



Commentaire

Décision n° 2019-784 QPC du 24 mai 2019

Société Cosfibel Premium

(Retenue à la source sur la rémunération de sociétés étrangères pour des prestations fournies ou utilisées en France)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 25 février 2019 par le Conseil d'État (décision n° 412497 du même jour), d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société Cosfibel Premium. Cette question est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du c du paragraphe I de l'article 182 B du code général des impôts (CGI).

Dans sa décision n° 2019-784 QPC du 24 mai 2019, le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la Constitution le c du paragraphe I de l'article 182 B du code général des impôts, dans ses rédactions résultant des lois n° 92-597 du 1^{er} juillet 1992 relative au code de la propriété intellectuelle (partie législative), n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008 et n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 et du décret n° 2010-421 du 27 avril 2010 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code.

I. – Les dispositions contestées

A. – Présentation

1. – L'objet de la retenue à la source

Afin de protéger le Trésor public du risque de non-recouvrement de l'impôt, des dispositions particulières prévoient que certains revenus de source française perçus par des personnes domiciliées hors de France doivent donner lieu lors de leur réalisation ou de leur versement à une retenue à la source.

C'est le cas des traitements, salaires, pensions et rentes viagères de source française versés à des personnes domiciliées hors de France (article 182 A du CGI), des sommes versées à l'étranger en contrepartie de prestations artistiques fournies ou

utilisées en France (article 182 A *bis* du CGI) ou en application de l'article 182 B du CGI de certains revenus non salariaux versés par un débiteur qui exerce une activité en France à des bénéficiaires n'ayant pas en France d'installation professionnelle permanente.

Parmi ces revenus non salariaux sont incluses, en application du c du paragraphe I de l'article 182 B, les sommes payées, 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 n'ayant pas en France d'installation professionnelle permanente, en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France.

Classiquement, ces dispositions s'appliquent en l'absence de conventions internationales destinées à éviter les doubles impositions qui peuvent attribuer l'imposition des revenus à l'État dont le bénéficiaire est résident ou prévoir un taux de retenue différent.

2. – Le champ d'application de la retenue prévue par le c du I de l'article 182 B du CGI

Les prestations dont la rémunération est frappée d'une retenue à la source sont celles qui sont considérées comme fournies en France, ce qui recouvre celles qui y sont exécutées (réparation ou entretien d'un matériel en France, assistance technique fournie en France) et celles qui, sans être réalisées en France, y sont utilisées (par exemple, la fourniture d'études techniques, d'informations commerciales ou industrielles dont les résultats sont effectivement utilisés en France).

Ces prestations doivent être exécutées par une personne, physique ou morale, « *relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés* » et qui n'a pas d'installation permanente en France¹. L'exigence de relever de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés ne signifie pas que ces personnes doivent y être effectivement soumises mais seulement qu'elles entrent dans le champ matériel de l'impôt. L'article 182 B vise ainsi les personnes morales qui entrent dans le champ d'application matériel de l'impôt sur les sociétés, défini à l'article 206 du CGI, et

¹ La notion d'installation permanente s'entend d'un local aménagé en vue de l'exercice de la profession et qui, suffisamment connu de la clientèle, sert à l'accomplissement périodique d'actes professionnels.

non dans le champ d'application territorial de celui-ci, fixé par le paragraphe I de l'article 209 du même code².

Lorsque le bénéficiaire de la rémunération, sans disposer d'une installation professionnelle permanente en France, est par ailleurs effectivement imposé à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés³, la retenue s'impute sur le montant de l'impôt sur le revenu⁴ ou sur le montant de l'impôt sur les sociétés⁵, pour éviter une double imposition.

Enfin, lorsque le montant du prélèvement résultant de la retenue à la source est supérieur à l'impôt dû par le contribuable sur ses revenus de source française, l'intéressé est en droit de réclamer la restitution de l'excédent de retenue qui ne peut être imputé sur le montant de l'impôt dû⁶.

Ainsi, lorsque la personne bénéficiaire de la rémunération est également imposable en France au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, la retenue à la source constitue un acompte⁷ sur le montant de ces impôts. Dans le cas contraire, elle constitue une imposition distincte⁸.

3. – Les obligations du débiteur de la rémunération

En application de l'article 1671 A du CGI, c'est le débiteur de la rémunération qui opère la retenue sur le montant des sommes versées et en paie le montant à la recette des impôts du lieu de son domicile ou du siège de l'établissement, au plus tard le 15 du mois suivant celui du paiement. Ainsi, le débiteur de la rémunération ne verse au bénéficiaire qu'un montant de rémunération net de la retenue à la source.

