

REVENUS ET GAINS DIVERS

Chronique d'actualité



Laurent CHESNEAU

Responsable de la doctrine fiscale, Akilys Avocats
Maître de conférences associé,
Université Jean Moulin Lyon III
Centre de droit de l'entreprise,
Équipe Louis Josserand

Philippe LEGENTIL

Avocat associé, EY Société d'Avocats,
Chargé de cours à l'Université Paris 2

Revenus d'activité

> **Retenue à la source (CGI, art. 182 B)** - Le Conseil d'État, statuant sur la conformité au droit de l'UE de l'assiette de la retenue à la source prévue par l'article 182 B, I, a du CGI, considère que la liberté de prestation des services s'oppose à une législation nationale qui exclut que le débiteur de la rémunération versée à un prestataire de services non résident, déduise, lorsqu'il procède à la retenue à la source de l'impôt, les frais professionnels que ce prestataire lui a communiqués et qui sont directement liés à ses activités dans l'État membre où est effectuée la prestation, alors qu'un prestataire de services résident de cet État ne serait soumis à l'impôt que sur ses revenus nets, c'est-à-dire sur ceux obtenus après déduction des frais professionnels. Il juge également que cette retenue à la source s'applique à l'ensemble des bénéfices non commerciaux régis par le 1 de l'article 92 du CGI (V. § 1).

Autres plus-values des entreprises

> **Plus-values de cession de participations substantielles** - Le TA de Montreuil applique littéralement la doctrine administrative de 2008 limitant le taux d'imposition, prévu à l'article 244 bis B du CGI, d'une plus-value réalisée sur une cession d'une participation dans une société française par un associé non résident en France à celui qui aurait été applicable à la même cession de titres réalisée par une société française. Il juge que l'imposition aurait d'abord dû être liquidée au taux normal de 19 % puis restituée sur présentation d'une demande de remboursement de la différence entre le taux acquitté au taux légal et le taux qui aurait été dû par une société française ; pour le calcul de l'impôt dû, il fait application des dispositions en vigueur, s'agissant de la quote-part de frais et charges, à la date de clôture de l'exercice de la cédante et non à la date de la cession (V. § 8).

Revenus d'activité

1. Retenue à la source (CGI, art. 182 B) - Droit de l'UE - Libre prestation des services - Base nette - Frais professionnels - Le Conseil d'État, statuant sur la conformité au droit de l'UE de l'assiette de la retenue à la source prévue par l'article 182 B, I, a du CGI, considère que la liberté de prestation des services s'oppose à une législation nationale qui exclut que le débiteur de la rémunération versée à un prestataire de services non résident, déduise, lorsqu'il procède à la retenue à la source de l'impôt, les frais professionnels que ce prestataire lui a communiqués et qui sont directement liés à ses activités dans l'État membre où est effectuée la prestation, alors qu'un prestataire de services résident de cet État ne serait soumis à l'impôt que sur ses revenus nets, c'est-à-dire sur ceux obtenus après déduction des frais professionnels. Il juge également que cette retenue à la source s'applique à l'ensemble des bénéfices non commerciaux régis par le 1 de l'article 92 du CGI.

CE, 8^e et 3^e ch., 22 nov. 2019, n° 423698, SAEM de gestion du Port Vauban, concl. K. Ciavaldini (V. annexe 1)

2. La société de gestion du Port Vauban exerce l'activité de sous-amodiation de postes à quai dans le port Vauban pour le compte des associés de la société IYCA, auxquels elle reverse les loyers, minorés de ses frais de gestion. L'administration a considéré que les sommes reversées à des associés n'ayant pas d'installation professionnelle permanente en France rémunéraient des prestations relevant du a du I de l'article 182 B et les a assujetties à la retenue à la source. Le contentieux relatif à ces impositions supplémentaires a permis de préciser le champ d'application de l'article 182 B, et de reconnaître la base nette comme assiette de la retenue à la source, en conformité avec la liberté de prestation de services.

