

Cour administrative d'appel de Nancy, 2e chambre, 18 mars 2021, n° 19NC02834

Chronologie de l'affaire



Sur la décision

Référence :CAA Nancy, 2e ch., 18 mars 2021, n° 19NC02834

Juridiction :Cour administrative d'appel de Nancy

Numéro :19NC02834

Décision précédente :Tribunal administratif de Strasbourg, 2 juillet 2019

Dispositif :Rejet

Sur les personnes

Président :M. MARTINEZ

Rapporteur :M. Marc AGNEL

Rapporteur public :M^{me} HAUDIER

Parties :SAS UTILIS c/ DIRECTION DE CONTROLE FISCAL EST

Texte intégral

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société par actions simplifiée (SAS) Utilis a demandé au tribunal administratif de Strasbourg de prononcer la décharge, en droits et pénalités, des suppléments d'impôt sur les sociétés et de retenue à la source qui lui ont été assignés au titre des années 2010, 2011 et 2012 et des droits supplémentaires de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge au titre de la période du 1^{er} juillet 2009 au 28 février 2013.

Par un jugement rendu sous le numéro 1703783 du 2 juillet 2019, le tribunal administratif de Strasbourg a rejeté cette demande.

Procédure devant la cour :

Par une requête enregistrée le 17 septembre 2019, la SAS Utilis, représentée par M^e D, demande à la cour :

1°) d'annuler ce jugement en tant qu'il rejette ses conclusions en matière d'impôt sur les sociétés et de retenue à la source;

2°) de prononcer la décharge des impositions contestées;

3°) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 3000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

— ayant refusé les redressements, sa comptabilité étant régulière, s'appuyant sur des contrats réguliers ainsi que des pièces justificatives, elle ne saurait supporter la charge de la preuve de l'existence de contreparties aux commissions qu'elle a versées aux sociétés Merrylight, Ticburn Services et Aeroworks; aux contraire, il incombe à l'administration de rapporter la preuve de l'absence de contrepartie, que cette contrepartie est dénuée d'intérêt ou que la rémunération en serait excessive, ce que le service n'a pas fait;

— s'agissant de la retenue à la source, les commissions ayant été régulièrement comptabilisées, il ne saurait y avoir lieu à constater un avantage occulte ce qui fait obstacle à l'application du 2 de l'article 119 bis du code général des impôts; en tout état de cause, le taux de 15/100 devait être appliqué au lieu de 15/85 appliqué par le service.

Par un mémoire en défense enregistré le 18 février 2020, le ministre de l'action et des comptes publics conclut au rejet de la requête.

Il soutient que les moyens soulevés ne sont pas fondés.

Vu :

— les autres pièces du dossier.

Vu :

— la convention conclue entre le gouvernement de la république française et le gouvernement du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu et sur les gains en capital, signée à Paris le 19 juin 2008 ;

— le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

— l'ordonnance n°2020-1402 et le décret n°2020-1406 du 18 novembre 2020 ;

— le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement convoquées à l'audience publique.

Ont été entendu au cours de l'audience publique :

— le rapport de M. A ;

— et les conclusions de M^{me} Haudier, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. La SAS Utilis, qui exerce une activité de conception, réalisation et commercialisation de matériels à usage militaire, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre de la période du 1^{er} juillet 2009 au 28 février 2013 à la suite de laquelle l'administration a, selon la procédure contradictoire de rectification, notamment, réintégré dans son bénéfice imposable et soumis à la retenue à la source frappant les versements effectués au profit de personnes établies à l'étranger, des commissions versées à des sociétés de droit britannique. Les impositions supplémentaires consécutives à cette procédure ont été mises en recouvrement le 29 janvier 2016 après avis de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires. La SAS Utilis a formé contre ces impositions deux réclamations préalables ayant donné lieu à une décision d'admission partielle du 15 septembre 2016 par laquelle l'administration a dégrèvé les rappels de taxe sur la valeur ajoutée ayant été initialement appliqués aux commissions litigieuses et à une décision de rejet du 6 juin 2017. Par le jugement attaqué du 2 juillet 2019, dont la SAS Utilis relève appel, le tribunal administratif de Strasbourg, après avoir constaté que les conclusions de la société étaient sans objet en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée, a rejeté ses demandes.

