Taxe professionnelle

407 Assiette des impôts locaux et prix de transfert

Si l'article 1647 B sexies du CGI fixe la liste limitative des catégories d'éléments comptables qui doivent être pris en compte dans le calcul de la valeur ajoutée et de la cotisation minimale de taxe professionnelle, et s'il y a lieu, pour leur application, de se reporter au Plan comptable général dans sa rédaction en vigueur lors de l'année d'imposition concernée, il ne fait pas obstacle à ce que l'Administration puisse contrôler l'exactitude des montants déclarés au titre de la production de l'exercice ainsi qu'au titre des achats ou consommations de biens et de services en provenance de tiers, et ainsi remettre en cause, le cas échéant, le bien-fondé d'une écriture comptable et, par voie de conséquence, réintégrer dans le calcul de la valeur ajoutée de l'entreprise des sommes qui soit devraient être regardées comme des produits, non comptabilisés à tort, soit ne pourraient en tout ou partie être regardées comme des achats ou consommations. Par suite, en l'espèce, l'Administration pouvait à bon droit tirer les conséquences, pour la détermination de la valeur ajoutée de la société contrôlée, de la rectification du prix auquel elle avait comptabilisé les acquisitions des biens auprès de sociétés étrangères liées.

CE, 8e et 3e ch., 6 juin 2018, n° 409645, SCS General Electric Systems, concl. R. Victor, note V. Renoux et A. Damas : JurisData n° 2018-010053

Mentionné aux tables du recueil Lebon

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société par actions simplifiée (SAS) GE Healthcare Clinical Systems, qui était détenue à 100 % par la société américaine GE Medical Systems Information Technologies et exerçait une activité de vente à titre exclusif sur le marché français d'appareils électroniques médicaux qu'elle achetait auprès d'autres filiales du groupe Général Electric établies aux États-Unis, en Allemagne et en Finlande, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur ses exercices clos le 31 décembre des années 2007, 2008 et 2009. A l'issue de ce contrôle, le vérificateur a écarté la méthode qu'elle avait mise en œuvre pour déterminer le prix d'acquisition des matériels auprès des autres sociétés du groupe General Electric, qui consistait à appliquer une marge de 5 % à l'ensemble des coûts de production directs et indirects supportés par ces fournisseurs, pour lui substituer une méthode fondée sur l'étude des prix pratiqués pour des transactions opérées entre des entreprises indépendantes, à partir d'un échantillon de vingt-six sociétés regardées comme comparables, et a reconstitué ses résultats d'exploitation en appliquant à son chiffre d'affaires la valeur médiane du ratio « résultat d'exploitation/chiffre d'affaires » des sociétés de l'échantillon. Le vérificateur a réintégré dans ses bénéfices imposables, en application des dispositions de l'article 57 du code général des impôts, la différence entre les résultats d'exploitation de pleine concurrence ainsi déterminés et ceux qu'elle avait déclarés, qu'il a regardée comme constitutive d'un transfert indirect de bénéfices consenti sans contrepartie par la société à ses fournisseurs appartenant au groupe General Electric. Le vérificateur a également majoré, à concurrence de ces rehaussements de bénéfices, la valeur ajoutée de la société servant de base à la détermination de sa cotisation minimale de taxe professionnelle pour les années 2007, 2008 et 2009. La société en commandite simple (SCS) GE Medical systems, venant aux droits de la SAS GE Healthcare Clinical Systems, se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 9 février 2017 par lequel la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté l'appel qu'elle avait formé contre le jugement du 18 mai 2015 du tribunal administratif de Montreuil rejetant sa demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires de cotisation minimale de taxe professionnelle auxquelles elle a été assujettie.

Sur l'existence d'un transfert indirect de bénéfices :

2. En premier lieu, aux termes de l'article 57 du code général des impôts, applicable en matière d'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 209 du même code : « Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France. [...] A défaut d'éléments précis pour opérer les rectifications prévues aux premier, deuxième et troisième alinéas, les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement ». Il résulte de ces dispositions que, lorsqu'elle constate que les prix facturés à une entreprise établie en France par une entreprise étrangère qui lui est liée sont supérieurs à ceux pratiqués, soit par cette entreprise avec d'autres clients dépourvus de liens de dépendance avec elle, soit par des entreprises similaires exploitées normalement avec des clients dépourvus de liens de dépendance, sans que cet écart ne s'explique par la situation différente de ces clients, l'administration doit être regardée comme établissant l'existence d'un avantage qu'elle est en droit de réintégrer dans les résultats de l'entreprise établie en France, sauf pour celle-ci à justifier que cet avantage a eu pour elle des contreparties aux moins équivalentes.

3. Pour écarter la méthode dite du prix de revient majoré utilisée par la société pour déterminer le prix d'acquisition des matériels médicaux qu'elle achetait auprès de sociétés étrangères du groupe General Electric, la cour a relevé que la mise en œuvre de cette méthode supposait que les coûts de production directs et indirects des fournisseurs soient eux-mêmes déterminés conformément à une situation de pleine concurrence, que la clé d'allocation des coûts indirects au sein du groupe soit pertinente et que la fixation du taux de marge garanti aux fournisseurs repose sur des justifications appropriées. Elle a jugé que l'application d'une telle méthode aux fonctions de distribution de la SAS GE Healthcare Clinical systems avait pour effet de l'exposer à des prix d'achat rigides à la baisse et d'exonérer ses fournisseurs liés, établis hors de France, de tout risque commercial, en dépit d'un contexte de concurrence et d'encadrement des dépenses de santé qui justifiait au contraire qu'ils acceptent de diminuer leur prix de vente, et relevé que la société connaissait des pertes récurrentes malgré son expérience acquise sur le marché français, au demeurant en pleine expansion. Pour conclure par ailleurs au bien-fondé de la méthode alternative proposée par l'administration, qui reposait sur l'étude des marges transactionnelles nettes dégagées à partir d'un échantillon de vingt-six sociétés exploitées normalement regardées comme comparables à la SAS GE Healthcare Clinical Systems, la cour a écarté les objections de la société tirées du défaut de pertinence de l'échantillon retenu par le vérificateur, a pris posi-

tion sur le point de référence retenu pour déterminer la marge nette de pleine concurrence et a estimé que, compte tenu de l'importance de l'écart constaté entre les résultats déclarés par la société et ses résultats d'exploitation de pleine concurrence résultant de l'application de la méthode transactionnelle de la marge nette, l'administration devait être regardée comme établissant l'existence d'un transfert indirect de bénéfice au cours des exercices vérifiés.

4. Il résulte de ce qui a été dit ci-dessus que la cour, qui ne s'est pas bornée, contrairement à ce qui est soutenu, à constater que la société n'apportait pas la preuve du bien-fondé de la méthode de prix de revient majoré qu'elle avait retenue mais s'est prononcée tant sur la pertinence d'une telle méthode dans le contexte de l'espèce que sur celle de la méthode alternative proposée par l'administration, n'a méconnu ni les règles de dévolution de la charge de la preuve, ni les dispositions de l'article 57 du code général des impôts.

5. En deuxième lieu, la cour a jugé que s'il comprenait quatorze sociétés ayant pour objet la vente de matériels informatiques et de télécommunication, l'échantillon de vingt-six sociétés retenu par l'administration comprenait également huit sociétés ayant pour objet le négoce de matériel médical et dont l'activité était comparable à celle de la société GE Healthcare Clinical Systems. Elle a relevé qu'il résultait de l'instruction que les résultats auxquels était parvenue l'administration en retenant l'ensemble de l'échantillon conduisaient à des chiffres plus favorables à la société que ceux qui résulteraient de la seule prise en compte des sociétés ayant une activité comparable. Dès lors, le moyen tiré de ce que la cour administrative d'appel aurait entaché son arrêt d'erreur de droit et de dénaturation en admettant que l'échantillon retenu comporte des entreprises ayant pour objet le négoce de biens non comparables à ceux que la société requérante distribuait ne peut qu'être écarté. La cour n'a pas davantage méconnu les dispositions de l'article 57 du code général des impôts ni dénaturé les pièces du dossier en jugeant que l'échantillon retenu avait pu inclure des entreprises dont le chiffre d'affaires n'était pas identique à celui de la contribuable. Par ailleurs, la cour ayant relevé, par une appréciation souveraine non arguée de dénaturation, que les huit sociétés de l'échantillon ayant pour objet le négoce de matériel médical étaient, tout autant que la société GE Healthcare Clinical Systems, exposées à la concurrence sur le marché des appareils médicaux en France, la requérante n'est pas fondée à soutenir qu'elle aurait entaché son arrêt d'erreur de droit en ne recherchant pas si l'administration avait tenu compte du caractère concurrentiel du marché sur lequel elle évoluait. Enfin, le moyen tiré de ce que l'administration n'établissait pas que les sociétés retenues dans l'échantillon acquéraient leur matériel dans les mêmes pays que la contribuable, qui n'est pas d'ordre public, ne peut être utilement soulevé pour la première fois en cassation.

