

**N° 281033**  
**SA GUERLAIN**

**10<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> sous-sections réunies**  
**Séance du 7 mars 2008**  
**Lecture du 11 avril 2008**

## **CONCLUSIONS**

**Melle C. VEROT, Commissaire du Gouvernement**

Pour assurer son développement en Asie, la société Guerlain avait créé une filiale implantée à Hong-Kong, la société Guerlain Asia Pacific Limited, détenue à 99,99 %. Cette filiale disposait elle-même de succursales dans les différents pays de la région, notamment en Australie et à Singapour. Ces succursales étaient chargées d'assurer la distribution exclusive des produits Guerlain fabriqués en France par la société mère.

Au début des années 1990, les deux succursales d'Australie et de Singapour se sont développées rapidement, leur chiffre d'affaire était en augmentation, mais elles accumulaient des pertes. La société mère a alors décidé de leur venir en aide, et en 1990 elle a octroyé un abandon de créance de 5 millions de francs à la succursale d'Australie, puis en 1991 un abandon de créance de 7,8 millions de francs à la succursale de Singapour. L'administration fiscale a considéré qu'il y avait là un transfert de bénéfices à l'étranger au sens de l'article 57 du CGI et elle a réintégré ces sommes dans les bénéfices de la SA Guerlain. Le tribunal administratif de Paris a accordé à la SA Guerlain la décharge des impositions supplémentaires, mais celles-ci ont été rétablies sur l'appel du ministre par la cour administrative d'appel de Paris (11 mars 2005, RJF 6/05 n° 539, concl. F. Bataille au BDCF 6/05 n° 71).

La cour a reconnu que les deux succursales chargées de la distribution des produits Guerlain dans leur pays respectifs connaissaient des difficultés financières. Elle a également constaté que le choix de la SA Guerlain de soutenir directement ces deux succursales pouvait s'expliquer par le souci d'assurer la pérennité de ces distributeurs sur deux marchés présentant un caractère stratégique, tout en permettant à la filiale de Hong-Kong de conserver des fonds propres pour implanter des nouveaux comptoirs en Chine et à Taïwan et donc développer les marchés des produits Guerlain en Asie. Néanmoins, la cour a jugé que les abandons de créance constituaient un transfert de bénéfices dès lors que les résultats consolidés de la filiale de Hong-Kong étaient demeurés bénéficiaires malgré les difficultés financières des deux succursales et lui avaient permis de verser à la société mère des dividendes significatifs.

En cassation, la SA Guerlain invoque un moyen d'erreur de droit qui comporte plusieurs branches, ainsi qu'un moyen d'erreur de qualification juridique des faits.

Tout d'abord, la cour aurait commis une erreur de droit en inversant la charge de la preuve et en omettant de rechercher l'existence de contreparties suffisantes à l'abandon de créance.

L'article 57 du CGI, rendu applicable en matière d'impôt sur les sociétés par l'article 209, prévoit que les bénéfices indirectement transférés par une entreprise française à une entreprise qu'elle contrôle et qui est située hors de France, doivent être réintégrés dans les résultats imposables de l'entreprise française. Un abandon de créance, ou plus généralement toute aide accordée par une société mère à l'une de ses filiales à l'étranger, peut constituer un transfert de bénéfices au sens de l'article 57. Cependant, il n'y a transfert de bénéfices que si l'aide n'a pas été consentie dans le cadre d'une gestion commerciale normale : la jurisprudence admet ainsi qu'une société mère puisse accorder une aide à caractère commercial à sa filiale à l'étranger, afin de maintenir et de développer ses débouchés (Plén. 30 mars 1987, SA Labo-Industries, RJF 5/87 n° 589, concl. B. Martin-Laprade). Elle peut également accorder une aide à caractère financier, afin d'éviter la défaillance de sa filiale et préserver son propre renom (11 février 1994, SA Les éditions Jean-Claude Lattès, RJF 4/94 n° 396, chron. G. Goulard). Dans les deux cas, l'aide doit répondre à l'intérêt propre de l'entreprise exploitée en France.

Le caractère normal de ces aides est apprécié dans les mêmes conditions que s'il s'agissait d'avantages de même nature consentis à des filiales françaises. Par contre, l'application de l'article 57 fait jouer des règles de charge de la preuve différentes de celles applicables en matière d'acte anormal de gestion : dès lors que l'administration établit l'existence d'un lien de dépendance entre la société française et la société bénéficiaire de l'aide et l'existence d'un avantage accordé par la première à la seconde, il découle de l'article 57 une présomption de transfert de bénéfice, qu'il appartient à la société requérante de combattre en apportant la preuve que les avantages consentis ont été justifiés par l'obtention de contreparties favorables à sa propre exploitation (27 juillet 1988, Sté Boutique 2M, RJF 10/88 n°1139, concl. O. Fouquet ; 8 juillet 2005, SA Vetter, RJF 8-9/05 n° 893, concl. L. Vallée au BDCF 8-9/05 n° 108).

