

# La preuve apportée par l'administration fiscale d'un transfert de bénéfices entre deux sociétés-sœurs

**Lire les commentaires de :**

**Lukasz Stankiewicz**

Évaluation du préjudice économique des ayants droits

## DÉCISION DE JUSTICE

---

CAA Lyon, 5ème chambre – N° 09LY00303 – SAS ABB FRANCE – 30 septembre 2010  
– C [↗](#)

## INDEX

---

### Mots-clés

Retenue à la source, Coûts fonctionnels, Filiales de commercialisation, Marge nette, Acte anormal de gestion, Holding, Sociétés-sœurs, Convention franco-suisse du 9 septembre 1966, Prix de transfert, Revenus réputés distribués, Analyse fonctionnelle, Répartition de marges

### Rubriques

Fiscalité

Résumé Note universitaire

## Résumé

<sup>1</sup> En remettant en cause la répartition de la marge commerciale comptabilisée par l'entreprise vérifiée sur les affaires faites avec deux autres sociétés appartenant à la même holding et en déterminant une nouvelle marge à partir d'une analyse des fonctions des sociétés et selon la méthode dite des coûts fonctionnels, alors que ces calculs ne sont pas tirés directement de la comptabilité de l'entreprise et ne sont pas validés par un examen des conditions du marché, l'administration ne peut être regardée comme démontrant l'existence d'un acte anormal de gestion générant un transfert indirect de bénéfices à l'étranger au sens des dispositions des articles 57, 111 et 119 bis du code général des impôts.

<sup>2</sup> A la suite d'une vérification de comptabilité, l'administration a remis en cause la répartition de la marge commerciale comptabilisée par l'entreprise vérifiée sur les affaires faites avec deux sociétés appartenant à la même holding. A partir d'une analyse des fonctions accomplies par les trois sociétés et selon la méthode dite de répartition des marges, le vérificateur a déterminé la marge nette globale qu'aurait dû, selon lui, dégager la société vérifiée, puis a reconstitué, sur ce fondement, les résultats nets d'exploitation qu'aurait dû normalement réaliser la société. Les écarts entre les résultats et ceux résultant des données comptabilisées ont été regardés comme des éléments de chiffres d'affaires et de bénéfices auxquels la société avait normalement renoncé.

La Cour relève que, pour pertinents en apparence que soient les principes qui fondent les considérations qui ont présidé aux calculs opérés par le vérificateur, ces calculs, basés sur la méthode des coûts fonctionnels, qui ne sont pas tirés directement de la comptabilité de l'entreprise, laquelle n'a pas été remise en cause, et ne sont pas validés par un examen des prix pratiqués par elle au regard des conditions du marché, ni, d'ailleurs, comme le fait observer la société requérante, par une confrontation des marges assignées aux trois autres entreprises du groupe avec les chiffres d'affaires réels dégagés par elles, ne sauraient être regardés comme démontrant l'anormalité des rapports commerciaux existant entre les trois sociétés visées. La Cour juge ainsi, d'une part, que l'administration ne démontre pas être en présence, de la part de la société requérante, d'un acte anormal de gestion générant un transfert de bénéfices à l'étranger entrant dans les prévisions des dispositions des articles 57, 111 et 119 bis du code général des impôts, et, d'autre part, que la société requérante est fondée à soutenir qu'il n'est pas établi qu'elle ait procédé, en fixant des prix de transfert dans ses relations

commerciales avec une autre société du groupe, à une distribution de dividendes au profit de cette dernière au sens des stipulations des articles 9 et 11 de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966, dans leurs rédactions alors applicables.

<sup>3</sup> La société requérante est donc fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Lyon a rejeté sa demande, en tant qu'elle doit être interprétée comme tendant à la décharge de la retenue à la source contestée.