6. En troisième lieu, en jugeant qu'après avoir retenu comme intervalle de pleine concurrence l'intervalle compris entre le 1er et le 3ème quartiles de la moyenne triennale du ratio « résultat d'exploitation/chiffre d'affaires » des sociétés de l'échantillon et relevé que le ratio constaté pour la contribuable au titre des trois exercices contrôlés se situait nettement en dehors de cet intervalle, ce dont elle a déduit l'existence d'un transfert indirect de bénéfices, l'administration avait pu calculer le montant de ce transfert par référence au montant du résultat obtenu en appliquant au chiffre d'affaires de la contribuable la valeur médiane du ratio constatée dans l'échantillon de pleine concurrence, la cour administrative d'appel, qui a estimé, par une appréciation souveraine non arguée de dénaturation, que cette médiane constituait, dans les circonstances de l'espèce, le point de l'intervalle reflétant le mieux les faits et les circonstances des transactions concernées, n'a méconnu ni les dispositions de l'article 57 du code général des impôts, qui, contrairement à ce qui est soutenu, n'imposent pas de retenir la valeur la plus basse de l'intervalle, ni le principe de liberté des choix de gestion des entreprises.

Sur la cotisation minimale de taxe professionnelle :

7. Aux termes du I de l'article 1647 E du code général des impôts, dans sa rédaction alors applicable : « La cotisation de taxe professionnelle des entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 7 600 000 euros est au moins égale à 1,5 % de la valeur ajoutée produite par l'entreprise, telle que définie au II de l'article 1647 B sexies [...] ». Aux termes de l'article 1647 B sexies du même code, dans sa rédaction alors applicable : « [...] II. 1. La valeur ajoutée [...] est égale à l'excédent hors taxe de la production sur les consommations de biens et services en provenance de tiers [...] 2. Pour la généralité des entreprises, la production de l'exercice est égale à la différence entre : d'une part, les ventes, les travaux, les prestations de services ou les recettes, les produits accessoires ; les subventions d'exploitation ; les ristournes, rabais et remises obtenus ; les travaux faits par l'entreprise pour elle-même ; les stocks à la fin de l'exercice ; et, d'autre part, les achats de matières et marchandises, droits de douane compris ; les réductions sur ventes ; les stocks au début de l'exercice. Les consommations de biens et services en provenance de tiers comprennent : les travaux, fournitures et services extérieurs, à l'exception des loyers afférents aux biens pris en crédit-bail, ou des loyers afférents à des biens, visés au a du 1° de l'article 1467, pris en location par un assujetti à la taxe professionnelle pour une durée de plus de six mois ou des redevances afférentes à ces biens résultant d'une convention de location-gérance, les frais de transports et déplacements, les frais divers de gestion. Lorsqu'en application du deuxième alinéa sont exclus des consommations de biens et services en provenance de tires les loyers ou redevances que verse le preneur, les amortissements visés au 2° du 1 de l'article 39, autres que ceux comptabilisés en amortissements dérogatoires et se rapportant aux biens loués, sont déduits de la valeur ajoutée du bailleur ». Si ces dispositions fixent la liste limitative des catégories d'éléments comptables qui doivent être pris en compte dans le calcul de la valeur ajoutée et de la cotisation minimale de taxe professionnelle, et s'il y a lieu, pour leur application, de se reporter aux dispositions du plan comptable général dans leur rédaction en vigueur lors de l'année d'imposition concernée, elles ne font pas obstacle à ce que l'administration puisse contrôler l'exactitude des montants déclarés au titre de la production de l'exercice ainsi qu'au titre des achats ou consommations de biens et de services en provenance de tiers, et ainsi remettre en cause, le cas échéant, le bien-fondé d'une écriture comptable et, par voie de conséquence, réintégrer dans le calcul de la valeur ajoutée de l'entreprise des sommes qui soit devraient être regardées comme des produits, non comptabilisés à tort, soit ne pourraient en tout ou partie être regardées comme des achats ou consommations. Par suite, en jugeant que l'administration avait pu à bon droit tirer les conséquences, pour la détermination de la valeur ajoutée de la société contrôlée, de la rectification du prix auquel elle avait comptabilisé les acquisitions des biens auprès de sociétés étrangères liées, la cour administrative d'appel n'a pas méconnu les dispositions précitées.

8. Enfin, la cour n'a ni méconnu la portée des énonciations du paragraphe 8 de l'instruction 6 E-10-85 du 18 décembre 1985, ni, par suite, les dispositions de l'article L.80 A du livre des procédures fiscales en jugeant que ces énonciations ne contenaient aucune interprétation de la loi fiscale opposable à l'administration.

9. Il résulte de tout ce qui précède que le pourvoi de la société General Electric Medical Systems, y compris ses conclusions présentées au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, doit être rejeté.

CE, 8e et 3e ch., 6 juin 2018, n° 409647, SCS General Electric Systems (non reproduit), concl. R. Victor, note V. Renoux et A. Damas

Inédit au recueil Lebon

CONCLUSIONS

1 – La société en commandite simple GE Medical Systems a absorbé, en juillet 2012, la SAS GE Healthcare Clinical Systems, dont le siège était à Limonest (Rhône) et qui exerçait une double activité de distribution sur le marché français d'appareils électroniques médicaux produits par d'autres entités du groupe General Electric et de réparation et maintenance des matériels commercialisés. GE Healthcare était filiale à 100 % de la société de droit américain GE Medical Systems Information Technology Inc., elle-même contrôlée par la GE Company.

À l'issue de la vérification de comptabilité dont la société GE Healthcare a fait l'objet, l'administration fiscale lui a notifié des redressements procédant de la remise en cause de transferts indirects de

bénéfices à l'étranger sur le fondement de l'article 57 du CGI au titre des exercices clos en 2007, 2008 et 2009. Elle a constaté que la société, qui avait supporté d'importantes pertes d'exploitation depuis le début de son activité, notamment sur les exercices vérifiés, se fournissait majoritairement auprès de sociétés étrangères du groupe General Electric. Pour établir la preuve d'avantages consentis à ses fournisseurs lors de l'achat des matériels médicaux, le service vérificateur a mis en œuvre la méthode transactionnelle de la marge nette et calculé la profitabilité de sociétés comparables à partir d'un ratio ayant le résultat d'exploitation au numérateur et le chiffre d'affaires au dénominateur. Il a ensuite multiplié le chiffre d'affaires de l'exercice par le ratio médian pour calculer un nouveau résultat d'exploitation qui a servi de base à la rectification du résultat imposable et au rappel de suppléments d'impôt sur les sociétés et de contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés.

L'Administration a par ailleurs estimé que les rectifications opérées en matière de prix de transfert avaient pour effet d'accroître la valeur ajoutée de la société produite au cours des années vérifiées, ce qui a entraîné des rehaussements au titre de la cotisation minimale de taxe professionnelle.

Enfin, les transferts indirects de bénéfices à l'étranger au profit des sociétés allemandes, finlandaises et américaines du groupe GE ont été regardés comme des distributions occultes au sens de l'article 111, c du CGI qui ont été assujetties à la retenue à la source au taux de 25 % prévue par les dispositions de l'article 119 bis, 2 du code, laquelle a été calculée, comme il se doit, « en dedans », c'est-à-dire qu'elle a été liquidée sur le montant brut des revenus mis en paiement.

La requérante défère à votre censure deux arrêts presque identiques du 9 février 2017 de la cour administrative d'appel de Versailles ayant rejeté ses appels contre deux jugements des 18 mai et 5 octobre 2015 du tribunal administratif de Montreuil dans les litiges relatifs respectivement à la cotisation minimale de taxe professionnelle et à l'impôt sur les sociétés.

2 – Nous commençons par l'examen du **pourvoi n° 409647** relatif à l'impôt sur les sociétés des exercices clos en 2007, 2008 et 2009.

3 – La requérante soutient en premier lieu que la cour aurait commis une erreur de droit – ce qui est votre standard de contrôle *(CE, 8e et 9e ss-sect., 9 nov. 1994, n° 129632, SARL Les Peintres de Paris : JurisData n° 1994-048568 ; Dr. fisc. 1994, n° 51, comm. 2233 ; RJF 1995, n° 18)* – en faisant indûment peser sur elle la charge de prouver que la méthode du « cost plus », c'est-à-dire du prix de revient majoré, qu'elle a utilisé pour calculer les prix facturés à l'intérieur du groupe GE était pertinente et, inversement, que celle de la marge transactionnelle nette mise en œuvre par l'Administration ne l'était pas.

