

C.E. 25 janvier 1989
N° 49847
Société HEMPEL PEINTURES
MARINE FRANCE
c. Ministre de l'Economie, des
Finances et du Budget

DOSSIERS BREVETS 1990 .V.7

GUIDE DE LECTURE

**REDEVANCES DE LICENCES DE
FABRICATION VERSEES PAR UNE
SOCIETE FRANCAISE A SA
SOCIETE-MERE ETRANGERE :**

CONDITIONS DE DEDUCTIBILITE

I - LES FAITS

- 1964 : La société HEMPEL PEINTURES MARINE FRANCE, qui est détenue indirectement à 98 % par le groupe danois HEMPEL, conclut avec la société HEMPEL'S MARINE PAINTS, dont le siège est au Danemark, une convention de fabrication et de vente exclusives en France de peinture et vernis marins conçus selon les formules et techniques fournies par la société danoise. Cette convention impose par ailleurs à la société française de soumettre au contrôle de la société danoise ses produits, ses prix de vente et sa comptabilité. Le taux de redevance est de 3 % du chiffre d'affaires hors taxes réalisé dans le secteur des peintures marines par la société française.

- : A la suite d'une vérification fiscale, l'administration réintègre dans le résultat imposable de HEMPEL PEINTURES MARINE FRANCE la quote-part des redevances versées par cette société en 1976 et 1977 et relatives à ses ventes de peintures industrielles.

- : L'administration rejette la réclamation de HEMPEL PEINTURES MARINE FRANCE. Cette dernière saisit le Tribunal administratif d'Amiens.

- 8 février 1983 : Le Tribunal administratif d'Amiens rejette la réclamation de la société.

- 8 avril 1983 : Appel auprès du Conseil d'Etat de la société HEMPEL PEINTURES MARINE FRANCE.

- 25 janvier 1989 : Le Conseil d'Etat confirme la décision du Tribunal administratif d'Amiens.

II - LE DROIT

Le Conseil d'Etat juge que les redevances versées par une société française à sa société-mère étrangère au titre de la fabrication et de la vente de peintures industrielles ne sont pas déductibles de son résultat imposable lorsque, d'une part, le contrat en vigueur entre les deux sociétés ne couvre que le secteur des peintures et vernis marins et que, d'autre part, la société française ne fournit pas la preuve que la société étrangère lui avait fourni une assistance effective dans le secteur des peintures industrielles.

A - LE PROBLEME

1°) Prétentions des parties

- a) Le demandeur (société HEMPEL PEINTURES MARINE FRANCE)

soutient que, si l'activité de fabrication et commercialisation de peintures industrielles a bien été créée par elle seule et se situe hors du champ de la convention de 1964, en revanche sa réussite dans ce secteur résulte de la réputation de la marque HEMPEL et de l'assistance technique fournie par HEMPEL'S MARINE PAINTS.

- b) Le défendeur (Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget)

soutient, à titre principal, que les redevances versées par HEMPEL PEINTURES MARINE FRANCE au titre de l'activité de fabrication et de commercialisation de peintures industrielles ne sont pas déductibles en vertu des dispositions de l'article 238 A du Code général des impôts et, à titre subsidiaire, en vertu de celles de l'article 57 du même Code.

2°) *Enoncé du problème*

Les redevances versées par une société française au groupe danois auquel elle appartient, au titre de la fabrication et de la commercialisation de peintures industrielles entrent-elles dans le champ des articles 238 A et 57 du C.G.I. ? Si tel est le cas, par quels moyens la société française peut-elle établir que ces redevances ont une contrepartie effective et que leur montant n'est pas excessif ?