# Note universitaire

## Évaluation du préjudice économique des ayants droits

Lukasz Stankiewicz

Maître de conférences de droit public à l'Université Jean Moulin Lyon 3

Autres ressources du même auteur



DOI : [10.35562/alyoda.5774](https://doi.org/10.35562/alyoda.5774)

<sup>1</sup> *L'arrêt de la Cour administrative d'appel de Lyon en date du 30 septembre 2010 constitue une contribution utile à la jurisprudence concernant les prix de transfert, jurisprudence toujours bien éparsée en dépit de forts enjeux que ce domaine de fiscalité internationale présente, tant pour les entreprises que pour l'administration fiscale.*

<sup>2</sup> Le contentieux concerne les relations au sein d'un groupe international chapeauté par la holding suisse *Entrelec Group*, devenue ABB, contrôlant notamment une société française *Entrelec Industries*, entreprise de fabrication de commutateurs et d'éléments de connexion, devenue ABB France (ci-après *Entrelec Industries*), et deux sociétés de commercialisation : la société française *Entrelec Services* et la société suisse *Dicoesa*. Il ressort de l'exposé des faits que, sur le plan capitalistique, ces deux dernières entreprises étaient des sociétés sœurs de la société *Entrelec Industries*.

<sup>3</sup> Schématiquement, les impositions contestées en l'espèce avaient pour origine une vérification de comptabilité de la société française *Entrelec Industries*, portant, en matière d'impôt sur les sociétés, sur les exercices clos le 31 mars des années 2000, 2001 et 2002. Pour l'administration fiscale, ce contrôle a révélé un transfert indirect des bénéfices, au sens de l'[article 57 du CGI](#), de la société française au profit de sa société sœur suisse (*Dicoesa*). Classiquement, les montants réintégrés dans les bases d'imposition de la société française ont été qualifiés de revenu distribué au bénéfice de la société non-résidente. En conséquence, outre le rehaussement des bases passibles de l'IS, la société française s'est vue réclamer, en sa qualité de redevable légal, le montant de la retenue à la source de l'[article 119 bis du CGI](#), soit la somme substantielle de 2 149 758 euros, pénalités comprises.

<sup>4</sup> Cependant, la Cour administrative d'appel de Lyon a estimé que l'administration fiscale ne démontrait pas la réalité d'un transfert des bénéfices à l'étranger. Elle annule le jugement du Tribunal Administratif de Lyon en date du 16 décembre 2008 et prononce la décharge de la retenue à la source.

<sup>5</sup> A titre liminaire, force est de constater que l'affaire s'est présentée devant les juridictions lyonnaises dans une configuration processuelle peu orthodoxe. En effet, il ressort des conclusions du rapporteur public que la Cour administrative d'appel de Lyon n'a eu à connaître que du bien-fondé de la retenue à la source alors que le Tribunal administratif de Cergy-Pontoise a été saisi du rehaussement des bases de l'IS de la société *Entrelec Industries*.

<sup>6</sup> Une telle scission du contentieux n'est pas opportune car la juridiction qui connaît du bien-fondé de la retenue à la source peut avoir à se prononcer sur l'existence de la distribution des bénéfices, c'est-à-dire, ni plus ni moins, sur le bien-fondé de la rectification des bases de l'IS. Le risque existe alors que les juges du fond tirent des mêmes faits, des conséquences juridiques différentes. Ce risque existe en l'espèce car la seule question en débat devant la Cour était celle de savoir si l'administration apportait la preuve d'un transfert indirect des bénéfices au sens de l'article 57 du CGI. Notons par ailleurs que, en l'espèce, si l'administration avait apporté cette preuve, la société *Entrelec Industries* n'aurait sans doute pu éviter la retenue à la source.

<sup>7</sup> Rappelons, à titre pédagogique car ces points n'étaient pas dans le débat, que, conformément au principe de subsidiarité des conventions fiscales, la retenue à la source - comme toute imposition - doit être assise conformément au droit interne, puis confrontée à des dispositions pertinentes de la convention fiscale, en rapprochant la qualification de droit interne des classifications conventionnelles (CE, Ass., 28 juin 2002, n° 232276, Sté Schneider Electric, Dr. fisc. 2002, n° 036, comm. 657 ; concl. S. AUSTRY) . Dès lors :

<sup>8</sup> D'une part, chronologiquement, pour assoir la retenue à la source (CGI, art. 119 *bis*) visant les distributions des bénéfices des sociétés françaises à des non-résidents, l'administration a dû établir l'appréhension des bénéfices de la société française par la société suisse sur le fondement, soit de l'article 109, 1-1° du CGI (si l'exercice de rattachement des sommes réintégrées dans les résultats de la société *Entrelec Industries* était bénéficiaire), soit de l'article 111 c du CGI (avantages occultes), à l'exclusion de l'article 109, 1-2° du CGI (car, à notre connaissance, la société « sœur » *Dicoesa* n'était pas associée de la société française) ;

