

**N° 313440**

**Société Stanford Research Institute International**

**Rapporteur : Frédéric Aladjidi**

**9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> sous-sections réunies**

**Séance du 9 mai 2011**

**Lecture du 13 juillet 2011**

## **CONCLUSIONS**

**Mme Claire LEGRAS, Rapporteur Public**

1- La Société Stanford Research Institute International, qui avait initialement été rattachée à l'université de Stanford, est une association à but non lucratif de droit californien qui exerce une activité de recherche fondamentale exonérée d'impôt aux Etats-Unis et une activité de conseil qui y est imposable. Elle est organisée en trois divisions, les deux premières, baptisées « science et technologie » et « recherche appliquée », se consacrant à son activité de recherche, et la division « affaires » assumant son activité de conseil. Cette société disposait d'une succursale à Paris depuis 1984, qui n'exerçait qu'une activité de conseil en stratégie aux entreprises et qui a été fermée en 1995 du fait de ses piètres résultats.

A la suite d'une vérification de sa comptabilité, cet établissement parisien s'est vu assigner des cotisations supplémentaires à l'impôt sur les sociétés au titre des exercices clos en 1990, 1991 et 1992 et des rappels de TVA pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 1991 au 31 décembre 1992 d'un montant très important. L'administration a, en effet, constaté que le résultat de la succursale n'était pas déterminé à son niveau propre, mais résultait de l'application au bénéfice mondial du groupe d'un ratio comportant, au numérateur, les charges comptabilisées en France et au dénominateur les charges totales du groupe. Elle a estimé que ce ratio ne rendait pas compte de l'activité réelle de l'établissement dans la mesure où il tenait compte des trois branches d'activité de Stanford Research Institute, alors que la succursale française n'avait qu'une activité de conseil et que ces trois secteurs ne généraient sûrement pas des résultats identiques. Le vérificateur a alors indiqué à la société que cette méthode était contraire aux principes définis par le code général des impôts, selon lesquels le bénéfice imposable en France résulte de la différence entre les produits et les charges rattachables à l'activité française et lui a demandé de produire une comptabilité « *conforme aux normes du droit français* ».

La société, qui, ainsi que l'a souligné l'administration, s'est montrée coopérative et dont la bonne foi n'est pas mise en doute, a expliqué qu'il lui serait difficile d'accéder pleinement au souhait de l'administration du fait des particularités de son activité et de son organisation comptable, imposée par le gouvernement américain, qui reposait sur une facturation par contrat et non par zone géographique et se traduisait par une centralisation des honoraires au siège. Elle a néanmoins remis au vérificateur un dossier de reconstitution de son chiffre d'affaires comportant un compte clients, les références de ses factures, une exploitation des feuilles de temps de ses consultants, ainsi qu'une estimation des prestations

non réalisées directement par son établissement français et pour lesquelles il jouait simplement à l'égard du siège un rôle d'intermédiaire, et s'est efforcée de lui apporter des précisions utiles.

Le vérificateur, constatant que la société n'avait pas exactement répondu à sa demande, dressa néanmoins des procès-verbaux de défaut de présentation de comptabilité et reconstitua son chiffre d'affaires par une méthode extra-comptable fondée sur les ratios habituellement constatés dans les sociétés étrangères ayant une activité de conseil aux entreprises. Il a ainsi retenu un rapport de 32% entre les charges salariales et le CA généré.

Sa réclamation ayant été, pour l'essentiel, rejetée, la société a alors saisi le juge de l'impôt. Elle se pourvoit désormais en cassation contre l'arrêt du 12 décembre 2007, à la RJF 5/08 n° 541, concl. J. Evgénas BDCF 5/08 n° 58, par lequel la cour administrative d'appel de Paris a confirmé le jugement rendu en sa défaveur par le tribunal administratif de Paris le 8 juillet 2005.

2- Le débat se cristallise autour de deux questions, étroitement liées : la nature et l'étendue des obligations comptables pesant sur la succursale française de la Société SRII et la détermination de la partie supportant dans la phase contentieuse la charge de la preuve en application de l'article L. 192 du LPF.

Avant d'en venir à l'examen du pourvoi, nous apporterons deux précisions sur le cadre juridique du litige.