B - LA SOLUTION

1°) *Enoncé de la solution*

"Considérant qu'en se bornant à faire valoir qu'au Danemark le taux de l'impôt sur les sociétés serait de 37 %, le Ministre Chargé du Budget ne justifie pas que la société HEMPEL'S MARINE PAINTS est soumise à un "régime fiscal privilégié" ; que, dans ces conditions, la société HEMPEL PEINTURES MARINE FRANCE est fondée, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens qu'elle soulève quant à l'applicabilité des dispositions de l'article 238 A, à soutenir que, contrairement à ce qu'a jugé le Tribunal administratif, les redevances qu'elle a payées à la société danoise n'entraient pas dans le champ d'application de cet article et qu'ainsi c'est à tort que les impositions contestées ont été fondées sur ses dispositions.

(...)

Considérant qu'aux termes de l'article 57, applicable en matière d'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 209 du Code : "*Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités...*" ; que ces dispositions, sous réserve que l'administration ait établi l'existence d'un lien de dépendance entre l'entreprise située en France et l'entreprise située hors de France, ainsi que des majorations ou minorations du prix ou des moyens analogues de transfert de bénéfices, instituent une présomption pesant sur l'entreprise passible de l'impôt

sur les sociétés, laquelle ne peut obtenir, par la voie contentieuse, la décharge ou la réduction de l'imposition établie en conséquence qu'en apportant la preuve des faits dont elle se prévaut pour démontrer qu'il n'y a pas eu transfert de bénéfices.

Considérant que le Ministre soutient en l'espèce, sans être contredit, que le capital de la société HEMPEL PEINTURES MARINE FRANCE est détenu indirectement à 98 % par le groupe HEMPEL dont le principal dirigeant est membre de son Conseil d'administration ; qu'il résulte de l'instruction que la convention conclue en 1964 entre la société danoise et la société française à l'effet de conférer à celle-ci l'exclusivité de la fabrication et de la vente en France des peintures et vernis marins conçus selon les formules et techniques fournis par le laboratoire de la société danoise lui impose de soumettre au contrôle de cette dernière ses produits, les prix pratiqués ainsi que sa comptabilité ; que la circonstance que la société française aurait néanmoins conservé en fait une totale liberté commerciale et financière ne fait obstacle à ce que l'administration soit regardée comme ayant apporté, par les éléments dont elle se prévaut, la preuve de l'existence d'un lien de dépendance entre la société française et la société danoise.

Considérant que l'administration a admis en l'espèce que les redevances, calculées sur la base de 3 % du chiffre d'affaires hors taxes réalisé dans le secteur des peintures marines par la société française, en application de la convention de 1964, avaient une contrepartie qui justifiait leur versement à la société danoise ; que les impositions contestées procèdent seulement de la réintégration de la fraction des redevances versées qui correspond à la part du chiffre d'affaires hors taxes que la société française a réalisé dans son secteur de peintures industrielles ; que l'administration établit, à due concurrence, l'existence d'un versement constituant un transfert au sens de l'article 57 précité ;

Considérant que la société HEMPEL PEINTURES MARINE FRANCE ne conteste pas que ce secteur a été créé par elle seule et en dehors des prévisions de la convention de 1964 ; que, si elle soutient qu'elle n'aurait pu pénétrer le marché correspondant sans le préjugé favorable que lui assurait la marque HEMPEL et que les résultats obtenus dans son secteur des peintures industrielles sont le fait de l'aide technique que la société danoise lui aurait assurée, elle ne fournit pas, à l'appui de ses allégations, de précisions suffisantes pour que celles-ci puissent être retenues ; que, dès lors, elle n'apporte pas la preuve qui lui incombe, que la partie des redevances dont l'administration a refusé la déduction a été versée dans son propre intérêt commercial ; qu'il suit de là que les réintégrations opérées ont un fondement légal ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la société HEMPEL PEINTURES MARINE FRANCE n'est pas fondée à se plaindre de ce que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif d'Amiens a rejeté sa demande".