<sup>9</sup> D'autre part, la convention franco-suisse ne s'opposait pas à l'application de la retenue à la source tout en la plafonnant à 15%. En effet, l'article 11 alinéa 5 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966, dans sa rédaction issue de l'avenant du 22 juillet 1997, définit de manière large les dividendes pour englober « *les revenus soumis au régime des distributions par la législation fiscale de l'Etat contractant dont la société distributrice est un résident* ». Le Conseil d'Etat considère que cette rédaction autorise l'application de

l'article conventionnel relatif aux dividendes aux revenus réputés distribués (CE 14 oct. 1985, n° 37583, Assoc. Hubbard, RJF 12/85 n° 01506), ce qui n'est pas le cas d'un libellé conforme au Modèle de l'OCDE (CE 13 oct. 1999, n° 190083, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s., Min. Eco. c/SA Banque française de l'Orient, RJF 12/99 n° 01587) .

<sup>10</sup> Les rectifications à l'origine de la distribution des bénéfices supposée étaient fondées sur l'article 57 du CGI. En substance, au terme d'une analyse fonctionnelle, le vérificateur a estimé que la société *Entrelec Industries* assumait la majeure partie des fonctions, y compris commerciales, et des risques de l'ensemble du groupe *Entrelec*, alors qu'elle se présentait comme une simple société de fabrication. Prenant appui sur cette constatation, le service a remis en cause les marges que dégagait la société *Entrelec Industries* sur les courants d'affaires réalisés, entre autres, avec la société suisse *Dicoesa*. Selon les termes de l'arrêt, l'administration aurait appliqué, en l'espèce, la méthode « dite de répartition de marges », laquelle, bien qu'inconnue sous cette appellation du Modèle de l'OCDE, se rapproche de la méthode de partage des bénéfices; elle consiste en effet, en substance, à déterminer une marge globale puis à la répartir en fonction des coûts supportés et compte tenu des frais spécifiques propres à chacune des sociétés du groupe (voir en ce sens concl. J. EVGENAS sur CAA Paris 25 juin 2008 n° 06PA02841, 2e ch., Sté Novartis Groupe France SA ; RJF 2/09 n° 0114, BDCF 2/09 n° 015) .

<sup>11</sup> Pour appliquer l'article 57 du CGI, la Cour administrative d'appel de Lyon a réitéré les deux branches de la dialectique de la preuve, tirée de la jurisprudence du Conseil d'Etat, propre à ce dispositif (CE, 27 juillet 1988, n° 50020, SARL « Boutique 2 M », RJF 10/88, n° 01139) :

<sup>12</sup> L'administration, après avoir établi le lien de dépendance (incontestable en l'espèce), doit prouver l'existence d'un avantage accordé par la société française à la société établie à l'étranger. Le contribuable doit alors établir l'existence d'une contrepartie à cet avantage.

<sup>13</sup> Cependant, en l'apparence, ce cheminement ne ressort pas avec évidence des termes de l'arrêt. Dans un passage décisif, la Cour énonce que « l'administration ne démontre pas être en présence, de la part de la SAS ABB France, d'un acte anormal de gestion générant un transfert de bénéfices à l'étranger entrant dans les prévisions des dispositions (...) des articles 57, 111 et 119 bis du CGI ». Pour juger ainsi la Cour s'est fondée sur plusieurs éléments, non hiérarchisés, à savoir :

<sup>14</sup> Les calculs opérés par le vérificateur n'ont pas été validés par un examen des prix pratiqués par l'entreprise au regard des conditions de marché ;

15 Les marges assignées aux trois entreprises *Entrelec Industries*, *Entrelec Services* et *Dicoesa* n'ont pas été confrontées avec leurs chiffres d'affaires réels ; Les calculs n'ont pas tenu compte de toutes les charges exposées par la société *Entrelec Industries* ; Les comparaisons produites par la société, avec les marges obtenues par des entreprises de nature, de taille et d'activités comparables, ne font pas apparaître de différences significatives avec ses propres marges ; L'instruction a permis d'établir que, contrairement à la prétention de l'administration, l'activité de la société *Dicoesa* n'était pas limitée à une simple administration des ventes eu égard notamment au fait que la société suisse gère des actifs d'exploitation importants (stocks, créances client d'un montant non négligeable...) et supportait les risques liés à ces actifs (risque de change et de non recouvrement dans une partie de la zone d'exportation...) .