Lorsque le débiteur de la rémunération s'est abstenu de prélever, sur la rémunération du bénéficiaire, le montant de la retenue à la source, l'administration est en droit

² CE, 25 mai 2007, n° 288288, *GIE Compagnie industrielle des polyéthylènes de Normandie* ; *RJF* 2007 n° 896, concl. Laurent Olléon *BDCF* 8-9/07 n° 95.

³ En application des dispositions de l'article 4 A du CGI ou du paragraphe I de l'article 209 du CGI qui définissent les règles de territorialité de ces impôts.

⁴ En application du paragraphe II de l'article 182 B du même code.

⁵ En application de l'article 219 *quinquies* du CGI.

⁶ CE, 17 février 2015, n° 373230, *Ministre délégué, chargé du Budget c/ M. Giancarlo Fisichella* ; *RJF* 2015 n° 380, concl. Emmanuelle Cortot-Boucher *BDCF* 5/15 n° 51.

⁷ CE, 15 juin 2016, n° 379852, *SAS Festina*, *RJF* 2016 n° 887.

⁸ CE, 17 juillet 2017, n°407269, *Sté Easyvista*, *RJF* 2019 n° 195.

d'exiger du débiteur un rappel de droits correspondant au montant de la retenue à la source non effectuée, assorti d'intérêts de retard ainsi que, le cas échéant, des majorations prévues aux articles 1728 et 1729 du CGI en cas de défaut de déclaration⁹.

À cet égard, en l'absence de versement de la retenue à la source, son calcul dans le cadre du rappel de droits au débiteur prend une forme particulière dite de calcul « en dehors » qui consiste à considérer que, en ne prélevant pas la retenue à la source sur le montant de la rémunération du bénéficiaire, le débiteur a accordé à ce dernier un avantage qui, dans le cadre du rappel, doit être réintégré dans le montant de la rémunération servant de base à la retenue à la source¹⁰. Par exemple, si le débiteur a payé 1 000 à son prestataire en omettant de verser la retenue à la source (au taux de 33 1/3 %), la jurisprudence considère que ce paiement ne représente que la rémunération nette du prestataire soit les deux tiers de la rémunération brute. Ainsi, la rémunération brute est déterminée à 1 500 et le montant de la retenue éludée à 500.

Enfin, confrontée à un litige né entre un prestataire de service établi à l'étranger et un de ses clients, auquel l'administration fiscale avait réclamé le paiement de la retenue à la source due sur les sommes payées au prestataire en rémunération de ses services, la chambre commerciale de la Cour de cassation a jugé que « *si le débiteur des sommes versées à un prestataire visé par l'article 182 B est redevable aux services des impôts des retenues à la source prévues par ce texte, il n'en reste pas moins en droit de réclamer au prestataire le montant de l'imposition qu'il a versée pour son compte au Trésor public sans l'avoir déduit au préalable du prix des prestations* »¹¹. En effet, si la retenue à la source doit être prélevée par le débiteur de la rémunération, elle n'en reste pas moins un impôt frappant le bénéficiaire de cette rémunération.

⁹ Avant l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2006, de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005, le débiteur de la rémunération était passible, en application de l'article 1768 du CGI, d'une amende égale au montant de la retenue. Depuis le 1^{er} janvier 2006, le rappel de droits se fait, dans des conditions de droit commun, sur le fondement des articles 182 B et 1671 A du CGI. Pour une explication détaillée de la différence entre les deux mécanismes, voir CE, 23 avril 2008, n° 305582, *min. c/société Les Laboratoires Servier*, RJF 7/08 n° 841, concl. Laurent Vallée BDCF 2008 n° 96.

¹⁰ Pour une explication illustrée de ce mécanisme, voir les conclusions de Jacques Arrighi de Casanova, CE, 24 janvier 1996, n°s 148038 – 165436, BDCF 3/96.

¹¹ Cass. com., 12 février 2013, n° 11-11.189, RJF 5/13 n° 490.

4. – Le montant de la retenue à la source

L'assiette de la retenue à la source, qui résulte du c du paragraphe I de l'article 182 B qui était renvoyé au Conseil constitutionnel, est constituée par le montant brut des sommes payées.

Le taux de la retenue pour les prestations de toute nature fournies ou utilisées en France est fixé par le paragraphe II du même article à 33 1/3 %. Ce paragraphe II n'était pas renvoyé au Conseil constitutionnel.

