, la doctrine administrative indique désormais qu'il « *est admis que le dépôt par la société étrangère, simultanément à la liquidation du prélèvement, de la réclamation justifiant qu'elle remplit l'ensemble des conditions requises, vaut sursis de paiement. La réclamation est ainsi accompagnée du seul paiement du prélèvement dû correspondant à l'impôt sur les sociétés théorique dont la société aurait été redevable si elle avait été une société résidente en France* »²².

Il suffirait donc, nous semble-t-il, d'étendre cette doctrine aux prestations entrant dans le champ d'application de l'article 182 B du CGI et dont les modalités de facturation sont suffisamment corrélées aux charges. **À moins que le législateur ne décide de soumettre ces prestations non plus à la retenue à la source mais à l'IS**. Ce serait, à proprement parler, un moyen d'assurer sans retenue la convergence de ce dispositif avec le droit de l'Union européenne.

L. LECLERCQ ET C. RASPAIL ■

20 Cette condition est toujours remplie en principe, car le droit danois applique cette même logique de base nette pour le calcul du crédit d'impôt imputable et le taux d'IS danois est inférieur au taux français.

21 CJUE, 22 nov. 2018, C-575/15, Sofina (voir l'article consacré à cette jurisprudence dans le présent dossier : FI 3-2019, n° 02.2. - Cf. aussi CJUE, gde ch., 26 févr. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, N Luxembourg 1 e.a, pt 161 : FI 2-2019, n° 5.3.

22 BOI-IS-RICI-30-20, 1^{er} août 2018, § 129.5.