16 Le raisonnement conduit par la Cour appelle plusieurs commentaires.

17 **1/** D'abord, exiger du service de démontrer un acte anormal de gestion pour appliquer l'article 57 du CGI peut paraître troublant au regard de l'objectif de ce texte qui est précisément d'alléger le fardeau de la preuve de l'anormalité d'une transaction internationale pesant sur l'administration.

18 D'une part, cependant, on sait que la distinction entre l'article 57 et la théorie prétorienne de l'acte anormal de gestion s'estompe à mesure que la jurisprudence récente impose au contribuable même dans un cadre interne de démontrer l'existence et la valeur de la contrepartie reçue, dès lors que la facture émane d'une personne qui lui est liée (CE, sect., 20 juin 2003, n° 232832, *Sté Éts Lebreton*, *Dr. fisc.* 2004, n° 05, comm. 200, concl. P. COLLIN ; CE, 3e et 8e ss-sect., 16 mai 2008, n° 288101, *SELAFA Geomat*, *Dr. fisc.* 2008, n° 030, comm. 430, concl. F. SENERS, note CH. DE LA MARDIERE). D'autre part, il y a sans doute lieu de nuancer la formulation, peut-être trop directe et ramassée, de la Cour à la lumière des conclusions du rapporteur public, lequel inscrit bien son analyse dans la grille traditionnelle pour estimer que l'administration n'a pas su apporter la preuve de l'avantage accordé à la société suisse par *Entrelec Industries*.

19 **2/** Ensuite, abstraction faite de la question de l'articulation de la théorie prétorienne de l'acte anormal de gestion avec l'article 57 du CGI, dont la portée tend à devenir purement académique, c'est bien l'analyse des comparables qui se retrouve au cœur de l'arrêt, ce qui permet de rapprocher la présente affaire des décisions *Cap Gemini* (CE, 3e et 8e ss-sect., 7 nov. 2005, n° 266436 et n° 266438, *Min. Budget c/ Sté Cap Gemini*, *Dr. fisc.* 2006, n° 014, comm. 311, concl. E. GLASER, *Dr. sociétés* 2006, comm. 15, note J.-L. PIERRE, *RJF* 2006, n° 017, concl. E. GLASER, p. 11 et s.), *Novartis* (CAA Paris 25 juin

2008, préc.) et *Man Camions et Bus* (CAA Versailles, 3e ch., 5 mai 2009, n° 008VE02411, *Man Camions et Bus*, *Dr. fisc.* 2009, n° 041, comm. 500, note É. BONNEAUD).

20

L'analyse de comparabilité est centrale aux méthodes de fixation de prix de transfert préconisées par l'OCDE, mais trouve aussi une expression particulière dans le cadre de l'article 57 du CGI en irradiant à la fois ses conditions d'application et ses effets juridiques. En amont, la décision de principe *Cap Gemini*, invoquée par le rapporteur public, pose en règle que pour établir l'existence d'un avantage qu'elle serait en droit de réintégrer dans les résultats de l'entreprise française, l'administration doit démontrer que « *les prix facturés par une entreprise établie en France à une entreprise étrangère qui lui est liée, sont inférieurs à ceux pratiqués par des entreprises similaires exploitées normalement, c'est-à-dire dépourvues de liens de dépendance* » et que lorsque l'administration ne procède pas à une telle comparaison, elle « *n'est (...) pas fondé à invoquer la présomption de transferts de bénéfices ainsi instituée mais doit, pour démontrer qu'une entreprise a consenti une libéralité en facturant des prestations à un prix insuffisant, établir l'existence d'un écart injustifié entre le prix convenu et la valeur vénale du bien cédé ou du service rendu* ». En aval, à supposer le transfert de bénéfices caractérisé, l'administration doit « *à défaut d'éléments précis pour opérer les rectifications* », c'est-à-dire d'éléments tirés de la comptabilité de l'entreprise, déterminer les produits imposables « *par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement* » (CGI, art. 57 al. 4) .

