

## 273 L'article 182 B du CGI devant le Conseil constitutionnel. À propos de la décision n° 2019-784 QPC *Cosfibel Premium* du 24 mai 2019

Marc PELLETIER,

professeur à l'université Paris VIII,  
avocat associé, Frenkel & Associés



**D**ANS sa décision du 24 mai 2019<sup>1</sup>, saisi sur renvoi du Conseil d'État<sup>2</sup>, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les dispositions du C du I de l'article 182 B du CGI dans ses rédactions applicables entre le 2 septembre 1994 et le 1<sup>er</sup> janvier 2013. Validant le mécanisme soumettant à une retenue à la source les sommes payées par un débiteur établi en France à une personne ou à une société relevant de l'IR ou de l'IS n'y disposant pas d'installation professionnelle permanente en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France, le Conseil a ainsi écarté les griefs tirés de l'atteinte aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques et de la méconnaissance du principe des droits de la défense qui avaient été avancés par les parties requérante et intervenantes à l'encontre de ce dispositif.

1 – Après avoir résumé les principaux moyens avancés par les parties<sup>3</sup> et rappelé ses considérants habituels relatifs aux contrôles exercés sur les terrains du principe d'égalité devant la loi<sup>4</sup> et du principe d'égalité devant les charges publiques<sup>5</sup>, le Conseil constitutionnel a synthétisé les principales caractéristiques du dispositif : sous réserve des conventions internationales, une imposition sur une assiette brute au taux de 33 1/3 % et, en cas de rappel, une retenue intégrant l'avantage résultant pour le prestataire de ce que

la somme reçue n'a pas supporté la retenue de sorte que cette dernière est calculée « en dehors » sur une assiette majorée<sup>6</sup>.

Reconnaissant l'existence d'une différence de traitement entre les personnes dépourvues d'installation professionnelle permanente en France qui sont imposées sur le montant brut de leurs rémunérations et « les personnes qui, disposant en France d'une telle installation, sont admises à déduire les charges engagées pour leur activité et ne sont donc imposables que sur leur seul bénéfice »<sup>7</sup>, le Conseil a toutefois jugé qu'en « instituant la retenue à la source prévue à l'article 182 B du Code général des impôts, 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 »<sup>8</sup>. Il en a déduit que la différence de traitement ainsi mise en évidence est fondée « sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi »<sup>9</sup>.

Pour justifier l'assiette majorée de la retenue à la source en cas de rappels, le Conseil a estimé que cette méthode de calcul a « pour objet de reconstituer la rémunération brute réellement perçue par le prestataire et d'empêcher ainsi des ententes de nature à minorer le montant de l'impôt »<sup>10</sup>. Le Conseil a également considéré que l'imposition des personnes ne disposant pas d'une installation professionnelle permanente en France sur une assiette brute ne fait pas peser sur elles, « compte tenu du taux de 33 1/3 % applicable, une

1. *Cons. const.*, 24 mai 2019, n° 2019-784 QPC, *Sté Cosfibel Premium*.

2. *CE*, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 25 févr. 2019, n° 412497, *Sté Cosfibel Premium : Dr. fisc.* 2019, n° 11, *comm.* 204, *concl.* É. Bokdam-Tognetti.

3. *Cons. const.*, 24 mai 2019, n° 2019-784 QPC, *Sté Cosfibel Premium*, *préc.*, pt 3.

4. *Ibid.*, pt 4.

5. *Ibid.*, pt 5.

6. *Ibid.*, pt 6.

7. *Ibid.*, pt 7.

8. *Ibid.*, pt 8.

9. *Ibid.*, pt 9.

