

N° 1620873, 1705086/1-3

SA ST DUPONT

M. Pottier
Rapporteur

M. Hanry
Rapporteur public

Audience du 6 mars 2019

Lecture du 20 mars 2019

19-01-03-02-01

19-01-03-04

19-04-02-01-04-10

C+

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Tribunal administratif de Paris,

(1^{re} Section - 3^e Chambre)

Vu la procédure suivante :

I. Par une requête enregistrée sous le numéro 1620873 le 2 décembre 2016 et des mémoires enregistrés le 14 septembre 2017, le 29 juin 2018 et le 20 juillet 2018, la SA ST Dupont, représentée par Me Vigneron et Me Le Boulanger (cabinet CMS Bureau Francis Lefebvre), demande au Tribunal :

1°) de prononcer la décharge du complément de cotisation minimale de taxe professionnelle auquel elle a été assujettie au titre de l'exercice clos le 31 mars 2009 et des compléments de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises qui ont été mis à sa charge au titre des années 2010 et 2011, pour un montant total de 38 335 euros, et des cotisations de retenue à la source et des majorations correspondantes auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2009, 2010 et 2011, pour un montant total de 824 403 euros ;

2°) de rétablir son déficit reportable déclaré au titre de l'exercice clos le 31 mars 2011 à un montant de 81 721 149 euros au lieu de 77 639 879 euros ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 10 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle invoque les moyens suivants :

Sur les ventes de produits finis à la société ST Dupont Marketing (STDM) :

- l'administration n'apporte pas la preuve, qui lui incombe en vertu de l'article 57 du code général des impôts, que la société aurait accordé un avantage à la STDM dans le cadre des ventes de produits ;

- le seul constat de pertes ne permet pas de démontrer un transfert de bénéfices à l'étranger ;

- l'administration s'est fondée exclusivement sur la méthode du prix comparable sur le marché libre, et non, ainsi qu'elle l'indique à tort, sur une comparaison des marges brutes ;

- l'administration met en œuvre la méthode du prix comparable sur le marché libre de manière erronée ;

- les comparaisons effectuées par le service ne sont pas pertinentes, notamment parce que les fonctions des distributeurs, les zones géographiques où ils sont situés et les volumes de produits qu'elle leur vend ne sont pas comparables ; l'administration n'a d'ailleurs pas démontré que les transactions qu'elle a retenues étaient comparables et a elle-même reconnu, pour la concession de licence, que la Corée du Sud ne constituait pas un territoire comparable à la Chine ; en outre, les comparaisons réalisées par le service portent sur des produits qui diffèrent, en particulier pour le prêt-à-porter ;

- en définitive, le service n'a retenu qu'une seule transaction comparable, ce qui est insuffisant, alors qu'au surplus cette transaction n'est pas comparable ;

- la comparaison des marges de la société que l'administration affirme avoir réalisée est contraire à sa propre doctrine ;

- le service ne parvient pas à démontrer que la société a appliqué la méthode du prix de revente de manière incorrecte mais se borne à substituer une autre méthode à celle que la société a utilisée ;

- la comparaison effectuée par le service démontre au contraire que la société a respecté le principe de pleine concurrence, dès lors que les transactions comparables retenues par l'administration incluent dans le prix des produits vendus des prestations de service qui sont facturées séparément pour la société STDM, de sorte que cette dernière paie, toutes choses égales d'ailleurs, un prix plus élevé à la SA ST Dupont que le distributeur indépendant retenu par l'administration ; contrairement à ce que fait valoir l'administration, lesdites prestations de service sont de même nature et de même étendue ;

- subsidiairement, la société a présenté lors du contrôle les éléments justifiant sa méthode de détermination de ses prix de transfert ;

- les prix publics des marchés asiatiques ne sont pas une donnée utile, pour la détermination des prix de cession des produits en Asie, « puisque ces prix de cession sont déterminés par application d'une décote aux « prix de gros Europe HT » » ;

- la société était fondée à appliquer la méthode du prix de revente ;

- elle a fourni lors du contrôle l'ensemble des informations nécessaires au contrôle de la bonne application de la méthode du prix de revente employée par la société ;

- l'analyse des transactions comparables internes permet de démontrer que le principe de concurrence a été respecté ;

- l'analyse des transactions comparables externes confirme le respect de ce principe ;

- les critiques adressées par l'administration à l'encontre de ces éléments de comparaison sont infondées, notamment parce que les éventuelles différences de produits sont moins importantes pour la méthode du prix de revente, qui est davantage fondée sur la comparabilité des coûts et des fonctions ; en l'espèce, les fonctions sont bien comparables, puisque la filiale STDM « agit comme grossiste et détaillant sur son marché » ;

Sur la redevance de licence facturée par la société SA ST Dupont à STDM :

- l'administration n'apporte pas non plus la preuve d'un transfert de bénéfice ;
- la comparaison avec le contrat conclu entre la SA ST Dupont et la SA Interparfums n'est pas pertinente, dès lors que les produits, les territoires et les périodes ne sont pas comparables ;
 - le contrat entre les sociétés STDM et Bondwood Investment Ltd ne peut être retenu comme transaction comparable, car le taux de redevance est dégressif et qu'en tout état de cause, ces deux sociétés sont liées ;
 - les critiques relatives à l'analyse des contrats de redevance conclus entre la SA ST Dupont et des tiers ne sont pas fondées, dès lors que le contrat conclu avec la société STDM ne comportait, en fait, aucun transfert de savoir-faire et qu'il était donc bien comparable avec les contrats conclus avec les tiers ;
 - en définitive, les éléments de comparaison utilisés par l'administration se limitent à deux contrats, ce qui est insuffisant ; en outre, elle se fonde ainsi sur des contrats qu'elle avait dans un premier temps écartés comme n'étant pas comparables ;
 - les comparaisons effectuées par le service démontrent en réalité que le principe de pleine concurrence est respecté, le taux de redevance étant identique à certains taux prévus par les contrats ou situé à tout le moins dans la fourchette de taux des contrats comparables retenus par le service, dans l'intervalle interquartile compris entre 5 et 10 % ;
 - subsidiairement, la société a présenté des éléments justifiant du caractère de pleine concurrence du taux de redevance facturé à STDM ;
 - la différence de taux entre STDM et Bondwood s'explique par des différences de fonctions, de risques et d'actifs ; dans le cadre de cette transaction avec Bondwood Investment Ltd, la SA ST Dupont a délégué toutes ses fonctions à STDM ;
 - le service se méprend sur la nature des droits accordés à STDM, qui se limitent à mettre à disposition la marque, à l'exclusion, notamment, de tout savoir-faire ;
 - l'étude économique produite devant l'interlocuteur départemental reposait au demeurant sur des contrats entre tiers incluant marque et savoir-faire ;
 - la société était fondée à appliquer la méthode du prix comparable sur le marché libre ;
 - l'analyse économique fondée sur des transactions comparables internes et externes démontre que le principe de pleine concurrence a été respecté ;
 - les critiques de l'administration relatives aux transactions comparables externes, qui portaient bien sur la marque et le savoir-faire, sont infondées ; elle surestime notamment la notoriété de la marque ST Dupont sur les articles de prêt-à-porter ;
 - l'administration ne justifie pas le taux de référence qu'elle a retenu ;

Sur la réduction des déficits :

- la réduction des déficits résulte des redressements en matière de prix de transfert qui sont infondés pour les motifs précités ;
 - ni l'article L. 169 du livre des procédures fiscales, ni l'article 209 du code général des impôts, non plus qu'aucune autre disposition, n'autorise l'administration à réduire le déficit d'un exercice prescrit lorsque le contribuable ne l'a pas déduit du bénéfice imposable d'un exercice non prescrit ;
 - en l'espèce, la société n'a pas déduit des résultats de l'exercice clos en 2009 le montant des déficits restant à reporter à la clôture de l'exercice précédent, de sorte que le service n'était pas en droit de rectifier les résultats des exercices prescrits clos au cours des années 2003 à 2008.

