

L'ARTICLE 209 B DU CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS : LE DÉBUT DE LA FIN?

(note sous CAA Paris, SA Schneider, n° 96-1408, 30 janvier 2001)

Daniel GUTMANN

Professeur à l'Université Paris-I Panthéon-Sorbonne

1. L'arrêt rendu en formation plénière par la Cour administrative d'appel de Paris le 30 janvier 2001 présente une importance considérable. Dans une matière où le Conseil d'Etat n'est pas encore intervenu, il prend nettement parti en faveur de l'incompatibilité entre l'article 209 B du Code général des impôts et la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 (dans sa rédaction antérieure à l'avenant du 22 juillet 1997¹). Ce faisant, la juridiction parisienne apporte une contribution essentielle au débat qui agite les juges² autant que les auteurs³ et qui, au-delà du contexte franco-suisse, concerne la question du conflit entre l'article 209 B et les engagements internationaux et communautaires de la France.

2. Les faits de l'espèce sont, il est vrai, d'une simplicité qui invite à l'arrêt de principe. La société Schneider, établie en France, détenait la totalité du capital de la société Paramer, laquelle était établie dans le canton de Genève et avait pour seule activité de gérer un portefeuille de titres. L'administration française entendait donc imposer sur le fondement de l'article 209 B du Code général des impôts les bénéfices réalisés par la société Paramer. Ce texte permet, comme on le sait, de soumettre à l'impôt français les résultats bénéficiaires d'une société étrangère établie dans un Etat ou un territoire à fiscalité privilégiée au sens de l'article 238 A et détenue à hauteur d'un certain seuil par une entreprise française⁴.

La société Schneider contestait cette imposition pour deux raisons : elle invoquait tout d'abord le paragraphe II de l'article 209 B en alléguant que l'implantation de la société Paramer dans le canton de Genève n'avait pas principalement pour effet de permettre la localisation de ses bénéfices dans un Etat à fiscalité privilégiée. Mais cette argumentation est écartée d'un revers de la main par la Cour qui, fidèle à la lettre du même texte, estime que la

1 Avenant transposé par décret n° 98-747 du 20 août 1998, *DF* 1998, n° 40, comm. 858.

2 Dans le sens de la compatibilité entre article 209 B du CGI et conventions internationales, cf. TA Paris, 1^{re} ch., 21 nov. 1995, req. n° 92-7093, *Sté Schneider*, *DF* 1997, n° 18, comm. 500 ; TA Paris, 13 févr 1996, n° 9218670/1 (dans la présente affaire) ; en sens inverse, cf. TA Strasbourg, 5^e ch., 12 déc. 1996, req. n° 91-58, *Sté Strafor Facom*, *DF* 1997, n° 7, comm. 168, note G. Tixier et A.-G. Hamonic-Gaux ; *BDCF* 1/97, concl. F. Malvasio, p. 76 et s. ; TA Poitiers, 25 févr. 1999, req. n° 96-684, *SA Rémy-Cointreau*, *DF* 1999, n° 27, comm. 551).

3 Cf. déjà P. Dibout, L'article 209 B du CGI est-il compatible avec les conventions fiscales internationales et le droit communautaire?, *DF* 1990, n° 44, p. 1485 et s. ; du même auteur, La compatibilité de l'article 209 du CGI avec les conventions fiscales internationales en question, *DF* 1997, n° 18, p. 600 ; A. de Waal, La question de l'incompatibilité des articles 155 A et 209 B du CGI avec les conventions fiscales internationales, *RD aff. int.* 1994, n° 5, p. 653 et s. ; P.-J. Douvier, L'article 209 B du CGI et ses limites d'application, *BF* 10/91, p. 622 et s.

