

N° 464992
Société anonyme ST Dupont

8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies

Séance du 21 juin 2023
Lecture du 5 juillet 2023

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, Rapporteur public

1.- Le principal intérêt de cette affaire de prix de transfert est d'ordre procédural.

2.- La société anonyme ST Dupont, dont le siège est à Paris, exerce une activité de maître orfèvre, laqueur et malletier. Cette entreprise française, fondée au 19^{ème} siècle, est plus particulièrement réputée pour ses briquets et ses stylos, pardon ses « instruments à écrire », mais elle fabrique et commercialise également de la maroquinerie, des parfums et divers accessoires de luxe, dont une partie est produite en Haute-Savoie, dans son usine de Faverges.

Au cours des années en litige, la SA ST Dupont était détenue par la société néerlandaise D&D International BV, laquelle était détenue à 100% par la société Broad Again Investments Ltd, dont le siège est à Hong Kong, cette dernière appartenant au groupe Dickson Concept Ltd, dont l'actionnaire ultime est M. Dickson Poon. La SA ST Dupont détenait elle-même 100 % du capital de filiales de distribution implantées à Singapour, en Malaisie, à Hong Kong, au Japon, en Italie, au Royaume-Uni, en Belgique, en Allemagne et aux Etats-Unis. Elle détenait en outre une participation dans une filiale de distribution espagnole et dans une filiale établie en Suisse.

La société a fait l'objet, en 2012 et 2013, d'une vérification de comptabilité portant sur l'exercice ouvert le 1^{er} avril 2008 et clos le 31 mars 2009 et les deux exercices suivants, clos les 31 mars 2010 et 31 mars 2011. Deux propositions de rectification lui ont été notifiées, l'une le 20 décembre 2012 au titre de l'exercice clos le 31 mars 2009, destinée à interrompre la prescription, l'autre le 26 août 2013 au titre des trois exercices vérifiés¹.

¹ Les rectifications notifiées au titre de l'exercice clos le 31 mars 2009 étant plafonnées aux montants rectifiés dans le cadre de la proposition de rectification interruptive de prescription.

Analysant les relations commerciales et financières nouées entre la SA ST Dupont et sa filiale établie à Hong Kong, ST Dupont Marketing Ltd (« STDM »), qui exerçait essentiellement une fonction de distribution, en tant que grossiste et détaillant sur le marché local, l'administration a identifié l'existence d'un transfert indirect de bénéfices à l'étranger au sens de l'article 57 du CGI, dont l'origine était double.

D'une part, elle a estimé que la marge réalisée par la société ST Dupont sur les ventes de marchandises à la société STDM était insuffisante. Après avoir écarté la méthode de fixation des prix utilisée par la société, l'administration a comparé les prix de vente à STDM à ceux pratiqués à l'occasion de la vente des mêmes produits à un grossiste indépendant, la société coréenne SJ Dukou, ainsi qu'à des boutiques *duty free* implantées en Asie du Sud-Est.

D'autre part, elle a jugé insuffisant le montant des redevances de licence de marques payées par STDM à ST Dupont en exécution d'un contrat signé entre les parties le 7 mars 1997. Sur ce point, l'administration a constaté que STDM avait conclu un contrat de sous-licence exclusive avec la société Bondwood Investment Ltd, dont le siège est, à Hong Kong, à la même adresse que STDM, et qui se trouve être une filiale à 100% de la société Dickson Concept Ltd, ce contrat autorisant la sous-licenciée à utiliser la marque Dupont en Chine. Or elle a observé que le montant des redevances perçues au titre du contrat de sous-licence excédait le montant perçu par ST Dupont au titre du contrat de licence.

L'administration fiscale n'a, par ailleurs, pas été insensible au contexte, c'est-à-dire à la circonstance que la maison mère française était chroniquement déficitaire, affichant des pertes d'exploitation impressionnantes : 8 M € en 2003 et 2004, 7 M€ en 2005, 32 M€ en 2006, 7 M€ en 2007, 10 M€ en 2008 et 16 M€ en 2009, tandis que la filiale hongkongaise affichait une santé financière insolente, avec un résultat compris entre 1 et 4 M€ sur la même période.

Assez logiquement, compte tenu des pertes accumulées au fil des ans, les rectifications n'ont donné lieu à la mise en recouvrement d'aucun supplément d'IS.