Par des mémoires en défense enregistrés le 4 juillet 2017, le 1er juin 2018 et le 6 juillet 2018, la Direction régionale du contrôle fiscal Île-de-France conclut au rejet de la requête en faisant valoir que les moyens sont infondés.

Par ordonnance du 6 juillet 2018, la clôture de l'instruction a été fixée au 23 juillet 2018.

Par une demande du 20 février 2019, l'administration a été invitée, en application de l'article R. 613-1-1 du code de justice administrative, à produire une copie des documents contenus dans le CD Rom annexé à la réponse aux observations du contribuable du 31 mars 2014. Ces pièces ont été enregistrées au greffe du Tribunal le 22 février 2019 et communiquées à la SA ST Dupont le 25 février.

Un mémoire présenté pour la SA ST Dupont a été enregistré le 27 février 2019, après la clôture d'instruction, qui n'a été rouverte qu'en ce qui concerne les pièces demandées le 20 février 2019 et communiquées le 25 février 2019, conformément à l'article R. 613-1-1 du code de justice administrative.

II. Par une ordonnance du 14 mars 2017 enregistrée au greffe du Tribunal le 23 mars 2017, le président de la Section du contentieux du Conseil d'Etat a attribué au Tribunal, en application de l'article R. 342-3 du code de justice administrative, le jugement de la requête présentée pour la SA ST Dupont et enregistrée au greffe du Tribunal sous le numéro 1705086.

Par cette requête enregistrée au greffe du Tribunal administratif de Montreuil le 2 décembre 2016, et des mémoires enregistrés au greffe du Tribunal administratif de Paris le 18 septembre 2017, le 29 juin 2018 et le 20 juillet 2018, la SA ST Dupont, représentée par Me Vigneron et Me Le Boulanger (cabinet CMS Bureau Francis Lefebvre), conclut aux mêmes fins et par les mêmes moyens que la requête enregistrée sous le numéro 1620873.

Par des mémoires en défense enregistrés le 4 juillet 2017, le 1er juin 2018 et le 5 juillet 2018, la Direction régionale du contrôle fiscal Île-de-France conclut au rejet de la requête en faisant valoir que les moyens sont infondés.

Par ordonnance du 6 juillet 2018, la clôture de l'instruction a été fixée au 23 juillet 2018.

Par une demande du 20 février 2019, l'administration a été invitée, en application de l'article R. 613-1-1 du code de justice administrative, à produire une copie des documents contenus dans le CD Rom annexé à la réponse aux observations du contribuable du 31 mars 2014. Ces pièces ont été enregistrées au greffe du Tribunal le 22 février 2019 et communiquées à la SA ST Dupont le 25 février.

Un mémoire présenté pour la SA ST Dupont a été enregistré le 27 février 2019, après la clôture d'instruction, qui n'a été rouverte qu'en ce qui concerne les pièces demandées le 20 février 2019 et communiquées le 25 février 2019, conformément à l'article R. 613-1-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Pottier,
- les conclusions de M. Hanry, rapporteur public,
- et les observations de Me Le Boulanger, représentant la SA ST Dupont.

Considérant ce qui suit :

1. La SA ST Dupont, qui a pour activité la fabrication et le négoce de briquets, d'instruments à écrire et d'accessoires, et concède sous licence la fabrication de divers produits, et qui, d'une part, est l'actionnaire unique de plusieurs filiales de distribution situées à l'étranger, notamment de la société ST Dupont Marketing Ltd (STDM) située à Hong Kong, d'autre part, est elle-même détenue majoritairement par la société D et D International BV, sise à Amsterdam et détenue en totalité par la société Broad Gain Investments Ltd située à Hong Kong, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur ses exercices clos le 31 mars des années 2009, 2010 et 2011. À l'issue de ce contrôle, le vérificateur a estimé que les prix auxquels étaient facturés les produits que la SA ST Dupont vendait à la société STDM ainsi que le montant des redevances de la licence concédée à cette dernière étaient inférieurs aux prix de pleine concurrence et a rehaussé les résultats et la valeur ajoutée de la société contribuable à concurrence des renoncations aux recettes correspondantes. Ces rehaussements ont été partiellement maintenus par le service dans sa réponse aux observations du contribuable et après l'avis émis par la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires qu'il a entièrement suivi.

2. Par les requêtes enregistrées sous le numéro 1620873 et sous le numéro 1705086, la SA ST Dupont demande la décharge des compléments de cotisation minimale de taxe professionnelle et de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises ainsi que des cotisations de retenue à la source qui ont été mises à sa charge et le rétablissement de son déficit reportable qui a été réduit en conséquence de ces rehaussements. Il y a lieu de joindre ces deux requêtes, qui énoncent des conclusions identiques, ont été présentées par la même société requérante et ont fait l'objet d'une instruction commune, pour y statuer par un seul jugement.

Sur le droit de l'administration de rectifier les déficits des exercices prescrits et déclarés comme déficits restant à reporter dans les déclarations des exercices non prescrits :

3. Le dernier alinéa du I de l'article 209 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi de finances pour 2004, dispose qu'« *en cas de déficit subi pendant un exercice, ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice* » et que « *Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté sur les exercices suivants* ». Il résulte des dispositions du deuxième alinéa de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction issue de la loi de finances pour 2003, que « *les réclamations qui tendent à obtenir la réparation d'erreurs commises par l'administration dans la détermination d'un résultat*

déficitaire » relèvent de la juridiction contentieuse « même lorsque ces erreurs n'entraînent pas la mise en recouvrement d'une imposition supplémentaire », et que « Les réclamations peuvent être présentées à compter de la réception de la réponse aux observations du contribuable mentionnée à l'article L. 57 ».

4. En permettant à une société d'imputer sur les bénéfices imposables d'un exercice non couvert par la prescription les déficits d'exercices précédents même couverts par la prescription, et de reporter ces déficits d'exercice en exercice aussi longtemps que cette imputation n'a pas été possible faute de résultats bénéficiaires suffisants, et en ouvrant au contribuable la faculté de demander au juge de l'impôt la réparation d'erreurs commises par l'administration dans la détermination de ses résultats déficitaires même lorsque ces erreurs n'entraînent pas la mise en recouvrement d'une imposition supplémentaire, les dispositions précitées conduisent nécessairement à autoriser l'administration à vérifier l'existence et le montant de ces déficits, non seulement lorsqu'ils ont été imputés sur les bénéfices imposables d'exercices non prescrits, mais aussi lorsque, faute de résultats bénéficiaires, ils ont été exclusivement reportés et déclarés comme tels au titre des exercices non prescrits, sans avoir à attendre, dans ce dernier cas, leur imputation sur les bénéfices susceptibles d'être réalisés au titre d'exercices ultérieurs.