Sur l'impôt sur les sociétés :

2. En vertu des dispositions combinées du 1 de l'article 38 et de l'article 209 du code général des impôts, le bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises. Et aux termes de l'article 39 du même code, « 1. Le bénéfice net est établi sous

déduction de toutes charges () ». Ne peuvent être déduites du bénéfice net passible de l'impôt sur les sociétés les charges qui sont étrangères à une gestion commerciale normale. C'est au regard du seul intérêt propre de l'entreprise que doit être apprécié si des charges assumées par la contribuable en vue d'assurer certains avantages à d'autres sociétés correspondent à des actes de gestion commerciale anormale.

3. Si, en vertu des règles gouvernant l'attribution de la charge de la preuve devant le juge administratif, applicables sauf loi contraire, il incombe, en principe, à chaque partie d'établir les faits qu'elle invoque au soutien de ses prétentions, les éléments de preuve qu'une partie est seule en mesure de détenir ne sauraient être réclamés qu'à celle-ci. Il appartient, dès lors, au contribuable, pour l'application des dispositions précitées du code général des impôts, de justifier tant du montant des charges qu'il entend déduire du bénéfice net défini à l'article 38 du code général des impôts que de la correction de leur inscription en comptabilité, c'est-à-dire du principe même de leur déductibilité. Le contribuable apporte cette justification par la production de tous éléments suffisamment précis portant sur la nature de la charge en cause, ainsi que sur l'existence et la valeur de la contrepartie qu'il en a retirée. Dans l'hypothèse où le contribuable s'acquitte de cette obligation, il incombe ensuite au service, s'il s'y croit fondé, d'apporter la preuve de ce que la charge en cause n'est pas déductible par nature, qu'elle est dépourvue de contrepartie, qu'elle a une contrepartie dépourvue d'intérêt pour le contribuable ou que la rémunération de cette contrepartie est excessive.

4. Il ressort de la proposition de rectification du 20 décembre 2013 que la SAS Utilis a comptabilisé au compte 622207 « Agent commercial Afrique » et déduit de ses bénéfices imposables à l'impôt sur les sociétés, des sommes présentées comme des commissions d'apporteurs d'affaires versées aux sociétés de droit britannique Merrylight, Ticorn et Aeroworks à hauteur de 395 000 euros au titre de l'année 2010, 230 000 euros au titre de l'année 2011 et 196 133 euros au titre de l'année 2012. Ces écritures étaient appuyées, selon la proposition de rectification, des factures, de contrats et de divers courriers émanant principalement de M. C, représentant de la société en Afrique. Estimant que ces pièces n'étaient pas suffisamment précises et que ces commissions étaient dépourvues de contreparties pour la SAS Utilis, l'administration fiscale, après avoir mis en oeuvre l'assistance administrative auprès de l'administration fiscale britannique, a réintégré ces sommes dans ses bénéfices imposables.

5. Contrairement à ce que soutient la société requérante, il incombe au contribuable, en vertu des règles ci-dessus rappelées, de produire tous éléments suffisamment précis portant sur la nature de la charge en cause, ainsi que sur l'existence et la valeur de la contrepartie qu'il en a retirée. Si la société requérante soutient que son activité en Afrique lui impose d'avoir recours à des intermédiaires, elle ne justifie pas que les commissions litigieuses, calculées selon elle à proportion du chiffre d'affaires obtenu par les trois sociétés concernées, lui aurait permis de remporter des marchés et notamment pas ceux auxquels elle fait référence dans ses écritures. En réponse à la mesure d'instruction décidée par la cour, lui demandant de

produire les contrats conclus avec les trois sociétés britanniques, les copies des factures émises par celles-ci ainsi que les copies des courriers et messages commerciaux échangés avec elles, la SAS Utilis s'est bornée à produire les statuts de la société Aerowork et la copie d'un contrat signé avec une société Delmar International, sans rapport avec le présent litige. Ce faisant la société requérante ne met pas le juge d'appel en mesure d'exercer son contrôle. De son côté l'administration a obtenu de l'administration britannique l'indication que les sociétés litigieuses constituaient des entités dissimulant l'identité des véritables associés ou se trouvait pour l'une d'entre elles en sommeil. Il résulte en effet des informations transmises par l'administration fiscale britannique que les sociétés Merrylight et Ticorn Services sont des «nominees companies» servant à dissimuler l'identité des véritables associés tandis que la société Aeroworks n'avait plus aucune activité effective et que ces trois sociétés n'avaient disposé d'aucun moyen leur permettant de fournir les prestations litigieuses. Si la société requérante, qui ne dispose donc pas de factures suffisamment précises, se prévaut du démarchage commercial effectué par M. B, il résulte de ce qui a été dit ci-dessus que l'activité de cette personne ne saurait être attribuée aux trois sociétés britanniques en cause. Par suite, en l'absence de contrepartie, c'est à juste titre que l'administration a réintégré dans les bénéfices imposables de la SAS Utilis les sommes qu'elle avait comptabilisées en charges au titre de ces commissions dans des conditions étrangères à une gestion commerciale normale.