S'agissant de l'exercice clos le 31 mars 2009, le résultat déclaré, très légèrement bénéficiaire (227 714 €), mais qui avait été annulé par l'imputation de déficits reportables, est devenu fortement bénéficiaire (+9M€), avant d'être ramené à zéro par l'administration, agissant d'office, par l'imputation de déficits reportables disponibles à cet effet. S'agissant de l'exercice clos le 31 mars 2010, le résultat lourdement déficitaire (-18 M€) a été ramené à un résultat un peu moins déficitaire (-16 M€). Enfin, s'agissant de l'exercice clos le 31 mars 2011, le résultat déficitaire (- 793 814 €) est devenu bénéficiaire mais des déficits reportables ont là encore été imputés par l'administration pour le ramener à zéro.

Bref, en bout de course, seul le stock des déficits reportables a été réduit.

Le stock de déficits dont disposait la société ST Dupont à l'ouverture du premier exercice non prescrit, c'est-à-dire à la date du 1^{er} avril 2008, avait, en outre, été réduit d'un

montant de 4 463 426 €, ainsi que ceci ressort des propositions de rectification, dans lesquelles l'administration a indiqué avoir fait porter son contrôle sur les exercices prescrits clos entre 2003 et 2008. Le montant des déficits reportables à l'ouverture de la période non prescrite était ainsi passé de 67,2 M€ à 62,7 M€.

En fin de période, compte tenu tout à la fois des imputations de déficits reportables sur les bénéfices reconstitués et de l'ajustement du montant des déficits reportables nés au titre des exercices clos en 2010 et 2011, le montant de déficit reportable à la clôture de l'exercice 2011 a été arrêté à la somme de 77,6 M€, contre 81,7 M€ avant contrôle, ainsi que l'indiquent les dernières conséquences financières notifiées à la société ST Dupont en application de l'article L. 48 du LPF, à la suite de l'avis émis par la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, auquel s'est conformé l'administration.

Les rectifications se sont pour le reste traduites par des rappels de cotisation minimale de taxe professionnelle au titre de l'exercice clos le 31 mars 2009, de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises au titre des exercices clos en 2010 et 2011 et de retenue à la source sur les montants distribués à STDM, toutes conséquences que vous avez déjà rencontré dans plusieurs affaires de prix de transfert².

Après rejet de sa réclamation, la société a porté le litige devant le tribunal administratif de Paris. Par jugement du 20 mars 2019, qu'il a coté C+ et qui a été publié à la RJF 2019 n° 1020, ce tribunal a déchargé la SA ST Dupont du complément de cotisation minimale de TP auquel elle a été assujettie au titre de l'exercice clos le 31 mars 2009, des compléments de CVAE 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 résultaient des rectifications effectuées au titre de la redevance de licence facturée à la société STDM. Le jugement a, par voie de conséquence, rétabli le déficit reportable au 31 mars 2011 dans la mesure où il avait 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. Enfin il a rejeté le surplus de la demande.

Le ministre a procédé, en exécution du jugement, à des dégrèvements de 615 753 €.

La société ST Dupont se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 13 avril 2022, également publié à la RJF 2022 n° 627 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'appel qu'elle avait formé contre les dispositions du jugement du tribunal administratif de Paris lui faisant grief.

3.- Elle soutient en premier lieu que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que l'administration était fondée à vérifier l'existence et le montant des déficits déclarés au titre des exercices prescrits clos entre 2003 et 2008, alors que ces déficits, certes reportables sur des exercices postérieurs, n'avaient pas été imputés sur les résultats des trois exercices non prescrits sur lesquels la vérification de comptabilité avait porté, en l'occurrence les exercices clos en 2009, 2010 et 2011.

Saisi de cette question, le tribunal administratif avait jugé, « *en tout état de cause* », que la société n'était pas fondée à soutenir que l'administration ne pouvait vérifier l'existence et le montant des déficits déclarés au titre d'exercices prescrits par le motif qu'elle ne les avait pas imputés sur les résultats des exercices vérifiés, faute de bénéfices, et qu'elle les avait seulement déclarés comme déficits restant à reporter.

² Cf. pour la cotisation minimale de taxe professionnelle : CE, 8^{ème} et 3^{ème} chr, 6 juin 2018, *SCS General Electric Medical Systems*, n° 409645, T. p. 646. Pour la CVAE : CE, 9^{ème} et 10^{ème} chr, 23 nov. 2020, *Ministre de l'action et des comptes publics c/ Société Ferragamo*, n° 425577, T. pp. 688-712-956. Pour la retenue à la source : CE, 8^{ème} et 3^{ème} chr, 4 oct. 2021, *SAS RKS*, n° 443130, aux Tables.

Nous comprenons cet « en tout état de cause » comme une manière de signaler que la société avait déclaré un résultat très légèrement bénéficiaire au titre de l'exercice clos le 31 mars 2009 et qu'elle avait imputé, dans cette mesure, des déficits d'exercices prescrits.

Sur le fond, le tribunal administratif avait raisonné à la lumière de deux textes.