Contrairement à ce que soutient la SA Guerlain, l'administration fiscale n'avait donc pas à apporter la preuve de ce que les abandons de créance consentis ne relevaient pas d'une gestion commerciale normale. La cour, qui a rappelé la présomption de transfert de bénéfices résultant de l'article 57, n'a pas commis d'erreur de droit.

En second lieu, la cour aurait commis une erreur de droit, parce qu'elle aurait appliqué à une aide à caractère commercial les conditions de déductibilité régissant les aides à caractère financier. Selon la SA Guerlain, la cour aurait refusé la déduction des abandons de créance parce qu'ils auraient permis à la filiale de retrouver un actif net positif et donc qu'ils auraient valorisé les participations détenues par la mère dans la filiale. Or, une aide à caractère commercial est déductible sans qu'il y ait lieu de rechercher ses effets sur l'actif net de la filiale (Plén. 27 novembre 1981, RJF 1/82 n° 7 concl. J-F. Verny). Mais la cour n'est pas allée rechercher les effets des abandons de créance sur l'actif net de la filiale : elle s'est bornée à constater que la filiale de Hong-Kong n'était pas en difficulté et n'avait donc pas besoin d'aide.

En troisième lieu, la cour aurait commis une erreur de droit en appréciant la normalité de l'aide au niveau de la filiale et non au niveau des deux succursales. Effectivement, la cour a reconnu les difficultés financières des deux succursales, mais elle a

refusé la déduction des abandons de créance au motif que la filiale qui détenait ces deux succursales ne connaissait, elle, aucune difficulté.

A l'appui de ce moyen, la SA Guerlain invoque votre arrêt de Section du 16 mai 2003, Sté Télécoise (RJF 7/03 n° 823, chron. L. Olléon, concl. M-H. Mitjavile au BDCF 7/03 n° 91), par lequel vous avez jugé qu'une société mère peut déduire de ses résultats les aides qu'elle consent à une succursale située à l'étranger avec laquelle elle entretient des relations commerciales. La SA Guerlain en conclut que les aides d'une société mère à une succursale à l'étranger seraient déductibles, qu'il s'agisse de succursales qu'elle détient directement, ou de succursales qu'elle détient indirectement par l'intermédiaire de filiales.

Mais cette assimilation nous paraît hasardeuse : la portée de l'arrêt Sté Télécoise est d'admettre qu'un abandon de créance puisse être accordé à une succursale implantée à l'étranger alors même que celle-ci n'a pas une personnalité juridique distincte de la société qui accorde l'abandon. Par rapport à la configuration particulière de l'arrêt Sté Télécoise, l'affaire que vous avez à examiner aujourd'hui se présente de manière beaucoup plus simple, puisqu'il ne s'agit pas d'un abandon à soi-même, mais d'un abandon consenti à une filiale.

Sur le plan économique et sur le plan comptable, les succursales d'Australie et de Singapour forment avec la filiale de Hong-Kong une société unique dont les résultats sont consolidés. Ainsi, les deux abandons de créance consentis directement par la SA Guerlain aux succursales, constituent en fait des aides accordées à la filiale qui détient les succursales.

La société Guerlain soutient néanmoins que la normalité de l'aide devait s'apprécier au niveau des succursales dans la mesure où celles-ci étaient dotées de la personnalité fiscale. Effectivement, l'administration fiscale ne conteste pas que les deux succursales constituaient des établissements stables fiscalement indépendants de la filiale de Hong-Kong où s'applique apparemment un principe de territorialité de l'impôt similaire à celui en vigueur en France. Fiscalement, les abandons de créance consentis aux succursales ont probablement été intégrés dans les résultats des succursales taxés dans leur pays d'implantation.

Cependant, il n'en demeure pas moins que ces aides sont venues abonder les résultats de la filiale hongkongaise et que la nécessité de ces aides, donc leur normalité, doit être appréciée au niveau de l'entité économique que constitue la filiale. Des considérations d'optimisation fiscale, comme par exemple le fait que l'autonomie fiscale des deux succursales n'autorisait peut-être pas la filiale à leur accorder des aides en franchise de l'impôt dû à Hong-Kong, ne suffit pas à justifier l'octroi d'une aide par la mère française si la filiale disposait de ressources suffisantes pour soutenir ses propres succursales.

La cour n'a donc pas commis d'erreur de droit lorsqu'elle a pris en compte la situation financière de la filiale pour apprécier la normalité des aides consenties par la mère. Cela ne signifie d'ailleurs pas que la cour pouvait faire abstraction de la situation des deux succursales, comme on va le voir à l'examen des moyens qui suivent.