♦ Le champ d'application du a du I de l'article 182 B du CGI

3. L'article 182 B du CGI soumet à la retenue à la source certains revenus non salariaux versés par un débiteur qui exerce une activité en France à des bénéficiaires n'ayant pas d'installation professionnelle permanente en France. Au titre de ces revenus figurent les sommes versées en rémunération d'une activité déployée en France dans l'exercice de l'une des professions mentionnées à l'article 92 (a du I de l'article 182 B).

Le 1 de l'article 92 vise d'une part les revenus des professions libérales et professions assimilées, d'autre part les profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus. La formulation actuelle de ce texte, qui résulte de l'article 78 du décret du 20 juillet 1934, a fait de la catégorie des bénéfices non commerciaux la cédule-balai. Dans cette catégorie se trouvent tous les gains tirés d'une occupation ou

d'une exploitation lucrative, qu'ils soient professionnels ou non professionnels¹. Ainsi, il était permis de se demander si la retenue à la source du a du I de l'article 182 B, en visant la rémunération d'une profession, n'avait vocation à atteindre que l'activité des professions libérales ou l'ensemble des activités de la cédule-balai.

Cependant, il résulte des travaux parlementaires de la loi du 29 décembre 1976, dont est issu l'article 182 B, que l'expression « professions visées à l'article 92 du CGI » vise l'ensemble des bénéfices non commerciaux de cet article. Ainsi, c'est à l'ensemble des bénéfices régis par le 1 de l'article 92 du CGI qu'a vocation à s'appliquer la retenue à la source du a du I de l'article 182 B.

♦ La base nette, assiette de la retenue à la source conforme à la liberté de prestation de services

4. Le Conseil d'État juge que les articles 56 et 57 du TFUE « s'opposent à une législation nationale qui exclut que le débiteur de la rémunération versée à un prestataire de services non résident, déduise, lorsqu'il procède à la retenue à la source de l'impôt, les frais professionnels que ce prestataire lui a communiqués et qui sont directement liés à ses activités dans l'État membre où est effectuée la prestation, alors qu'un prestataire de services résident de cet État ne serait soumis à l'impôt que sur ses revenus nets, c'est-à-dire sur ceux obtenus après déduction des frais professionnels ». Il apporte ainsi une réponse attendue à la question de la base d'imposition de la retenue à la source.

5. La Cour de justice juge, au nom des libertés d'établissement et de prestation de services, qu'une législation nationale ne peut prendre en compte les revenus bruts sans déduction des frais professionnels lors de l'imposition des non-résidents alors que les résidents sont imposés sur leurs revenus nets après déduction de ces frais², ce dont il découle qu'un prestataire de services non-résident ne peut être assujetti à une retenue à la source liquidée sur une base brute alors qu'un prestataire de services résident de cet État ne serait soumis à l'impôt que sur ses revenus nets, obtenus après déduction des frais professionnels³.

Le respect du droit de l'UE est ainsi assuré par la doctrine administrative pour asseoir sur une base nette les retenues à la source appliquées avec le Danemark⁴, dont la convention bilatérale a été dénoncée, sous le contrôle du juge administratif⁵. Avec la présente décision du Conseil d'État, l'incompatibilité de la loi avec le droit de l'UE fait **obstacle à l'application de la base brute lorsque le prestataire est établi dans un État de l'UE, quel qu'il soit.**

1 CE, 30 juin 1971, n° 80372 : Dr. fisc. 1971, n° 38, comm. 1227 ; Dupont 1971, p. 353. - BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-40, 12 sept. 2012, § 840.

2 CJCE, 12 juin 2003, C-234/01, Arnoud Gerritse : Dr. fisc. 2004, n° 13, comm. 374, concl. P. Léger ; RJF 10/2003, n° 1189.

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

4 BOI 14 B-2-10, 29 juill. 2010, repris au BOI-INT-CVB-DNK.

5 CE, 24 oct. 2018, n° 413935, Stés SimCorp A/S et SimCorp France, concl. R. Victor : FI 1-2019, n° 7, § 2, comm. L. Chesneau. - CAA Versailles, 9 juill. 2019, n° 16VE02825, SAS Damolin Etrechy, concl. N. Chayvialle : FI 4-2019, n° 7, § 7, comm. L. Chesneau.