D'une part, il avait rappelé qu'en vertu du dernier alinéa du I de l'article 209 du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi de finances pour 2004³, « *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 « *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* ».

D'autre part, il avait cité les termes du deuxième alinéa de l'article L. 190 du LPF, dans sa rédaction issue de la loi de finances pour 2003, qui a combattu les effets de votre jurisprudence restrictive sur ce point⁴, selon lequel « *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 il avait déduit de la combinaison de cette règle fiscale de fond (le caractère indéfiniment reportable en avant des déficits) et de cette règle de procédure fiscale (l'ouverture au profit du contribuable d'un droit à réclamation contre la décision de l'administration réduisant un déficit sans emporter aucune conséquence financière immédiate), que l'administration devait être nécessairement être regardée comme habilitée à vérifier l'existence et le montant de ces déficits constatés en période prescrite, 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.

La cour administrative d'appel, de son côté, a commencé par citer l'article L. 169 du LPF, relatif au délai de reprise de l'administration en matière d'IS, ainsi que le I de l'article 209 du CGI, et par relever que la société ST Dupont ne contestait pas le droit de l'administration d'exercer ses pouvoirs de contrôle pour remettre en cause, à l'occasion du contrôle d'exercices non prescrits, des déficits nés au cours d'exercices prescrits, dès lors qu'ils ont été imputés par l'entreprise sur les résultats d'un exercice non prescrit. Ceci résulte

³ Article 89 de la loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004.

⁴ Avant l'intervention de l'article 86 de la loi n° 2002-1575 du 30 décembre 2002 de finances pour 2003, il était en effet jugé que les dispositions de l'article L. 190 du LPF faisaient obstacle à ce qu'un contribuable pût critiquer devant le juge de l'impôt la réduction d'un déficit déclaré autrement qu'à l'occasion du premier exercice bénéficiaire sur lequel ce déficit serait reportable (CE, 7^{ème} et 9^{ème} ssr, 6 juil. 1990, *SARL Jam Taxis*, n° 66632, T. pp. 677-681-724, RJF 1990 n° 1271).

en effet de votre jurisprudence ancienne et constante qui admet que soit contrôlée, au cours d'une vérification de comptabilité, la réalité de déficits nés au cours d'exercices prescrits et reportés sur les exercices vérifiés, la limite étant bien entendu l'impossibilité absolue pour l'administration de tirer d'autres conséquences de la vérification d'exercices prescrits que la réduction ou la suppression des reports déficitaires sur les exercices non prescrits⁵.

Pour le surplus, c'est-à-dire la possibilité pour l'administration de contrôler les déficits d'exercices prescrits non imputés sur des exercices contrôlés non prescrits, la cour a jugé que *« le report de déficits résultants d'exercices antérieurs prescrits sur des exercices déficitaires non prescrits (...) ne relève pas d'une simple déclaration qui reste sans incidence, mais constitue l'un des éléments à prendre en compte pour déterminer le résultat fiscal des exercices non prescrits, même lorsqu'ils constatent un déficit fiscal »*, dès lors que *« ces déficits issus des exercices antérieurs ont pour effet d'augmenter le déficit des exercices non prescrits et influent nécessairement sur les résultats servant de base à l'imposition, même si celle-ci est nulle, compte tenu de la situation fiscalement déficitaire »*.

Ceci étant rappelé, vous pourrez écarter la critique d'erreur de droit que développe la société ST Dupont.

A la différence de cette dernière, nous sommes parfaitement à l'aise avec l'idée que l'administration fiscale soit autorisée à contrôler des déficits d'exercices prescrits, y compris dans le cas où aucune conséquence immédiate et concrète n'en a été tirée sur des exercices non prescrits. Et, à l'inverse, nous serions rétif à l'idée qu'on puisse brider les pouvoirs de contrôle de l'administration en lui demandant, en quelque sorte, de porter des œillères, et de s'abstenir de faire porter son examen sur un stock de déficits reportables pourtant susceptible d'avoir un effet sur des cotisations d'IS établies au titre d'exercices ultérieurs alors que, par le jeu du I de l'article 209 du CGI, les déficits passés d'une entreprise soumise à l'IS lui garantissent le droit d'annuler ses éventuels bénéfices futurs, dans la limite du plafond désormais prévu par ces dispositions.

Si les déficits accumulés ne constituent pas toujours, contrairement à ce qu'a jugé la cour, un élément à prendre en compte pour déterminer le résultat fiscal d'un exercice non prescrit déficitaire, celle-ci a eu raison de souligner, en revanche, que la loi fiscale veille à ce que la mémoire des déficits passés ne se perde pas, *via* l'obligation faite aux entreprises soumises à l'IS de souscrire, chaque année, l'imprimé n° 2058-B, permettant le suivi des déficits reportables dans le temps.