5. Il résulte de ce qui précède que la SA ST Dupont n'est en tout état de cause pas fondée à soutenir que l'administration ne pouvait vérifier l'existence et le montant des déficits reportés au titre des exercices clos le 31 mars des années 2003 à 2008 par les motifs qu'elle ne les a pas imputés sur les résultats des exercices vérifiés, faute de bénéfices, et qu'elle les a seulement déclarés comme déficits restant à reporter.

Sur l'imposition des bénéfices indirectement transférés :

Le cadre légal :

6. 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, dispose en son premier alinéa que, pour l'établissement de l'impôt sur le revenu dû par les entreprises « qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France », « les bénéfices indirectement transférés à ces dernières (...) par voie (...) de diminution des prix (...) de vente (...) sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités ».

7. L'article 57 précise en outre les modalités suivant lesquelles les bases d'imposition peuvent être, dans l'hypothèse de tels transferts, déterminées par l'administration fiscale. Son troisième alinéa prévoit ainsi qu'à défaut de réponse à la demande d'informations et de documents faite en application de l'article L. 13 B du livre des procédures fiscales, « les bases d'imposition concernées par la demande sont évaluées par l'administration à partir des éléments dont elle dispose et en suivant la procédure contradictoire définie aux articles L. 57 à L. 61 du même livre ». Et son quatrième alinéa énonce qu'à défaut d'éléments précis pour opérer les rectifications, « les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement ».

8. Il résulte des dispositions précitées de l'article 57 du code général des impôts que, lorsqu'elle constate que les prix facturés par une entreprise établie en France à une entreprise étrangère qu'elle contrôle sont inférieurs 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 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.

9. Enfin, il résulte de l'article L. 13 B du livre des procédures fiscales que l'administration peut demander à une entreprise vérifiée, en cours de vérification de comptabilité, lorsqu'elle a réuni des éléments faisant présumer l'existence d'un transfert indirect de bénéfices au sens de l'article 57 du code général des impôts, tous documents et informations précisant la nature de ses relations avec des entreprises qui lui sont liées, la méthode de détermination des prix des opérations de nature industrielle, commerciale ou financière qu'elle effectue avec ces entreprises, ainsi que les éléments qui justifient cette méthode. Il revient ensuite à l'administration, qui supporte la charge de la preuve de l'existence d'un avantage consenti par l'entreprise vérifiée aux entreprises établies à l'étranger auxquelles elle est liée, d'établir, dans l'exercice de son pouvoir de contrôle et selon la procédure contradictoire, que les prix pratiqués entre celle-ci et les entreprises qui lui sont liées diffèrent des prix de pleine concurrence. Si l'insuffisance ou l'inexactitude éventuelle des éléments apportés par la contribuable est sans incidence sur la charge de la preuve et sur le caractère contradictoire de la procédure d'établissement des bases d'imposition, il résulte toutefois des dispositions combinées de l'article 57 du code général des impôts et de l'article L. 13 B du livre des procédures fiscales que le défaut de réponse de l'entreprise vérifiée à une mise en demeure présentée en application de l'article L. 13 B, ou une réponse insuffisante à cette mise en demeure, assimilée à un défaut de réponse, permet à l'administration d'évaluer les bases d'imposition concernées par la demande d'informations à partir des éléments dont elle dispose.

En ce qui concerne les liens entre la SA ST Dupont et la société STDM :

10. Il est constant que, pour toute la période du 1^{er} avril 2006 au 31 mars 2011, la SA ST Dupont, dont le siège est à Paris, détenait la totalité du capital de la société ST Dupont Marketing Ltd (STDM), qui est située à Hong Kong, ainsi que le relève la proposition de rectification du 20 décembre 2012. L'administration apporte ainsi la preuve d'un lien de dépendance entre les deux sociétés au sens de l'article 57 du code général des impôts.

En ce qui concerne le montant de la redevance de licence facturée par la société SA ST Dupont à la société STDM :

11. Il résulte de l'instruction que la SA ST Dupont a conclu le 7 mars 1997 un contrat avec sa filiale STDM située à Hong Kong accordant à cette dernière une licence d'utilisation des marques de fabrique, procédés et techniques et du savoir-faire permettant à la société STDM de fabriquer, commercialiser et vendre (ou de faire fabriquer, commercialiser et vendre), en Chine (à l'exclusion de Hong Kong), des produits ST Dupont (prêt-à-porter, articles d'intérieur pour la maison, accessoires, à l'exception des briquets et instruments d'écriture). En contrepartie, la société STDM s'est engagée à verser une redevance de licence correspondant à 7 % du chiffre d'affaires réalisé. Un contrat de sous-licence exclusive a été signé le 1^{er} avril 1999 entre la société STDM et la société Bondwood Investment Ltd, située à la même adresse que la société STDM à Hong Kong. En contrepartie, la société Bondwood Investment Ltd s'est engagée à verser à la société STDM une redevance de licence correspondant à 30 % du chiffre d'affaires annuel des ventes en gros sur les 30 premiers millions de Renminbi (environ 3 millions d'euros) et à 10 % au-delà. Le contrat prévoit une durée d'application du 1^{er} avril 1999 au 31 mars 2006 et la possibilité pour la société Bondwood Investment Ltd de céder la sous-licence avec l'accord

préalable de la société STDM. Ce contrat de sous-licence a fait l'objet d'un renouvellement tacite à l'échéance du 31 mars 2006 avec un maintien de la redevance de licence versée à la société STDM pour les ventes en gros et une réduction de cette même redevance à 15 % du chiffre d'affaires annuel des ventes au détail sur les 60 premiers millions de Renminbi (environ 6 millions d'euros) et à 5 % au-delà.

12. Dans les propositions de rectification du 20 décembre 2012 et du 26 août 2013, l'administration, après avoir analysé les fonctions et les risques respectivement assumés par la SA ST Dupont et par la société STDM et écarté la méthode du prix comparable sur le marché libre utilisée par la société requérante aux motifs que cette dernière n'avait pas présenté d'éléments permettant de la justifier et que les points de comparaison retenus n'étaient pas pertinents, a estimé, « compte tenu du statut de distributeur à risques limités de STDM, du statut d'entrepreneur principal de ST Dupont et de l'important différentiel de redevance », que la société STDM aurait dû rétrocéder à la SA ST Dupont une partie de la redevance perçue de la société Bondwood Investment Ltd. Le service a considéré, « en l'absence de toute donnée quant aux coûts de la fonction de contrôle du licencié qu'assume STDM (30 % pour STDM contre 7 % pour ST Dupont) », que la partie conservée à tort devait être fixée à 80 % du montant de la redevance conservée par la société STDM. Il a envisagé de rehausser en conséquence les résultats de la SA ST Dupont « à hauteur de 80 % de la redevance versée à STDM par Bondwood Investment Ltd ».