10. *Ibid.*, pt 10.

imposition confiscatoire »<sup>11</sup>. Il a, par ailleurs, observé que « la possibilité d'imputer la retenue à la source sur le montant de ces impôts, qui a pour objet d'éviter les doubles impositions et ne crée donc aucune différence de traitement, ne résulte, en tout état de cause, pas des dispositions contestées »<sup>12</sup> pour conclure à l'absence de méconnaissance des deux branches du principe d'égalité fiscale<sup>13</sup>. Il a enfin lapidairement écarté les griefs tirés de la méconnaissance du principe des droits de la défense<sup>14</sup>.

2 – Généralement indifférent à toute prise en considération du droit de l'Union européenne ou des conventions fiscales internationales pour appliquer le principe constitutionnel d'égalité devant la loi, notamment au stade de l'examen de la différence et de la comparabilité des situations, le Conseil constitutionnel n'a pas dérogé à cette tendance. Il s'est très largement inspiré de la solution retenue dans la décision du 17 juillet 2017<sup>15</sup>, par laquelle le Conseil d'État avait refusé de lui renvoyer une QPC dirigée contre les mêmes dispositions de l'article 182 B – fondée sur la méconnaissance du seul principe d'égalité devant la loi – au motif que la différence de traitement pénalisant les personnes n'ayant pas d'installation professionnelle permanente en France est en rapport direct avec l'objet de la loi, laquelle vise à imposer des personnes ne résidant pas sur le territoire national à l'égard desquelles l'administration fiscale ne dispose pas de moyens de contrôle. Le Conseil constitutionnel a ainsi refusé de faire droit aux arguments tirés de l'existence de nombreux instruments d'assistance administrative internationale institués par le droit conventionnel et le droit de l'Union européenne offrant à l'administration française des moyens de contrôle des prestataires établis à l'étranger<sup>16</sup>.

Deux observations peuvent être formulées.

On notera, en premier lieu, que le Conseil constitutionnel s'est livré à un contrôle global au regard des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Si la référence à « l'objet de la loi » renvoie à la mise en œuvre du principe d'égalité devant la loi, la référence à un « critère objectif et rationnel » renvoie, quant à elle, au principe d'égalité devant les charges publiques. Le Conseil confirme ainsi l'écart qui le sépare d'autres juridictions mettant en œuvre les exigences de non-discrimination ou d'égalité de traitement. La formulation elliptique retenue par le Conseil ne permet pas de déterminer s'il considère que les entreprises sont dans des situations différentes au regard de l'imposition de leurs revenus de source française selon qu'elles disposent ou non d'installations professionnelles permanentes en France ou s'il estime qu'elles sont dans la même situation au regard de cette imposition mais qu'une raison d'intérêt général – tirée de l'absence de pouvoir de contrôle de l'Administration sur la réalité des charges éventuellement engagées – justifie un traitement différent.

En second lieu, le Conseil constitutionnel a substitué à la formulation très générale figurant dans la décision *Easyvista* (« l'administration fiscale ne dispose pas de moyens de contrôle dès lors qu'elles ne résident pas sur le territoire national ») une formulation à la portée sensiblement plus étroite (« l'administration fiscale française ne dispose pas du pouvoir de vérifier et de contrôler la réalité des charges déductibles qu'elles ont éventuellement

engagées »). Pour autant, cette précision ne résout pas l'ensemble des difficultés pratiques posées par l'article 182 B si l'on prend soin de distinguer, d'une part, la validité de ces dispositions – seule question sur laquelle s'est prononcé le Conseil constitutionnel – de leur applicabilité, d'autre part. Si leur validité est justifiée, selon l'interprétation donnée par le Conseil, par l'absence de prérogatives de contrôle de l'Administration, ne peut-on pas en déduire que ces dispositions qui, aux termes de la loi du 29 décembre 1976 d'ailleurs rappelés par le Conseil, s'appliquent sous réserve des conventions internationales devraient être écartées dans les cas concrets où l'Administration est précisément en mesure de pouvoir vérifier la réalité des charges engagées par le prestataire établi à l'étranger ?