21

Or, en l'espèce, comme dans les décisions précitées *Cap Gemini*, *Novartis* et *Man Camions et Bus*, l'administration a utilisé des comparables internes ; elle a procédé à une comparaison des marges dégagées par *Entrelec Industries* et *Entrelec Services*. On note, par ailleurs, le caractère particulièrement étriqué que semble avoir revêtu l'analyse comparative, limitée à une seule entreprise. Sur le courant d'affaires réalisé avec sa société sœur suisse avec les marges que la société française réalisait avec une autre entreprise du groupe, à savoir la société française

22

Certes, eu égard au raisonnement de l'arrêt *Cap Gemini*, l'administration aurait pu tenter de prouver que la société française a accordé une libéralité à la société suisse, ce qui explique probablement pourquoi la Cour se situe immédiatement sur le terrain de l'acte anormal de gestion. Cependant, on voit mal comment le second temps du raisonnement *Cap Gemini* visant « *l'existence d'un écart injustifié entre le prix convenu et la valeur vénale du bien cédé ou du service rendu* » a pu s'accorder avec une méthode transactionnelle de bénéfices proche d'un partage de bénéfices (l'arrêt *Cap Gemini* concernait la normalité du prix de redevances intragroupe) . En effet, la décision *Cap Gemini* peut-elle être

interprétée en ce sens qu'elle exige, à défaut de comparable indépendant, de mener une analyse en termes de prix et non de marge ? Or, on constate, en l'espèce, que la Cour reproche précisément à l'administration de ne pas avoir validé ses calculs « *par un examen des prix pratiqués par l'entreprise au regard des conditions de marché* ». On peut d'ailleurs s'interroger pour savoir si c'est une critique s'inscrivant dans le second temps du raisonnement *Cap Gemini* ou une critique plus générale de la méthode appliquée en l'espèce par l'administration, bien que le rapporteur public ait souligné que la « *méthode de la marge adoptée par l'administration n'est pas en soi insuffisante ni même subsidiaire par rapport à d'autres méthodes* ». Après tout, les faits concernaient les relations classiques de fabricant à distributeurs et il ne serait, dès lors, sans doute pas impossible pour l'administration d'appliquer une méthode « traditionnelle » fondée sur les prix.

23

On constate, à titre prospectif, que, depuis la significative mise à jour de 2010, les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert (dont on rappelle le caractère de *soft law*), énoncent, d'inspiration américaine, que la méthode retenue doit être « *la plus appropriée aux circonstances du cas d'espèce* » tout en ne reléguant plus les méthodes transactionnelles de bénéfices à un rang subsidiaire (C. SILBERZTEIN, « La révision des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert », *Dr. fisc.* 2010, n° 039, étude 501).

24

**3/** Enfin, il y a lieu de relever que la Cour a remis en cause l'analyse fonctionnelle menée par l'administration, laquelle a permis à cette dernière de cantonner la société sœur suisse à une simple fonction d'administration des ventes. Or, l'analyse fonctionnelle tenant compte de fonctions exercées, risques assumés et actifs utilisés, en ce qu'elle conditionne la comparabilité des résultats, est un préalable à l'application de toute méthode de fixation des prix de transfert, qu'elle soit « traditionnelle » ou « transactionnelle de bénéfices ». A partir de là, quelle que fût la méthode retenue en l'espèce par l'administration, ses résultats auraient été inexacts.

25

En conclusion, la présente décision illustre bien les difficultés juridiques que soulève l'application du dispositif de contrôle des prix de transfert, lequel repose sur une analyse essentiellement économique. Elle prouve que l'administration fiscale, laquelle n'a pas – à notre connaissance – formé de pourvoi contre cette décision, fait face à un standard probatoire élevé dans sa conduite de l'analyse fonctionnelle et dans l'application subséquente d'une méthode transactionnelle de bénéfices pour déterminer un « juste » niveau de rémunération des transactions intragroupe.

26

On comprend toujours davantage pourquoi, pour reprendre M. le Professeur Daniel GUTMANN, « *au vu de la subtilité et du caractère casuistique de la matière, (...) le contentieux parvenant jusqu'à un stade judiciaire soit relativement réduit en comparaison du contentieux réel sur les prix de transfert* » (D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, Montchrestien, 2010, p. 356) ...