Sachant que toutes les entreprises soumises à l'IS ne font pas l'objet de contrôles fiscaux à intervalles réguliers, il semble protecteur des intérêts légitimes de l'Etat, à long terme, d'autoriser l'administration fiscale à rectifier sans attendre un montant de déficits

⁵ CE, Plén., 4 nov. 1970, *Sté X.*, n° 75564, rec. p. 636 ; CE, 13 nov. 1987, n° 56447, RJF 1988 n° 29 ; CE, 8^{ème} et 3^{ème} ssr, 25 avr. 2003, *Min. de l'économie, des finances et de l'industrie c/ M. Lafay*, n° 227890, aux Tables, RJF 2003 n° 812, concl. G. Bachelier BDCF 2003 n° 89, Dr. Fisc. 2003 n° 42 c. 742.

susceptibles d'être reportés en avant. Il en va particulièrement ainsi lorsque, au cours d'une vérification de comptabilité et comme en l'espèce, le service vérificateur constate qu'une pratique fiscale qu'il estime contestable a commencé dès avant le premier exercice non prescrit et a contribué à la formation de déficits reportables au cours de ces exercices prescrits.

D'évidentes considérations de sécurité juridique inclinent à penser qu'il est dans l'intérêt de l'Etat mais aussi de la société contrôlée qu'une vérification de comptabilité soit ainsi l'occasion d'ajuster le montant de ses déficits reportables, indépendamment de tout effet immédiat, les dispositions de l'article L. 190 du LPF pouvant et devant être lues comme autorisant le contribuable à réclamer contre une rectification ayant cet objet, dès lors qu'il s'agit d'appréhender une éventuelle erreur qui n'est pas d'une nature foncièrement différente de celle que ciblent ces dispositions en mentionnant « *l'erreur commise par l'administration dans la détermination d'un résultat déficitaire* ».

Nous voyons mal, en définitive, pour quelle bonne raison il faudrait interdire à l'administration de faire tout de suite ce qu'elle sera toujours autorisée à faire plus tard, sauf à vouloir lui faire perdre une chance que des impôts futurs soient autoliquidés sur des bases correctes...

Enfin, il est permis de se demander si l'argumentation de la société ST Dupont ne renferme pas une forme d'aporie : s'il fallait la suivre et juger que l'administration ne peut rectifier prématurément un stock de déficits constitués en période prescrite, au motif que ces déficits n'ont pas été imputés et n'ont produit aucun effet fiscal, un tel constat ne devrait-il pas conduire à juger, symétriquement, que la contestation élevée par le contribuable est prématurée ?

4.- N'est pas davantage fondé le deuxième moyen de la société ST Dupont tiré de ce que la cour aurait commis une erreur de droit en écartant son moyen tiré de ce que les dispositions de l'article L. 190 du LPF étaient la cause d'une rupture d'égalité entre le contribuable et l'administration. La société faisait valoir dans sa requête d'appel que la solution du tribunal administratif revenait à autoriser l'administration à contrôler des exercices prescrits, là où un contribuable n'était selon elle admis à présenter des réclamations portant sur des déficits en report qu'une fois ceux-ci imputés sur des résultats bénéficiaires. Elle contestait ouvertement cette asymétrie sous l'angle de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi fiscale en pointant l'absence de justification par un motif d'intérêt général de la différence de traitement observée. Toutefois, outre que vous ne vous êtes jamais montrés particulièrement réceptifs à l'idée que le contribuable et l'administration seraient placés dans la même situation au regard des textes fiscaux, qu'il s'agisse des intérêts de retard⁶ ou des délais de recours⁷, cette contestation, en tout état de cause, ne pouvait

⁶ Avis CE, Assemblée, 12 avril 2002, *Société anonyme financière Labeyrie*, n° 239693, p. 137.

⁷ CE, 8^{ème} et 9^{ème} srr, 2 juil. 1990, *Min c/ Epx Mercier*, n° 48892, rec. p. 201, RJF 10/90 n°1278.

emprunter, d'un point de vue contentieux, qu'un seul chemin, celui d'une question prioritaire de constitutionnalité.

5.- La société ST Dupont soutient en troisième lieu que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que l'administration avait régulièrement pu recourir à la procédure prévue à l'article L. 13 B du LPF.