6. En revanche, lorsque le prestataire n'est pas établi dans l'UE, la liberté de prestation de services n'est pas invocable, et l'imposition peut être établie sur une base brute⁶.

Il n'est pas alors possible de transposer les principes d'imposition issus des libertés européennes aux principes constitutionnels d'égalité⁷. En se fondant sur l'égalité devant la loi, le Conseil constitutionnel juge en effet que la différence de traitement instaurée entre les contribuables résidents et les contribuables non résidents ne disposant pas d'installations professionnelles permanentes en France repose sur un critère objectif et rationnel, et a vocation à garantir le recouvrement des impositions⁸. Il juge également qu'une retenue à la source, établie sur une base brute, au taux de l'impôt sur les sociétés, ne porte pas atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques⁹.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Une fois énoncée l'incompatibilité de la retenue à la source du a du I de l'article 182 B avec les articles 56 et 57 du TFUE, **toutes les questions ne sont pas réglées par le Conseil d'État**. Il reste notamment à préciser :

- par quelle voie sera déterminée l'assiette (directement par le contribuable ou par voie de réclamation) ;
- quels frais seront considérés comme « *directement liés* » aux activités dans l'État membre où est effectuée la prestation ;
- comment seront produits les justificatifs.

L'administration de la preuve des justificatifs engagés pour bénéficier de l'application de la base nette a précisément été évoquée dans une affaire récente, pour l'application de la doctrine administrative¹⁰.

L. CHESNEAU ■

7. À NOTER

> Retenue à la source (CGI, art. 182 B) - Prestations de « *sourcing* » réalisées par une entreprise chinoise - Le TA de Montreuil juge que les sommes payées en rémunération de prestations de « *sourcing* » réalisées par une entreprise chinoise dont les bénéfices sont imposables en Chine et utilisées pour les besoins d'une activité réalisée en France par une société française ne sont pas soumises à la retenue à la source de l'article 182 B du CGI en application de la convention fiscale franco-chinoise.

TA Montreuil, 10^e ch., 9 juill. 2019, n° 1710812, SAS KL2B (V. annexe 2)

6 CE, 17 juill. 2017, n° 407269, Sté Easyvista : Dr. fisc. 2017, n° 45, comm. 535, concl. E. Cortot-Boucher ; RJF 11/2017, n° 1093. – CE, 25 févr. 2019, n° 412497, Sté Cosfibel Premium, concl. É. Bokdam-Tognetti : FI 2-2019, n° 2, § 1 ; Dr. fisc. 2019, n° 11, comm. 204 ; RJF 5/2019, n° 468.

7 CC, 13 avr. 2018, n° 2018-699 QPC, Sté Life Sciences Holding France : RJF 7/2018, n° 783.

8 CC, 24 mai 2019, n° 2019-784 QPC, Sté Cosfibel Premium : FI 3-2019, n° 7, § 1, comm. L. Chesneau ; Dr. fisc. 2019, n° 42, comm. 409, note A. Maitrot de la Motte ; RJF 8-9/2019, n° 828.

9 *Idem*.

10 CAA Versailles, 9 juill. 2019, n° 16VE02825, SAS Damolin Etrechy, préc.

Dans un premier temps, le Tribunal administratif de Montreuil commence par appliquer les critères de la décision *Sud Trading Company* du Conseil d'État¹¹ pour reconnaître l'applicabilité de la retenue à la source de l'article 182 B du CGI. Des prestations de recherche de fournisseurs chinois aptes à fabriquer des produits commercialisés en France par une société française, de suivi et de surveillance des opérations de production et de contrôle qualité, qui ont été réalisées en Asie, ont été utilisées pour les besoins d'une activité de commercialisation de matériel en France. Ces prestations, qui conditionnent la commercialisation, par l'intéressée, des produits qu'elle destine à sa clientèle, doivent être regardées comme ayant été utilisées en France, au sens et pour l'application du c du I de l'article 182 B du CGI et peuvent ainsi donner lieu à l'application d'une retenue à la source.