4Le seuil était de 25% pour l'année 1986 au titre de laquelle l'impôt avait été établi.

société Paramer “ne saurait être regardée comme exerçant, par le biais d’opérations réalisées de façon prépondérante sur le marché suisse ou avec des entreprises avec lesquelles elle n’avait pas de lien de dépendance, une activité industrielle ou commerciale effective”. Il restait alors un second argument, tiré cette fois de la contrariété de l’article 209 B avec la Convention franco-suisse du 9 septembre 1966, modifiée, en ce qui concerne l’année 1986, par l’avenant du 3 décembre 1966. Argument autrement puissant, puisqu’il emporta la conviction de la Cour.

Examinons donc par quel raisonnement l’arrêt - dont la rédaction a manifestement été particulièrement ciselée - admet le conflit de normes. A cette fin, on pourra utilement distinguer entre les arguments qui concernent l’applicabilité de la convention fiscale internationale (I) et ceux qui intéressent son application (II).

I- L’APPLICABILITE DE LA CONVENTION INTERNATIONALE

3. Pour que l’article 209 B puisse être écarté en raison de sa contrariété à une convention fiscale internationale, encore faut-il que celle-ci soit effectivement applicable... ce qui avait soulevé, dans les dernières années, un certain nombre de débats. On peut en effet avancer, en s’autorisant des commentaires du modèle OCDE, que le propre des conventions conformes à ce modèle est de supprimer des hypothèses de double imposition juridique, non de double imposition économique. Autrement dit, les conventions s’appliqueraient lorsque le revenu d’une même personne est imposable dans deux pays différents, mais ne joueraient pas lorsque deux personnes distinctes sont imposées à raison de la perception de ce revenu. Or, en droit strict, l’article 209 B ne crée pas de double imposition juridique, puisque la société étrangère n’est pas recherchée en tant que telle par le fisc français. Réciproquement, la société française ne saurait être imposée par l’Etat de sa filiale. De surcroît et subsidiairement, la double imposition économique est elle-même limitée puisque l’article 209 B autorise la société française à imputer sur l’impôt sur les sociétés dû en France l’impôt de même nature payé à l’étranger. Dans cette mesure, l’article 209 B ne créerait aucun problème justifiant le recours à la convention internationale.

4. Ce raisonnement n’est pourtant pas adopté par la Cour administrative d’appel de Paris. Dans une formule de portée délibérément générale, la Cour énonce qu’“une convention internationale relative aux doubles impositions définit les modalités par lesquelles deux pays se répartissent une matière imposable qu’eu égard à leurs règles respectives, chacun de ces deux pays serait en droit de taxer”.

5. La formule est intéressante à plus d’un titre. A titre presque anecdotique, on notera qu’elle contraste de façon saisissante avec la présentation faite par l’administration fiscale du rôle des conventions internationales. Dans une instruction du 6 mars 1992, le Service de la Législation Fiscale avait en effet entrepris de justifier la compatibilité entre l’article 209 B et les conventions internationales en affirmant que “l’objet des conventions est tout d’abord de lutter contre l’évasion et la fraude fiscales”. Ce n’est que “par ailleurs” que les conventions

5 B.O.I. 4 H-9-92, *DF* 1992, n° 17, Instr. 10.588.

Droit 21 - <http://www.droit21.com>

Date de mise en ligne : 5 mars 2001

Nom du document : er20010305gutman

Référence : *Dr.*21, 2001, ER 018

Citation : D. Gutmann, “ L’article 209 B du code général des impôts : le début de la fin ? ”, note sous CCA Parris, SA Schneider, n° 96-1408, du 30 janvier 2001, *Dr.*21, 2001, ER 018

Copyright Transactive™ 2000-2001

fiscales ont “pour finalité l'élimination des doubles impositions juridiques”. La divergence des angles de vue n'est évidemment pas anodine...