Créé par une loi du 12 avril 1996 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier⁸, cet article institue une procédure particulière de demande d'informations et de documents, à l'occasion d'une vérification de comptabilité, lorsque l'administration suspecte un transfert indirect de bénéfices à l'étranger. En cas de défaut de réponse de l'entreprise destinataire de la demande, l'administration peut évaluer les bases d'imposition de l'entreprise en partant des éléments dont elle dispose, tout en restant dans le cadre de la procédure contradictoire, ainsi que le prévoit l'article 57 du CGI, et ainsi que l'a rappelé votre décision *Sté GE Medical Systems* du 28 novembre 2018⁹. Par ailleurs, une amende de 10 000 € pour chaque exercice visé par la demande peut être infligée à l'entreprise, en application du II de l'article 1735 du CGI.

L'objectif poursuivi est clair : il s'agit d'inciter la société vérifiée à coopérer pleinement avec l'administration fiscale à l'occasion du contrôle de sa politique de prix de transfert, en considération du risque que lui soit appliqué une sanction administrative à caractère pécuniaire et en considération, surtout, des effets de la mise en œuvre de l'article L. 13 B au cours d'un éventuel contentieux. Ce dispositif s'adresse aux entreprises qui n'entrent pas dans le champ de l'obligation de tenir à la disposition de l'administration une documentation permettant de justifier la politique de prix de transfert pratique, que prévoient l'article L. 13 AA du LPF et, lorsque des transactions de toute nature sont réalisées avec une ou plusieurs entreprises associées établies ou constituées dans un Etat ou territoire non coopératif, l'article L. 13 AB du même livre.

La singularité de la procédure de l'article L. 13 B tient à ce que, en cas de défaut de réponse ou, ce qui sera le plus souvent le cas, de défaut de réponse jugée satisfaisante, on ne bascule pas vers une procédure d'imposition d'office, ce qui est la conséquence attachée, en matière d'impôt sur le revenu, en application de l'article L. 69 du LPF, au défaut de réponse à une demande de justifications présentée sur le fondement de l'article L. 16 de ce livre.

L'effet du défaut de réponse à une demande présentée en application de l'article L. 13 B est, de ce point de vue, de même nature que le rejet de la comptabilité. Ce rejet, sous réserve des règles relatives à l'intervention de la commission départementale des impôts

⁸ Article 39 de la loi n° 96-314 du 12 avril 1996

⁹ CE, 8^{ème} et 3^{ème} chr, 28 nov. 2018, *Sté GE Medical Systems*, n° 410779, inédit.

directs et des taxes sur le chiffre d'affaires¹⁰, ne fait pas basculer dans l'imposition d'office, ce qui peut d'ailleurs inciter le vérificateur, comme l'a illustré une affaire récente portée devant vos chambres réunies¹¹, à constater en parallèle un comportement d'opposition à contrôle fiscal du contribuable qui, lui, déclenche le recours à la procédure de taxation d'office.

L'article L. 13 B prévoit que la demande peut être présentée par l'administration lorsque « *au cours d'une vérification de comptabilité, [celle-ci] a réuni des éléments faisant présumer qu'une entreprise (...) a opéré un transfert indirect de bénéfices, au sens des dispositions de l'article 57 du code général des impôts* ».

La société ST Dupont contestait, devant les juges du fond, que les conditions pour recourir à cette procédure fussent réunies et ce moyen n'était pas inopérant.

Si le recours à l'article L. 13 B ne métamorphose pas la procédure de rectification, en la faisant passer d'une procédure contradictoire à une procédure d'imposition d'office, la mise en jeu de ces dispositions est, comme cela a été le cas en l'espèce, même en l'absence d'application de l'amende fiscale prévue par les dispositions du II de l'article 1735 du CGI, de nature à autoriser l'administration à partir de ses propres éléments d'appréciation et de sa propre méthode de détermination des prix de pleine concurrence, en l'affranchissant corrélativement de l'obligation de partir des éléments qui lui sont soumis par l'entreprise, ce qui, dans la suite du contentieux, n'implique certes aucun renversement de la charge de la preuve, mais intervertit les positions respectives des parties dans la dialectique de la preuve : dans ce cas en effet, l'administration tire la première et c'est à la société de répliquer, en critiquant la méthode de l'administration, et non l'inverse.

Pour écarter le moyen, la cour s'est fondée sur le constat que la société connaissait des pertes importantes et persistantes, dégageant un résultat d'exploitation négatif compris entre 7 et 32 millions d'euros au cours des exercices clos de 2003 à 2009, tandis que sa filiale de commercialisation située à Hong-Kong, STDM, dont elle détenait la totalité du capital et qui était ainsi une entreprise liée, dégageait des bénéfices tout aussi structurels, son résultat variant entre 920 739 euros et 3 828 051 euros au titre des mêmes exercices. La cour a estimé que, si le seul constat de pertes ne pouvait faire présumer l'existence d'un transfert indirect de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI, ainsi qu'il ressort de la documentation OCDE sur les prix de transfert, les pertes récurrentes constatées par l'administration, et les bénéfices récurrents de l'entreprise liée, en constituaient un indice. Et elle a jugé que, dès lors que la société n'avait pas répondu au cours du contrôle à des interrogations sur sa politique de prix de transfert, le recours à l'article L. 13 B était justifié.