Dans un second temps, le tribunal se prononce sur l'application de la convention fiscale franco-chinoise. Une société chinoise, qui réalise des prestations de recherche de producteurs et de contrôle des produits commercialisés en France et dont les bénéfices sont effectivement imposables en Chine, doit être regardée comme assujettie à l'impôt en Chine et comme résidente de cet État au sens de la convention franco-chinoise du 30 mai 1984. Les bénéfices réalisés par cette société sont imposables en Chine en vertu de l'article 7 de cette convention, ce qui fait obstacle à l'application de la retenue à la source de l'article 182 B du CGI¹².

Autres plus-values des entreprises

8. Plus-values de cession de participations substantielles - Prélèvement de l'article 244 bis B du CGI - Limitation du taux - Doctrine administrative - Le TA de Montreuil applique littéralement la doctrine administrative de 2008 limitant le taux d'imposition, prévu à l'article 244 bis B du CGI, d'une plus-value réalisée sur une cession d'une participation dans une société française par un associé non résident en France à celui qui aurait été applicable à la même cession de titres réalisée par une société française. Il juge que l'imposition aurait d'abord dû être liquidée au taux normal de 19 % puis restituée sur présentation d'une demande de remboursement

11 CE, 22 oct. 2018, n° 406576, Sté Sud Trading Company, concl. E. Bokdam-Tognetti : Lebon T., p. 659 ; FI 1-2019, n° 7, § 1 ; RJF 2019 n° 20.

12 CE, 9 nov. 2015, n° 370054, Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk : RJF 2/16 n° 178.

de la différence entre le taux acquitté au taux légal et le taux qui aurait été dû par une société française ; pour le calcul de l'impôt dû, il fait application des dispositions en vigueur, s'agissant de la quote-part de frais et charges, à la date de clôture de l'exercice de la cédante et non à la date de la cession.

TA Montreuil, 10^e ch., 12 juill. 2019, n° 1609362, Sté Ratiopharm España SAU (V. annexe 3)

9. Cette décision du Tribunal administratif de Montreuil illustre combien le régime des plus-values de cession de participations dites substantielles (dans des sociétés autres qu'à prépondérance immobilière) a pu être abondamment modifié ces dernières années, tant pour les résidents que pour les non-résidents. Principe de non discrimination oblige, les deux régimes ne pouvaient cependant rester étanches l'un par rapport à l'autre et c'est bien ce dont il s'agit dans cette décision qui trouve son origine dans une plus-value de cession de titres de sa filiale française par une société résidente d'Espagne en 2011.

◇ Un gain soumis au prélèvement de l'article 244 bis B...

10. Selon le droit interne français alors applicable, la plus-value était passible du prélèvement prévu à l'article 244 bis B du CGI dont le taux était fixé à 19% par l'article 200 A du même code. Ce taux a été porté à 45% pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2013 puis aligné sur le taux de l'IS pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018¹³.

◇ ...dont l'application est autorisée par la convention franco-espagnole

11. Alors que la France tend désormais à renoncer à transposer dans ses conventions nouvellement conclues ou renégociées, le principe de l'imposition des plus-values de cession de participations substantielles prévu par son droit interne¹⁴, la convention franco-espagnole de 1995, d'une manière qui reflète assez la politique conventionnelle de cette période¹⁵, comprend une clause dite de participation substantielle.