La société rappelle à juste titre que, dans la mécanique de l'article 57, il appartient d'abord à l'Administration d'apporter la preuve, outre des liens de dépendance qui unissent l'entreprise française et l'entreprise étrangère, du caractère anormal de l'opération qu'elle entend redresser en établissant que les prix facturés par l'entreprise établie en France à l'entreprise étrangère qui lui est liée sont inférieurs à ceux pratiqués entre des entreprises similaires exploitées normalement, c'est-à-dire dépourvues de liens de dépendance. Si l'Administration y parvient, elle est alors regardée comme établissant l'existence d'un avantage qu'elle est en droit de réintégrer dans les résultats de l'entreprise française, sauf pour cette dernière à démontrer que l'avantage ainsi consenti a eu pour elle des contreparties au moins équivalentes *(V. CE, 9e et 10e ss-sect., 8 juin 2005, n° 255918, SA Vetter : JurisData n° 2005-080702 ; Dr. fisc. 2005, n° 38, comm. 624, concl. L. Vallée ; RJF 8-9/2005, n° 893 ; BGFE 1/05, p. 5, obs. N. Chahid-Nouraï. – CE, 3e et 8e ss-sect., 7 nov. 2005, n° 266436 et 266438, min. c/ Sté Cap Gémini : JurisData n° 2005-080791 ; Dr. fisc. 2006, n° 14, comm. 311, concl. E. Glaser ; Dr. sociétés 2006, comm. 15, note J.-L. Pierre ; RJF 1/2006, n° 17)*. L'article 57 n'institue ainsi qu'une présomption simple qui peut être combattue par le contribuable *(CE, 3e et 8e ss-sect., 2 mars 2011, n° 342099, Sté Soutiran et Cie : JurisData n° 2011-003451 ; Lebon T., p. 1109 à 1112 ; Dr. fisc. 2011, n° 18, comm. 339, concl. É. Geffray ; RJF 6/2011, n° 733)*, d'où l'importance du dialogue avec l'Administration et du débat, sur ces éléments de fait, devant le juge du plein contentieux fiscal.

En l'espèce, la cour a non seulement rappelé cette dialectique dans son arrêt, mais elle l'a méthodiquement mise en œuvre. Après s'être prononcée sur l'existence d'un lien de dépendance par des motifs qui ne sont pas critiqués, la cour s'est prononcée successivement sur la méthode dérivée de la méthode dite du « prix de revient majoré » mise en œuvre par la contribuable, qu'elle a jugée non pertinente, en ce qu'elle exonérait ses fournisseurs liés établis hors de France de tout risque commercial en dépit d'un contexte de concurrence et d'encadrement des dépenses de santé justifiant qu'ils acceptent de diminuer leurs prix, puis sur la méthode alternative des marges transactionnelles nettes utilisée par l'Administration, qu'elle a jugée pertinente. Enfin, elle a recherché si la requérante établissait que les avantages consentis à ses fournisseurs étrangers auraient été justifiés par l'obtention de contreparties favorables à l'exploitation et constaté que tel n'était pas le cas. En conclusion de quoi la cour a jugé que « compte-tenu de l'importance de l'écart constaté entre les résultats déclarés par la société et les résultats d'exploitation de pleine concurrence de cette société résultant de l'application de la méthode transactionnelle de la marge nette, l'administration doit être regardée comme établissant qu'au cours de ses exercices clos en 2007, 2008 et 2009, cette société, en acquittant auprès de ses fournisseurs étrangers appartenant au groupe General Electric des prix d'achat excessifs au regard d'une situation de pleine concurrence, leur a transféré des bénéfices à hauteur de l'écart constaté, respectivement, au titre de chaque exercice, au sens et pour l'application de l'article 57 ».

Il suffit donc de lire l'arrêt pour en déduire que le moyen tiré de l'erreur dans la dévolution de la charge de la preuve manque donc en fait.

4 – La requérante soutient ensuite que la cour aurait méconnu l'article 57 en validant la méthode proposée par l'Administration, sans rechercher si celle-ci avait établi la pertinence des sociétés retenues comme termes de comparaison en vue de déterminer un prix de pleine concurrence. La cour aurait, en tout état de cause, dénaturé les pièces du dossier en considérant que les termes de comparaison retenus étaient pertinents.

La branche d'erreur de droit manque en fait car, contrairement à ce qui est soutenu, la cour s'est prononcée sur la pertinence des termes de comparaison retenus par l'Administration en écartant divers arguments soulevés par la requérante dans ses écritures d'appel relatifs à la comparabilité avec sa propre activité des 26 sociétés retenues par l'administration fiscale.

La branche de dénaturation est plus délicate. La cour a jugé que « si l'échantillon de 26 sociétés retenu par l'administration comprend 14 sociétés ayant pour objet la vente de matériels informatiques et de télécommunication, il comprend également 8 sociétés ayant pour objet le négoce de matériel médical [...] dont l'activité était comparable à celle de la société GE Healthcare Clinical Systems » avant de relever qu'en retenant ces seules sociétés, l'Administration aurait abouti à des chiffres moins favorables pour la requérante.

Celle-ci relève, à l'appui de son moyen, d'une part, que sur les 26 sociétés retenues dans le panel, 17 vendent des matériels informatiques, électroniques, bureautiques et de télécommunication non médicaux et, d'autre part, que sur les 9 sociétés ayant une activité a priori analogue de négoce de matériel médical, aucune ne vend à titre principal, comme elle, des appareils électroniques médicaux utilisés en cardiologie, réanimation, maternité et information clinique, ce

dont elle déduit que les termes de comparaison retenus n'étaient pas pertinents.

Toutefois, lorsqu'est en cause la méthode des marges transactionnelles nettes, à la différence d'une méthode traditionnelle directement fondée sur la comparabilité de produits, la condition de similitude des entreprises dont les prix sont comparés n'est sans doute pas une condition d'identité parfaite des produits fabriqués ou commercialisés mais bien davantage une condition de similitude de l'activité exercée, ainsi qu'y invitent au demeurant les principes de l'OCDE de 2010 qui mettent en avant la comparabilité fonctionnelle par rapport à la comparabilité des produits. Or s'il est vrai que les produits commercialisés par les 9 sociétés ayant une activité de négoce de matériel médical ne sont pas exactement les mêmes, ces entreprises qui ont principalement pour clients des hôpitaux, interviennent dans le même cadre contraint par le système de sécurité sociale et sont dans une situation de marché similaire, quand bien même leur chiffre d'affaires serait inférieur à celui de GE Healthcare.

5 – Par son troisième moyen, qui doit être lu comme étant présenté à titre subsidiaire, la requérante soutient que la cour aurait commis une erreur de droit en jugeant que l'Administration avait pu calculer les rehaussements litigieux en fonction d'un ratio « résultat d'exploitation/chiffre d'affaires » médian et non en fonction du ratio, qui aurait été plus favorable pour elle, situé tout à fait en bas de la fourchette résultant des comparaisons réalisées.

Les juges ont rappelé en détail la méthode suivie par l'Administration. Ils ont rappelé que, pour chacune des 26 sociétés retenues comme termes de comparaison, le service vérificateur avait calculé la moyenne du ratio « résultat d'exploitation/chiffre d'affaires » sur les années 2006 à 2008, d'une part, et sur les années 2006 à 2009 d'autre part, qu'il avait ensuite déterminé, après exclusion des ratios extrêmes, un intervalle interquartile c'est-à-dire compris entre le 1er et le 3e quartile, situé entre 2,16 % et 6,30 %, avec une médiane de 4,54 % pour les années 2006 à 2008 ainsi qu'un intervalle interquartile situé entre 2,08 % et 5,54 %, avec une médiane de 4,43 % pour les années 2006 à 2009. Les juges ont poursuivi en rappelant que l'Administration avait ensuite reconstitué les résultats d'exploitation de pleine concurrence de la société GE Healthcare en appliquant au chiffre d'affaires de celle-ci, pour les exercices 2007 et 2008, le ratio médian de 4,54 %, et pour l'exercice 2009, le ratio médian de 4,43 %.

Les juges d'appel ont ensuite relevé que les principes directeurs de l'OCDE préconisaient de retenir le point de l'intervalle qui reflète le mieux les faits et les circonstances de la transaction entre entreprises associées qui est en cause et jugé que, « dans les circonstances de l'espèce », la médiane du rapport entre le résultat d'exploitation et le chiffre d'affaires des sociétés sélectionnées, qui permet de limiter les marges d'approximation par rapport à un point se situant à l'une ou l'autre des limites extrêmes de cet intervalle, doit être regardée comme le point de l'intervalle qui reflète le mieux les faits et les circonstances des transactions concernées « alors que la requérante dont le rapport entre le résultat d'exploitation et le chiffre d'affaires est de – 3,86 % en 2007, de – 2,13 % en 2008 et de –2,87 % en 2009, soit largement en dehors des valeurs de cet intervalle de pleine concurrence [...] ne présente aucun élément permettant de considérer que le point de l'intervalle ainsi retenu ne refléterait pas le mieux la situation de la SAS Healthcare Clinical Systems ».