Concernant le calcul « en dehors » de la retenue à la source de l'article 182 B, le Conseil constitutionnel a fait sienne l'analyse dégagée par le Conseil d'État dans sa décision *Clappier* de 1996, telle qu'éclairée par les conclusions du président Arrighi de Casanova<sup>17</sup>. Bien que fondée sur des considérations de logique économique et d'équité, cette méthode de calcul s'accorde assez difficilement avec l'analyse dégagée postérieurement par le Conseil d'État selon laquelle la retenue à la source de l'article 182 B n'est pas nécessairement un prélèvement définitif, et encore moins libératoire, dans la mesure où elle constitue toujours un acompte d'IR<sup>18</sup> et parfois un acompte d'IS<sup>19</sup> dont l'excédent est, de surcroît, restituable. En pareilles circonstances, on ne voit pas quel avantage pourrait tirer le prestataire d'une prétendue « prise en charge » de la retenue par le débiteur. En outre, la référence faite par le Conseil à la volonté « d'empêcher ainsi des ententes de nature à minorer le montant de l'impôt » tend à conférer à cette méthode de calcul la nature d'un instrument de lutte contre la fraude fiscale, ce qui pourrait paradoxalement contribuer à la fragiliser au regard des engagements, notamment européens, de la France.

S'agissant de l'atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques, les parties prenaient notamment appui sur les arguments exposés par Emmanuelle Cortot-Boucher dans ses conclusions sur l'affaire *Easyvista*. À cette occasion, le rapporteur public avait souligné « que le fait d'asseoir la retenue à la source sur un montant brut a pour effet de majorer le taux d'imposition réel et qu'il n'est pas impossible que celui-ci puisse atteindre un niveau que le Conseil constitutionnel considérerait comme excessif ». Le Conseil a toutefois rejeté assez sèchement cet argument en se bornant à écarter le caractère confiscatoire de ce prélèvement compte tenu de son taux de 33 1/3 %. En se plaçant sur ce seul terrain tout en retenant, au point n° 8, que la retenue à la source vise également à garantir le « montant » de l'imposition, il a édulcoré le débat sur la méconnaissance des facultés contributives qu'entraînerait une taxation sur le revenu brut généré par une prestation de services au regard des caractéristiques d'un impôt qui, selon la formule d'Émilie Bokdam-Tognetti dans ses conclusions sur la décision de renvoi, est un « ersatz d'imposition sur le revenu généré par cette activité ».

La réponse au dernier moyen fondé sur la méconnaissance du principe d'égalité apparaît, en première analyse, assez énigmatique. Il semble que l'affirmation selon laquelle « la possibilité d'imputer

11. *Ibid.*, pt 11.

12. *Ibid.*, pt 12.

13. *Ibid.*, pt 13.

14. *Ibid.*, pt 14.

15. CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ch., 17 juill. 2017, n° 407269, *Sté Easyvista* : Dr. fisc. 2017, n° 45, comm. 535, concl. E. Cortot-Boucher.

16. V. en ce sens, Ph. Derouin, *La retenue à la source de l'article 182 B à l'épreuve du principe d'égalité et des droits de la défense* : Dr. fisc. 2017, n° 45, étude 532, spéc. n° 13 et s.

17. CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 13 mars 1996, n° 148038 et n° 165436, min. c/ *Clappier* : *JurisData* n° 1996-044779 ; Dr. fisc. 1996, n° 29, comm. 943, concl. J. Arrighi de Casanova ; RJF 5/1996, n° 586 ; BGFE 6/1996, p. 20, obs. J.-M. Tirard.

18. CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 17 févr. 2015, n° 373230, *M. Fisichella* : *JurisData* n° 2015-003215 ; Dr. fisc. 2015, n° 18, comm. 297, concl. E. Cortot-Boucher, note A. Maitrot de la Motte ; RJF 5/2015, n° 380.

19. CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 15 juin 2016, n° 379852, *SAS Festina France* : Dr. fisc. 2016, n° 36, comm. 469 ; RJF 2016, n° 887.

la retenue à la source sur le montant de ces impôts, qui a pour objet d'éviter les doubles impositions et ne crée donc aucune différence de traitement, ne résulte, en tout état de cause, pas des dispositions contestées » vise à répondre – lapidairement – au grief tiré d'une différence de traitement entre personnes ne disposant pas d'installation professionnelle permanente en France selon qu'elles sont ou non assujetties à l'IR ou à l'IS au regard des possibilités de restitution de l'excédent de retenue à la source et ainsi de leur imposition sur une base nette.

3 – Si la teneur de la décision *Cosfibel Premium* ne surprend guère au regard des orientations antérieures des jurisprudences constitutionnelle et administrative, la distance prise avec la récente jurisprudence *Sofina* de la CJUE étonne davantage<sup>20</sup>. La Cour ayant dissipé toute ambiguïté sur sa jurisprudence, il est aujourd'hui certain qu'il convient de distinguer nettement la technique d'imposition que constitue la retenue à la source – qui est admise en droit de l'Union – de la charge fiscale en résultant – laquelle ne doit pas pénaliser les non-résidents se trouvant dans la même situation que les résidents au regard de l'imposition de leurs revenus de source française. Sous l'influence du droit de l'Union européenne, l'objet de l'IS ou de l'IR est attiré dans l'objet de la retenue à la source qui doit ainsi tenir compte des facultés contributives appréhendées par ces impositions principales.

Certes étaient ici en cause des situations intéressantes uniquement les États tiers dont on sait qu'elles ne sont pas couvertes par les grandes libertés de circulation garanties par le Traité, à l'exception de la liberté de circulation des capitaux. La libre prestation de ser-

vices dans le champ de laquelle entrent les dispositions de l'article 182 B du CGI<sup>21</sup> n'était pas applicable et son atteinte n'était, semble-t-il, pas invoquée.

Il n'en demeure pas moins que les conclusions d'Émilie Bokdam-Tognetti et la décision de renvoi – qui visait précisément le cas des sociétés déficitaires en référence à l'affaire *Sofina* – invitaient explicitement le Conseil constitutionnel à tirer les enseignements des précisions récemment apportées par la Cour de justice à l'égard des mécanismes de retenue à la source. Le contexte s'y prêtait d'autant mieux que la nature hybride de la retenue de l'article 182 B – qui n'est pas nécessairement une imposition distincte mais également un acompte d'IR ou d'IS – aurait permis de surmonter les difficultés liées à l'application du principe d'égalité qui est théoriquement mis en œuvre à l'égard de chaque imposition prise isolément. De plus, à la différence de ce qui est généralement prévu pour les revenus passifs, il n'était pas possible d'identifier, dans la retenue de l'article 182 B, une compensation quelconque entre un désavantage en termes d'assiette et un avantage en termes de taux.

Le Conseil constitutionnel ne s'est toutefois pas engagé sur la voie d'une transposition, au plan constitutionnel, des deux temps de l'analyse retenus par la jurisprudence européenne. Il n'a pas souhaité affiner entre la technique d'imposition de la retenue à la source, d'une part, et son montant, d'autre part. Il a ainsi refusé d'offrir aux contribuables établis dans des États tiers et ne disposant pas d'installation professionnelle permanente en France la possibilité d'être imposés sur une base réelle, sauf convention internationale.

20. CJUE, 5<sup>e</sup> ch., 22 nov. 2018, aff. C-575/17, *Sofina SA, Rebelco SA, Sidro SA* : Dr. fisc. 2018, n° 49, act. 532. – V. C. Acard, *Fiscalité financière* : Dr. fisc. 2019, n° 18-19, étude 251, spéc. n° 14.

21. CAA Versailles, 3<sup>e</sup> ch., 15 nov. 2016, n° 15VE01251, *Sté Vétoquinol SA* : Dr. fisc. 2017, n° 45, comm. 534, concl. B. Coudert : RJF 2/2017, n° 102.