

5

# Pas de présomption de transfert indirect de bénéfices sans preuve par l'administration d'un avantage

CE 16-3-2016 n° 372372

CE 15-4-2016 n° 372097

Le Conseil d'Etat apporte des précisions inédites sur les modalités de dévolution de la charge de la preuve du transfert de bénéfices à l'étranger. Il estime dans les deux espèces que, l'administration n'apportant pas la preuve d'un avantage, la présomption de transfert de bénéfices n'était pas établie.

1 L'administration est en droit de rapporter aux résultats d'une entreprise française les bénéfices indirectement transférés à l'étranger et ne relevant pas de la gestion normale de l'entreprise (CGI art. 57). Ce transfert consiste généralement à minorer ou majorer les prix de vente ou d'achat de biens ou services à des entreprises liées situées à l'étranger par rapport à une situation de pleine concurrence. Le Conseil d'Etat apporte, dans deux arrêts récents, des précisions inédites sur les modalités de dévolution de la charge de la preuve de ce transfert. Il annule dans chacune des espèces les arrêts des cours qui avaient reconnu l'existence d'une présomption de transfert de bénéfice faute pour l'administration d'avoir prouvé l'existence d'un avantage, et renvoie les affaires pour être rejuguées au fond.


## Dévolution de la charge de la preuve du transfert de bénéfices

2 Le Conseil d'Etat rappelle utilement dans ces deux affaires les modalités de dévolution de la charge de la preuve du transfert de bénéfices à des entreprises liées, qui se décomposent en trois étapes :

a) Le dispositif prévu à l'article 57 du CGI institue une **présomption de transfert indirect de bénéfices** lorsque l'administration établit, d'une part, l'existence de liens de dépendance de droit ou de fait entre l'entreprise française et des entreprises étrangères, et, d'autre part, l'octroi d'avantages consenti à ces entreprises prenant la forme de majorations ou minorations de prix ou de tous moyens analogues de transfert. Le caractère anormal des prix facturés aux entreprises liées résulte d'une comparaison avec les prix pratiqués par l'entreprise française ou des entreprises similaires avec des clients dépourvus de liens de dépendance avec elles, sans que cet écart ne s'explique par la situation différente de ces clients (CE 2-3-2011 n° 342099 : CF-IX-3050).

b) Il s'agit d'une présomption simple que l'entreprise peut combattre en apportant la preuve que ces avantages, dont elle ne conteste pas l'existence, ont été justifiés par l'obtention de **contreparties** au moins équivalentes favorables à sa propre exploitation (par exemple le développement de sa politique commerciale) (CE 2-3-2011 n° 342099 précité).

c) Lorsque l'administration n'est pas fondée à invoquer cette présomption, elle doit établir que l'entreprise a consenti une libéralité résultant d'un écart injustifié entre le prix convenu et la **valeur vénale** du bien cédé ou du service rendu (CE 7-11-2005 n°s 266436 et 266438 : CF-IX-3090).

 **A noter** La preuve de liens de dépendance n'a pas à être apportée lorsque le transfert s'effectue avec des entreprises établies dans des pays à fiscalité privilégiée et des Etats ou territoires non coopératifs.

## Pas de présomption de transfert en l'absence de preuve par l'administration d'un avantage

### L'avantage ne peut résulter du seul écart de prix de vente aux distributeurs et aux consommateurs...

3 Dans l'affaire du 16 mars, la cour administrative d'appel avait confirmé la réintégration dans les résultats d'une société française de sommes regardées comme des bénéfices indirectement transférés à l'étranger du fait de la **minoration des prix de vente** de ses produits à deux **sociétés sœurs** néerlandaise et britannique.

La question posée au Conseil d'Etat était de savoir si la seule mise en évidence par l'administration du caractère inférieur des prix en cause par rapport à ceux pratiqués avec les **autres clients de la société** suffisait pour établir l'existence d'une présomption de transfert indirect de bénéfices. Le juge de cassation répond à cette question par la négative, compte tenu des circonstances particulières de l'espèce. En effet, les sociétés sœurs avaient la qualité de distributeurs de la société française, alors que les autres clients, qui étaient dépourvus de lien de dépendance avec elle, avaient la qualité de consommateurs finaux. Pour bénéficier de la présomption, l'administration devait donc rechercher si les sociétés sœurs étaient dans la même situation que les autres clients, et ne pouvait seulement soulever l'écart de prix de vente de ses produits.