Si la cour, pour approuver le recours à la médiane des ratios obtenus, a procédé essentiellement par affirmation, la requérante, de son côté, ne vous apporte pas d'élément clairement décisif permettant d'établir en quoi le recours à cette méthode serait critiquable en droit, d'autant que les juges du fond ont pris le soin de valider la médiane « dans les circonstances de l'espèce ». Ils n'ont donc pas jugé qu'il faudrait toujours et en toutes circonstances procéder de cette manière. Pour le reste, si le choix de la valeur haute de la fourchette aurait sans doute été contestable au nom du principe selon lequel le contribuable n'est jamais tenu de tirer des affaires qu'il traite le maximum de profit *(CE, 7e ss-sect., 7 juill. 1958, n° 35977, Sté Les entreprises de travaux publics : Dr. fisc. 1958, n° 44, comm. 938 ; Dupont 1958, p. 575 ; GAJF, 5e éd., n° 31)*, on ne voit pas pourquoi, à l'inverse, l'Administration aurait été contrainte de retenir la valeur basse de la fourchette et le choix de la médiane peut sembler satisfaisant pour les raisons mêmes énoncées par la cour, à savoir qu'il s'agit d'une valeur qui a le mérite d'éliminer les valeurs extrêmes et les erreurs, même si ce n'est sans doute pas l'unique méthode statistique susceptible d'être utilisée pour retenir la rémunération de pleine concurrence. Enfin nous ne voyons pas en quoi cette méthode autoriserait l'Administration à s'immiscer dans la gestion de l'entreprise *(V. CE, sect., 30 déc. 2003, n° 233894, SA Andritz : JurisData n° 2003-080472 ; Lebon, p. 527 ; Dr. fisc. 2004, n° 16, comm. 427, concl. G. Bachelier, note P. Masquart ; RJF 3/2004, n° 238 ; RJF 2/2004, p. 83, chron. L. Olléon ; BGFE 2/04, p. 12, obs. N. Chahid-Nouraï)*. Au total, il ne vous est pas permis de saisir une erreur de droit dans l'affirmation de la cour, non critiquée par un moyen de dénaturation, selon laquelle, en l'espèce, la médiane était le point de l'intervalle de pleine concurrence approprié.

6 – Il vous restera à prendre parti sur le pourvoi n° **409645** qui correspond aux suppléments de cotisation minimale de taxe professionnelle auxquels la société a été assujettie au titre des années 2007 à 2009 en conséquence de la rectification opérée en matière de prix de transfert. Ayant estimé qu'une partie du prix d'achat des biens acquis par l'entreprise en vue de leur revente en France constituait un transfert de bénéfices à l'étranger, elle a majoré à due concurrence la valeur ajoutée servant de base au calcul de la cotisation minimale de taxe professionnelle.

7 – Les trois premiers moyens reprennent les moyens soulevés dans le pourvoi n° 409647 et doivent être écartés pour les motifs que nous avons indiqués.

8 – Par son quatrième moyen, la requérante soutient que la cour aurait méconnu les articles 1647 E et 1647 B sexies du CGI en intégrant les rehaussements d'impôt sur les sociétés dans l'assiette de la valeur ajoutée pour le calcul de la cotisation minimale de taxe professionnelle, alors que ces rehaussements n'ont eu pour effet que de réduire un déficit et n'ont donc aucune incidence sur la valeur ajoutée produite.

Au point 18 de l'arrêt rendu dans le litige de taxe professionnelle, la cour a reproduit un considérant d'une décision de votre 9e chambre jugeant seule du 18 juin 2012 *(CE, 9e ss-sect., 18 juin 2012, n° 335920, SAS Fromagerie des Chaumes)* par laquelle vous avez dit « que la circonstance que le calcul de la valeur ajoutée produite par l'entreprise au sens de l'article 1647 B sexies du CGI s'effectue par référence aux normes comptables en vigueur lors de l'année d'imposition concernée et aux éléments de la comptabilité de l'entreprise ne fait pas obstacle à ce que l'administration puisse contrôler l'exactitude des montants déclarés en tant que charges d'exploitation, et ainsi remettre en cause, le cas échéant, le bien-fondé d'une écriture comptable et, par voie de conséquence, exclure du calcul de la valeur ajoutée de l'entreprise des sommes qui ne peuvent être regardées comme des consommations de biens et services ».

En l'espèce, la cour a jugé « que, après avoir remis en cause la comptabilisation en tant que charges d'exploitation, d'une partie du prix d'achat des produits acquis par la SAS GE Healthcare auprès de ses fournisseurs étrangers appartenant au groupe GE, l'administration a qualifié les sommes concernées de bénéfices indirectement transférés à ces derniers par voie de majoration des prix d'achat » avant d'ajouter « que la partie déduite à tort de ces charges ne pouvait être regardée comme des consommations de biens et de services en provenance de tiers au sens et pour l'application de l'article 1647 B sexies », ce dont elle a déduit que ces charges ne pouvaient venir en

déduction du montant de la valeur ajoutée à prendre en compte pour le calcul des cotisations minimales de taxe professionnelle en litige.

Cette solution paraît robuste et logique. D'une part, et quand bien même l'article 1647 B sexies fixe une liste limitative des rubriques comptables à prendre en compte pour calculer aussi bien la production de l'exercice que les consommations de biens et services en provenance de tiers, on ne voit pas pourquoi l'administration fiscale serait tenue par les écritures comptables du contribuable lorsqu'elles ne reflètent pas la valeur ajoutée réelle de l'entreprise au cours de la période d'imposition considérée. D'autre part, la valeur ajoutée, telle qu'elle est définie au II de l'article 1647 B sexies, à savoir comme l'excédent de la production de l'exercice sur les consommations de biens et services en provenance de tiers, est mécaniquement rehaussée lorsque l'application de l'article 57 aboutit à remettre en cause le taux de marge pratiqué par le contribuable, en lui substituant un taux supérieur. Compte tenu du mode de calcul de cette valeur ajoutée, la circonstance que l'exercice serait déficitaire nous paraît en outre inopérante.

9 – Le dernier moyen du pourvoi, tiré de ce que la cour aurait commis une erreur de droit en jugeant qu'elle ne pouvait se prévaloir, sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, des énonciations de l'instruction du 18 décembre 1985 *(Instr. 18 déc. 1985 : BOI 6 E-10-85 ; Dr. fisc. 1986, n° 5, instr. 8625)*, qui ne comporte pas d'interprétation différente de la loi fiscale ne peut enfin qu'être écarté.

Par ces motifs, nous concluons au rejet des pourvois.

Romain Victor,
rapporteur public

NOTE

Introduction

1 – Aux prémices de cette affaire, la société General Electric Medical Systems, filiale française du groupe américain General Electric, qui exerçait sur le marché français une activité de revente du matériel électronique médical acquis auprès des filiales de production du groupe établies aux États Unis, en Allemagne et en Finlande, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur ses exercices 2007, 2008 et 2009.

À cette occasion, le vérificateur a remis en cause la méthode du prix de revient majoré (ou *cost plus*), utilisée pour déterminer les prix de vente des filiales de production à la filiale française (les prix étaient déterminés sur la base des coûts de production des produits, majorés d'une marge de 5 %), et lui a substitué la méthode transactionnelle de la marge nette (ci-après « MTMN »). Se fondant sur les données issues d'un échantillon de 26 sociétés indépendantes jugées comparables, le vérificateur a reconstitué les résultats d'exploitation de la filiale française en utilisant les données issues des années 2006 à 2008 pour les deux premiers exercices, puis celles issues des années 2006 à 2009 pour le dernier exercice. Il a ensuite multiplié le chiffre d'affaires de chaque exercice par la valeur médiane de l'indicateur de profit correspondant au ratio « résultat d'exploitation/chiffre d'affaires ».

En raison de l'écart constaté entre les résultats d'exploitation reconstitués et ceux déclarés par la société, l'Administration a conclu à l'existence d'un transfert indirect de bénéfices à l'étranger. Lesdits bénéfices ont alors été réintégrés dans le résultat imposable de la filiale française, entraînant des redressements en matière d'impôt sur les sociétés, de cotisation minimale de taxe professionnelle ainsi que de retenue à la source, au titre des exercices vérifiés.

La société General Electric Medical Systems a contesté ces différentes rectifications devant les juridictions administratives. Faisant suite au jugement du tribunal administratif de Versailles du 18 mai 2015 *(TA Versailles, 18 mai 2015, n° 1311864)* favorable au ministre, la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté les demandes de la société par deux décisions du 9 février 2017 *(CAA Versailles, 9 févr. 2017, n° 15VE03699 et 15VE02288*, respectivement relatives à l'impôt sur les sociétés et à la cotisation minimale de taxe professionnelle*)*. Le Conseil d'État a écarté les deux pourvois subséquemment formés par la société dans une décision du 6 juin 2018 *(CE, 8e et 3e ch., 6 juin 2018, n° 409645 et 409647)*, sur le fondement de l'article 57 du CGI en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, et des articles 1647 E et 1647 B sexies du même code en matière de cotisation minimale de taxe professionnelle, validant à cette occasion :

– le respect, par la cour, des règles de dévolution de la charge de la preuve consistant, pour l'Administration, à démontrer l'absence de pertinence de la méthode du prix de revient majoré appliquée par la société requérante et la pertinence de la MTMN ;

– l'échantillon de 26 sociétés retenu par l'Administration, qui incluait des sociétés ayant pour objet le négoce de biens non comparables à ceux que la société requérante distribuait – dès lors que la réduction de l'échantillon aux seules sociétés réellement comparables conduisait à des chiffres moins favorables – et des sociétés réalisant un chiffre d'affaires différent ;

– l'appréciation souveraine, par les juges du fond, du point de l'intervalle de pleine concurrence qui, dans les circonstances de l'espèce, correspondait à la médiane du ratio « résultat d'exploitation/chiffre d'affaires » ;

– et surtout, la majoration de la valeur ajoutée de la société servant de base à la cotisation minimale de taxe professionnelle pour les exercices 2007, 2008 et 2009, à concurrence des sommes réintégrées par l'Administration dans son bénéfice imposable en matière de prix de transfert.