En premier lieu, pour indiquer qu'il n'est pas contesté que le bureau parisien de SRI International constitue un « *établissement stable* » au sens de l'article 4 de la convention conclue entre la France et les Etats-Unis en matière d'impôts sur le revenu et la fortune le 28 juillet 1967, c'est-à-dire « *une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle un résident de l'un des Etats contractants exerce une activité industrielle ou commerciale* ». Dès lors, la répartition territoriale de la matière imposable s'effectue selon la règle prévue au 2 de l'article 6 de la convention, aux termes duquel : « *Lorsqu'un résident d'un Etat contractant exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, on attribue dans chaque Etat contractant à cet établissement stable les bénéfices industriels et commerciaux qui lui auraient été imputables s'il avait constitué une entité juridique indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant dans des conditions normales avec le résident dont il constitue un établissement stable* ».

En second lieu, la question des obligations comptables des établissements français, dépourvus de personnalité morale, des sociétés étrangères répond, d'après la doctrine comptable, aux principes suivants. Ces établissements n'ont pas la personnalité juridique et sont donc régis par la loi nationale de l'entreprise dont ils sont l'émanation. Mais ils sont soumis aux textes fiscaux dans les conditions de droit commun et, notamment, redevables de l'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices qu'ils sont réputés réaliser. Il n'existe pas de dispositions particulières pour la tenue de la comptabilité d'un établissement étranger en France. En principe, n'ayant pas la personnalité juridique et n'étant pas commerçant, il n'est pas soumis aux règles comptables du code de commerce et n'a pas à établir de comptes annuels. L'article L. 123-12 du code de commerce impose en effet la tenue d'une comptabilité

à toute « *personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant* ». Toutefois, en pratique, l'établissement ayant à établir une déclaration fiscale de ses résultats, il est recommandé qu'il tienne une comptabilité conforme aux règles du code de commerce.

Conformément à l'article 53 A du CGI, rendu applicable à l'impôt sur les sociétés par son article 209, les déclarations de résultats doivent en effet être souscrites pour l'activité de cet établissement et l'article 54 du même code pose l'obligation de présenter, à toute réquisition de l'administration, « *tous documents comptables, inventaires, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués* » dans ses déclarations, ainsi que, si la comptabilité est tenue en langue étrangère, une traduction certifiée par un traducteur juré. Par ailleurs, selon son article 286 : « *Toute personne assujettie à la TVA doit : (...) 3° Si elle ne tient pas habituellement une comptabilité permettant de déterminer son chiffre d'affaires tel (...), avoir un livre aux pages numérotées sur lequel elle inscrit, jour par jour, sans blanc ni rature, le montant de chacune de ses opérations, en distinguant, au besoin, ses opérations taxables et celles qui ne le sont pas ... 4° Fournir aux agents des impôts (...) pour chaque catégorie d'assujettis, tant au principal établissement que dans les succursales ou agences, toutes justifications nécessaires à la fixation des opérations imposables* ».

Il en résulte clairement que si la succursale française d'une entreprise étrangère n'est pas obligée de tenir une comptabilité correspondant aux normes françaises, elle est néanmoins obligée de souscrire une déclaration annuelle de ses résultats et d'être en mesure de présenter des documents comptables de nature à justifier les recettes et les dépenses de chaque exercice.

C'est bien ce qu'a jugé en l'espèce la cour de Paris, mais l'administration, si elle se range maintenant à cette interprétation des textes, a soutenu pendant toute la procédure de redressement que la société était astreinte à la tenue d'une comptabilité complète selon les normes en vigueur en France.

3- Ayant précisé la portée des obligations comptables pesant sur la succursale française d'une société étrangère, la cour a ensuite affirmé : « *il est constant que la société, qui établissait selon une méthode forfaitaire le résultat imposable de sa succursale en France, n'a présenté aucun des documents visés à l'article 54 du CGI à l'occasion de la vérification de comptabilité* ». Elle en a déduit qu'à défaut de comptabilité ou de pièces en tenant lieu, et alors même que les redressements avaient été notifiés selon la procédure contradictoire, il appartenait à la Société SRII d'apporter la preuve de l'exagération des rehaussements d'impôt sur les sociétés et de rappels de TVA résultant de la reconstitution de ses recettes, conformément aux dispositions de l'article L. 192 du LPF. Selon cet article, le contribuable supporte la charge de la preuve dès lors que sa comptabilité présente de graves irrégularités et que l'imposition a été établie conformément à l'avis de la commission départementale des impôts, ainsi qu'en cas de défaut de comptabilité ou de pièces en tenant lieu.

On peut s'interroger sur l'applicabilité de l'article L. 192 du LPF s'agissant d'une entité qui, ainsi que nous l'avons vu, n'est pas soumise à l'obligation de tenir une comptabilité selon les modalités prévues par les dispositions des articles L. 123-12 et suivants du code de commerce. Mais il nous semble qu'en égard à son objet, qui est de régler les questions de dialectique de la preuve en cas de réclamation, il y a lieu de donner à cet article une portée aussi large que possible. L'article L. 192 précise *in fine* comment il joue en cas d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle d'un contribuable. Nous pensons qu'il s'applique également, ce que sa lettre n'interdit pas, lorsque le contribuable est soumis comme en l'espèce à des obligations comptables atténuées.