Enfin, le paragraphe III du même article, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, porte le taux à 50 % lorsque ces mêmes prestations sont payées à des personnes domiciliées ou établies dans un État ou territoire non coopératif (ETNC) au sens de l'article 238-0 A du CGI, sauf si le débiteur apporte la preuve que ces sommes correspondent à des opérations réelles qui ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un État ou territoire non coopératif.

B. – Origine de la QPC et question posée

La société Cosfibel Premium a pour activité la création et la commercialisation de produits promotionnels fabriqués principalement en Asie. Elle a eu recours à un prestataire de services établi à Hong Kong, aux fins de conseil dans le choix des fabricants locaux, de suivi et de surveillance des opérations de production et de contrôle-qualité des marchandises produites avant l'expédition vers la France.

Cette société a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre de la période du 1^{er} janvier 2008 au 31 décembre 2010, à l'issue de laquelle l'administration fiscale a estimé que les prestations réalisées par son partenaire hongkongais constituaient des prestations utilisées en France, au sens de l'article 182 B du CGI et que la société Cosfibel aurait dû opérer, sur les sommes qu'elle a versées en rémunération de ces prestations, la retenue à la source prévue par ce texte.

La société a demandé la décharge des impositions résultant de ces rappels de retenue à la source devant le tribunal administratif de Cergy-Pontoise, qui a rejeté son recours par un jugement du 9 juin 2016. Ce jugement a été confirmé en appel par un arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles du 18 mai 2017 contre lequel la société requérante a formé un pourvoi en cassation, à l'occasion duquel elle a soulevé une QPC relative à la conformité au principe d'égalité devant les charges publiques

du c du paragraphe I de l'article 182 B du CGI. Estimant qu'elle présentait un caractère sérieux, le Conseil d'État a renvoyé cette QPC devant le Conseil constitutionnel par sa décision précitée du 25 février 2019.

Il est à noter que dans sa décision du 17 juillet 2017 précitée, le Conseil d'État avait refusé de renvoyer au Conseil constitutionnel ces mêmes dispositions, alors contestées sous l'angle de l'incompétence négative et du principe d'égalité devant la loi.

II. – L'examen de la constitutionnalité des dispositions contestées

A. – Les griefs et la version des dispositions contestées

* La société requérante soutenait que les dispositions contestées, en retenant une assiette excluant par principe la prise en compte des charges engagées par le bénéficiaire du revenu pour effectuer les prestations en cause, méconnaissaient ses facultés contributives et qu'elles portaient ainsi atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques. Elle faisait également valoir que, dans le cas où le débiteur a omis d'opérer la retenue à la source, les modalités de calcul du montant de la redevance éludée, selon lesquelles l'absence de retenue à la source est considérée comme un avantage accordé au bénéficiaire, étaient contraires au principe d'égalité devant les charges publiques.

* La décision de renvoi portait sur le c du paragraphe II de l'article 182 B du CGI. Le Conseil d'État n'avait pas précisé la version des dispositions renvoyées. En l'espèce, la société requérante a formé un recours tendant à la décharger d'une imposition au titre des années 2008, 2009 et 2010. Par conséquent, le Conseil constitutionnel a jugé que la question portait sur les dispositions du c du paragraphe II de l'article 182 B du CGI dans ses quatre rédactions – identiques pour ce qui concerne les dispositions contestées – résultant de la loi n° 92-597 du 1^{er} juillet 1992 relative au code de la propriété intellectuelle (partie législative), de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008, de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 et du décret n° 2010-421 du 27 avril 2010 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code (paragr. 1).

* Les sociétés NR-COMS, Smartcoms Outsourcing et la société d'économie mixte de gestion du port Vauban, intervenantes, avaient développé les mêmes griefs que la société requérante. Ces intervenantes se prévalaient également du principe d'égalité

devant la loi en faisant état d'une différence de traitement injustifiée entre, d'une part, les personnes physiques et personnes morales imposables en France, admises à bénéficier du remboursement de l'excédent, et, d'autre part, les autres personnes morales qui en seraient exclues. Elles faisaient également valoir que la procédure de rappels d'imposition méconnaissait les droits de la défense en ce qu'elle s'exerce contre le débiteur qui n'a pas prélevé la retenue à la source sans faire intervenir le bénéficiaire.

B. – La jurisprudence constitutionnelle sur les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques

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* ». De manière constante, le Conseil constitutionnel juge que le principe d'égalité devant la loi « *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* »¹².

Sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration de 1789 aux termes duquel « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* », le Conseil juge que cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives.

Il juge également qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, 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 publiques¹³.

¹² Par exemple, récemment, décision n° 2018-753 QPC du 14 décembre 2018, *M. Jean-Guilhem G. (Attribution de la majoration de quotient familial pour enfant mineur en résidence alternée)*, paragr. 6.