6. Elle l'est d'autant moins que la position de la Cour la conduit à élargir assez sensiblement la vocation ordinairement dévolue aux conventions internationales. Si elle reste fidèle au principe de subsidiarité des conventions internationales⁶, elle s'écarte de la présentation classique de la double imposition juridique. Concentrant son attention sur la répartition de la “*matière* imposable”, elle témoigne du même coup une certaine indifférence aux *personnes* imposables. Au fond, tout se passe comme si les conventions internationales avaient pour fonction principale d'établir le droit exclusif d'un pays d'imposer une certaine “*matière*”, peu important que celle-ci soit, à défaut, imposée entre les mains d'une ou plusieurs personnes. En clair, c'est la distinction même entre doubles impositions juridique et économique qui se trouve, sinon remise en cause, du moins jugée dépourvue de pertinence.

7. On comprend, dans cette perspective, que l'arrêt juge parfaitement inopérant que la société française ne soit “pas en situation de faire l'objet d'une double imposition en France et en Suisse, notamment en raison du mécanisme d'imputation prévu par le troisième alinéa du I de l'article 209 B, de l'impôt acquitté à l'étranger sur l'impôt établi en France”. Tenir compte de ce mécanisme d'imputation - lequel ne supprime d'ailleurs pas totalement l'imposition en France⁷ - reviendrait en effet à admettre le principe de la compétence française pour appréhender le bénéfice réalisé à l'étranger. Or, c'est ce principe même qui est battu en brèche par la Cour.

8. Certes, on pourrait tenter de sauver l'orthodoxie juridique de l'arrêt en relevant, à l'instar d'un auteur, que “dans la logique de l'article 209 B, [la société française] est considérée du point de vue du droit interne français comme imposable en tant que telle dans le pays ou territoire d'implantation de la société étrangère” (...) “Même si l'analyse est audacieuse, le jeu de la présomption établie par l'article 209 B aboutit ainsi, par le seul effet du droit interne, à l'équivalent d'une situation de double imposition juridique puisque l'entreprise française est considérée comme imposable dans deux pays sur de mêmes bénéfices”⁸. Rien n'indique toutefois de façon certaine que les magistrats parisiens souhaiteraient voir leur décision défendue de cette manière. Ayant relevé que la société Schneider était résidente française au sens de la convention franco-suisse, ils se bornent à énoncer que cette seule qualité lui donne le droit d'invoquer le moyen tiré de ce que le I de l'article 209 B serait incompatible avec le § 1 de l'article 7 de la convention. En somme, la Cour semble estimer que la violation par l'Etat français d'une règle conventionnelle de rattachement suffit à tuer dans l'œuf la vocation du droit interne à appréhender les revenus perçus à l'étranger.

9. Cette option méthodologique, qui confère à la méthode des conventions internationales un caractère “*conflictualiste*” que ne renieraient pas les spécialistes du droit international privé

⁶ Principe constamment réaffirmé en jurisprudence depuis l'arrêt du Conseil d'Etat du 19 décembre 1975 (n° 84.774, *RJF* 2/76, n°77, concl. Fabre ; *DF* 1976. comm. 925 ; *RJF* 2/76, p. 41, chron. B. Martin Laprade).

⁷ Cf. les observations de P. Dibout, La compatibilité de l'article 209 B du CGI avec les conventions fiscales internationales en question, art. préc., n° 13.

⁸ P. Dibout, L'article 209 B du CGI est-il compatible avec les conventions fiscales internationales et le droit communautaire?, art. préc., n° 20.

classique⁹, présente plusieurs intérêts. Elle procède tout d'abord de l'idée que le règlement du conflit de lois fiscales possède une autorité absolue, non limitée de façon instrumentale à la résolution d'un type particulier de double imposition (juridique). Elle permet ensuite de clarifier le contenu du principe de subsidiarité des conventions internationales par rapport au droit interne : ce principe signifie que les conventions internationales tranchent un conflit positif de compétences étatiques et n'ont que subsidiairement pour fonction de remédier à une double imposition effective. Elle invite enfin le Conseil d'Etat, s'il est saisi, à préciser la portée qu'il entend conférer aux commentaires du modèle OCDE. S'il n'y voit que des indications sans portée normative¹⁰, force est de constater qu'il confèrera aux autorités judiciaires une large autonomie dans l'interprétation des conventions internationales¹¹. Si cette autonomie risque de fragiliser l'harmonisation internationale des solutions, elle est paradoxalement de nature, dans des cas tels que celui qui nous occupe, à étendre le domaine des conventions internationales. Reste à examiner dans quelle mesure l'application d'une convention fiscale internationale conduit effectivement à évincer le mécanisme de l'article 209 B.