La Société soutient notamment que l'appréciation sévère des juges d'appel quant aux justifications comptables qu'elle a apportées est entachée de dénaturation et que la cour a commis une erreur de droit en lui faisant supporter la charge de la preuve de l'exagération des impositions litigieuses.

Nous vous invitons à faire droit à ces moyens. Les éléments apportés par la société en cours de contrôle pour répondre aux réquisitions du vérificateur n'étaient manifestement pas suffisants, notamment parce qu'elle n'avait pas présenté de document retraçant d'une manière précise l'ensemble des recettes attribuables à son bureau parisien ; mais ils n'étaient certainement pas inexistantes ni d'ailleurs négligeables : ainsi que le relève l'avis de la commission départementale des impôts du 4 décembre 1996, la société avait produit des comptes retraçant de manière précise les charges exposées par son établissement français, un cahier de TVA et une reconstitution des produits tirés des activités relevant directement de cet établissement pour le seul exercice clos en 1991. L'affirmation un peu lapidaire de la cour révèle bien une dénaturation des pièces du dossier.

Vous n'en resterez pas là, car ce moyen de dénaturation s'articule de manière intime avec un moyen d'erreur de droit dans la dévolution de la charge de la preuve. En effet, alors même que les pièces présentées par la société comportaient de sérieuses lacunes quant aux recettes, la cour n'a pu légalement en déduire que la société supportait la charge de la preuve, car les impositions en litige n'ont pas été établies conformément à l'avis de la CDI. La commission a en effet estimé ne pas avoir à se prononcer sur la reconstitution des recettes opérée par l'administration dans la mesure où le litige supposait d'abord de déterminer si l'établissement avait l'obligation de tenir une comptabilité et si elle était en mesure de le faire, questions de droit qui déterminaient l'applicabilité de la convention franco-américaine et échappaient à sa compétence. Or vous jugez que lorsque la commission a refusé à tort de se prononcer, la procédure d'imposition n'est pas viciée, mais la charge de la preuve incombe à l'administration en cas de graves irrégularités dans la comptabilité (**CE, avis, 23 avril 1997, SA Sabe, RJF 6/97 n° 600**). Il nous semble qu'il doit en être de même quand la commission ne se prononce pas sur une question de fait parce qu'elle l'estime trop étroitement dépendante d'une question de droit préalable.

Vous annulerez donc l'arrêt attaqué et vous pourrez garder l'affaire pour la régler au fond.

4- Dans ce cadre, vous devrez, avant de vous ressaisir du moyen relatif à la charge de la preuve, écarter l'argumentation par laquelle la société conteste être soumise à l'obligation de tenue d'une comptabilité. Vous rappellerez quelles sont à cet égard les obligations qui résultent des articles 54 et 286 du CGI et vous répondrez ensuite aux deux moyens articulés par la société.

Précisons que le principe de l'imposition en France à l'IS et à la TVA du bureau français de la société ne fait pas de doutes et n'est d'ailleurs pas contesté. Selon l'article 209 du CGI, les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions sont passibles de l'impôt sur les sociétés. Tel est notamment le cas des bénéfices réalisés, comme en l'espèce, par un établissement stable au sens des stipulations du 2 de l'article 6 de la convention franco-américaine du 28 juillet 1967, cité plus haut. Par ailleurs, il n'est pas contesté que les prestations assurées par ce bureau étaient imposables en France au titre de la TVA, en application des articles 259 et suivants du CGI.

Pour répondre à l'argumentation de la société, vous jugerez, en premier lieu, que rien dans la convention franco-américaine du 28 juillet 1967 et notamment pas le 2 de son article 6 ne fait obstacle à l'application des règles fiscales françaises en matière d'obligations comptables, notamment celles de l'article 54 du CGI.