¹³ Par exemple, récemment, décision n° 2017-755 DC du 29 novembre 2017, *Loi de finances rectificative pour 2017*, paragr. 32.

En premier lieu, concernant une différence de traitement résultant de la résidence fiscale, le Conseil constitutionnel a jugé, à propos des exonérations de plus-values immobilières dont peuvent bénéficier les personnes physiques, que le législateur a pu prévoir un régime plus favorable aux personnes physiques fiscalement domiciliées en France lors de la cession de leurs biens qu'aux personnes non fiscalement domiciliées en France. Ainsi, le Conseil a jugé que « *en instituant, aux 1° et 2° du paragraphe II de l'article 150 U du code général des impôts, des régimes d'exonération des plus-values immobilières différents pour les résidents fiscaux et certains non résidents fiscaux, le législateur a traité différemment des personnes placées dans des situations différentes au regard des règles d'imposition des revenus. Cette différence de traitement étant en rapport avec l'objet de la loi et fondée sur des critères objectifs et rationnels, les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques doivent être écartés* »¹⁴.

De même, le Conseil a jugé que la différence de traitement dans le bénéfice du mécanisme de l'intégration fiscale entre des groupes de sociétés ayant des filiales dans des pays membres de l'Union et des groupes de sociétés ayant des filiales dans des États tiers à l'Union européenne était conforme à la Constitution. Il a ainsi jugé que « *lors de leur adoption, l'objet des dispositions contestées était de définir l'un des avantages attachés à l'intégration fiscale afin de garantir aux groupes se plaçant sous ce régime, qui ne concerne que des sociétés mères et filiales françaises, un traitement fiscal équivalent à celui d'une unique société dotée de plusieurs établissements. En application du droit de l'Union européenne, cet avantage doit également bénéficier aux sociétés mères d'un groupe fiscalement intégré, pour ce qui concerne leurs filiales établies dans un autre État membre. Dès lors, d'une part, les groupes de sociétés dont les filiales sont établies dans un État membre et ceux dont les filiales sont établies dans un État tiers ne sont pas placés dans la même situation. D'autre part, compte tenu de l'objet initial des dispositions contestées, il ne résulte pas de la modification de leur portée une différence de traitement sans rapport avec l'objet de la loi* »¹⁵.

¹⁴ Décision n° 2017-668 QPC du 27 octobre 2017, *Époux B. (Exonération des plus-values de cession de logements par des non-résidents)*.

¹⁵ Décision n° 2018-699 QPC du 13 avril 2018, *Société Holdings France (Application de la quote-part de frais et charges afférente aux produits de participation perçus d'une société établie en dehors de l'Union européenne)*.

En deuxième lieu, concernant l'appréciation des facultés contributives, le Conseil constitutionnel n'exige pas que l'imposition porte toujours sur un revenu net.

Il a ainsi admis que la taxe sur les salaires soit calculée à partir d'un barème progressif appliqué à la masse salariale et a jugé qu'il « *n'a pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement ; qu'il ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé ; qu'en retenant la masse salariale des entreprises comme critère de capacité contributive, le législateur n'a commis aucune erreur manifeste d'appréciation* »¹⁶.

De même, à propos des modalités de calcul de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, le Conseil, après avoir réaffirmé ne pas avoir un pouvoir d'appréciation de même nature que celui du Parlement, a jugé « *qu'en retenant le chiffre d'affaires des entreprises comme critère de capacité contributive, le législateur n'a commis aucune erreur manifeste d'appréciation* »¹⁷.

En troisième lieu, concernant l'appréciation du caractère confiscatoire d'une imposition, dans des affaires dans lesquelles était concerné un prélèvement ne portant pas sur un revenu mais sur une production, un volume d'achat ou un chiffre d'affaires, le Conseil a jugé que ne présentaient pas un caractère confiscatoire :

– la contribution à laquelle sont assujetties les boissons conditionnées dans des récipients destinés à la vente au détail et dont la teneur en caféine excède le seuil de 220 milligrammes pour 1 000 millilitres, qui s'élève à un taux de 100 euros par hectolitre. Dans cette affaire, le Conseil s'est fondé, pour conclure au caractère non confiscatoire, sur le fait que le tarif de 100 euros par hectolitre est déterminé en fonction de l'évolution de l'indice des prix à la consommation hors tabac de l'avant dernière année¹⁸ ;

– les limites supérieures des taux d'imposition de la taxe sur les achats de viande¹⁹ ;

¹⁶ Décision n° 2010-28 QPC du 17 septembre 2010, *Association Sportive Football Club de Metz (Taxe sur les salaires)*, cons. 8.