II- L'APPLICATION DE LA CONVENTION FISCALE INTERNATIONALE

10. L'applicabilité de la convention fiscale franco-suisse étant acquise, il restait à démontrer que celle-ci s'opposait effectivement à la mise en oeuvre de l'article 209 B. La Cour s'y employa en deux temps : tout d'abord, en montrant que le droit français violait la règle conventionnelle attribuant à la Suisse le droit d'imposer les bénéfices de la société Paramer ; ensuite, en relevant le caractère inopérant de l'argument tiré de la nécessité de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

A) La violation de l'article 7 de la convention relatif à l'imposition des bénéfices des entreprises

11. L'article 7. 1° de la convention franco-suisse dispose fort classiquement que "les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat par l'intermédiaire d'un établissement

9 Même s'il va sans dire que le conflictualisme en droit fiscal international demeure limité à bien des égards.

10 En ce sens, J. Arrighi de Casanova estimait qu'on ne saurait confondre un comité d'experts avec les représentants officiels des pays signataires (concl. sous CE 13 oct. 1999, n° 190083, 8e et 9e s.-s., *Ministre c/ SA Banque française de l'Orient*, RJF 12/99, p. 940). Le même auteur semble toutefois considérer le recours aux commentaires comme légitime au regard des articles 31 à 33 de la Convention de Vienne sur le droit des traités, dont on rappellera néanmoins qu'elle ne possède aucun caractère obligatoire. Non seulement elle n'a pas été signée par la France, mais elle ne saurait être "récupérée" par le biais des principes généraux du droit international, puisque le Conseil d'Etat leur refuse tout effet normatif (CE, 28 juillet 2000, n° 178834, 8e et 3e s.-s., *Paulin*, RJF 11/00, n° 1194).

11 Sur la relative timidité de la jurisprudence du Conseil d'Etat à cet égard, cf. notre article "Tax treaty interpretation in France", in M. Lang (dir.), *Tax treaty interpretation in Europe*, à paraître.

stable qui y est situé". Selon la Cour administrative d'appel de Paris, "cette stipulation fait obstacle à ce que les bénéfices réalisés par la société suisse Paramer soient imposés en France, sur le fondement du I de l'article 209 B du code général des impôts, fût-ce au nom de la société mère, dès lors que ladite société Paramer n'exerce pas dans ce pays d'activité par l'intermédiaire d'un établissement stable". L'argument est classique : on ne saurait en effet considérer que la société Schneider constitue un établissement stable de sa filiale... Tel était d'ailleurs le raisonnement tenu auparavant par le Tribunal administratif de Strasbourg¹².

12. On peut certes opposer à cette argumentation que l'article 7 n'empêche pas de faire jouer l'article 209 B dans la mesure où seule une fraction des bénéfices de la société localisée hors de France, correspondant à la participation de la société mère, est imposée en vertu de ce texte. Plus généralement, on peut alléguer que l'article 209 B ne prend pas en compte les pertes de la société étrangère, ce qui montre bien que le droit français n'a qu'une compétence limitée sur les sociétés situées hors de son territoire¹³. Dans le même sens, l'administration fiscale considère que l'article 7 ne couvre pas le même domaine que l'article 209 B : selon elle, "cette règle de rattachement de la matière imposable concerne la situation des entreprises d'un Etat qui réalisent des bénéfices à raison d'activités exercées dans l'autre Etat et a pour objet de définir les règles d'imposition applicables à ces bénéfices. Telle n'est pas la situation visée par l'article 209 B"¹⁴.

