



L'article est paru dans *Option Finance*, n° 821, 14 février 2005. Il est publié avec la permission de l'éditeur.

LE CONSEIL D'ETAT GÉNÉRALISE LES MODALITÉS DE CALCUL DES RETENUES À LA SOURCE

par **Patrice Lefèvre-Péaron**, avocat associé, Morgan Lewis & Bockius, +33 (0) 1 5330 4300

Par un avis du 27 avril 2004, le Conseil d'Etat a précisé l'assiette qui doit servir au calcul de la retenue à la source de 25 % prévue à l'article 119 bis 2 du Code général des impôts pour les revenus de capitaux mobiliers, lorsque la retenue en question n'a pas été versée au Trésor. La question à résoudre était de savoir si le calcul de la retenue à la source devait être fait «en dedans» ou «en dehors». Au plan pratique, pour un montant de 100 perçu, le calcul «en dedans» aboutit à une retenue de 25 alors que le calcul «en dehors» aboutit à réclamer une retenue à la source de 33 1/3.

Historiquement, l'assiette à retenir afin de déterminer le montant de la retenue à la source (ou, en pratique, de l'amende d'égal montant prévue par l'article 1768 du CGI) a fait l'objet d'une controverse doctrinale et jurisprudentielle persistante.

Ainsi, à propos de rémunérations de services, soumises à la retenue à la source de l'article 182 B, le Conseil d'Etat¹, suivant en cela les conclusions du commissaire du gouvernement Arrighi de Casanova, avait précisé qu'en présence d'une telle omission, la retenue (et partant, l'amende en tenant lieu) devait être assise sur le montant des sommes effectivement perçues par le bénéficiaire, augmenté du montant de l'avantage qui lui avait été ainsi conféré en ne prélevant pas ladite retenue (calcul «en dehors», qui intervient donc de manière analogue en cas de prise en charge de la retenue par le débiteur des sommes en cause). La jurisprudence avait logiquement considéré que les sommes devaient être réputées versées «retenue faite», en conformité avec l'idée selon laquelle la retenue à la source est un impôt dû par le bénéficiaire des sommes bien qu'acquitté pour son compte par le débiteur. On pouvait croire cette solution valable pour l'ensemble des retenues à la source : elle s'avérait en effet logique tant juridiquement qu'économiquement, tout en se réclamant de précédents analogues dans le cadre d'autres impôts, en particulier les droits de mutation. La cour administrative d'appel de Paris² s'était néanmoins prononcée pour la solution inverse (calcul «en dedans») pour certains revenus de capitaux mobiliers, l'omission de retenue (ou sa prise en charge par le débiteur) étant alors neutre, au motif que le calcul «en dehors» n'avait pas lieu d'être lorsque la prise en charge de la retenue était autorisée (cas des revenus réputés distribués) et que cette retenue devait dans ces conditions être «liquidée sur le montant brut des sommes mises en paiement³». Le Conseil d'Etat, dans son avis précité, se prononce expressément pour la généralisation de la solution énoncée en 1996 de la méthode plus désavantageuse du calcul «en dehors» : toute retenue à la source non supportée par le bénéficiaire des sommes en cause lui confère un avantage venant majorer l'assiette de cette même retenue.

L'atténuation des conséquences de ce mode de calcul par le biais de la «cascade» de l'article L 77 du PF, qui suppose le reversement de la retenue à la source non pratiquée dans la caisse sociale, ne sera qu'une maigre consolation pour les contribuables négligents.

¹ CE 13 mars 1996, n° 165436.

² CAA Paris 24 septembre 1991, n° 662.

³ Art. 48 ann. II CGI.