4 On observera que l'administration s'était fondée sur une **comparaison « interne »** entre les prix pratiqués par la société française auprès de ses sociétés sœurs et ceux appliqués à ses autres clients, sans tenir compte du fait que les sociétés liées avaient pris en charge, en leur qualité de distributeurs, une partie des frais de transport, de commercialisation et de stockage supportés par la société française. Les sociétés sœurs et les consommateurs finaux n'étaient donc pas placés dans la même situation. L'administration peut toutefois alternativement procéder à une **comparaison « externe »** entre les prix en litige et ceux pratiqués par des entreprises similaires avec des clients dépourvus de lien de dépendance (voir n° 2-a). A défaut de pouvoir établir l'existence d'un avantage, et donc de bénéficier de la présomption de transfert, l'administration doit prouver que


l'entreprise française a consenti une libéralité correspondant à l'écart entre le prix pratiqué et la valeur vénale du bien ou service (voir n° 2-c).

### ... ni du seul versement de commissions lorsqu'elles rémunèrent même partiellement un service

**5** Dans l'affaire du 15 avril 2016, une société française avait conclu un contrat de distribution exclusif de ses produits avec une société suisse pour le monde entier, excepté quelques pays européens. L'administration avait regardé l'essentiel des commissions versées à la société suisse en exécution de ce contrat comme des bénéfices indirectement transférés à l'étranger, analyse confirmée par les juges du fond. La cour administrative d'appel n'avait pas conclu à l'absence de service fourni en contrepartie des commissions versées, mais seulement que l'essentiel des opérations de distribution hors de France était effectué en réalité par la société française, le surplus résultant de l'activité exercée par un salarié de la société suisse.

**6** Le Conseil d'Etat, qui censure l'arrêt de la cour, juge que la présomption ne pouvait être établie par la seule existence de ces commissions, mais qu'il convenait également de rechercher si le taux des commissions versées était supérieur à ceux pratiqués dans un cadre de pleine concurrence (voir n° 2-a). A défaut d'une telle présomption, le transfert ne pouvait résulter que de la preuve par l'administration de ce que la société française avait consenti à la société suisse une libéralité résultant de l'écart injustifié entre le prix convenu et la valeur vénale du service rendu (voir n° 2-c).


**7** Il conviendrait, par suite, de distinguer deux hypothèses :  
 – le versement de **commissions ne rémunérant aucun service** serait de nature à présumer par lui-même d'un transfert de bénéfices « par tout autre moyen » au sens de l'article 57 du CGI ;  
 – le versement de **commissions rémunérant** (même à la marge, comme en l'espèce) un service ne permettrait de présumer d'un transfert que si l'administration démontre que le prix des commissions est supérieur à ceux pratiqués par ailleurs dans une situation de pleine concurrence.

 **A noter** En cas de présomption, l'entreprise pourra toujours apporter la preuve que les avantages octroyés à l'entreprise étrangère répondent à des nécessités commerciales réelles (voir n° 2-b).

### Une dépendance de fait entre la société étrangère et la société française

**8** Dans cette même affaire jugée le 15 avril 2016, le Conseil d'Etat confirme l'existence d'un lien de dépendance de fait entre la société suisse et la société française résultant d'un **faisceau d'indices** (aucun loyer versé par la société suisse, essentiel des fonctions confiées à la société suisse exercées par la société française, gérant de la société française exerçant la direction et le contrôle de la société suisse). L'hypothèse était relativement atypique parmi les cas rencontrés en jurisprudence, puisque la société française « dominait » la société suisse, alors que dans la majorité des cas de dépendance de fait, la société française est « dominée » et subit les conditions défavorables imposées par une société étrangère. Le juge de cassation précise ainsi implicitement que la notion de dépendance de fait fonctionne « dans les deux sens », et notamment lorsque la société étrangère « dominée »

bénéficie potentiellement d'avantages octroyés par la société française « dominante ».