13. Dans la réponse aux observations du contribuable du 31 mars 2014, l'administration, après avoir critiqué l'analyse fonctionnelle soutenue par la société requérante et maintenu que les points de comparaison mis en avant par cette dernière n'étaient pas pertinents, a fait valoir que le contrat de licence conclu le 7 mars 1997 entre la SA ST Dupont et la société STDM et le contrat de sous-licence exclusive conclu le 1^{er} avril 1999 entre cette dernière et la société Bondwood Investment Ltd constituaient des éléments comparables, dès lors que « ces deux contrats concernent le même territoire, les mêmes produits et la même marque ». Toutefois, « à titre de conciliation », l'administration a limité le montant des rectifications en le calculant par application d'un taux de redevance de 10 % du chiffre d'affaires, « ce taux étant le taux maximum prévu par les contrats de licence conclus par la SA ST Dupont avec des tiers indépendants cités par elle comme comparables ». Elle a ensuite maintenu ce rehaussement conformément à l'avis de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires le 24 juin 2015.

14. Toutefois, d'une part, il est constant que le capital de la société Bondwood Investment Ltd est intégralement détenu par la société Dickson concept Ltd située à Hong Kong et que cette dernière est également l'actionnaire ultime de la SA ST Dupont par l'intermédiaire de la société Broad Gain Investments Ltd. Par suite, la SA ST Dupont est fondée à soutenir que la société Bondwood Investment Ltd ne peut être regardée comme étant dépourvue de liens avec elle et que l'administration ne pouvait donc pas se fonder sur une comparaison entre la redevance facturée par la SA ST Dupont à sa filiale STDM et la redevance facturée par cette dernière à la société Bondwood Investment Ltd pour établir, en application de l'article 57 du code général des impôts, l'existence d'un avantage qu'elle serait en droit de réintégrer dans les résultats de la SA ST Dupont.

15. D'autre part, il résulte de l'instruction que la société requérante a conclu six autres contrats de concession de marque avec des sociétés indépendantes prévoyant un taux de redevance de 5 ou 7 ou 10 %. Si l'administration fait valoir, subsidiairement, que le taux de 10 % qu'elle a retenu « à titre de conciliation » a été appliqué par la société requérante à des sociétés indépendantes, alors que les contrats conclus avec elles ne leur ont concédé, à la différence de

celui qui a été conclu avec la société STD M, que le droit d'utiliser la marque ST Dupont, à l'exclusion de toute transmission de savoir-faire de fabrication, et si une telle différence peut avoir une incidence significative sur le taux de la redevance de concession, elle ne saurait cependant justifier, en tant que telle, que l'administration ne retienne, parmi les redevances pratiquées avec les sociétés indépendantes, que les plus élevées, alors que ces redevances ont toutes également pour objet de rémunérer la seule concession de la marque. Au demeurant, l'incidence de la concession du savoir-faire de fabrication sur le taux de redevance n'a fait l'objet d'aucune quantification (dont ne peut tenir lieu la référence aux frais engagés au titre de l'exercice clos en 2011 pour la conception et la fabrication de nouveaux produits et les frais de collection de l'activité de prêt-à-porter pour des montants de 137 227 euros et de 52 884 euros, que l'administration a mentionnée afin de démontrer que la société conservait un savoir-faire en ce domaine et sans d'ailleurs préciser si ces sommes se rapportaient exclusivement à la filiale STD M). En outre, l'administration conteste, à plusieurs égards, la pertinence de la comparaison avec ces autres concessions sans néanmoins présenter d'élément objectif de nature à justifier que seules les concessions rémunérées par la redevance de 10 % soient susceptibles d'être retenues comme points de comparaison valables.

16. Il résulte de ce qui précède que l'administration n'apporte pas la preuve que le montant de pleine concurrence de la redevance de la marque et du savoir-faire concédés à la société STD M doit être fixé à 10 % du chiffre d'affaires au lieu du taux de 7 % stipulé dans le contrat du 7 mars 1997. C'est par suite à tort que l'administration a considéré comme un bénéfice indirectement transféré à la société STD M le montant de la redevance correspondant à la différence entre ce taux de 10 % et le taux de 7 % facturé par la société requérante conformément au contrat de licence. La société requérante est dès lors fondée à demander la décharge des compléments d'impôt qui résultent de la réintégration de ce montant dans ses résultats ainsi que le rétablissement de son déficit reportable dans la mesure où il a été réduit à raison de ce rehaussement.

En ce qui concerne les prix de vente des produits finis à la société STD M :

A. Les critiques adressées par l'administration à la méthode de détermination du prix de transfert exposée par la société :

17. Les critiques que l'administration a adressées à la méthode de détermination du prix de transfert exposée par la société requérante sont fondées sur trois constats, à savoir, l'incohérence des résultats structurellement déficitaires de la SA ST Dupont et des résultats structurellement bénéficiaires de la société STD M située à Hong Kong avec l'analyse des fonctions et des risques respectivement assumés par la SA ST Dupont et par cette filiale, le défaut d'éléments justifiant la méthode de détermination des prix de transfert de la SA ST Dupont vers la société STD M et le manque de pertinence des points de comparaison retenus par la société sans ajustement.

L'analyse des fonctions et des risques respectivement assumés par la SA ST Dupont et par la société STD M et leur incohérence avec les résultats accusés par ces deux sociétés :

18. Le vérificateur a relevé dans les propositions de rectification du 20 décembre 2012 et du 26 août 2013, conformément aux indications données par la société dans son courrier du 19 septembre 2012, que la SA ST Dupont possède les immobilisations incorporelles les plus importantes : la marque pour toutes les classes de produits et le monde entier (sauf la marque pour les parfums), tous les autres droits de propriété intellectuelle et le savoir-faire de l'usine de

Favergeres, et qu'elle supporte les dépenses afférentes de gestion des marques et de la publicité institutionnelle. Elle détient la totalité du capital des filiales de distribution implantées à l'étranger (sauf la filiale implantée en Espagne) et prend les décisions stratégiques.

19. L'administration relève en outre, dans les informations données par la société, que la SA ST Dupont assure la fonction de fabrication (la société fabrique dans son usine située à Favergeres, en France, les briquets, sauf ceux de la ligne « Jet », et les instruments à écrire destinés à être commercialisés dans le monde entier sous la marque Dupont), la fonction de négoce, la commercialisation des produits et des marchandises, en France, où la SA ST Dupont possède deux boutiques de vente au détail et vend à un réseau de détaillants indépendants, et à l'étranger, où les produits fabriqués et les marchandises portant la marque Dupont sont distribués dans le cadre de contrats de distribution, soit par l'intermédiaire de distributeurs indépendants (distribution en gros ou distribution à la fois en gros et au détail), soit par ses filiales de distribution implantées principalement en Europe et en Asie, soit par des agents à l'exportation.

20. L'administration constate également que la SA ST Dupont assure les stocks et la logistique, notamment pour les produits vendus aux filiales européennes, dont elle supporte l'ensemble des coûts de transport et de stockage (la SA ST Dupont livrant directement les détaillants clients des filiales européennes), à la différence des produits vendus aux filiales asiatiques, qui supportent l'ensemble des coûts de transport et de stockage, sauf la société STDM située à Hong Kong. Elle assure en outre la fourniture de prestations de service aux filiales et concède des licences à des tiers et à sa filiale STDM pour la fabrication et la vente de produits sous la marque Dupont.

