



## CAA de LYON, 5ème chambre, 21/12/2023, 21LY02821, Inédit au recueil Lebon

CAA de LYON - 5ème chambre

Lecture du jeudi 21 décembre 2023

N° 21LY02821

Inédit au recueil Lebon

Président  
M. BOURRACHOT

Rapporteur public  
Mme LE FRAPPER

Rapporteur  
Mme Pascale DECHE

Avocat(s)  
SELARL CARA AVOCATS

### Texte intégral

#### **RÉPUBLIQUE FRANÇAISE AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS**

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure

La SASU Sumitomo Chemical Agro Europe a demandé au tribunal administratif de Lyon de prononcer la décharge, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquels elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2010, 2011 et 2012, ainsi que des retenues à la source mises à sa charge au titre des années 2010 et 2011 à raison des distributions opérées au profit de la société Valent Biosciences Corporation.

Par un jugement n° 1909917-1910206 du 22 juin 2021, le tribunal administratif de Lyon a rejeté sa demande.

Procédure devant la cour

Par une requête enregistrée le 18 août 2021, la SASU Sumitomo Chemical Agro Europe, représentée par Me Wilhelm, demande à la cour :

1°) d'annuler ce jugement du tribunal administratif de Lyon du 22 juin 2021 ;

2°) de la décharger des impositions et pénalités susmentionnées ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat, une somme de 6 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- la méthode de la marge nette, acceptable dans son principe, ne peut servir à tester l'activité dite de " Formulation ", étrangère aux références comparables utilisées ;

- elle ne peut pas plus servir à tester l'activité dite " Bromuconazole " ;

- l'application d'une marge globale, toute activité confondue, serait plus appropriée ;

- la référence à la médiane des comparables pour étalonner le transfert indirect de bénéfice qui ne saurait être automatique n'est pas justifiée, en l'espèce ;

- elle est fondée à se prévaloir du § 270 de la doctrine référencée BOI-BIC-BASE-80-10-10 du 18 février 2014 ainsi que des travaux de l'OCDE et de la commission européenne concernant les prix de transfert ;

- les pénalités de l'article 1728 du code général des impôts ne sont pas justifiées.

Par un mémoire enregistré le 24 mai 2022, le ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique conclut au rejet de la requête.

Il soutient qu'aucun des moyens soulevés par la requérante n'est fondé.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative ;

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ;

Après avoir entendu au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Dèche, présidente assesseuse,
- les conclusions de Mme Le Frapper, rapporteure publique,
- les observations de Me Wilhelm, représentant la SASU Sumitomo Chemical Agro Europe ;

Considérant ce qui suit :

1. La société par actions simplifiée unipersonnelle (SASU) Sumitomo Chemical Agro Europe, qui est une filiale du groupe japonais Sumitomo Chemical Company Ltd exerce une activité de distribution, en Europe, des produits chimiques et biologiques destinés à l'agriculture biologique (insecticides, fongicides, herbicides, etc...) qui lui sont fournis par sa société mère, en ce qui concerne les produits chimiques et par la société américaine Valent Biosciences Corporation, sa société sœur, en ce qui concerne les produits biologiques. La SASU Sumitomo Chemical Agro Europe a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011. Par des propositions de rectification des 4 août 2014 et 18 septembre 2014, l'administration lui a notifié des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés au titre des exercices clos en 2010 et 2011, ainsi que des rappels de retenue à la source pour les mêmes années, qui ont été assortis de la majoration de 10 % prévue à l'article 1728 du code général des impôts. La SASU Sumitomo Chemical Agro Europe relève appel du jugement du 22 juin 2021 par lequel le tribunal administratif de Lyon a rejeté sa demande tendant à la décharge de ces impositions et pénalités.

2. Aux termes de l'article 57 du code général des impôts, applicable en matière d'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 209 du même 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 bénéficiaires 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 (...) ". Aux termes de l'article L. 13 AA du livre des procédures fiscales : " I. - Les personnes morales établies en France : a) Dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes ou l'actif brut figurant au bilan est supérieur ou égal à 400 millions d'euros, ou b) Détenant à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, plus de la moitié du capital ou des droits de vote d'une entité juridique - personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable établie ou constituée en France ou hors de France - satisfaisant à l'une des conditions mentionnées au a, ou c) Dont plus de la moitié du capital ou des droits de vote est détenue, à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, par une entité juridique satisfaisant à l'une des conditions mentionnées au a, ou d) (Périmé) e) Appartenant à un groupe relevant du régime fiscal prévu à l'article 223 A ou à l'article 223 A bis du même code lorsque ce groupe comprend au moins une personne morale satisfaisant l'une des conditions mentionnées aux a, b, c ou d, doivent tenir à disposition de l'administration une documentation permettant de justifier la politique de prix de transfert pratiquée dans le cadre de transactions de toute nature réalisées avec des entités juridiques liées au sens du 12 de l'article 39 du même code établies ou constituées hors de France, ci-après désignées par les termes : " entreprises associées" "

3. Les dispositions précitées de l'article 57 du code général des impôts instituent, dès lors que l'administration établit l'existence d'un lien de dépendance et d'une pratique entrant dans leurs prévisions, une présomption de transfert indirect de bénéficiaires qui ne peut utilement être combattue par l'entreprise imposable en France que si celle-ci apporte la preuve que les avantages qu'elle a consentis ont été justifiés par l'obtention de contreparties.