2 – Confirmant sa jurisprudence Fromagerie des Chaumes *(CE, 9e ss-sect., 18 juin 2012, n° 335920, SAS Fromagerie des chaumes)*, le Conseil d'État a ainsi jugé que les redressements notifiés sur le fondement de l'article 57 du CGI, et se traduisant par une hausse du résultat fiscal imposable, devaient également avoir des conséquences sur la valeur ajoutée servant, en l'espèce, à déterminer la cotisation minimale de taxe professionnelle (ci-après « cotisation minimale ») et, désormais, de base d'imposition à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (ci-après « CVAE »).

Cette décision présente donc un intérêt majeur en matière de CVAE puisque les prix de transfert, tels que définis par l'article 57 du CGI (dans sa rédaction issue de l'article 76 de la loi du 31 mai 1933 portant fixation du budget général de l'exercice 1933 ; le dispositif était auparavant codifié à l'article 20 du Code général des impôts directs et taxes assimilées), ne sont plus cantonnés à l'impôt sur les sociétés mais « contaminent » par ricochet d'autres impôts comme la CVAE (**1**). S'agissant justement de l'impôt sur les sociétés, la décision du Conseil d'État doit être correctement interprétée, au-delà des conclusions qu'une lecture trop hâtive pourrait permettre de tirer (**2**).

1. S'agissant du redressement de cotisation minimale, transposable en matière de CVAE

3 – En décidant que la rectification d'un résultat imposable sur le fondement des prix de transfert, à l'aide des principes directeurs édictés par l'OCDE et d'une analyse statistique d'un échantillon de comparables externes indépendants, devait avoir un impact sur la valeur ajoutée utilisée pour le calcul de la cotisation minimale et, désormais, de la CVAE, le Conseil d'État nous semble avoir été un peu vite en besogne.

A. - Un redressement par ricochet qui repose sur des fondements juridiques incertains et fait entrer un impôt local dans un cadre juridique international inadapté

4 – L'article 57 du CGI, dans son dernier alinéa (*« A défaut d'éléments précis pour opérer les rectifications prévues aux premier, deuxième et troisième alinéas, les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement. »*), pose le principe de pleine concurrence mais ne contient pas de précisions spécifiques quant à son application. C'est la raison pour laquelle les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 et leurs développements ultérieurs (la dernière mouture des « Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales » a été publiée en juillet 2017) sont devenus une source de droit, à laquelle se réfèrent explicitement la cour administrative d'appel de Versailles et le rapporteur public, Romain Victor, dans cette affaire et, implicitement, le Conseil d'État, qui doit pour sa part appliquer la loi et, partant, ne se fonde que sur l'article 57 dans ses considérants. Or, ces principes déterminés au sein du cénacle spécifique de l'OCDE, en dehors de tout cadre légal national ou international ayant force de loi et offrant des garanties aux citoyens (notamment le contrôle de constitutionalité), ne sont en aucune manière le reflet de la volonté populaire et du consentement à l'impôt.

L'application du principe de pleine concurrence est également le plus souvent édictée par les conventions fiscales, l'article 9 de la convention modèle OCDE énonçant à cet égard que l'analyse du respect du principe de pleine concurrence est réalisée par l'intermédiaire d'une comparaison entre les conditions d'une transaction avec une partie liée et celles d'une transaction avec une partie non liée, indépendante. Les principes de l'OCDE en matière de prix de transfert ne font pour autant pas partie du traité international que constitue une convention fiscale, ratifiée par la France et par la représentation nationale.

Au cas particulier, le Conseil d'État ne se réfère qu'aux seules dispositions de l'article 57 du CGI alors même que des conventions fiscales régissent les relations avec les États d'implantation des filiales de production du groupe General Electric concernées par les transactions rectifiées. Notons néanmoins que, dans le silence de l'article 57, le recours à l'article 9 des conventions constitue, en général, le seul fondement véritable à l'utilisation des méthodes de l'OCDE par l'Administration, et notamment sa méthode de prédilection, la MTMN, pour justifier une substitution de méthode et la rectification des résultats de l'entreprise vérifiée.

Il est paradoxal de constater que ce seul fondement juridique vient ensuite impacter la détermination de la valeur ajoutée produite pour les besoins d'un impôt local, le plus souvent non mentionné dans les conventions fiscales internationales (sauf rares exceptions, comme la convention franco-allemande). Cette dérive dans l'utilisation des fondements juridiques aboutit, en bout de course, à un redressement en matière de cotisation minimale, ou désormais de CVAE.

5 – Ce redressement par ricochet entraîne l'entrée d'un impôt local dans le cadre juridique international des prix de transfert, auquel il n'est évidemment pas adapté *(V. D. Villemot, La CVAE : le parent pauvre des prix de transfert : FR 11/2015, inf. 8, p. 8)*. Le montant des bénéfices qui sont réputés transférés d'un pays vers un autre n'est définitivement figé qu'à l'issue d'une longue phase de négociations entre États mettant en œuvre, selon les cas, la convention européenne d'arbitrage en matière de prix de transfert *(Conv. n° 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées)* ou la procédure amiable prévue par les conventions fiscales *(Conv. fiscale de l'OCDE, art. 25)*. Ces négociations aboutissent généralement, après plusieurs mois voire années (le paragraphe 4.56 des principes de l'OCDE de juillet 2017 indique que la procédure amiable dure généralement 24 mois, mais en pratique elle peut se prolonger bien au-delà), à une modification des résultats imposables rectifiés en matière d'impôt sur les sociétés.

Ces procédures n'étant, dans la majorité des cas, pas applicables à la cotisation minimale ni à la CVAE, il est à craindre que toute restitution de ces impôts suite à l'ajustement des résultats négocié entre États ne se trouve définitivement prescrite en France (dans le cas où un contribuable fait l'objet d'une procédure de reprise ou de rectification de la part de l'Administration, il dispose d'un délai égal à celui de l'Administration pour présenter ses propres réclamations en application de l'article R.*196-3 du LPF, soit 3 ans en matière de CVAE). Bien souvent, le groupe a en outre déjà été soumis à un impôt local assis sur les bénéfices dans l'autre État (comme par exemple la Gewerbesteuer en Allemagne).

Au final, l'intrusion d'un impôt local destiné à financer les collectivités territoriales, dans le cadre juridique international des prix de transfert, prive le contribuable des procédures de correction symétrique mises en place pour éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur les sociétés (ou sur le revenu) uniquement.

B. - La valeur ajoutée correspond à l'addition et à la soustraction de postes comptables, issus du Plan comptable général

6 – En vertu de l'article 1647 E du CGI dans sa rédaction applicable au litige, la cotisation de taxe professionnelle doit être au moins égale à 1,5 % de la valeur ajoutée produite. Les éléments comptables permettant de calculer le montant de cette valeur ajoutée sont limitativement énumérés à l'article 1647 B sexies du même code. Cette liste fastidieuse n'est pas reproduite ici, mais sa longueur est le reflet de son caractère impératif. N'y figurent évidemment pas les principes directeurs en matière de prix de transfert de l'OCDE. Une liste semblable inscrite à l'article 1586 sexies du CGI permet aujourd'hui de déterminer la valeur ajoutée servant d'assiette à la CVAE.

Ces éléments comptables relèvent du Plan comptable général. Il convient de se reporter aux normes comptables en vigueur afin de déterminer si une charge ou un produit se rattache à l'une des catégories permettant de déterminer le montant de la valeur ajoutée (principes posés par le Conseil d'État dans sa décision *CE, 9e et 10e ss-sect., 4 août 2006, n° 267150, min. c/ Sté foncière Ariane : JurisData n° 2006-081000 ; Lebon T., p. 831 ; Dr. fisc. 2007, n° 6, comm. 173, concl. S. Verclytte, note M. Buchet et J.-M. Letang ; RJF 11/2006, n° 1370, chron. Y. Bénard, p. 962 ; BGFE 6/2006, p. 23, obs. L. Chatel)*. C'est la raison pour laquelle la décision commentée nous semble transposable en matière de CVAE *(V. L. Chatel, Les rectifications du résultat fiscal impactent-elles la valeur ajoutée ? : Option fin. 16 juill. 2018, n° 1471)*.