Aux termes de l'article 13, 2, a de la convention, « *les gains provenant de l'aliénation d'actions, parts ou autres droits (autres que les actions, parts ou autres droits visés au b) du paragraphe 1) faisant partie d'une participation substantielle dans une société qui est un résident d'un État contractant sont imposables dans*

cet État. On considère qu'il existe une participation substantielle lorsque le cédant, seul ou avec des personnes apparentées, a détenu directement ou indirectement, à un moment quelconque au cours de douze mois précédant la date de la cession:

- i) au moins 25% du capital de cette société; ou*
- ii) des actions, parts ou autres droits dont l'ensemble ouvre droit à au moins 25% des bénéfices de la société. »*

Certes, l'article 13, 2, b écarte ce principe d'imposition au bénéfice de l'État de la source et le rend à l'État de résidence de la société qui constate le gain, lorsque le gain provenant de l'aliénation de la participation substantielle fait l'objet d'un report d'imposition dans l'État de résidence de la société cédante, dans le cadre d'un régime fiscal spécifique aux sociétés d'un même groupe ou d'une fusion, d'une scission ou d'un apport en société ou d'un échange d'actions¹⁶. L'article 13, 2, b ne trouvait cependant pas à s'appliquer au cas particulier, l'opération en cause constituant une vente pure et simple. La France était donc en mesure d'appliquer les dispositions de son droit interne rappelées ci-dessus. Or, à l'époque des faits, les modalités d'application du prélèvement de l'article 244 bis B du CGI faisaient l'objet d'une mesure de tolérance prévue par la doctrine administrative, tendant à estomper le caractère discriminatoire du mécanisme d'imposition.

◇ Le caractère discriminatoire de l'article 244 bis B tempéré par la doctrine administrative...

12. En ce qui concerne les gains constatés à compter du 1^{er} janvier 2006, l'administration ouvre aux sociétés européennes la possibilité d'obtenir la restitution de l'excédent du montant acquitté au titre du prélèvement de l'article 244 bis B sur l'IS qu'elles auraient acquitté si elles avaient été résidentes de France¹⁷.

◇ ...mais l'octroi du bénéfice de la mesure administrative de tempérament est strictement encadré

13. Outre les conditions tenant à la localisation du siège de la société cédante (le siège de direction effective doit être situé dans un autre État de l'UE ou dans un autre État partie à l'accord sur l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'élimination des doubles impositions comportant une clause d'assistance administrative, cette convention fiscale attribuant à la France le droit d'imposer ces opérations en France¹⁸), la restitution du trop-versé est subordonnée à la présentation d'une réclamation contentieuse appuyée par

13 L. n° 2017-1837, 30 déc. 2017 de finances pour 2018, art. 28.

14 Tout du moins dans les conventions conclues avec les grands pays partenaires (avenant du 31 mars 2015 à la convention franco-allemande, nouvelle convention franco-luxembourgeoise du 20 mars 2018, convention du 19 juin 2008 avec le Royaume Uni, etc.). La convention de 2015 non encore ratifiée avec la Colombie contient quant à elle une clause de participation substantielle.

15 La convention franco-italienne du 5 octobre 1989 ou encore la convention franco-japonaise du 3 mars 1995 contiennent toutes deux une clause de participation substantielle. La convention franco-américaine du 31 juillet 1994 apporte, il est vrai, une contradiction notoire à cette tendance.

16 Le principe d'un tempérament à l'attribution du droit d'imposer à l'État de la source est une tendance que l'on relève dans les clauses de participation substantielle de « seconde génération » telle, notamment, celle figurant dans la convention franco-japonaise, datant, comme la convention franco-espagnole, du milieu des années 1990. Il en va de même de la convention franco-colombienne de 2015 en cours de ratification. La convention franco-italienne de 1989 (art. 7, § 8, b du Protocole) ne prévoit en revanche aucun tempérament.

17 BOI 4 B-1-08, 4 avr. 2008, § 105 et s. Cette mesure a été réintégrée au BOI-IS-RICI-30-20, § 125 (V. sur ce point B. Gouthière, Les impôts dans les affaires internationales : Ed. Francis Lefebvre, § 65895). La loi de finances pour 2018 a aligné le taux du prélèvement sur le taux de l'IS.

18 BOI 4 B-1-08 préc., § 105.

différents éléments. La personne morale cédante doit en effet fournir les éléments permettant d'établir :

- qu'elle a acquitté et correctement calculé l'imposition prévue à l'article 244 bis B,
- qu'elle est soumise à l'étranger à un impôt sur les bénéfices équivalent à l'impôt sur les sociétés, sans en être exonérée,
- que la cession a été réalisée à compter d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2006,
- qu'elle détient directement et de manière continue les titres cédés depuis au moins deux ans au moment de la cession.