4. Il résulte de ces dispositions que, lorsqu'elle constate que les prix facturés à une entreprise établie en France par une entreprise étrangère qui lui est liée sont supérieurs à ceux pratiqués, soit par cette entreprise avec d'autres clients dépourvus de liens de dépendance avec elle, soit par des entreprises similaires exploitées normalement avec des clients dépourvus de liens de dépendance, sans que cet écart ne s'explique par la situation différente de ces clients, l'administration doit être regardée comme établissant l'existence d'un avantage qu'elle est en droit de réintégrer dans les résultats de l'entreprise établie en France, sauf pour celle-ci à justifier que cet avantage a eu pour elle des contreparties aux moins équivalentes.

5. D'une part, la requérante ne conteste pas l'existence d'un lien de dépendance au sens de l'article 57 du code général des impôts avec sa société mère, le groupe japonais Sumitomo Chemical Company Ltd, et la société américaine Valent Biosciences Corporation, appartenant au même groupe, auprès desquelles elle s'approvisionnait au cours des exercices en litige. D'autre part, il résulte de l'instruction que la société Sumitomo Chemical Agro Europe perçoit de la part de la société Sumitomo Chemical Company Ltd une rémunération basée sur une marge brute de 15 % après déduction des frais d'emballage ou de formulation et autres frais accessoires, fixée par un contrat conclu au cours du mois de janvier 2006. Elle perçoit, de la part de la société Valent Biosciences Corporation une rémunération basée sur une marge brute de 1 %, fixée par un contrat conclu au cours du mois de janvier 2011. Pour démontrer que la société Sumitomo Chemical Agro Europe percevait de la part de chacune de ces sociétés une rémunération inférieure à celle qu'aurait perçue une entreprise similaire exploitée normalement, l'administration a, au titre de la méthode transactionnelle de la marge nette fondée sur les profits

réalisés, retenu un panel de vingt-six sociétés, réputées comparables issues du panel des trente-six sociétés figurant dans la documentation remise par la société afin de justifier de sa politique de prix de transfert en vertu des dispositions précitées de l'article L. 13 AA du livre des procédures fiscales. L'administration en a retenu que leur taux de marge nette compris entre 2,54 % et 5,57 % pour 2010 et entre 2,07 % et 5,36 % en 2011, correspondait à des taux nettement supérieurs à ceux de la société Sumitomo Chemical Agro Europe qui étaient compris entre - 3,49 % et + 0,23 % au titre de l'exercice clos en 2010, et entre - 1,78 % et + 0,22 %, au titre de l'exercice clos en 2011. Pour calculer le montant des rectifications, l'administration s'est fondée sur la médiane de l'intervalle interquartile des comparables pour déterminer le taux de marge nette de pleine concurrence à retenir qui s'est révélée être ainsi de 3,94 % au titre de l'année 2010 et de 3,58 % au titre de l'année 2011. Enfin, après avoir déterminé l'écart entre les chiffres d'affaires évalués par le biais de la marge de pleine concurrence et les chiffres d'affaires déclarés pour chaque courant d'affaires, l'administration a réintégré les sommes obtenues dans les bases soumises à l'impôt sur les sociétés de la requérante, au titre de chacun des exercices concernés.