7 – Le Conseil d'État a toutefois jugé, dans sa décision Fromagerie des Chaumes du 18 juin 2012 *(V. CE, 9e ss-sect., 18 juin 2012, n° 335920, SAS Fromagerie des chaumes, préc.)*, que cette liste limitative d'éléments comptables n'empêchait pas l'Administration de contrôler l'exactitude des montants déclarés en tant que charges d'exploitation et de remettre en cause le bien-fondé d'une écriture comptable en réintégrant dans la valeur ajoutée de l'entreprise les charges déduites à tort *(CE, 9e ss-sect., 18 juin 2012, n° 335920, SAS Fromagerie des chaumes, pt 5)*. La conséquence étant, *in fine*, la possibilité pour l'Administration de déduire du rehaussement de la valeur ajoutée une rectification de la cotisation minimale.

Cette jurisprudence a été mise en œuvre par la cour administrative d'appel de Versailles à plusieurs reprises, s'agissant de l'exclusion de sommes qui peuvent être regardées comme des consommations de

biens ou de services ou de l'inclusion de sommes qui concourent à la production de l'exercice *(V. CAA Versailles, 3e ch., 12 mai 2015, n° 12VE02023, Sté CGI France.* – Ou encore, *CAA Versailles, 3e ch., 29 déc. 2016, n° 14VE02126 et 15VE02451, Sté TCL Belgium : Dr. fisc. 2017, n° 16, comm. 265 concl. B. Coudert, note C. Silberztein et G. Caulliez).* Dans sa décision TCL Belgium précitée, elle précise que l'inclusion dans la valeur ajoutée d'un redressement opéré en matière de prix de transfert trouve son fondement dans l'article 1647 B sexies du CGI, lequel impose de tenir compte de la valeur ajoutée réellement dégagée *(CAA Versailles, 3e ch., 29 déc. 2016, n° 14VE02126 et 15VE02451, Sté TCL Belgium, préc., pt 26).*

Le Conseil d'État applique ce raisonnement qui ne va pas de soi.

8 – L'approche de la cour, validée par le Conseil d'État, consistant à remettre en cause la comptabilisation en tant que charges d'exploitation d'une partie du prix d'achat des produits, semble tout d'abord critiquable au regard du droit comptable. Lorsqu'il s'agit d'une activité de négoce de produits finis destinés à être enregistrés comptablement en stocks, l'impact des prix d'achat sur la valeur ajoutée est en réalité très indirect et n'est pas nécessairement rattaché à l'exercice de leur comptabilisation *(V. Mémento Lefebvre comptable 2018, n° 801 et s.).* Il aurait été intéressant que le Conseil d'État se prononce sur cette insuffisance de démonstration en matière comptable (pour plus de détails sur l'application du droit comptable par le Conseil d'État, *V. É. Bokdam-Tognetti, Le juge fiscal face à la règle comptable : la connexion fiscalo-comptable ne serait-elle, au fond, qu'une forme d'union libre ? : RFFP 1er mai 2017, n° 138, p. 31),* par la cour, de l'impact des prix d'achat sur la valeur ajoutée pour des produits destinés à être comptabilisés en stocks, notamment parce que la valeur d'achat est toujours neutralisée du fait de cet enregistrement comptable.

9 – Il est par ailleurs légitime de soutenir, au vu des dispositions du CGI précitées, que seules les écritures comptables se traduisant par une modification à la hausse ou à la baisse du résultat comptable doivent servir de fondement pour déterminer la valeur ajoutée produite, indépendamment d'un redressement effectué en matière d'impôt sur les sociétés. Autrement dit, c'est l'erreur comptable corrigée lors d'une vérification fiscale de comptabilité qui doit permettre de modifier corrélativement la valeur ajoutée produite.

Ainsi, à notre avis, lorsqu'il y a déconnexion entre les règles fiscales et comptables, **seul un redressement en matière d'impôt sur les sociétés donnant lieu à une modification du résultat comptable, selon les normes comptables, devrait pouvoir impacter la valeur ajoutée** (V. par ex., *CE, 8e et 9e ss-sect., 2 mars 1988, n° 48724.* – *CE, 10e et 9e ss-sect., 16 juin 2003, n° 212134, Norois : JurisData n° 2003-080374 ; Dr. fisc. 2003, n° 51, comm. 914, concl. M.-H. Mitjavile ; RJF 10/2003, n° 1081),* à l'exclusion d'autres redressements de nature purement fiscale.

Paradoxalement, le Conseil d'État a puissamment affirmé la connexion entre les normes comptables et la valeur ajoutée utilisée pour le calcul de la cotisation minimale, dans une décision du 9 mai 2018 *(CE, plén. fisc., 9 mai 2018, n° 388209, CRCAM de Pyrénées Gascogne : Dr. fisc. 2018, n° 20, act. 203.* – Pour plus de détails, *V. C. Lopater, Dépenses de mécénat et CVAE : elles peuvent enfin minorer la valeur ajoutée : FR 28/2018, inf. 5, p. 12. – L. Chatel, Les dépenses de mécénat sont bien des charges minorant la valeur ajoutée : Option fin. 4 juin 2018, n° 1465. – V. Aelion, Les dépenses courantes de mécénat sont déductibles pour le calcul de la valeur ajoutée : Option fin. 18 juin 2018, n° 1467)* concernant des dépenses de mécénat, mettant ainsi fin à un redressement de place. Alors que l'Administration arguait des spécificités du traitement fiscal, notamment la non-déductibilité des dépenses en cause ou encore leur nature de libéralité (étrangère donc à une gestion « normale »), le Conseil d'État s'est cantonné au seul traitement comptable des dépenses, indépendamment de tout débat de nature fiscale, pour valider leur pleine déduction de la valeur ajoutée produite. Le rapporteur public, Yohann Bénard, a précisé dans ses conclusions que la solution adoptée par le Conseil d'État serait transposable en matière de CVAE *(V. concl. Y. Bénard, n° 3, sur CE, plén. fisc., 9 mai 2018, n° 388209, CRCAM de Pyrénées Gascogne, préc.).*

Pourquoi alors, en matière de prix de transfert, aller donner un effet sur la valeur ajoutée produite à une analyse internationale de nature purement fiscale (les principes OCDE sont édictés par les administrations fiscales des États membres), quand aucune écriture comptable n'est en réalité impactée par cette analyse ? Les prix de transfert, dans leur version OCDE la plus moderne, parce qu'ils reflètent les négociations internationales des États quant à la répartition de la matière imposable, n'ont pas voix au chapitre concernant la définition comptable de la valeur ajoutée. Ou alors l'ACCIS doit-il impacter la CVAE ? (L'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés, ou ACCIS, est issue d'une proposition de directive de l'Union européenne dont l'idée principale est de répartir la matière imposable entre les États membres sur la base de critères – main-d'œuvre, immobilisations corporelles, chiffre d'affaires – déconnectés du résultat comptable).

2. La sensibilité extrême d'une analyse statistique d'un échantillon de comparables externes ne peut servir de fondement à une modification, qui plus est indirecte, des postes comptables

10 – Le Conseil d'État raisonne par syllogisme, ce qui peut mener à l'absurde : puisque la MTMN modifie les prix d'achat à la baisse, cette diminution impacte nécessairement la valeur ajoutée produite. La rectification des prix de transfert remettrait en cause le bien-fondé d'une écriture comptable.

En réalité, tel n'est pas le cas. C'est un **résultat** qui est avant tout rectifié, **pas le prix d'achat de chaque produit**. En d'autres termes, la méthode de détermination des prix de transfert utilisée par l'Administration, validée par la cour administrative d'appel de Versailles, et non remise en cause par le Conseil d'État dans son contrôle de la légalité de la décision de la cour, correspond à l'analyse d'un bénéfice opérationnel qui est, *in fine*, jugé suffisant ou insuffisant. Ce n'est que par déduction qu'il est ensuite possible de supposer que, si ce bénéfice est insuffisant, c'est probablement que les prix d'achat étaient trop élevés. Pour autant, aucune modification n'intervient en tant que telle sur le poste comptable des « achats de marchandises ».