¹⁷ Décision n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*, cons. 14 à 16.

¹⁸ Décision n° 2014-417 QPC du 19 septembre 2014, *Société Red Bull On Premise et autre (Contribution prévue par l'article 1613 bis A du code général des impôts)*, cons. 13.

¹⁹ Décision n° 2000-441 DC du 28 décembre 2000, *Loi de finances rectificative pour 2000*, cons. 28.

– la contribution applicable à la progression du chiffre d'affaires des entreprises pharmaceutiques qui n'ont pas passé convention avec le comité économique des produits de santé, les dispositions contestées prévoyant qu'au cas où le taux d'accroissement du chiffre d'affaires de l'ensemble des entreprises redevables serait supérieur à 4 %, le taux de la contribution globale applicable à cette tranche de dépassement serait fixé à 70 %²⁰ ;

– l'application d'une redevance d'un taux de 8 % à la production annuelle d'huile brute²¹.

En dernier lieu, alors qu'il était interrogé sur l'impossibilité pour une société d'imputer un crédit d'impôt d'origine étrangère sur l'impôt sur les sociétés dû au titre d'un autre exercice que celui au cours duquel le crédit d'impôt est obtenu, le Conseil a considéré : « *D'une part, le principe d'égalité devant les charges publiques ne fait pas obstacle à ce qu'un même contribuable soit soumis à plusieurs impositions sur une même assiette. D'autre part, ce principe n'impose pas au législateur, pour l'établissement de l'impôt perçu en France, de tenir compte d'autres impôts acquittés à l'étranger sur les produits que le contribuable reçoit* »²².

C. – L'application à l'espèce

Après avoir rappelé sa formulation de principe relative au principe d'égalité devant la loi (paragr. 4) et au principe d'égalité devant les charges publiques (paragr. 5), le Conseil a exposé le dispositif contesté et précisé qu'en l'absence de versement de la retenue à la source par le débiteur, le rappel de droits opéré par l'administration est, suivant une jurisprudence constante du Conseil d'État mentionnée dans les visas de la décision commentée²³, constitué du montant de la rémunération versée au prestataire étranger augmenté de « *l'avantage résultant, pour ce dernier, de ce que la somme reçue n'a pas supporté la retenue* » (paragr. 6).

²⁰ Décision n° 2000-437 DC du 19 décembre 2000, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2001*, cons. 34.

²¹ Décision n° 2019-771 QPC du 29 mars 2019, *Société Vermillion REP (Barème de la redevance progressive de mines d'hydrocarbures liquides)*, paragr. 8.

²² Décision n° 2017-654 QPC du 28 septembre 2017, *Société BPCE (Impossibilité du report de l'imputation de crédits d'impôt d'origine étrangère)*, paragr. 9.

²³ La décision n° 148038 du 13 mars 1996 précitée.

En premier lieu, le Conseil a constaté l'existence d'une différence de traitement relative à l'imposition des sommes reçues en rémunération de prestations fournies ou utilisées en France entre les personnes qui ne disposent pas d'installation professionnelle permanente en France et celles 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 (paragr. 7).

Toutefois, le Conseil a précisé que l'institution de la retenue à la source prévue à l'article 182 B du code général des impôts a pour objet 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* » (paragr. 8). Le Conseil a alors jugé que, ce faisant, « *le législateur s'est fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi et n'a pas institué une différence de traitement injustifiée* » (paragr. 9).

En deuxième lieu, le Conseil s'est prononcé spécifiquement sur le rappel de droits opéré par l'administration lorsque le débiteur de la rémunération s'est abstenu de prélever, sur la rémunération du bénéficiaire, le montant de la retenue à la source. Il a ainsi constaté que « *l'intégration, dans le montant de l'assiette de la retenue, de l'avantage qu'a constitué, pour le créancier, la prise en charge de la retenue, 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* » (paragr. 10).

En troisième lieu, le Conseil a considéré que les dispositions contestées, 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, et compte tenu du taux de 33 1/3 % applicable, ne revêtaient pas un caractère confiscatoire (paragr. 11).

En dernier lieu, le Conseil s'est penché sur la situation des personnes qui, sans disposer d'une installation professionnelle permanente en France, sont par ailleurs effectivement imposées à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés. Il a jugé 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* » (paragr. 12).

Par conséquent, le Conseil a écarté les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant les charges publiques et devant la loi (paragr. 13) et dès lors que les dispositions contestées ne méconnaissaient ni les droits de la défense ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, les a déclarées conformes à la Constitution (paragr. 14).