21. S'agissant des risques supportés par la SA ST Dupont, le vérificateur a relevé que cette dernière assure l'activité de recherche et développement de produits nouveaux, supporte le risque de change, assume des frais financiers importants et les risques qui leurs sont liés, les risques liés au marché, les risques industriels liés aux défauts de fabrication ainsi que les coûts générés par la garantie du fabricant sauf exception.

22. Quant aux fonctions et risques assumés par les filiales de la SA ST Dupont, l'administration a considéré que ces dernières assumaient peu de fonctions et peu de risques : les filiales européennes sont de purs acheteurs-revendeurs n'ayant qu'une activité de grossiste devant supporter les coûts de publicité locale mais pas les coûts de stockage ; les filiales asiatiques (Hong Kong, Chine, Japon) sont de purs acheteurs-revendeurs ayant une activité de grossiste et de détaillant devant supporter, en plus des coûts de publicité locale, les coûts de détention des stocks, les coûts de logistique et les coûts de gestion de boutiques à l'enseigne exclusive ST Dupont, ainsi que les risques liés à la fonction de distribution (risques de stocks, d'impayés).

23. L'administration, comme la société requérante, considèrent au regard de ces éléments, qui sont constants, que la SA ST Dupont doit être regardée comme « l'entrepreneur principal » du groupe, qui décide de la prise de risques économiques, maîtrise les décisions stratégiques, administre le cycle commercial dans son ensemble et détient les activités et les droits incorporels à forte valeur, et qui a donc vocation à enregistrer l'essentiel des résultats et des pertes.

24. L'administration a toutefois constaté que les résultats de la SA ST Dupont étaient structurellement déficitaires (d'environ 7 à 32 millions d'euros), tandis que les résultats de la société STDM étaient structurellement bénéficiaires (pour des montants d'environ 1 à 4 millions d'euros, rapportés à des chiffres d'affaires hors taxe s'élevant de 10 à 15 millions d'euros), et

qu'une telle situation, constatée pour chacun des exercices clos le 31 mars des années 2003 à 2009, était incohérente avec l'importance du chiffre d'affaires réalisé par la SA ST Dupont (de 45 à 73 millions d'euros hors taxe) et l'ampleur des fonctions et des risques assumés par cette société, laquelle, compte tenu de son caractère d'« entrepreneur principal », aurait dû, selon l'administration, en situation de pleine concurrence, retenir une méthode de détermination des prix de transfert lui permettant de dégager une marge nette positive suffisante lors des transactions avec la société STD M.

L'absence d'éléments justifiant la méthode de détermination des prix de transfert et le défaut de pertinence de sa mise en œuvre par la société :

25. L'administration a relevé que la société requérante citait des distributeurs indépendants comme points de comparaison pour les ventes aux filiales asiatiques, mais que, d'une part, les chiffres communiqués pour le distributeur russe, le distributeur américain et ceux du Moyen Orient (prix d'achat standard, prix de gros pour le distributeur américain, prix de détail pour les autres, marge brute) ne concernent que l'exercice clos le 31 mars 2011 et quelques produits, « les mieux vendus », la société n'ayant pas fourni, malgré la mise en demeure du service, l'ensemble de ces chiffres pour l'ensemble des produits et des exercices, et que, d'autre part, des sociétés situées sur le marché russe, américain ou moyen-oriental ne peuvent a priori, en l'absence de toute information et analyse et de tout correctif, constituer des éléments comparables à des transactions avec des sociétés situées en Asie, du fait des différences notables entre ces marchés.

26. S'agissant du distributeur S.J. Duk o Co Ltd, située en Corée du Sud, la société n'a fourni aucune donnée dans son courrier du 19 septembre 2012, mais seulement indiqué qu'il bénéficierait de l'application d'une décote de 28, 5 %. Dans son courrier du 22 novembre 2012 et les documents remis en réponse à la mise en demeure du service, la société a précisé la marge de la SA ST Dupont pour les ventes à la Corée par famille de produits pour tous les exercices. Si l'administration admet que cet élément de comparaison, situé en Asie, est a priori pertinent, elle relève que la société requérante n'a pas été en mesure de produire des données relatives aux prix publics pour les pays asiatiques, qui ne sont pas identiques pour l'ensemble des pays, ce qui ne lui permet pas de vérifier la correcte application de la méthode du prix de revente. L'administration constate également que les annexes au courrier du 22 novembre 2012 et les documents présentés lors du contrôle sur place montrent que, sur les exercices courant depuis le 1^{er} avril 2002 jusqu'au 31 mars 2009, les taux de marge réalisés par la SA ST Dupont sur les ventes de marchandises et de produits finis aux distributeurs indépendants situés en Asie sont supérieurs aux taux de marge réalisés sur les ventes à la filiale STD M située à Hong Kong et que seule cette dernière filiale est toujours bénéficiaire.

27. Au regard de l'ensemble de ces éléments, l'administration a estimé que les marges réalisées par la SA ST Dupont sur les ventes de marchandises et de produits finis à la société STD M n'étaient pas suffisantes pour lui permettre de couvrir ses frais et pour lui assurer un bénéfice convenable lors de ces transactions, compte tenu des fonctions assumées et des risques encourus par la SA ST Dupont, et que la méthode de prix de transfert dont se prévaut la société requérante n'a pas été justifiée ni mise en œuvre de façon adéquate.

B. La méthode alternative retenue par l'administration :

28. Il résulte de l'instruction, et notamment des propositions de rectification du 20 décembre 2012 et du 26 août 2013, qu'après s'être d'abord appuyée, dans l'attente des résultats

de traitements informatiques effectués par la société requérante en application du II de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales, sur une comparaison des taux de marge réalisés par la SA ST Dupont sur les ventes de produits à la société STDM située à Hong Kong et sur les ventes des mêmes produits à des sociétés indépendantes situées en Corée du Sud, l'administration s'est ensuite fondée sur la comparaison des prix auxquels la SA ST Dupont vend ces mêmes produits auxdites sociétés. L'administration a retenu pour points de comparaison les seules sociétés indépendantes clientes de la SA ST Dupont situées en Asie avec un volume de transactions appréciable, c'est-à-dire, d'une part, la S.J. Duko Co Ltd, située en Corée du Sud, d'autre part, un réseau de boutiques en détail exonérées d'impôt (« duty free »), également situées en Corée du Sud.

29. Les résultats de la demande de traitements informatiques que l'administration a adressée à la société le 5 novembre 2012 puis le 25 mars 2013 lui ont permis de comparer les prix de ventes pratiquées par la SA ST Dupont auprès de ces sociétés. L'administration a procédé à une recherche des produits (par numéro de produits dans les bases de la société) qui ont été à la fois vendus à la société STDM et aux sociétés indépendantes sud-coréennes, pour chacun des exercices traités par la société (exercices clos en 2007, 2008, 2009, 2010 et 2011). Il en résulte que le nombre de références de produits vendus en commun à la société dépendante et aux sociétés indépendantes avoisine la moitié du nombre de références de produits vendus à la société dépendante et le tiers du nombre de référence de produits vendus aux sociétés indépendantes.