11 – En matière douanière, dans une décision Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH du 20 décembre 2017 *(CJUE, 1re ch., 20 déc. 2017, aff. C-529/16, Hamamatsu Photonica Deutschland GmbH c/ Hauptzollamt München.* – Pour plus de détails, *V. E. Ashworth, X. Daluzeau et D. Redon, La valeur en douane ne s'ajuste pas comme les prix de transfert : FR 12/2018, inf. 6, p. 12. – C. Chatail, Valeur en douane : valeur transactionnelle écartée : ADD 8 janv. 2018. – S. Dorin et M. Nozawa, Valeur en douane & Prix de transfert : l'approche pragmatique de la CJUE : Le Monde du droit, 4 juin 2018, Décryptages),* la CJUE a quant à elle refusé d'établir une connexion entre la valeur en douane des produits, correspondant au prix facturé, et le prix des produits résultant de l'ajustement des prix de transfert opéré en fin d'exercice. Cette décision, rendue sous l'égide du Code des douanes communautaires, semble toujours pertinente dans le cadre du Code des douanes de l'Union, entré en application le 1er mai 2016, qui ne contient pas plus de références expresses à la notion de prix de transfert que son prédécesseur (certaines dispositions du Code des douanes de l'Union pourraient cependant permettre de rapprocher

la valeur en douane des prix de transfert, mais cela reste sujet à débat car elles n'ont pas été spécialement conçues à cette fin, *V. E. Ashworth, X. Daluzeau et D. Redon, La valeur en douane ne s'ajuste pas comme les prix de transfert, préc.).*

L'ajustement opéré en fin d'exercice avait conduit à la baisse des prix de transfert entre la société mère japonaise du groupe et sa filiale allemande. La filiale avait alors bénéficié d'un avoir sur ses importations et demandait une réduction corrélative des droits de douane acquittés. En d'autres termes, le raisonnement de la filiale était le suivant : les prix d'achat s'avèrent trop élevés puisque la méthode de détermination des prix de transfert les modifie à la baisse, cette réduction *a posteriori* doit donc avoir un impact douanier. Il s'agit de la même logique que celle de l'Administration en matière de taxe professionnelle ou de CVAE, si ce n'est qu'il s'agit ici de droits de douane, ce qui implique nécessairement un contexte international, là où les impôts locaux ne présentent aucune extranéité territoriale.

Nonobstant ce caractère international des droits de douane et la connexion qu'on aurait pu imaginer avec les prix de transfert sur le fondement du Code des douanes communautaire (l'article 78 du Code des douanes communautaire permettait une révision de la déclaration en douane et les articles 254 et suivants du même code encadraient quant à eux la méthode des valeurs en douane provisoires), la CJUE a refusé d'établir une connexion entre la valeur en douane et un prix de transfert dont le montant est incertain – car susceptible d'être ajusté à la hausse ou à la baisse en fin de période de facturation – et a ainsi rejeté la demande de remboursement de la filiale allemande.

12 – En plus de n'avoir qu'un impact indirect sur les prix d'achat, les prix de transfert sont issus d'une analyse aux contours fragiles.

Cette analyse repose sur un échantillon de comparables externes toujours discutable et discuté. Dans des secteurs de nature oligopolistique, par exemple, aucun comparable ne sera en réalité comparable puisque les comparables doivent être nécessairement indépendants, c'est-à-dire n'appartenir à aucun groupe. L'échantillon, au gré des circonstances, peut être national ou régional (européen, asiatique, etc.). Faute de comparables dans un État, il n'est pas rare que l'Administration utilise des comparables situés dans un autre État, qui n'ont pourtant rien à voir avec la situation du premier État (par exemple la Thaïlande sera utilisée pour comparer les résultats de sociétés établies à Hongkong, un des pays les plus rentables du monde).

Aucune cohérence n'existe par ailleurs en ce qui concerne les années utilisées comme critères de recherche des comparables. Certains vérificateurs vont retenir les données des comparables d'une seule année, sans faire de moyenne sur plusieurs années. Certains vont prendre 3 ou bien 4 années. Surtout, et ce fut le cas pour la société General Electric Medical Systems, une des années redressées (2009) est souvent prise en compte dans le calcul statistique, alors même que si l'entreprise avait appliqué directement la méthode qu'on lui reproche de ne pas avoir appliquée (MTMN au cas particulier), elle n'aurait pas pu accéder aux données statistiques qui sont publiées bien après la clôture de l'exercice (*i.e.* les données de 2009 ont été publiées en 2010).

En outre, le point de l'intervalle de pleine concurrence retenu par l'Administration pour chiffrer son redressement lorsque la société contrôlée se situe à l'extérieur de l'intervalle reste totalement flou. Dans l'affaire qui concernait la société General Electric Medical Systems, la cour administrative d'appel de Versailles a considéré que l'ajustement devait être opéré par rapport à la médiane de l'intervalle, sans démonstration aucune. Le Conseil d'État n'a pu se prononcer sur la pertinence de la médiane, faute de base juridique précise au sein de l'article 57 du CGI (*pt 6* : « [...] la cour administrative d'appel, qui a estimé, par une appréciation souveraine non arguée de dénaturation, que cette médiane constituait, dans les circonstances de l'espèce, le point de l'intervalle reflétant le mieux les faits et les circonstances des transactions concernées, n'a méconnu ni les dispositions de l'article 57 du code général des impôts, qui, contrairement à ce qui est soutenu, n'imposent pas de retenir la valeur la plus basse de l'intervalle »). Même s'il n'est pas utilisé dans les vérifications en France, sur un plan statistique, le nuage de points ou diagramme de dispersion pourrait constituer un outil beaucoup plus fiable que la médiane. Dans d'autres cas, comme dans la décision TCL Belgium (*CAA Versailles, 3e ch., 29 déc. 2016, n° 14VE02126 et 15VE02451, Sté TCL Belgium, préc.)* rendue par la même cour administrative d'appel de Versailles quelque temps après, c'est la valeur la plus basse de la fourchette qui est retenue, ce qui nous semble plus pertinent.

Enfin, l'intervalle de pleine concurrence est lui-même sujet à débat. Dans la décision commentée ainsi que dans l'arrêt TCL Belgium précité, l'intervalle interquartile (intervalle obtenu après élimination de 25 % des données les plus élevées et les plus faibles) constituait, selon l'Administration, l'intervalle de pleine concurrence. Les principes OCDE permettent tout aussi bien le recours à l'intervalle complet (*Principes OCDE applicables en matière de prix de transfert, juill. 2010, § 3.55 et s.* – Pour plus de détails, *V. C. Silberztein et G. Caulliez, Intervalle de pleine concurrence, interquartile et médiane : des concepts trop souvent mal maîtrisés ?, note ss CAA Versailles, 3e ch., 29 déc. 2016, n° 14VE02126 et 15VE02451, Sté TCL Belgium, préc.).*

Lorsque, comme au cas présent, huit sociétés sur les vingt-six sociétés de l'échantillon correspondent au secteur d'activité de la société vérifiée, et que le seul autre critère de comparabilité retenu est le résultat opérationnel, la fiabilité de l'analyse peut sérieusement être mise en doute.

13 – Le Conseil d'État considère sans sourciller que les résultats de cette même analyse aux contours flous et incertains, dont la variabilité est extrême d'une vérification à l'autre, doivent nécessairement impacter les postes comptables, et donc le résultat comptable, validé par des commissaires aux comptes (*V. C. Lopater, La connexion comptabilité-fiscalité dans tous ses états ! : RFFP 1er févr. 2016, n° 133, p. 171)* et faisant partie intégrante des comptes sociaux. Pourtant, à l'issue de la vérification de comptabilité, le nouveau résultat ne sera ni appréhendé par les actionnaires sous forme de distribution de dividendes, ni mis en réserve ou incorporé au capital social, gage des créanciers. La raison en est simple : il s'agit d'un résultat de nature purement fiscale qui est « hors sol » et n'existe qu'aux yeux du Trésor public. Et des salariés qui l'appréhenderont au travers d'un nouveau calcul de la participation. Notons cependant que ce calcul ne concerne que la variable bénéfice fiscal (la formule de la participation est la suivante : $1/2\ (B - 5C/100) \times (S/VA)$, où B représente le bénéfice net de l'entreprise, C les capitaux propres de l'entreprise, S les salaires de l'entreprise et VA la valeur ajoutée de l'entreprise). Les autres variables, dont la valeur ajoutée – définie comptablement (la valeur ajoutée pour le calcul de la participation des salariés est définie par l'article D. 3324-2 du Code du travail comme la somme des postes du compte de résultats suivants : charges de personnel ; impôts, taxes et versements assimilés, à l'exclusion des taxes sur le chiffre d'affaires ; charges financières ; dotations de l'exercice aux amortissements ; dotations de l'exercice aux provisions, à l'exclusion des dotations figurant dans les charges exceptionnelles ; résultat courant avant impôts) –, ne changent en revanche jamais. Si par cohérence avec le raisonnement du Conseil d'État, le montant de la valeur ajoutée dans la formule de la participation était également rehaussé, la participation supplémentaire que les salariés pouvaient espérer serait amoindrie (si dans la formule de la participation la variable VA augmente et la variable S reste identique, S/VA diminue nécessairement, et le montant total de la participation également).

Il est donc regrettable que le Conseil d'État n'ait pas, à l'instar de la CJUE en matière douanière, cantonné ce redressement en matière de

prix de transfert au domaine qui le concernait, à savoir l'impôt sur les sociétés, et ait validé son extension à la taxe professionnelle, et donc à la CVAE. Espérons qu'une nouvelle affaire permettra aux juges de l'impôt de se prononcer sur des arguments plus solides.