2°) *Commentaire de la solution*

a) L'arrêt du Conseil d'Etat du 25 janvier 1989 est une application intéressante des dispositions des articles 238 A et 57 du C.G.I. On rappellera que ces articles, qui sont deux "piliers" du dispositif législatif contre l'évasion et la fraude fiscales internationales, ont pour principale spécificité le renversement de la charge de la preuve. Dès lors que l'administration démontre que l'entreprise, établie en France, et qui a effectué certains types de paiements (tels que des versements au titre de la licence ou de l'acquisition de droits de propriété industrielle) au bénéfice d'une personne située à l'étranger, entre dans le champ d'application de ces deux articles ou de l'un d'entre-eux, la charge de la preuve est renversée : il incombe alors au débiteur de ces paiements d'établir que ceux-ci sont justifiés et ne sont pas excessifs, l'administration quant à elle n'ayant plus à démontrer que les paiements en cause n'ont pas de contrepartie ou qu'ils sont excessifs.

b) Le Conseil d'Etat a, à la différence du Tribunal administratif d'Amiens, rejeté le moyen principal de l'administration, reposant sur l'article 238 A du C.G.I. Cet article dispose notamment :

"Les (...) redevances de cession ou concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabrique, procédés, ou formules de fabrication et autres droits analogues ou les rémunérations de services, payés ou dus par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en France à des personnes physiques ou morales qui sont domiciliées ou établies dans un Etat étranger ou un territoire situé hors de France et y sont soumises à un régime fiscal privilégié, ne sont admis comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt que si le débiteur apporte la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré.

Pour l'application de l'alinéa qui précède, les personnes sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'Etat ou le territoire considéré si elles n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus notablement moins élevés qu'en France".

L'administration a indiqué dans une instruction du 26 juin 1975 ¹ que le service, à titre de règle pratique, peut présumer être en présence d'un régime fiscal privilégié, lorsque le bénéficiaire des paiements est soumis, pour les revenus en cause ainsi que pour ses autres profits professionnels, à un prélèvement fiscal global inférieur d'au moins un tiers au taux normal de l'impôt français sur les sociétés. Le Conseil d'Etat ne s'est jamais prononcé sur le bien-fondé de ce critère d'application déterminé par l'administration. Si, dans l'ensemble, la jurisprudence de la Haute Assemblée relative à l'article 238 A du C.G.I. est assez libérale pour les entreprises, cette jurisprudence concerne à chaque fois la situation d'une société française et d'une société étrangère en cause : chaque arrêt n'a pas ainsi valeur de précédent pour d'autres sociétés, même si celles-ci sont dans une situation assez proche de celle d'un litige précédent. Le Conseil d'Etat a jugé, dans l'arrêt HEMPEL PEINTURES MARINE FRANCE, que le Danemark, où le taux d'impôt sur les sociétés est de 37 %, ne peut être considéré comme un pays à fiscalité privilégiée. Outre le fait que Monsieur Ph. Martin, dans ses conclusions sous cet arrêt, a relevé que l'écart entre ce taux d'imposition et le taux normal d'impôt sur les sociétés en France est inférieur à un tiers, on notera que le rattachement, qu'avait effectué l'administration, du Danemark à la catégorie des Etats à fiscalité privilégiée peut apparaître surprenant : le Danemark a la réputation d'être un pays où le poids des prélèvements fiscaux est lourd. L'administration n'apportant aucune preuve quant à un régime d'imposition privilégiée dont bénéficierait la société HEMPEL'S MARINE PAINTS, son argumentation quant à l'application de l'article 238 A ne pouvait qu'être rejetée.

c) A titre subsidiaire, le Ministre soutenait que le dispositif de l'article 57 du C.G.I. était applicable. Il s'agissait d'une substitution de base légale, le Ministre n'ayant pas invoqué cet article lors de la procédure devant le Tribunal administratif. Cette substitution de base légale était possible, la société requérante en étant informée et pouvant critiquer le bien-fondé de l'argumentation ministérielle développée à titre subsidiaire.