¹⁰ L'article L. 192 du LPF prévoit à son deuxième alinéa que « *la charge de la preuve incombe au contribuable lorsque la comptabilité comporte de graves irrégularités et que l'imposition a été établie conformément à l'avis de la commission* ».

¹¹ CE, 8^{ème} et 3^{ème} chr, 14 avr. 2023, SARL La Siesta, n° 463329, à nos concl.

Ces motifs sont exempts d'erreur de droit.

Il résulte de la lettre de l'article L. 13 B, comme des travaux préparatoires à l'adoption des dispositions dont ce texte est issu, que les « *éléments faisant présumer* » un transfert indirect de bénéfices ne sont pas et ne sauraient être des preuves complètes et suffisantes de l'existence d'un tel transfert de matière taxable. Ce ne sont que des premiers éléments qui doivent apparaître suffisamment et raisonnablement crédibles au juge de l'impôt, lorsqu'il vient à être saisi d'une contestation sur ce point. Et tel était bien le cas en l'espèce, comme l'a parfaitement établi l'arrêt attaqué.

Nous relevons enfin qu'une autre interprétation, c'est-à-dire une interprétation plus exigeante, reviendrait, là encore, à désarmer l'administration, et ferait courir le risque de priver de portée, en pratique, les dispositions de l'article L. 13 B.

6.- La société ST Dupont soutient en quatrième lieu que la cour ne pouvait juger, sans dénaturer les faits et les pièces du dossier, que le contenu de sa réponse du 19 septembre 2012 à la demande présentée en application de l'article L. 13 B le 20 juillet 2012 n'était pas satisfaisante, ce qui justifiait que l'administration lui ait notifié une mise en demeure en application du dernier alinéa de cet article, ce qu'elle a fait par courrier du 23 octobre 2012.

S'agissant d'une critique de dénaturation, votre contrôle ne peut qu'être distancié.

Or, les juges d'appel ont examiné les faits en détail : ils ont longuement décrit la première réponse apportée par la société, aux points 8, 9 et 10 de l'arrêt, avant d'estimer, au point 11, qu'elle n'avait « *apporté aucune indication précise, ni justification concrète sur la politique de prix de transfert portant sur la méthodologie, la documentation, l'information et l'analyse des comparables retenus justifiant la pertinence de leur choix, des prix publics ou du niveau de marge revenant au distributeur, s'agissant du prix de vente des produits finis qu'elle fabrique* ». Elle a ajouté : « *En particulier, outre que la société ST Dupont n'a produit aucun justificatif permettant de chiffrer les motifs explicatifs de ses pertes, elle n'a produit aucun élément chiffré en ce qui concerne les coûts relatifs aux fonctions exercées par ses filiales, les marges brutes et nettes de chaque filiale pour chaque famille de produits, les taux de décote pour chaque produit et chaque filiale située en Asie, et la similarité des prix publics pour l'ensemble des pays asiatiques, ni de documents précis quant aux comparables utilisés, situés dans des zones continentales distinctes* ».

Bien que longuement développée, la critique de cassation demeure assez générale et les conditions ne sont clairement pas réunies pour constater une dénaturation. Le seul fait qu'il y ait eu une réponse, et que les éléments fournis soient particulièrement abondants, ne suffit pas à démontrer que les éléments produits étaient pertinents. Et nous n'apercevons rien de matériellement inexact ou de tendancieux dans les appréciations de fait portées par les juges d'appel.

7.- La société ST Dupont soutient en cinquième lieu que la cour aurait entaché son arrêt de dénaturation et d'erreur de droit en jugeant que l'administration avait pu écarter la méthode du prix de revente dont elle se prévalait, au motif que cette méthode était insuffisamment documentée. Cette critique est dirigée contre les points 15 et 16 de l'arrêt.

De son examen des éléments communiqués par la requérante, la cour a conclu que la méthode exposée par cette dernière se bornait, en ce qui concerne la zone continentale asiatique, à appliquer une décote propre à chaque filiale et à chaque produit, selon elle en fonction des risques assumés et des caractéristiques des marchés locaux, sans que ces décotes ne soient précisément exposées par la seule référence au taux de marge brute global des transactions avec ses filiales, et à comparer le taux de marge global de sa filiale à Hong-Kong avec ceux réalisés par des sociétés tierces.

Sur cette question de pur fait, ce sont les juges du fond qui ont la main et il est difficile d'identifier une dénaturation dans ces constats, sauf à vous muer en troisième degré de juridiction.