En second lieu, la société se prévaut, sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, de l'instruction du 27 mai 1969 dans laquelle l'administration a, notamment, commenté dans les termes suivants l'article 6 de la convention de 1967 : « *dans le cas où l'établissement stable français ne serait pas en mesure de tenir une comptabilité distincte, le bénéfice imputable à cet établissement pourrait être déterminé suivant des critères appropriés aux circonstances de fait selon la nature de l'activité exercée et notamment, lorsqu'il s'agit de simples bureaux, à titre de règle pratique, sur la base d'un pourcentage de leurs dépenses annuelles* ». Elle soutient en effet que son bureau parisien n'était pas en mesure de tenir une comptabilité distincte dans la mesure où, ce n'est pas contesté, toutes les facturations étaient centralisées au siège de SRII, aux Etats-Unis, et où il n'existait aucune facturation interne entre les différentes succursales, qui intervenaient fréquemment ensemble au titre d'un même contrat. De son côté, l'administration avait fait valoir que la Société SRI International disposait d'une comptabilité générale et analytique développée et facturait ses prestations à ses clients à partir de ces données, de sorte que la facturation entre bureaux aurait été possible à partir des feuilles de temps des professionnels.

Il nous semble en effet que l'impossibilité de tenir une comptabilité propre, même simplifiée, n'est pas établie en l'espèce. On peut penser que cette comptabilité pouvait procéder de l'attribution d'une partie des produits réalisés aux trois bureaux de SRII. Cette question, vierge en jurisprudence, n'est toutefois pas évidente dans la mesure où il s'avère difficile d'imaginer les hypothèses dans lesquelles on pourrait considérer qu'un établissement n'est pas à même de tenir une comptabilité distincte. Le cas d'une absence totale de recettes susceptibles d'être rattachées à l'établissement n'est ainsi pas pertinent, puisqu'il est vraisemblable qu'il s'agirait alors d'un bureau ayant uniquement des activités de caractère préparatoire ou auxiliaire et non d'un établissement stable au sens de la convention. On peut toutefois envisager de rares cas dans lesquels il est impossible pour un établissement d'avoir une comptabilité appropriée, par exemple celui d'établissements dont les activités sont si étroitement liés à celles du siège qu'on ne pourrait les en dissocier.

Au cas présent, nous vous invitons à écarter cette argumentation et à juger que l'administration était en droit de réclamer à la société des justifications comptables appropriées retraçant les bénéfices et les opérations imposables à la TVA rattachables à son bureau parisien. Par ailleurs, vous indiquerez à la société qu'elle ne peut se prévaloir de la documentation de base 4H 1422 et 4H 1414, qui est postérieure aux impositions primitives qui lui ont été assignées.

Vous retrouverez alors la question de la charge de la preuve du bien-fondé des redressements et rappels en litige. Les documents présentés par la société en réponse à sa demande étant non pas inexistantes mais lacunaires, notamment s'agissant des recettes, vous pourrez appliquer le 2<sup>ème</sup> alinéa de l'article L. 192 du LPF, la situation de la société s'assimilant à celle d'un contribuable dont la comptabilité comporte de graves irrégularités. Voyez, jugeant que se trouve dans ce cas de figure un contribuable dont l'administration établit qu'il a dissimulé des recettes, votre décision du **29 octobre 2003, SA Meubles Ortelli, à la RJF 1/04 n° 66, concl. G. Bachelier BDCF 1/04 n° 15**. Toutefois, les impositions

litigieuses n'ayant pas été établies, ainsi que nous l'avons vu, conformément à l'avis de la CDI, c'est l'administration qui supporte dans la présente affaire la charge de la preuve (CE, 6 août 2008, *Pusztay*, RJF 11/08 n° 1236).

La méthode de reconstitution retenue par l'administration pour les trois années dont l'imposition est en litige est identique. Elle consiste à définir le chiffre d'affaires de la succursale française par application à la masse salariale, aux achats de prestations extérieures et aux achats de voyages et déplacements de cet établissement des coefficients respectivement de 2, 1,4 et 1,1, correspondant, selon elle, à la marge habituellement pratiquée par des sociétés étrangères exerçant une activité similaire de conseil aux entreprises. Cette méthode s'est avérée féconde, puisqu'elle conduit à multiplier par plus de 10 le montant de son bénéfice imposable au titre des années 1990 et 1991 et par 345 celui de l'année 1992 !