Au vu de ces éléments la société peut alors, après avoir calculé le montant de l'IS théorique auquel elle aurait été assujettie si elle avait été résidente de France, demander par voie de réclamation contentieuse la restitution de la différence excédentaire entre le montant du prélèvement acquitté et cet IS théorique.

♦ Le calcul de l'IS théorique par la société Ratiopharm

14. Pour calculer l'IS théorique dont elle aurait été redevable si elle avait été résidente de France, la société se devait donc, conformément au régime dit du long terme prévu à l'article 219 du CGI, d'appliquer le taux de l'IS de droit commun à une base d'imposition constituée par la quote-part de frais et charges. À ce titre, la société n'a pas pris en compte le relèvement de 5% à 10% de la quote-part, institué par la loi de finances rectificative pour 2011 du 19 septembre 2011. Elle a donc calculé un IS théorique au taux effectif de 1,67% (33,33% x 5%). Le Tribunal administratif de Montreuil relève que la disposition en cause de la loi de finances rectificative pour 2011 s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011 et que la cession étant intervenue postérieurement à cette date, elle relève du nouveau régime, portant ainsi, au cas particulier, l'IS théorique à 3,33% (33,33% x 10%). Or, la **Cour administrative d'appel de Versailles a pris une position différente dans une affaire toute récente**¹⁹, en jugeant que les contribuables assujettis au prélèvement de l'article 244 bis B du CGI ne relèvent pas, à ce titre, de la règle de l'annualité de l'impôt, que la date du fait générateur du prélèvement est la date de la cession des droits sociaux et que par suite il convient, pour déterminer le taux applicable en France, en vertu de la garantie instituée en faveur des contribuables non résidents en France, de se référer au taux d'imposition de la quote-part des frais et charges en vigueur à la date de cession à l'origine des plus-values servant d'assiette à ce prélèvement, et non au taux d'imposition en vigueur à la clôture de l'exercice 2011 au cours duquel ces plus-values ont été réalisées. Dans cette affaire, la cour ne contestait pas à la société de s'être valablement placée sous le bénéfice des prévisions de la doctrine. À supposer, comme cela est discuté ci-dessous, que la position du Tribunal de Montreuil sur ce sujet était différente dans l'affaire qui nous intéresse, l'absence d'interrogation sur la date d'ouverture de l'exercice de la société cédante paraît critiquable au plan de l'application de la loi de finances rectificative pour 2011.

19 CAA Versailles, 6 juin 2019, n° 16VE00651, Sté Jolly Hotels Holland NV.

Ainsi que cela vient d'être dit, au-delà de cette question de la date d'application effective du relèvement de la quote-part de frais et charges, la demande de la société pour obtenir la décharge du complément de prélèvement, soulevait, selon le Tribunal, une difficulté quant à l'opposabilité alléguée de la doctrine administrative.

♦ L'inobservation par la société du cadre prévu par la doctrine administrative pour la mesure de tempérament

15. La doctrine administrative issue de l'instruction du 4 avril 2008 qui avait alors cours prévoit, sous les conditions exposées précédemment et plus particulièrement du paiement préalable du prélèvement, un remboursement de la différence entre l'IS théorique et le montant du prélèvement acquitté. Or la société cédante, anticipant en quelque sorte la modification de la doctrine administrative intervenue au 1^{er} août 2018²⁰, avait directement acquitté l'impôt au taux de 1,67% dont elle estimait être redevable, sans passer par la « case prélèvement 244 bis B »²¹. **Faute d'entrer dans les prévisions de la doctrine, appliquée littéralement, la société ne répondait pas aux conditions** posées par la jurisprudence²² pour l'opposabilité de la doctrine administrative en vertu de l'article L 80 A du LPF²³. En outre, ajoute le Tribunal, l'objet de la doctrine de 2008 est de placer les sociétés non résidentes qui remplissent les conditions à cet effet, dans la situation qui aurait été la leur si elles avaient été résidentes de France.