Sous l'angle de l'erreur de droit, la société fait valoir que la circonstance que sa méthode ne soit pas assez documentée ne suffisait pas à l'écarter car elle était plus appropriée que la méthode mise en œuvre par l'administration. Mais le débat ne se pose pas en ces termes. Nous avons rappelé l'effet attaché à une réponse insuffisante à une demande présentée sur le fondement de l'article L. 13 B : la charge de la preuve ne change pas de camp, mais l'administration peut appliquer sa propre méthode, à charge pour la société de la combattre, devant et sous le contrôle du juge, en faisant valoir, le cas échéant, que sa méthode était plus pertinente, ce qui nous conduit tout droit aux critiques suivantes.

8.- La société soutient en effet, en sixième lieu, que la cour a commis une erreur de droit, insuffisamment motivé son arrêt et, en tout état de cause, dénaturé les pièces du dossier, en estimant que l'administration apportait la preuve de l'existence et du montant de l'avantage accordé à la société STDM qu'elle a réintégré dans ses résultats en application de l'article 57.

Il convient d'indiquer qu'au sein du groupe ST Dupont, la méthode de calcul des prix de transfert portait de la marge des filiales distributrices. Il s'agit de la méthode du prix de revente ou méthode du prix de revente minoré (« *retail-minus* »), qui consiste à soustraire au prix de revente pratiqué par le distributeur une marge brute, destinée à tenir compte de ses charges d'exploitation et de sa part de bénéfice. Les prix de transfert étaient en l'espèce définis de façon à attribuer à chaque filiale distributrice une marge donnée en fonction des caractéristiques du marché.

Une telle méthode n'est pas par principe inadaptée lorsque sont en cause, comme en l'espèce, des opérations de commercialisation et que le distributeur (dans notre cas STDM), n'est pas l'entrepreneur principal – ce rôle revenant à la SA ST Dupont.

En effet, c'est bien cette dernière qui assure l'activité de recherche et de développement, prend les décisions stratégiques, possède les actifs incorporels utiles à l'exploitation, notamment les marques déposées, fabrique dans son usine française une partie de la production destinée à être écoulee dans le monde entier (briquets et stylos), sous-traite la fabrication des autres produits et détient presque systématiquement l'intégralité du capital de ses filiales étrangères auxquelles elle concède des licences et fournit des prestations de services.

L'administration a toutefois constaté qu'au cas d'espèce, la méthode mise en œuvre ne reposait pas sur l'application d'une marge fixe au prix de revente dans chaque pays. La société appliquait en effet aux prix de vente en France une marge variable selon les pays, pour tenir compte des risques supportés par chaque filiale distributrice.

Il est somme toute logique que l'administration ait cherché à percer le mystère de ces marges variables, dans le cadre de sa demande présentée en application de l'article L. 13 B. Et, nous l'avons dit, en l'absence de réponse jugée satisfaisante, elle a complètement écarté cette méthode pour lui substituer la sienne, consistant à comparer la marge réalisée par la SA ST Dupont sur les ventes effectuées à la société liée hongkongaise STDM et la marge qu'elle réalisait sur les ventes effectuées à une société indépendante coréenne, la société SJ Duko Co Ltd, ainsi qu'à un réseau de boutiques *duty free* situées en Asie, comparaison dont elle a tiré que la société STDM achetait relativement moins cher les produits qui lui étaient cédés par sa mère française.

La méthode de l'administration implique, comme le rappelle exactement le mémoire complémentaire, que les comparables internes ainsi retenus ne soient pas dans une situation différente de la société liée. C'est ce qu'énonce, notamment, votre décision *Sté Amycel France* (CE, 9^{ème} et 10^{ème} ssr, 16 mars 2016, n° 373372, aux T., RJF 2016 n° 514, concl. F. Aladjidi C514, chron. V. Labrune, Dr. Fisc. 2016 n° 49 c. 639, note C. Silberztein et L. Ngûyen-Lapierre).

La société ST Dupont avait tenté de créer plusieurs fronts contre la méthode retenue par l'administration. Elle avait fait valoir successivement que les comparables retenus (SJ Duko et les boutiques *duty free*) n'exerçaient pas les mêmes fonctions, que les marchés pertinents (Hong Kong et la Corée du Sud) n'étaient pas comparables, que les quantités de produits vendus n'étaient pas similaires et qu'il n'y avait, en réalité, qu'un seul et unique comparable. La cour a écarté ces critiques une à une, par des motifs très détaillés et la société conteste la réponse qui lui a ainsi été faite sur chacun de ces points.