Sur la retenue à la source :

6. D'une part, aux termes de l'article 111 du code général des impôts : «Sont notamment considérés comme revenus distribués : () c. Les rémunérations et avantages occultes () ». Aux termes de l'article 119 bis du même code : « 2. Les produits visés aux articles 108 à 117 bis donnent lieu à l'application d'une retenue à la source dont le taux est fixé par l'article 187 lorsqu'ils bénéficient à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal ou leur siège en France ». Le 1 de l'article 48 de l'annexe II au CGI dispose : «La retenue à la source mentionnée au 2 de l'article 119 bis du CGI est liquidée sur le montant brut des revenus mis en paiement ».

7. D'autre part, aux termes de l'article 11 de la convention franco-britannique du 19 juin 2008 visée ci-dessus : «1. a) Les dividendes provenant d'un Etat contractant et payés à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat. / b) () les dividendes visés à l'alinéa a) du présent paragraphe sont aussi imposables dans le premier Etat, et selon la législation de cet Etat, mais si la personne qui les reçoit en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 15 % du montant brut des dividendes / 2. Le terme » dividendes «employé dans le présent article désigne les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur ou autres parts

bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que les revenus soumis au régime des distributions par la législation fiscale de l'Etat contractant dont la société distributrice est un résident ».

En ce qui concerne l'existence de revenus distribués sous forme de rémunérations et d'avantages occultes :

8. Il résulte de ce qui a été dit ci-dessus que c'est à bon droit que l'administration a réintégré dans les bénéfices imposables de la SAS Utilis les sommes litigieuses, cette dernière ne justifiant pas de la correction de leur inscription en comptabilité. Par suite, la SAS Utilis n'est pas fondée à soutenir que la comptabilisation des sommes versées ferait obstacle à la constatation de rémunérations ou d'avantages occultes, imposables en tant que revenus distribués, dès lors que les écritures qu'elle a passées ne permettent pas de déterminer l'objet des dépenses correspondantes.

En ce qui concerne l'assiette de la retenue à la source :

9. Lorsque la personne qui assure le paiement des revenus visés par le 2 de l'article 119 bis du CGI n'a pas opéré la retenue à la source prévue par cet article ou ne l'a pas versée au Trésor, le montant brut des revenus mis en paiement sur lequel doit être appliquée la retenue à la source comprend, en plus des produits effectivement versés au bénéficiaire, un montant égal à l'avantage résultant, pour ce dernier, de ce que la somme reçue n'a pas supporté la retenue, sous réserve de la faculté offerte au bénéficiaire par l'article L 77 du LPF de demander l'application du mécanisme dit de la «cascade» aux conditions du reversement prévues par cet article. La circonstance que l'établissement payeur a dû prendre à sa charge le montant de la retenue à la source à la suite d'un contrôle fiscal demeure sans incidence sur la détermination de l'assiette de celle-ci. Par suite, la SAS Utilis n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que le service a pris en compte cet avantage dans la base de calcul de la retenue à la source à laquelle il l'a assujettie en fixant le montant à 15/85 des commissions litigieuses.

10. Il résulte de tout ce qui précède que la SAS Utilis n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement du 2 juillet 2019, le tribunal administratif de Strasbourg a rejeté sa demande. Par suite, sa requête d'appel doit être rejetée en toutes ses conclusions y compris celles tendant à l'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

Article 1^{er} : La requête de la SAS Utilis est rejetée.

Article 2 : Le présent arrêt sera notifié à la SAS Utilis et au ministre de l'économie, des finances et de la relance.

N°19NC02834