Pour pouvoir mettre en application le dispositif de l'article 57 du C.G.I., l'administration doit démontrer l'existence d'un lien de dépendance entre l'entreprise française et l'entreprise étrangère, ainsi que celle d'un avantage consenti par l'entreprise française à cette dernière. Une fois que l'existence du lien de dépendance et celle de l'avantage consenti ont été établies par l'administration, il y a renversement de la charge de la preuve : il appartient alors à l'entreprise de démontrer, pour éviter l'application des sanctions fiscales, que l'avantage consenti répond à des nécessités commerciales réelles. Dans l'arrêt ici étudié, l'existence du lien de dépendance était incontestable, HEMPEL'S MARINE PAINTS détenant indirectement 98 % du capital de HEMPEL PEINTURES MARINE FRANCE et son principal dirigeant étant membre du conseil d'administration de la société française. L'avantage consenti à la société danoise était également incontestable, le

¹. B.O.D.G.I. 4C-8-75.

contrat de 1964 ne couvrant pas le secteur des peintures industrielles, aucun avenant n'ayant par ailleurs été apporté à ce contrat et l'affirmation de l'existence d'une aide technique fournie par la société danoise à la société française dans le secteur des peintures industrielles n'étant pas appuyée d'éléments suffisants de preuve. La société française n'établissant pas que l'avantage octroyé à la société danoise répondait à des nécessités commerciales (ceci aurait été fort difficile, compte tenu des courants d'affaires existant entre les deux sociétés), la réintégration dans le résultat imposable en France de la quote-part des redevances correspondant aux ventes de peintures industrielles était ainsi justifiée.

d) On notera enfin que la société requérante soutenait que, la Commission départementale des Impôts n'ayant pas été saisie, la charge de la preuve incombait à l'administration. Ce moyen, présenté pour la première fois en appel et reposant sur une cause juridique distincte de celle des moyens présentés devant le Tribunal administratif, constituait selon le Conseil d'Etat, une demande nouvelle, irrecevable en appel. L'article L 199 C du Livre des procédures fiscales, issu de l'article 81-III de la loi n° 86-1317 du 30 décembre 1986, modifié par l'article 93 de la loi n° 87-1060 du 30 décembre 1987 et l'article 14-IV de la loi n° 87-1127 du 31 décembre 1987, autorise les contribuables à invoquer tout moyen nouveau devant une juridiction administrative jusqu'à la clôture de l'instruction. Il peut apparaître surprenant que, dès lors, le Conseil d'Etat n'ait pas admis la conclusion nouvelle portant sur la régularité de la procédure d'imposition. L'eût-il fait, il n'est pas certain que ce moyen de la société requérante aurait été jugé pertinent.

Jean-Luc Pierre

N° 49 847

société "HEMPEL PEINTURES
MARINE FRANCE"

M. Dulong
Rapporteur

M. Ph. Martin
Commissaire du Gouvernement

Séance du 12 décembre 1988
Lecture du 25 janvier 1989

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Conseil d'Etat statuant au Contentieux,
(Section du Contentieux, 9ème et 8ème
sous-sections réunies),

Sur le rapport de la 9ème sous-section
de la Section du Contentieux,

Vu la requête sommaire et le mémoire complémentaire, enregistrés les 8 avril 1983 et 8 août 1983 au secrétariat du Contentieux du Conseil d'Etat, présentés pour la société "HEMPEL PEINTURES MARINE FRANCE", société anonyme dont le siège social est à Saint-Crépin Ibouvillers (60149), représentée par ses dirigeants en exercice, et tendant à ce que le Conseil d'Etat :

1°- annule le jugement du 8 février 1983 par lequel le tribunal administratif d'Amiens a rejeté sa demande qui tendait à la décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des années 1976 et 1977 dans les rôles de la commune de Saint-Crépin,

2°- lui accorde la décharge, en droits et pénalités, des impositions contestées,

.....
Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le code des tribunaux administratifs ;