3. S'agissant du redressement en matière d'impôt sur les sociétés, il faut se garder de donner à cette décision une portée qu'elle n'a pas

A. - Cette décision ne valide pas en tant que telle la substitution de méthode

14 – La méthode du prix de revient majoré (ou *cost plus*) appliquée par le groupe General Electric semblait peu étayée, puisque la marge de 5 % réalisée ne reposait sur aucune étude de comparabilité fiable. L'Administration a donc substitué à cette méthode la MTMN.

De nombreuses décisions de jurisprudence ont invalidé les tentatives de substitution de méthode de la part de l'Administration (V. par ex., *CAA Paris, 9e ch., 26 janv. 2017, n° 15PA03283, SAS Rottapharm.* – *CE, 9e et 10e ss-sect., 16 mars 2016, n° 372372, Sté Amycel France : JurisData n° 2016-005256 ; Dr. fisc. 2016, n° 49, comm. 639, concl. F. Aladjidi, note C. Silberztein et L. Ngûyen-Lapierre.* – *CAA Versailles, 3e ch., 5 mai 2009, n° 08VE02411, Man Camions et Bus : Dr. fisc. 2009, n° 41, comm. 500, note É. Bonneaud*). Cette décision de la Haute Assemblée pourrait, d'une part, être vue comme entérinant le recours à la substitution de méthode (notamment pour la MTMN) et, d'autre part, donner des arguments nouveaux aux vérificateurs pour justifier le recours systématique à leur méthode de prédilection.

Cependant, tel n'est pas le cas (sur l'absence de démonstration de la pertinence de la MTMN dans cette affaire, *V. P. Jan, M. Talleu et L. Chatel, Justification de l'(a) normalité des prix de transfert : le Conseil d'État rebat les cartes : La lettre juridique et fiscale mai-juin 2018, 11 juill. 2018*). Le Conseil d'État ne pouvait relever une erreur de droit, dans le silence de l'article 57 du CGI, sur l'analyse fonctionnelle opérée par la cour administrative d'appel de Versailles, même si, comme l'a précisé le rapporteur public Romain Victor dans ses conclusions, la cour se contente de procéder par affirmation. La méthode de prix de transfert reste donc l'apanage des juges du fond et relève de leur appréciation souveraine.

15 – La décision de la cour nous laisse dubitatif, puisque les pertes sont en réalité transférées aux sociétés de production, la filiale française étant pour l'avenir et à tout jamais assurée de réaliser un bénéfice forfaitaire et désincarné. Cela indépendamment de la question de savoir si les produits ne comportent pas, notamment, une large valeur ajoutée liée à la recherche et au développement et, par ailleurs, sont susceptibles d'entraîner une responsabilité très significative en termes de garantie, situation qui aurait pu amener à considérer une autre méthode comme celle du partage des profits (*V. V. Renoux et S. Bernard, Création de valeur dans une économie multipolaire, ou la face cachée des prix de transfert : Dr. fisc. 2018, n° 24, étude 296*). Cette méthode aurait été d'autant plus appropriée qu'il est probable que la filiale française ait participé au développement de la clientèle locale et de l'image de marque des produits (*V. I. Rouberol, Prix de transfert : l'accession mobilière, un fondement légal de la propriété économique des marques ? : Dr. fisc. 2011, n° 27, étude 410*).

Nonobstant ces éléments, le Conseil d'État ne pouvait pas, en droit, censurer cette analyse pourtant incomplète de la cour administrative d'appel de Versailles. Sauf moyen de dénaturation des faits qui ne semble pas avoir été évoqué.

B. - Cette décision ne valide en aucune manière le recours systématique à la médiane

16 – Au cas particulier, les résultats de la société General Electric Medical System ont été rectifiés au regard de la médiane de l'échantillon de comparables, sur les périodes 2006 à 2008 pour les exercices 2007 et 2008, et sur les périodes 2006 à 2009 pour l'exercice 2009.

Selon le rapporteur public, « il s'agit d'une valeur qui a le mérite d'éliminer les valeurs extrêmes et les erreurs ». L'application de cette méthode restant une question de fait et le rapporteur public, suivi par la Haute Assemblée, n'ayant pas considéré qu'elle constituait une immixtion dans la gestion de l'entreprise (pour une décision constatant au contraire l'immixtion de l'Administration dans la gestion d'une entreprise, *V. CE, 9e et 10e ss-sect., 23 janv. 2015, n° 369214, SAS Rottapharm, préc.*), le Conseil d'État ne pouvait fort logiquement censurer la cour pour erreur de droit.

La décision aurait été différente si la cour avait affirmé que le recours à la médiane devait être systématique, comme le font encore bon nombre de vérificateurs. Toutefois, pour citer le rapporteur public, les juges de la cour « n'ont donc pas jugé qu'il faudrait toujours et en toutes circonstances procéder de cette manière ».

17 – On notera simplement que l'analyse de la cour semble contradictoire avec celle qu'elle a menée dans la décision TCL Belgium précitée, alors que les mêmes années sont concernées (2008 et 2009).

Elle n'a en effet pas retenu la médiane comme point le plus approprié de l'intervalle interquartile – comme l'avait fait l'Administration –, mais le point bas de l'intervalle interquartile. Ce dont il a résulté une décharge de la société à hauteur de la différence entre le montant des redressements découlant de l'application de la médiane et celui qui serait résulté de l'application du point bas de l'intervalle interquartile.

La seule différence de fait entre les deux affaires tient au positionnement des résultats opérationnels des sociétés en cause par rapport à l'intervalle de pleine concurrence : dans le cas de la société TCL Belgium, le résultat se situait dans l'intervalle mais était pour une année (2008) légèrement en dehors de l'intervalle interquartile (il y avait un écart de 0,49 % entre le taux de marge initial de la société et le point bas de l'intervalle) ; tandis que la société General Electric Medical System se situait très largement en dehors de l'intervalle interquartile (l'écart entre la médiane et le taux de marge de la société était respectivement de 8,4 %, 6,67 % et 7,3 % au titre des exercices 2007, 2008 et 2009) et enregistrait des pertes structurelles et systématiques.

Après avoir jugé dans l'arrêt TCL Belgium que « la médiane ne saurait, à elle seule, en principe, constituer une référence pertinente reflétant le panel admissible des taux de marge pratiqués susceptibles d'être pris en compte » (*CAA Versailles, 3e ch., 29 déc. 2016, n° 14VE02126 et 15VE02451, Sté TCL Belgium, préc., pt 20*), la médiane dans l'affaire General Electric devient tout à coup pertinente, comme si son utilisation était assortie d'un caractère punitif.

Ici encore, un moyen tiré de la dénaturation des faits aurait pu être introduit, porte ouverte par le rapporteur public dans ses conclusions. Ce moyen pourrait-il remettre de l'ordre dans le désordre de l'analyse statistique ?

Conclusion

18 – Une fois de plus, cette décision reflète l'incertitude qui entoure le maniement difficile de la détermination d'un prix de pleine concurrence en matière de prix de transfert. Surtout lorsque des méthodes portant sur les bénéfices, et non sur les prix, sont utilisées et que l'analyse est menée, non sur des comparables internes (lesquels doivent être privilégiés, *V. concl. F. Aladjidi, n° 7 sur CE, 9e et 10e ss-sect., 16 mars 2016, n° 372372, Sté Amycel France*), mais sur des comparables externes indépendants issus de bases de données.

Notre souhait est que, à l'instar des législations de nombreux autres États, le législateur français s'empare de cette question et fixe des règles du jeu qui soient claires et compréhensibles par tous *(V. V. Renoux et S. Bernard, Quelle imposition des revenus de l'économie numérique ? : Dr. fisc. 2017, n° 39, étude 477. – V. Renoux, Fiscalité réelle pour un monde virtuel : Digital New Deal Foundation, sept. 2017 – AN, Comm. fin., rapp. info n° 1236, 12 sept. 2018 en conclusion d'une mission d'information relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises, présenté par B. Peyrol et J.-F. Parigi : Dr. fisc. 2018, n° 39, act. 431).*

Le Conseil d'État pourra alors jouer pleinement son rôle de censure des décisions des juges du fond, tant en ce qui concerne le choix de la méthode de prix de transfert la plus adaptée au regard de l'analyse fonctionnelle réalisée, qu'en ce qui concerne l'utilisation de l'outil statistique.

Et l'administration fiscale, forte de ce nouvel outil législatif, pourra publier un guide des pratiques en matière de prix de transfert, comme c'est le cas aux États Unis, avec des exemples pratiques, symbole de la relation de confiance qu'il convient d'instaurer avec les contribuables.

Vincent Renoux,
avocat associé, cabinet Stehlin & Associés
Aurélia Damas,
avocat, cabinet Stehlin & Associés

Mots-Clés : *Contribution économique territoriale (CET) - Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) - Définition de la valeur ajoutée - Prix de transfert*
Taxe professionnelle - Cotisation minimale - Valeur ajoutée - Prix de transfert
JurisClasseur : *Fiscal ID, fasc. 1269-62, B. Toulemont et H. Zapf ; Fiscal ID, fasc. 1276-60*