20 Sous la référence BOI-IS-RICI-30-20, 1^{er} août 2018, l'administration précise au § 129.5 qu' « afin d'éviter une importante avance de trésorerie, 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 du 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 ».

21 Dans l'affaire Sté Jolly Hotels Holland NV précitée, la société cédante avait procédé de la même manière, ce dont la Cour administrative d'appel de Versailles ne lui avait pas tenu rigueur.

22 CE, sect., avis, 20 oct. 2000, n° 222675, Bertoni : Dr. fisc. 2001, n° 10, comm. 201 : « L'article L. 80 A du livre des procédures fiscales dispose : « Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration. Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente » ; si ces dispositions instituent une garantie contre les changements de doctrine de l'administration, qui permet aux contribuables de se prévaloir des énonciations contenues dans les notes ou instructions publiées, qui ajoutent à la loi ou la contredisent, c'est à la condition que les intéressés entrent dans les prévisions de la doctrine, appliquée littéralement, résultant de ces énonciations ; dans le cas où l'administration revient sur une interprétation qu'elle a formulée, pour en limiter le champ d'application ou subordonner le bénéfice de ses prévisions à de nouvelles conditions, les contribuables ne peuvent se prévaloir utilement, sur le fondement de l'article L. 80-A précité, d'une partie seulement d'une telle doctrine dont les éléments, bien qu'énoncés successivement, sont indissociables ». – V. égal. CAA Versailles, 9 juill. 2019, n° 16VE02825, SAS Damolin Etrechy, préc.

23 Pourtant, en dépit de cette méconnaissance du cadre fixé par la doctrine pour le bénéfice de ses dispositions, c'est bel et bien à une imposition sur la quote-part de frais et charges - certes calculée au taux de 10% et non de 5% - que la société a été assujettie et non pas au prélèvement calculé selon les termes de l'article 244 bis B.

Or, une société française cédant au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2011, une participation éligible au régime du long terme, aurait été imposée sur une quote-part de frais et charges de 10%. La société ne pouvait donc invoquer utilement l'article L. 80 A du LPF.

La discussion ayant *in fine* essentiellement eu trait au taux de la quote-part, on ne perçoit pas spontanément quelle a pu être la portée du reproche initialement fait à la société, de ne pas avoir suivi les prévisions de la doctrine, exigeant un acquittement préalable du prélèvement suivi d'une réclamation en restitution partielle. Cela n'empêche pas de s'interroger sur le bien-fondé de ce reproche : l'exigence d'une avance de trésorerie par la société en l'attente du remboursement du trop versé, qui résultait de la doctrine administrative alors en vigueur,

instinue une différence de traitement critiquable sur le terrain du droit de l'UE. Une société résidente de France bénéficiant du régime du long terme de l'article 219 du CGI n'a pas à supporter une quelconque avance de trésorerie aux fins de l'accomplissement de ses obligations fiscales²⁴. On imagine mal que l'administration n'ait pas eu ce point en tête lorsqu'elle a modifié sa doctrine en 2018 pour supprimer l'exigence de cette avance de trésorerie.

P. LEGENTIL ■

²⁴ V., pour une entrave à la libre prestation de services constituée par la non-déduction de frais professionnels dès le stade du calcul du retenue à la source sur des rémunérations de prestations de services, CJCE, gde ch., 3 oct. 2006, C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, et CE, 22 nov. 2019, n° 423698, SAEM de gestion du Port Vauban, concl. K. Ciavaldini (V. § 1).

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : CE, 8^e et 3^e ch., 22 nov. 2019, n° 423698, SAEM de gestion du Port Vauban, concl. K. Ciavaldini

Annexe 2 : TA Montreuil, 10^e ch., 9 juill. 2019, n° 1710812, SAS KL2B

Annexe 3 : TA Montreuil, 10^e ch., 12 juill. 2019, n° 1609362, Sté Ratiopharm España SAU