Vu le code général des impôts ;

Vu l'ordonnance du 31 juillet 1945 et le décret du 30 septembre 1953 ;

Vu la loi du 30 décembre 1977 ;

Vu l'article 81-III de la loi n° 86-1317 du 30 décembre 1986 modifié par l'article 93 de la loi n° 87-1060 du 30 décembre 1987 ;

Après avoir entendu :

- le rapport de M. Dulong, Maître des requêtes,

- les observations de la S.C.P. Delaporte, Briard, avocat de la société anonyme "HEMPEL PEINTURES MARINE FRANCE",

- les conclusions de M. Ph. Martin, Commissaire du gouvernement ;

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

Considérant qu'il ressort de l'examen du dossier de première instance que la société anonyme "HEMPEL PEINTURES MARINE FRANCE" n'a pas présenté, à l'appui de ses conclusions, de moyens relatifs à la procédure d'imposition ; que si, devant le tribunal administratif, elle a soutenu que, "la commission départementale n'ayant pas été saisie, c'est à l'administration qu'incombe la charge de la preuve", elle n'a pas, ce faisant, contesté la régularité de la procédure appliquée pour établir les impositions contestées mais seulement fait valoir un moyen qui, touchant à la charge de la preuve, se rattache au bien-fondé de l'imposition ; que, dès lors, les moyens relatifs à la régularité de la procédure d'imposition qu'elle développe devant le Conseil d'Etat sont présentés pour la première fois en appel ; qu'en invoquant ces moyens, qui ne sont pas d'ordre public et reposent sur une cause juridique distincte de celle sur laquelle se fondaient les moyens articulés devant les premiers juges, la requérante a émis des prétentions qui constituent une demande nouvelle, laquelle n'est pas recevable en appel ;

Sur le bien-fondé des impositions :

Considérant que les suppléments d'impôt sur les sociétés auxquels la société "HEMPEL PEINTURE MARINE FRANCE" a été assujettie au titre de 1976 et 1977 résultent de la réintégration dans ses résultats des exercices clos au cours desdites années de sommes, s'élevant respectivement à 126 314 F et 249 408 F, qu'elle en a déduites comme redevances versées à la société "Hempel's Marine Paints", dont le siège est au Danemark ;

Considérant qu'aux termes de l'article 238 A du code général des impôts : "Les ... redevances de cession et de concession de licence d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabriques, procédés et formules de fabrication et autres droits analogues ou les rémunérations de services payés ou dus par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en France à des personnes physiques ou morales qui sont domiciliées ou établies dans un Etat étranger ... et y sont soumises à un régime fiscal privilégié, ne sont admis comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt que si le débiteur apporte la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré. - Pour l'application de l'alinéa qui précède, les personnes sont

regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'Etat ... considéré ... si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus notablement moins élevés qu'en France" ; qu'il résulte de ces dispositions que, lorsqu'elle s'en prévaut pour écarter la déduction de certaines dépenses, l'administration fiscale doit justifier que le bénéficiaire/des sommes versées est soumis, hors de France, à un "régime fiscal privilégié" ;

Considérant qu'en se bornant à faire valoir qu'au Danemark le taux de l'impôt sur les sociétés serait de 37 %, le ministre chargé du budget ne justifie pas que la société "Hempel's Marine Paints" est soumise à un "régime fiscal privilégié" ; que, dans ces conditions, la société "HEMPEL PEINTURES MARINE FRANCE" est fondée, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens qu'elle soulève quant à l'applicabilité des dispositions de l'article 238-A, à soutenir que, contrairement à ce qu'a jugé le tribunal administratif, les redevances qu'elle a payées à la société danoise n'entraient pas dans le champ d'application de cet article et qu'ainsi c'est à tort que les impositions contestées ont été fondées sur ses dispositions ;