13. Toutefois, on voit mal comment contester le fait que l'article 209 B conduit à imposer, même de façon limitée, des bénéfices que seul le pays partenaire est en droit d'imposer aux termes de la convention internationale. En conséquence, le simple fait que le droit français se reconnaisse compétent pour imposer ces bénéfices suffit à caractériser la violation de l'article 7. La seule question qui demeure est alors de savoir s'il ne faut pas mettre en balance le souci de développer la coordination internationale et la nécessité de lutter contre l'évasion fiscale.

B) L'argument tiré de la nécessité de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale

14. La Cour écarte l'argument en deux temps. S'intéressant tout d'abord à la formulation du traité, elle relève qu'"il ne ressort d'aucune des stipulations de la convention fiscale susmentionnée que l'objectif de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale permettrait de déroger aux règles qu'elle énonce". Puis, de façon plus générale, elle exclut que la lutte contre la fraude fiscale justifie à elle seule l'application d'un texte français en méconnaissance des dispositions d'une convention internationale.

15. Cette position, qui procède du souci de conférer aux conventions internationales un effet utile¹⁵, n'est ni étonnante ni innovante¹⁶. On relèvera seulement à ce propos que

12 TA Strasbourg, 12 déc. 1996, précité.

13 B. Gouthière, *Les impôts dans les affaires internationales*, Ed. Francis Lefebvre, n° 2535.

14 Instruction du 6 mars 1992 précitée, II, 2°, A, 3.

15 Même si on a pu contester qu'une convention internationale, au moins partiellement faite pour lutter contre la fraude fiscale, puisse servir de support à des schémas d'évasion.

16 Cf. déjà TA Strasbourg, 21 nov. 1995, précité et les commentaires de P. Dibout, G. Tixier et G. Hamonic-Gaux.

l'attachement à la lettre du texte se retourne contre le contribuable dans les cas, qui ne sont plus isolés, où une convention internationale contiendrait une réserve autorisant la France à appliquer l'article 209 B. On sait en effet que plusieurs conventions récentes ou fraîchement renégociées ont admis le principe de cette réserve, soit de façon explicite¹⁷, soit de façon plus subtile¹⁸. Il convient donc de nuancer la portée de l'arrêt en relevant que la solution qu'il énonce ne peut s'appliquer que dans les cas où le pays partenaire de la France n'aurait pas accepté explicitement une telle limitation du domaine conventionnel.

16. Malgré cette réserve, on ne peut toutefois que constater la portée virtuellement considérable de l'arrêt commenté. Si l'on songe par exemple que de nombreux pays européens pratiquent des politiques particulièrement attractives pour les holdings, et que certains de nos partenaires entreprennent actuellement de réduire de façon substantielle leurs niveaux d'imposition¹⁹, on aperçoit tout l'intérêt pour les entreprises de la solution retenue par la Cour administrative d'appel de Paris. Rappelons en effet que, selon une instruction administrative du 17 avril 1998, le caractère "privilégié" du régime fiscal applicable aux bénéficiaires localisés à l'étranger peut être reconnu lorsque l'Etat étranger soumet à un régime particulier d'imposition ou exonère certaines catégories d'activités ou de revenus, y compris les plus-values²⁰. Le fait que les dispositifs légaux concernés constituent les règles de droit commun de l'Etat ou territoire considéré ne change rien à l'affaire.

17. Enfin, même dans le cas où une réserve autorisant l'application de l'article 209 B figurerait dans une convention internationale, il n'est nullement évident que celle-ci pourrait jouer dès lors que la convention en question serait conclue avec un Etat membre de l'Union européenne²¹. Les conventions entre Etats membres devant en effet respecter les règles du droit communautaire²², il resterait à se demander si le traité ainsi conclu ne serait pas

17 Cf. les conventions avec l'Autriche (26 mars 1993), l'Afrique du Sud (8 nov. 1993), le Cameroun (avenant du 31 mars 1994 à la convention du 21 oct. 1976), l'Espagne (15 déc. 1993), les Etats-Unis (31 août 1994), le Japon (3 mars 1995), le Mexique (7 nov. 1991), la Namibie (29 mai 1996), le Venezuela (7 mai 1992).