Vous n'admettez qu'à titre exceptionnel que l'administration reconstitue des recettes à partir de données issues d'une monographie sectorielle ou régionale. Il faut que cette méthode soit la seule possible en pratique (CE, 9 octobre 1992, *Chupeau*, RJF 12/92 n° 1711) ; c'est le cas lorsque les pièces justificatives des ventes ont été détruites et les conditions d'exploitation profondément modifiées entre la fin de la période vérifiée et la date de la vérification (CE, 21 mars 1986, *SA le Mas d'Azil*, RJF 1986, n°545). Mais le principe demeure la référence aux données propres au contribuable et vous disqualifiez le plus souvent le recours à des coefficients théoriques. Voyez, pour un médecin minorant vraisemblablement ses recettes, CE, 10 juillet 1989, *Berry*, RJF 10/89 n° 1147. Il convient donc, même lorsqu'une monographie est utilisée, de l'adapter aux conditions propres à l'activité contrôlée, ainsi que le préconise d'ailleurs la doctrine<sup>1</sup> et que votre jurisprudence l'a fréquemment rappelé. Vous avez par exemple jugé que lorsque l'administration applique, à quelques variantes près, un système de calcul fondé sur la monographie professionnelle, elle se prive, par cette méthode abstraite et sommaire, de toute possibilité de discuter les éléments relatifs aux données réelles de l'exploitation et, par suite, elle ne saurait contester que la méthode proposée par ce contribuable à partir desdites données permet une meilleure approximation (CE, 22 janvier 1992, *Sandra Esthétique*, RJF 3/92 n° 386).

Au cas présent, il nous semble que l'administration pouvait, à titre exceptionnel, recourir à des données de monographies sectorielles, eu égard aux lacunes des éléments produits par la société. Il lui revenait toutefois de justifier pourquoi elle décidait de ne tenir aucun compte des précisions apportées par celle-ci sur les conditions concrètes de son exploitation pour la reconstitution de ses recettes. Or les explications de la société étaient précises et étayées. La méthode de reconstitution qu'elle avait elle-même appliquée à l'exercice 1991 à partir de son cahier de TVA et qui aboutissait à une perte de 6,3 MF pour le bureau de Paris n'est certes pas entièrement convaincante dans la mesure où elle n'inclut que les prestations de conseil alors que la société réalise également, d'après ses dires, des prestations de démarchage de clientèle et que les honoraires correspondants n'ont ainsi pas été retenus.

---

<sup>1</sup> L'administration recommande à ses agents, lorsque la comptabilité n'est pas régulière et probante, de ne pas se référer à des pourcentages de bénéfices uniformes pour toutes les entreprises appartenant à une même branche professionnelle, mais de retenir les taux effectivement pratiqués par l'entreprise vérifiée, calculés par comparaison des prix d'achat et de vente constatés pour les produits en cause (Rép. Spénale : AN 26 mai 1977 p. 3059 n° 34691 ; Rép. Bas : AN 15 février 1982 p. 594 n° 3019 ; Rép. Mercier et Courteau : Sén. 18 février 1982 p. 619 n° 2014 et 2202).

En revanche, elle avait, et c'était l'essentiel de son argumentation, fait précisément valoir que le faible taux d'utilisation de son personnel pour des missions de conseil, bien renseigné par les documents qu'elle avait fournis, montrait l'inadéquation du taux de marge sur masse salariale des entreprises comparables, estimé à 50%, que l'administration lui avait appliqué. Selon la société, ce taux ne pourrait être atteint que si le taux d'utilisation des salariés atteignait 70%, alors qu'il n'était que de 40%. La société expliquait clairement que son bureau parisien, qui avait d'ailleurs fermé en 1995, était en mauvaise posture au cours des années vérifiées et elle montrait la disproportion entre ses résultats tels que reconstitués par le vérificateur et ceux de l'ensemble de la division « affaires » de la société, qui étaient de 1,13M\$ en 1990, -10,4 M\$ en 1991 et -2M\$ en 1992 ; le bureau n'en représentant qu'entre 5 et 7 % au prorata de ses frais de fonctionnement.

Or l'administration n'a pas contredit ces éléments autrement qu'en faisant valoir qu'ils n'étaient pas suffisamment justifiés, ce qui ne nous paraît pas exact, et elle n'a pas davantage expliqué pourquoi elle estimait ne pas devoir les prendre en considération. Ce faisant, elle a selon nous manqué à son obligation de prouver la pertinence de sa méthode de reconstitution, qui, ne tenant pas compte de la sous-utilisation avérée des personnels du bureau de Paris, a abouti à des résultats incohérents avec sa réalité économique.

Nous vous invitons donc à juger que le tribunal a eu tort de rejeter la demande de décharge de la Société SRII. Vous pourrez mettre à la charge de l'Etat la somme de 6 000 € au titre des frais d'instance exposés par celle-ci en première instance, en appel et en cassation.

Et, par ces motifs, nous concluons à l'annulation de l'arrêt attaqué et du jugement du 8 juillet 2005 du tribunal administratif de Paris, à ce que la Société Stanford Research Institute International soit déchargée des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et des rappels de TVA en litige, à ce que soit mise à la charge de l'Etat la somme de 6 000 € au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative et au rejet du surplus des conclusions de la société.