Considérant, toutefois, que, devant le Conseil d'Etat, pour justifier le bien-fondé des impositions, le ministre chargé du budget soutient, à titre subsidiaire, que les impositions litigieuses sont légalement fondées en vertu des dispositions de l'article 57 du code général des impôts ; qu'il est en droit de le faire, dès lors que cette substitution de base légale peut être opérée sans priver le contribuable des garanties de la procédure d'imposition, ce qui est le cas en l'espèce ;

Considérant qu'aux termes de l'article 57, applicable en matière d'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 209 du code : "Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités..." ; que ces dispositions, sous réserve que l'administration ait établi l'existence d'un lien de dépendance entre l'entreprise située en France et l'entreprise située hors de France ainsi que des majorations ou minorations du prix ou des moyens analogues de transfert de bénéfices, instituent une présomption pesant sur l'entreprise passible de l'impôt sur les sociétés, laquelle ne peut obtenir, par la voie contentieuse, la décharge ou la réduction de l'imposition établie en conséquence qu'en apportant la preuve des faits dont elle se prévaut pour démontrer qu'il n'y a pas eu transfert de bénéfices ;

Considérant que le ministre soutient en l'espèce, sans être contredit, que le capital de la société "HEMPEL PEINTURES MARINE FRANCE" est détenu indirectement à 98 % par le groupe Hempel dont le principal dirigeant est membre de son conseil d'administration ; qu'il résulte de l'instruction que la convention conclue en 1964 entre la société danoise et la société française à l'effet de conférer à celle-ci l'exclusivité de la fabrication et de la vente en France des peintures et vernis marins conçus selon les formules et techniques fournis par le laboratoire de la société danoise lui impose de soumettre au contrôle de cette dernière ses produits, les prix pratiqués ainsi que sa comptabilité ; que la circonstance que la société française aurait néanmoins conservé en fait une totale liberté commerciale et financière ne fait pas obstacle à ce que l'administration soit regardée comme ayant apporté, par les

éléments dont elle se prévaut, la preuve de l'existence d'un lien de dépendance entre la société française et la société danoise ;

Considérant que l'administration a admis en l'espèce que les redevances, calculées sur la base de 3 % du chiffre d'affaires hors taxes réalisé dans le secteur des peintures marines par la société française, en application de la convention de 1964, avaient une contrepartie qui justifiait leur versement à la société danoise ; que les impositions contestées procèdent seulement de la réintégration de la fraction des redevances versées qui correspond à la part du chiffre d'affaires hors taxes que la société française a réalisé dans son secteur de peintures industrielles ; que l'administration établit, à due concurrence, l'existence d'un versement constituant un transfert au sens de l'article 57 précité ;

Considérant que la société "HEMPEL PEINTURES MARINE FRANCE" ne conteste pas que ce secteur a été créé par elle seule et en dehors des prévisions de la convention de 1964 ; que, si elle soutient qu'elle n'aurait pu pénétrer le marché correspondant sans le préjugé favorable que lui assurait la marque "Hempel" et que les résultats obtenus dans son secteur des peintures industrielles sont le fait de l'aide technique que la société danoise lui aurait assurée, elle ne fournit pas, à l'appui de ses allégations, de précisions suffisantes pour que celles-ci puissent être retenues ; que, dès lors, elle n'apporte pas la preuve, qui lui incombe, que la partie des redevances dont l'administration a refusé la déduction a été versée dans son propre intérêt commercial ; qu'il suit de là que les réintégrations opérées ont un fondement légal ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la société "HEMPEL PEINTURES MARINE FRANCE" n'est pas fondée à se plaindre de ce que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif d'Amiens a rejeté sa demande ;

DECIDE :

Article 1er : La requête de la société "HEMPEL PEINTURES MARINE FRANCE" est rejetée.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à la société "HEMPEL PEINTURES MARINE FRANCE" et au ministre délégué auprès du ministre d'Etat, ministre de l'économie, des finances et du budget, chargé du budget.