18 Cf. l'article 16 de l'avenant à la convention... franco-suisse (précité), qui modifie l'article 25 de la convention et prévoit que "nonobstant toute autre disposition de la présente Convention, les revenus qui sont imposables ou ne sont imposables qu'en Suisse conformément aux dispositions de la Convention, et qui constituent des revenus imposables d'un résident de France, sont pris en compte pour le calcul de l'impôt français lorsqu'ils ne sont pas exemptés de l'impôt sur les sociétés en application de la législation interne française". Selon le secrétaire d'Etat au budget, cette formule confirme la possibilité pour la France de mettre en oeuvre les dispositions de l'article 209 B du CGI à raison de la détention de certaines structures suisses par les entreprises françaises (Rép. sec. d'Etat au budget n° 13 272 à M. Souvet : *JO Sénat Q*, 8 févr. 2001, p. 500).

19 On pense ici tout particulièrement à la réforme de la fiscalité allemande par la loi du 23 octobre 2000, qui se traduit par une diminution du taux de l'impôt sur les sociétés à 25% et surtout par une exonération des plus-values de cession de participations (sur la réforme, cf. J. Viegner, *La réforme fiscale en Allemagne*, *DF* 2000, n° 45-46, p. 1484 et s.). On peut également citer le cas de l'Irlande dont le taux d'imposition sur les sociétés passera à 12,5% pour les bénéficiaires réalisés à partir de 2003).

20 Instruction du 17 avril 1998, *DF* 1998, n° 20-21, Instr. 11.988, § 97.

21 Cf. les pays membres de l'Union cités *supra*, note 17.

22 Rappelons que le Traité de Rome oblige les Etats à s'abstenir de toutes mesures susceptibles de mettre en péril la réalisation des buts qui y sont définis. La CJCE est inflexible à ce sujet (cf. l'affaire *Commission c. France* du 28 janv. 1986, aff. 270/83, *Rec. p. 270*, *RTD eur.* 1987. 114, chron. D. Berlin). Sur ce point, cf. J.

contraire, soit à la liberté d'établissement, soit à la liberté de circulation des capitaux. L'article 209 B, immunisé par voie conventionnelle, risquerait fort d'être rattrapé par le droit communautaire... Mais c'est un autre débat²³, que l'avènement de la société européenne permettra peut-être de vider si celle-ci est dotée d'un régime fiscal harmonisé. En tout état de cause - et de façon plus réaliste -, l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris confirme une fois de plus que, pour stimuler le rapprochement des législations fiscales en Europe, on ne peut que modérément faire confiance aux législateurs nationaux... mais on peut avoir confiance dans les juges.

Malherbe et D. Berlin, Conventions fiscales bilatérales et droit communautaire, *RTD eur* 1995. 245 et s., spéc. n° 37 et s. ; J. Molinier, Les conventions fiscales internationales et le droit communautaire, *RFFP* n° 48, 1994, p. 233 et s., spéc. pp. 238-239.

²³ Sur lequel nous renvoyons aux références citées en début d'article. *Adde* P. Dibout, La fiscalité à l'épreuve de la liberté de circulation des capitaux (à propos de l'arrêt CJCE, 6 juin 2000, aff. C-35/98, *Verkooijen*), *DF* 2000, n° 42, p. 1365 ; et la magistrale démonstration de J. Turot, L'article 209 B est-il soluble dans le droit communautaire? A propos de l'arrêt CJCE, 16 juillet 1998, *Imperial Chemical Industries (ICI)*, *RJF* 12/98, p. 940 et s.