La SA Guerlain soutient enfin que la cour n'aurait pas tiré les conséquences légales de ses propres constatations et commis une erreur de qualification juridique des faits, en admettant l'intérêt commercial de la société mère à aider les deux succursales, mais en refusant de reconnaître le caractère normal des abandons de créance.

La cour a effectivement reconnu l'intérêt commercial que la SA Guerlain pouvait avoir à aider les deux succursales, intérêt que l'administration fiscale admet d'ailleurs bien

volontiers. Par contre, elle a estimé que la filiale détentrice des deux succursales n'avait pas besoin d'une aide de la société mère, puisque ses résultats consolidés demeuraient positifs et qu'elle avait même pu distribuer à la mère des dividendes.

Cette motivation n'est pas entachée de contradiction de motifs, puisqu'une aide ne peut être considérée comme normale que si elle répond à l'intérêt propre de la société qui la consent mais aussi, bien sûr, que si elle répond à un besoin chez l'entreprise qui en bénéficie.

La SA Guerlain fait valoir, néanmoins, que l'aide accordée par la mère était nécessaire pour assurer la pérennité des deux succursales qui distribuaient ses produits sur deux marchés présentant un caractère stratégique, tout en permettant à la filiale de Hong-Kong de conserver des fonds propres pour implanter de nouveaux comptoirs en Chine et à Taïwan. Ainsi, bien que la filiale ne connaissait pas de difficultés financières immédiates, les abandons de créance répondaient tout de même à un véritable besoin de sa part en même temps qu'à l'intérêt commercial propre de la société mère.

L'argument nous paraît pertinent. En effet, à la différence des aides à caractère financier, l'octroi d'une aide à caractère commercial n'est pas subordonnée à un péril financier du côté de la société qui en bénéficie. Les aides commerciales doivent surtout apporter des contreparties commerciales suffisantes pour la société qui les accorde.

Dans ses conclusions sur l'arrêt du 30 mars 1987, Sté Labo-Industries qui a consacré la possibilité de déduire une aide à caractère commercial versée par une société mère française à une filiale étrangère, B. Martin-Laprade avait tenté de théoriser les cas dans lesquels une telle aide pourrait être regardée comme déductible. Il proposait d'admettre en déduction les aides versées à une filiale assurant la distribution des produits de la mère, dès lors que les avantages accordés n'excéderaient pas ce qui aurait normalement été consenti à un client extérieur au groupe pour maintenir ce débouché. Selon lui, un producteur français ne commettrait jamais un acte de gestion anormal en accordant à son distributeur étranger des avantages lui permettant d'équilibrer une activité de distribution qui, sinon, aurait connu un déficit d'exploitation. La nécessité d'une aide pour équilibrer chez la fille l'activité de commercialisation des produits de la mère pourrait être établie par des éléments de comptabilité analytique si la filiale exerçait d'autres activités que celle intéressant directement la mère.

L'hypothèse envisagée par B. Martin-Laprade est très proche de la présente affaire. La filiale de Hong-Kong assurait, par l'intermédiaire de ses deux succursales, une activité de commercialisation des produits de la mère qui subissait des pertes d'exploitation. Cette activité était stratégique sur le plan commercial pour la mère à laquelle elle rapportait un chiffre d'affaire substantiel et en forte croissance (18 MF en 1989, 31 MF en 1992). La mère avait donc un intérêt commercial à soutenir sa filiale pour qu'elle continue à assumer cette activité qui n'était, pour cette dernière, pas profitable. Par ailleurs, la création par la filiale de nouvelles succursales dans d'autres pays de la région était susceptible d'ouvrir pour la mère de nouveaux débouchés et répondait donc aussi à son intérêt commercial.

Ainsi, dans la mesure où la SA Guerlain aurait été capable de démontrer, grâce à des éléments financiers appropriés, la nécessité d'accorder des aides à sa filiale pour lui permettre de préserver l'activité de distribution des deux succursales et en même temps de se développer dans d'autres pays, il nous semble que les abandons de créance auraient pu être regardés comme répondant à une gestion normale pour la société mère. A cet égard, la seule

circonstance que la filiale n'était pas elle-même en situation de difficulté financière n'aurait pas suffi à justifier la solution retenue par la cour.

Cependant, la cour a également retenu que la filiale avait versé des dividendes à la société mère d'un montant de 3,4 millions de francs en 1989 et 6,5 millions de francs en 1992. Ce versement de dividendes ôte toute crédibilité à l'argument selon lequel la filiale ne pouvait combler les pertes des succursales parce qu'elle devait conserver ses fonds propres pour ses projets de développement dans la région. Dans ces conditions, la cour pouvait se fonder à la fois sur l'absence de difficultés financières de la filiale et sur le versement de ces dividendes sans commettre d'erreur de qualification juridique des faits ou de contradiction de motifs. Nous vous proposerons donc de rejeter le pourvoi, y compris la demande de frais au titre de l'article L.761-1 du CJA.

PCMNC au rejet du pourvoi.