30. Le service a ensuite analysé le prix de vente moyen des produits communs à la société dépendante et aux sociétés indépendantes (prix moyen déterminé par le montant du chiffre d'affaires résultant du produit divisé par la quantité de produits vendus au cours de chaque exercice). L'administration a alors constaté que le nombre de références de produits vendus moins chers à la société dépendante, STDM, qu'aux sociétés indépendantes, étaient de 2 à 13 fois plus élevé, selon les exercices, que le nombre de références de produits vendus plus chers à la société dépendante (445 contre 33 ; 408 contre 59 ; 290 contre 120 ; 290 contre 40 ; 303 contre 37). Le service a ensuite calculé le montant des ventes à la société STDM de produits communs en différenciant selon que le niveau de prix de vente est inférieur ou supérieur à celui qui est pratiqué pour les sociétés indépendantes. L'administration a alors constaté que le montant des ventes à la société STDM de produits vendus moins chers à cette société dépendante qu'aux indépendantes, s'élevait, pour les exercices clos en 2007, 2008, 2009, 2010 et 2011, à respectivement : 4 883 801, 97 euros ; 5 062 747, 34 euros ; 4 488 657, 65 euros ; 3 463 454, 07 euros ; et 5 661 688, 19 euros ; pour un montant de ventes à la STDM de produits vendus plus chers qu'aux sociétés indépendantes de, respectivement : 210 296, 91 euros, 552 248, 46 euros, 1 035 381, 20 euros, 436 969, 01 euros et 359 675, 15 euros. Le service en a conclu que la société STDM achetait à plus faible coût des produits vendus par la SA ST Dupont.

31. Le service a enfin procédé à une évaluation du chiffre d'affaires qu'aurait produit la vente à la société dépendante STDM des produits communs au prix facturé aux sociétés indépendantes. A cette fin, le service a calculé le prix de vente moyen à la Corée du Sud de chaque produit commun et a appliqué ce montant unitaire au volume des ventes à la société STDM. Dans la proposition de rectification du 26 août 2013, le service en a conclu, après avoir imputé les quelques gains de chiffre d'affaires liés aux produits vendus plus chers sur les pertes de chiffre d'affaires provenant de la vente de produits moins chers, que la SA ST Dupont, en vendant à un prix inférieur à la société STDM, renonçait à des recettes à concurrence, pour les exercices clos en 2007, 2008, 2009, 2010 et 2011, de respectivement : 1 998 996, 04 euros ; 1 793 601, 35 euros ; 824 935, 66 euros ; 897 363, 72 euros et 1 311 478, 34 euros.

32. Dans la réponse aux observations du contribuable du 31 mars 2014, l'administration a appliqué une réfaction sur les recettes ainsi déterminées pour tenir compte des observations formulées par la société et notamment de la différence des conditions de vente et des fonctions et risques assumés par la société STDM et les boutiques en détail exonérées d'impôt (« duty free ») situées en Corée du Sud. Le montant de la réfaction que l'administration a appliquée est égal au montant de la marge réalisée par la SA ST Dupont sur les ventes aux boutiques « duty free » moins le montant de la marge réalisée par la SA ST Dupont sur les ventes à la société S. J. Duko Co Ltd. L'administration a en conséquence fixé le montant des recettes transférées à respectivement : 217 295 euros ; 248 415 euros ; 15 420 euros ; 626 243 euros ; 511 024 euros.

33. Enfin, conformément à l'avis rendu par la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires le 24 juin 2015, laquelle avait estimé qu'il y avait lieu de tenir compte des prestations de service incluses dans le prix des produits vendus à la S.J. Duko Co Ltd mais, selon la commission, facturées séparément et en sus du prix des produits vendus à la SDTM, l'administration a divisé par deux les rehaussements issus de la réponse aux observations du contribuable.

C. Les moyens de la société requérante :

S'agissant de la méthode du prix de revente utilisée par la société :

34. La méthode du prix de revente dont se prévaut la SA ST Dupont est une méthode de détermination du prix de transfert qui a pour point de départ le prix auquel un produit acheté à une entreprise associée est revendu à une entreprise indépendante. Elle consiste ensuite à déduire de ce prix (le prix de revente) une marge brute appropriée (la « marge sur le prix de revente ») représentant le montant sur lequel le revendeur couvrirait ses frais de vente et autres dépenses d'exploitation et, à la lumière des fonctions assumées (en tenant compte des actifs utilisés et des risques encourus), réaliserait un bénéfice convenable. Le prix obtenu après déduction de la marge brute peut être considéré, après correction des autres coûts liés à l'achat du produit, comme un prix de pleine concurrence pour le transfert initial entre entreprises associées. La marge sur prix de revente du revendeur dans le cadre de la transaction contrôlée peut être déterminée par référence à la marge que le même revendeur réalise sur les produits achetés et revendus dans le cadre de transactions sur le marché libre (transaction comparable interne). En outre, la marge sur le prix de revente réalisée par une entreprise indépendante dans le cadre de transactions comparables sur le marché libre peut servir d'indicateur (transaction comparable externe). Dans tous les cas, la fiabilité de cette méthode implique de connaître les prix de revente puisqu'elle consiste à déterminer le prix de vente de pleine concurrence en déduisant des prix de revente réels la marge sur le prix de revente déterminée par comparaison.

35. Si la SA ST Dupont soutient qu'elle a fait une application appropriée et justifiée de cette méthode du prix de revente pour déterminer le prix de transfert des produits vendus à la société STDM située à Hong Kong, il résulte de l'instruction, s'agissant du taux de marge brute retenue par la société à titre d'élément comparable, qu'ainsi que le souligne l'administration de façon circonstanciée, la société ne produit pas d'éléments suffisants pour justifier de la comparabilité des marges brutes réalisées dans les transactions comparables internes ou externes qu'elle a retenues, alors que de telles marges brutes peuvent présenter des différences significatives, selon les zones géographiques, entre sociétés, en particulier lorsqu'elles sont distributeurs à la fois en gros et au détail comme l'est la société STDM. S'agissant notamment des transactions présentées par la société comme des transactions comparables « internes », la société n'a produit, contrairement à ce qu'elle soutient devant le Tribunal, que les données relatives aux résultats de revendeurs indépendants de 2011, et d'ailleurs que pour un nombre

limité de produits, les « mieux vendus », distribués sur les marchés américain, russe et moyen-oriental. En outre, ainsi qu'il ressort du courrier de la société du 19 septembre 2012, et comme le relève également à bon droit l'administration, la société n'a pas, en fait, fixé ses prix de transfert vers l'Asie en se référant à un taux de marge brute comparable, mais en appliquant, au cas par cas, un taux de « décote » qui, d'après la société, est propre à chaque filiale et à chaque ligne de produit et varie selon les fonctions assumées et les caractéristiques des marchés locaux, taux dont elle n'a d'ailleurs donné que quelques exemples. Ce n'est que le taux de marge brut agrégé et constaté a posteriori, pour l'ensemble des transactions effectuées par la filiale, que la société compare à la fourchette des taux qu'elle a retenus à titre d'éléments comparables : ces derniers ne permettent donc pas de rendre compte de la détermination de chaque taux de « décote ».