 **A noter** Le Conseil d'Etat confirme également la compatibilité des dispositions de l'article 57 du CGI relatives au lien de dépendance avec l'article 9 de la convention franco-suisse (voir CE 2-II-1987 n° 55543 : CF-IX-740).

 CF-IX-755, 3120 et 3130 ; MF n° 78265

## LA DECISION

**1<sup>er</sup> espèce** : L'administration a procédé, sur le fondement de l'article 57 du CGI, à la réintégration dans les résultats de la société française des sommes qu'elle a regardées comme des bénéfices indirectement transférés à des sociétés membres du même groupe et situées hors de France.

Pour apprécier si l'administration établissait l'existence d'un avantage tarifaire octroyé au cours des exercices en litige par la société française à ses sociétés sœurs étrangères, la cour a pu, sans erreur de droit, relever que l'administration avait mis en évidence qu'elle leur avait vendu ses produits à des prix inférieurs à ceux facturés à ses autres clients, dépourvus de lien de dépendance avec elle, sans avoir à rechercher si ces prix étaient également plus avantageux que ceux pratiqués par des entreprises similaires à la société requérante et exploitées normalement avec des clients dépourvus de liens de dépendance avec elles. En revanche, en ne recherchant pas si les sociétés sœurs, qui étaient des distributeurs des produits de la société française, étaient dans la même situation que les autres clients retenus pour comparer les tarifs, qui étaient des consommateurs finaux, ce qui, selon la société requérante, expliquait l'écart observé, la cour a commis une erreur de droit.

**2<sup>e</sup> espèce** : 1° S'agissant de l'existence d'un lien de dépendance entre les sociétés :

Les stipulations de l'article 9 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 ne font pas obstacle à l'interprétation de l'article 57 du CGI selon laquelle l'existence d'un lien de dépendance entre deux sociétés n'est pas subordonnée à celle d'un lien capitalistique ou à la présence de dirigeants de droit commun.

La société suisse était placée sous la dépendance de la société française dès lors qu'elle était établie en Suisse à une adresse de domiciliation sans qu'aucun loyer afférent à des locaux commerciaux ne figure dans sa comptabilité, que l'essentiel des fonctions confiées à la société suisse continuait à être exercé par la société française, qui conservait la maîtrise de la production des documents relatifs aux actions de promotion de la société suisse ainsi que le développement de son site internet et, enfin, que le gérant de la société française exerçait en fait la direction et le contrôle de la société suisse.

2° S'agissant de l'existence d'un transfert indirect de bénéfices :

Il incombait à la cour, une fois établie l'existence d'un lien de dépendance entre la société suisse et la société française, soit de vérifier si le taux de commission de 25 % prévu par le contrat de distribution était supérieur à ceux que des entreprises similaires exploitées normalement pratiquaient avec des fournisseurs dépourvus de liens de dépendance avec elles pour des prestations telles que celles dont ce contrat prévoyait la fourniture, soit, à défaut, de rechercher si l'administration établissait que la société française avait consenti à la société suisse une libéralité en acquittant un prix excessif pour les prestations qu'elle avait reçues d'elle.

La cour n'a pas recherché si le taux de commission de 25 % devait en l'espèce être regardé comme normal et, elle n'a pas regardé comme

entièrement dépourvue de contrepartie l'intervention de la société suisse. Il lui incombait de rechercher si l'administration avait établi que la société française avait acquitté un prix excessif pour les prestations en cause. Faute d'une telle recherche, elle a commis une erreur de droit.

1<sup>e</sup> espèce : CE 16 mars 2016 n° 372372, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> s.-s., Société Amycel France : RJF 6/16 n° 514, concl. F. Aladjidi (C 514).

2<sup>e</sup> espèce : CE 15 avril 2016 n° 372097, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> s.-s., Société LSVD.