Sur le premier point, la société faisait valoir, devant les juges du fond, que STDM exerçait une activité de grossiste et de détaillant, alors que SJ Duko avait essentiellement une activité de grossiste. Elle en déduisait que l'administration avait utilisé un comparable qui n'était pas pertinent, faute de profil fonctionnel similaire. La cour lui a opposé, en substance, l'absence de tout élément permettant d'évaluer la nature et le coût des différences de fonctions qui existeraient entre STDM et SJ Duko, compte tenu notamment des actifs

utilisés et des risques supportés. La branche de dénaturation ne vous retiendra pas. Sous l'angle de l'erreur de droit, la société invoque une inversion de la charge de la preuve. Elle souligne que c'est toujours à l'administration d'étayer la pertinence des comparables qu'elle se propose de retenir. Cette critique peut faire hésiter un instant, mais à relire l'arrêt, on se convainc aisément que la cour n'a fait que s'inscrire, sans commettre aucune erreur de droit, dans le schéma dialectique qui résulte de la mise en œuvre de l'article L. 13 B et de l'avantage relatif qu'il confère à l'administration dans le débat probatoire sur la vérité des prix. La cour a en effet estimé que la méthode de l'administration était convaincante (premier temps de la dialectique) et qu'aucun autre élément qui lui était soumis par la requérante ne la conduisait à en douter.

Sur le deuxième point, c'est-à-dire la comparabilité des marchés géographiques, l'arrêt est construit de la même manière, la cour ayant pointé l'absence de tout élément pertinent permettant de supposer qu'il existerait des différences significatives entre les marchés de Hong-Kong et de Corée du Sud et ayant renvoyé la société à l'absence de tout élément permettant d'apprécier si les différences entre les marchés auraient effectivement une incidence sur ses prix de vente aux filiales et aux distributeurs indépendants.

Le troisième front concerne les volumes de vente. La cour a admis que les quantités étaient différentes et que ces différences étaient significatives. Mais elle a retenu qu'il ne résultait pas des tableaux joints à la proposition de rectification du 26 août 2013, qui détaillent les ventes de produits à ces sociétés, que les prix de vente respectifs auraient été fixés en fonctions des quantités vendues.

Les juges d'appel n'ont pas négligé de répondre à la société ST Dupont qui avait produit des documents d'analyse de corrélation entre volume vendu et prix unitaire. Ils ont jugé que l'analyse mathématique et statistique à laquelle la société avait ainsi procédé ne permettait pas de contredire les éléments chiffrés relevés par l'administration dans la proposition de rectification et de pallier l'absence des documents permettant d'apprécier avec suffisamment de précision les prix de transfert avec les filiales asiatiques, et ainsi de conclure que, dans les circonstances propres au litige, les volumes auraient impliqué une différence significative dans les prix de transfert.

L'arrêt est ainsi motivé que nous ne voyons tout simplement pas comment vous pourriez censurer une telle appréciation de fait sous l'angle de la dénaturation.

Le quatrième point de contestation porte sur la pluralité ou l'unicité des comparables utilisés par l'administration. La société ST Dupont avait fait valoir que l'administration avait entendu tenir compte de ce que les boutiques *duty free* n'étaient pas des grossistes, à la différence de STDM et de SJ Duko, mais de simples détaillants, en corrigeant les prix constatés du différentiel de marge constaté entre SJ Duko (le grossiste jugé comparable) et les *duty free*. La société soutenait que cela revenait à n'avoir qu'un seul point de comparaison, en l'espèce les transactions avec SJ Duko.

Au point 25 de l'arrêt, la cour a pris acte de cette argumentation. Mais elle a jugé que la réfaction à laquelle il avait été procédé, fondée sur la circonstance que les boutiques *duty free* présentaient des différences fonctionnelles qui avaient une influence sur le niveau de prix, n'avait pas eu pour effet de supprimer ce terme de comparaison. En statuant ainsi, la cour ne saurait avoir dénaturé les faits de l'espèce qu'elle a rigoureusement analysés. Quant à la conclusion que la cour en a tiré, elle n'est pas, par suite, entachée d'erreur de droit, alors au demeurant qu'il y a lieu de penser qu'un seul comparatif pertinent pourrait suffire et alors que l'administration avait proposé une seconde méthode de détermination du correctif de comparabilité (pardon pour le jargon) qui aboutissait à un résultat supérieur et présentait l'avantage de rompre le lien avec SJ Duko.

9.- Enfin, contrairement à ce que la société soutient dans son dernier moyen, celui-ci succinctement formulé, la cour n'a pas dénaturé les pièces du dossier en estimant qu'elle se bornait à des allégations générales pour justifier ses pertes persistantes, la situation bénéficiaire de la société STDM et l'absence de réalité des prix de transfert pratiqués entre ces deux sociétés.

PCMNC au rejet.