36. Quant à l'assiette à laquelle la société a appliqué chaque taux de « décote », il résulte de l'instruction que la SA ST Dupont n'a pas justifié des prix de revente pratiqués en Asie, ainsi que l'a relevé l'administration, et qu'elle a expressément indiqué qu'elle appliquait les taux de « décote », non aux prix de revente réellement pratiqués en Asie, mais aux prix de gros hors taxe pratiqués en Europe. Or, d'une part, ces prix de gros constituent des prix de vente et de non « prix de revente », alors que la méthode dont elle se prévaut implique de déduire le taux de marge du prix de revente, d'autre part, la société a précisé que les prix de revente n'étaient pas les mêmes en Asie, ce qui rend d'autant moins pertinente l'application d'un taux de décote aux prix de gros pratiqués en Europe.

37. Il résulte de ce qui précède que l'administration établit que la SA ST Dupont n'a pas produit les éléments permettant de justifier de sa méthode de détermination de prix de transfert et que la société requérante a mis en œuvre la méthode du prix de revente d'une façon qui est dépourvue de pertinence, qu'il s'agisse du taux de marge brute retenu comme élément de comparaison ou de l'assiette à laquelle a été appliqué ce taux de déduction.

38. Il résulte en outre de l'instruction que le service a demandé à la société requérante le 20 juillet 2012, en application de l'article L. 13 B du livre des procédures fiscales, de lui communiquer ses méthodes de détermination des prix de cessions internes pour chaque branche d'activité et de présenter toutes pièces justificatives et toutes les informations et analyses de comparabilité utilisées par le groupe pour justifier de la conformité des prix de transfert avec le principe de pleine concurrence. Toutefois, malgré la mise en demeure à la SA ST Dupont de présenter toutes les pièces justificatives de la méthode de détermination des prix de transfert et « Tous éléments [...] qui en vertu du principe de pleine concurrence, permettent de justifier que le ou les prix retenus [...] le taux ou le prix retenu pour chaque catégorie de produit », il résulte des éléments qui précèdent que la SA ST Dupont, en s'abstenant de produire les prix de revente, qui sont essentiels pour justifier la méthode dont elle se prévaut, ne peut être regardée comme ayant suffisamment répondu à la mise en demeure que lui a présentée l'administration en application de l'article L. 13 B du livre des procédures fiscales. Conformément aux dispositions combinées de l'article 57 du code général des impôts et de l'article L. 13 B, cette réponse insuffisante doit être assimilée à un défaut de réponse permettant à l'administration d'évaluer les bases d'imposition concernées par la demande d'informations à partir des éléments dont elle dispose.

S'agissant de la méthode de détermination des prix de transfert retenue par l'administration :

39. L'administration ayant considéré que les marchés situés sur d'autres continents présentaient des différences trop importantes, comme la société le reconnaît d'ailleurs elle-même au moins pour l'Europe, et que la notoriété de la marque ST Dupont conférait à ses produits une

grande spécificité, et ayant constaté, tout au long des exercices clos le 31 mars des années 2007 à 2011, qu'un nombre significatifs de produits vendus par la SA ST Dupont, répertoriés sous le même numéro dans son catalogue, étaient vendus, en Asie, à la fois à sa filiale STDM située à Hong Kong et à des sociétés indépendantes situées en Corée du Sud, elle pouvait à bon droit estimer que la méthode fondée sur la comparaison du prix de ces ventes, la méthode dite du prix comparable sur le marché libre, était, en l'espèce, la plus pertinente, à la condition, néanmoins, qu'aucune différence entre ces sociétés ne soit susceptible d'influer de façon significative sur le prix de vente fixé par la SA ST Dupont ou que les éventuelles différences puissent faire l'objet d'un ajustement approprié. Les sociétés indépendantes clientes de la SA ST Dupont situées en Corée du Sud sont, ainsi qu'il a été dit, d'une part, la S.J. Duko Co Ltd, d'autre part, les boutiques exonérées d'impôt (« duty free »).

40. En ce qui concerne la méthode elle-même, si la société requérante soutient que l'administration a entendu mettre en œuvre la méthode du prix comparable sur le marché libre, tout en se référant, parfois, à tort aux taux de marge réalisée par la SA ST Dupont, il résulte de l'instruction que ce n'est que dans la proposition de rectification du 20 décembre 2012 que l'administration a fondé les rehaussements sur une comparaison des taux de marge, dans l'attente des résultats des traitements informatiques effectués par la société, et qu'elle les a ensuite fondés, à compter de la proposition de rectification du 26 août 2013, sur une comparaison des prix de vente, conformément à la méthode du prix comparable sur le marché libre, qu'elle a substituée à la première méthode. L'administration ne s'est ensuite référée aux marges réalisées par la SA ST Dupont sur les ventes réalisées avec la S.J. Duko Co Ltd et sur les ventes réalisées avec les boutiques « duty free » qu'à titre de correctif, pour tenir compte de la spécificité des ventes à ces boutiques en détail.

41. En ce qui concerne la comparaison avec les prix de vente à la société S.J. Duko Co Ltd, la société requérante se prévaut de différences dans les fonctions exercées par cette société, dans le contenu des transactions, dans leur volume, dans les caractéristiques des produits vendus et dans les marchés de distribution. Toutefois, s'il est constant que cette société est distributeur en gros, alors que la filiale STDM établie à Hong Kong est distributeur en gros et au détail, une telle différence, qui peut avoir une incidence significative sur le prix de revente et priver de pertinence la méthode fondée sur ce dernier, n'est pas, en l'espèce, de nature à influencer sur le prix de vente pratiqué par la SA ST Dupont, dès lors que la société STDM cumule les deux fonctions et qu'elle exerce elle-même les fonctions de grossiste vis-à-vis des boutiques de détail qui dépendent d'elles.

42. En outre, s'il est constant que des prestations de service distinctes sont facturées par la SA ST Dupont à sa filiale STDM en matière, notamment, de développement de la marque, facturées avec une marge de 8 % assise sur les coûts réels, il ressort toutefois de la convention de prestations de service que celles-ci sont, ainsi que le fait valoir de façon circonstanciée l'administration, sans commune mesure, par leur nature et leur étendue, avec les prestations de service qui ressortent du contrat de vente conclu le 1^{er} avril 2005 avec la société S.J. Duko Co Ltd et des éléments justificatifs produits par la société requérante. Il ressort notamment de ce dernier contrat que la S.J. Duko Co Ltd doit elle-même consacrer 6 puis 5,5 puis 5 % de son chiffre d'affaires annuels au budget de communication dans les cinq premières années, et que la SA ST Dupont ne s'est engagée à fournir que des prestations circonscrites qui sont, quoiqu'ait pu estimer la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, d'une très faible étendue au regard des prestations de communication qui sont prévues par la convention de prestations de service conclue avec la filiale STDM et qui ne trouvent leur relatif équivalent, s'agissant de la S.J. Duko Co Ltd, que dans les charges de communication que cette dernière s'est engagée à assurer elle-même.

43. Si, par ailleurs, il est également constant que les ventes de certains produits à la S.J. Duko Co Ltd sont moins importantes en volume que les ventes des mêmes produits à la filiale STDM, il ressort des tableaux comparant les prix de vente des produits communs aux deux sociétés qu'il n'existe pas, en l'espèce, de corrélation significative et univoque entre les volumes des ventes de produits vendus à l'une et à l'autre de ces sociétés et leurs prix respectifs. Par ailleurs, les produits comparés sont distribués dans la même zone géographique et aucun élément objectif ne permet d'établir qu'il existerait des différences significatives entre les deux pays de distribution qui ont été retenus, dans cette même zone, pour la comparaison desdits produits. Enfin, l'administration n'a comparé que des produits également vendus aux deux sociétés, répertoriés sous le même numéro dans le catalogue de la SA ST Dupont, et justifie ainsi que ces produits sont en principe identiques ou à tout le moins similaires, y compris pour les produits de prêt-à-porter, quand même ces produits vestimentaires, qui sont eux aussi référencés de façon identique, auraient été confectionnés, dans un cas, en Europe, et dans l'autre, en Asie.

44. En ce qui concerne les boutiques « duty free », si la société requérante soutient à bon droit que ces dernières présentent des différences de fonctions et de contexte ayant une incidence significative sur les prix qui leur sont facturés directement, à raison notamment de leur qualité de simple détaillant, justifiant un prix de vente significativement plus élevé, et s'il résulte de l'instruction que la différence du prix de vente est dû pour l'essentiel au montant de la commission versée par la SA ST Dupont à la société qui anime ce réseau de boutiques en détail, l'administration a néanmoins tenu compte, dans sa réponse aux observations du contribuable, de la spécificité de ces transactions et a appliqué aux prix de ventes pratiqués avec ces boutiques une réfaction destinée à corriger cette spécificité. Ainsi qu'il a été dit au point 32, cette réfaction est égale au montant de la marge réalisée par la SA ST Dupont sur les ventes aux boutiques « duty free » moins le montant de la marge réalisée par la SA ST Dupont sur les ventes à la société S. J. Duko Co Ltd.

45. Contrairement à ce que soutient la société, cette réfaction n'a pas pour objet ni pour effet de ramener les prix de vente aux boutiques « duty free » au même niveau que les prix de vente à la société S. J. Duko Co Ltd et de supprimer totalement ce terme de comparaison. En outre, la société requérante ne conteste pas précisément la pertinence des modalités de détermination de la réfaction que l'administration a ainsi appliquée. Au demeurant, l'administration a présenté devant le Tribunal, à titre de comparaison, une autre méthode de détermination de ce correctif, fondée sur la considération que la fonction d'animation du réseau de ces détaillants est assurée moyennant une commission qui peut être fixée à 27 % du prix unitaire des ventes aux détaillants. Par les nouveaux calculs effectués pour les besoins de l'instruction devant le Tribunal, qu'elle a présentés dans son premier mémoire en défense, et dont la pertinence n'est pas contestée, l'administration établit que les rehaussements effectués sur le fondement des écarts constatés entre, d'une part, les prix de vente à la filiale STDM et, d'autre part, les prix de vente à la S. J. Duko Co Ltd et aux détaillants, moyennant, s'agissant de ces derniers, une déduction de « 27 % du prix unitaire de vente », aboutirait à des rehaussements en base dont le total s'élèverait à 2 130 326 euros au lieu du montant de 1 618 397 euros issu de la réponse aux observations du contribuable (ainsi qu'il ressort de la dernière ligne de la deuxième et de la quatrième colonnes du tableau des différents rehaussements envisagés cité dans le premier mémoire en défense).

46. Enfin, et en tout état de cause, l'administration pourrait à bon droit, contrairement à ce que soutient également la société requérante, ne se fonder que sur la comparaison entre les prix de ventes à la filiale STDM et à la société indépendante S. J. Duko Co Ltd, dès lors que cette comparaison, qui est relative à des produits identiques, vendus dans une même zone géographique et à des sociétés ne présentant pas de différences fonctionnelles ou contractuelles

significatives, est la plus appropriée, et que ces transactions, constatées tout au long des exercices, présentent une fréquence et un volume suffisants pour constituer des transactions comparables, et que l'administration ne disposait pas d'autres éléments plus pertinents. Dans ces conditions, cette seule comparaison présente un caractère suffisamment probant, lequel dépend moins de la quantité des points de comparaison retenus que du degré de leur comparabilité. L'administration a d'ailleurs également présenté devant le Tribunal, dans son premier mémoire en défense, de nouveaux calculs effectués en excluant les transactions réalisées avec les boutiques « duty-free », qui aboutissent à des rehaussements d'un montant total de 1 524 679 euros, sans prise en compte de l'abattement de 50 % mentionné dans l'avis de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, abattement que rien n'imposerait à l'administration, au regard des éléments qui précèdent, d'appliquer à ce nouveau calcul, dans la limite des rehaussements mis en recouvrement ou notifiés à la société requérante.

47. Il résulte de tout ce qui précède qu'au regard de la loi fiscale, l'administration apporte la preuve de l'existence et du montant des bénéfices indirectement transférés par la SA ST Dupont à la société STDM qu'elle a réintégrés dans les résultats de la société requérante en application de l'article 57 du code général des impôts.

48. Si, au regard de l'interprétation de la loi fiscale par l'administration, qui énonce, dans l'instruction référencée BOI-BIC-BASE-80-10-20120912, publiée le 12 septembre 2012, d'ailleurs après les exercices en litige, qu'« *au sein d'un groupe, l'entrepreneur principal reçoit la rémunération résiduelle, c'est-à-dire le bénéfice (ou les pertes) restant une fois que toutes les entités ont été justement rétribuées* » (§ 100), la société requérante soutient à bon droit qu'elle doit être regardée comme l'entrepreneur principal et qu'à cet égard, il n'est pas anormal qu'elle accuse dans ses résultats des déficits qui sont constatés dans l'ensemble du groupe, elle n'est en revanche pas fondée à soutenir qu'eu égard aux fonctions et aux risques respectivement assumés par la SA ST Dupont, sa filiales STDM et l'ensemble de ses autres filiales, il est normal que seule la société STDM ne présente que des résultats bénéficiaires tout au long des exercices. Elle n'est ainsi en tout état pas fondée à se prévaloir de cette interprétation de la loi fiscale.

49. Il résulte de tout ce qui précède que la SA ST Dupont est seulement fondée à demander la décharge des compléments d'imposition qui résultent des rectifications effectuées au titre de la redevance de licence facturée par la société SA ST Dupont à la société STDM ainsi que le rétablissement de son déficit reportable dans la mesure où il a été réduit à raison de ces rehaussements.

Sur l'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

50. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme de 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

Article 1^{er} : La SA ST Dupont est déchargée du complément de cotisation minimale de taxe professionnelle auquel elle a été assujettie au titre de l'exercice clos le 31 mars 2009, des compléments de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises qui ont été mis à sa charge au titre des années 2010 et 2011 ainsi que des cotisations de retenue à la source et des majorations correspondantes auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2009, 2010 et 2011,

dans la mesure où ces droits et majorations résultent des rectifications effectuées au titre de la redevance de licence facturée par la société SA ST Dupont à la société STDM.

Article 2 : Le déficit reportable au 31 mars 2011 est rétabli dans la mesure où il a été réduit à raison des rectifications effectuées au titre de la redevance de licence facturée par la société SA ST Dupont à la société STDM.

Article 3 : L'Etat versera la somme de 1 500 euros à la SA ST Dupont en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : Le surplus des conclusions de la requête de la SA ST Dupont est rejeté.

Article 5 : Le présent jugement sera notifié à la SA ST Dupont et à la Direction régionale du contrôle fiscal Ile-de-France.

Retour au résumé **