6. En premier lieu, la requérante fait valoir que l'échantillon constitué par l'administration qui ne comprend que des sociétés engagées dans des activités de pure distribution, ne permet pas de rendre compte de son activité de formulation et de vente de produits provenant de la société Sumitomo Chemical Company Ltd, laquelle comporte des risques différents de ceux d'un simple distributeur. En particulier, elle souligne que, dans le cadre de son rôle de formulation et vente de produits fournis par la société Sumitomo Chemical Company Ltd, elle assume la responsabilité quant à la qualité des produits formulés et la conformité des étiquettes des produits aux autorisations de mise sur le marché délivrées. Elle en déduit, en se fondant sur les montants figurant dans la proposition de rectification du 4 août 2014, que le taux de marge nette n'aurait pas dû être calculé sur une base de chiffre d'affaires de 29 365 459 euros en 2010 et 36 449 941 euros en 2011, au titre des courants de produits provenant de la société Sumitomo Chemical Company Ltd, mais sur 4 320 558 euros en 2010 et 5 179 413 euros en 2011. Si de telles différences notables, seraient, en principe, ainsi que le soutient la société requérante, de nature à justifier des ajustements pour tenir compte des spécificités de la société requérante susceptibles d'exercer une influence sur son taux de marge, elle n'apporte aucun élément permettant d'apprécier l'incidence concrète de ces différences sur les taux de marge et notamment si les prix de revente des produits fournis par cette société étaient modulés suivant les fonctions de formulation exercées, alors que, dès le départ, elle s'est appuyée sur un taux de marge de valeur brute déterminé globalement, par un contrat conclu avec cette société, lequel n'a procédé à aucune segmentation des activités dont la distinction est désormais revendiquée. Par ailleurs, la requérante n'apporte pas plus en appel qu'en première instance, des noms de sociétés pouvant être intégrées au panel de comparables, compte tenu de leur activité de formulation, alors que contrairement à ce qu'elle soutient, l'administration a apprécié la marge transactionnelle nette, en segmentant ces différentes activités. Dans ces conditions, et à défaut de tout élément permettant d'évaluer la nature et le coût des différences de fonctions qui existeraient entre ces différents flux d'activité, compte tenu notamment des actifs utilisés et des risques supportés, et par conséquent d'apprécier l'existence, le cas échéant, de différences telles qu'elles priveraient la comparaison de pertinence faute de pouvoir être corrigées de manière appropriée, la requérante, en se bornant à se prévaloir de manière générale des différences fonctionnelles, et à demander, le retrait pur et simple du chiffre d'affaires lié à cette activité de formulation, du chiffre d'affaire global ayant permis le calcul du taux de marge nette, n'est pas fondée à soutenir que l'administration n'apporte pas la preuve qui lui incombe.

7. En deuxième lieu, il résulte de l'instruction, et notamment de la proposition de rectification du 4 août 2014 que, pour évaluer les montants des marges nettes dégagées par les courants d'affaires exercés par la requérante avec les sociétés Sumitomo Chemical Company Ltd, et Valent Biosciences Corporation, l'administration a distingué les chiffres d'affaires réalisés en fonction des trois types de flux, intitulés, " formulation ", " achats reventes " et " prestations/AMM ". Si la requérante fait valoir, sans être contredite, que cette dernière catégorie correspond à la production, la formulation et la vente d'un produit qui lui est propre, sans lien avec le groupe, le bromuconazole, faisant l'objet d'un courant d'affaires avec des sociétés tierces, sans rapport avec l'appréciation du montant des prix de transfert il résulte de l'instruction, et notamment des observations de la société requérante à la proposition de rectification en date du 6 octobre 2014, que l'évaluation des marges nettes d'exploitation après exclusion des dépenses liées au bromucozanole, s'établit à - 2,41 % pour 2010 et - 1,08 % pour 2011, soit à des niveaux nettement inférieurs à l'intervalle de pleine concurrence retenu par l'administration. Dès lors, et ainsi que l'ont constaté les premiers juges, la prise en compte de cette activité, n'a pas dans les circonstances de l'espèce, été de nature à vicier la méthode retenue par l'administration pour évaluer l'intervalle de pleine concurrence. En revanche, ainsi que le soutient la requérante, les chiffres d'affaires liés à cette activité ne pouvaient être pris en compte dans les calculs du montant des rehaussements. Il suit de là que l'administration fiscale n'était pas fondée à réintégrer dans les bénéfices de la requérante, sur le fondement des dispositions précitées de l'article 57 du code général des impôts, les sommes dont les montants ne sont pas contestés, de 320 651 euros et de 265 095 euros, correspondant à l'exclusion des flux liés au bromucozanole, respectivement au titre des exercices clos en 2010 et 2011. Par suite, la base de l'impôt sur les sociétés fixée à la société Sumitomo Chemical Agro Europe au titre de chacun des exercices clos en 2010 et 2011 doit être réduite des sommes respectives de 320 651 euros et de 265 095 euros.

8. En troisième lieu, la requérante critique le choix retenu par l'administration pour calculer les rectifications en litige, de la médiane, comme marge de pleine concurrence alors que, selon elle, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) précise que " tout point de l'intervalle est conforme au principe de pleine concurrence. ". Toutefois, il résulte de l'instruction que les taux de marge nette, reconstitués par l'administration, pratiqués par la société Sumitomo Chemical Agro Europe envers les sociétés Sumitomo Chemical Company Ltd et Valent Biosciences Corporation représentent respectivement -3,49 % et +0,23 %, au titre de l'année 2010, et -1,78 % et +0,22 %, au titre de l'année 2011, soit, des valeurs situées en dessous de l'intervalle interquartile des marges des sociétés effectuant des opérations de même nature dans des

conditions comparables sur le marché libre, intervalle qui peut être retenu comme espace de pleine concurrence, ainsi que l'admet la requérante. Si la requérante fait valoir que le choix effectué par l'administration de retenir la médiane de l'intervalle interquartile, pour calculer les rehaussements litigieux ne repose sur aucune justification tenant notamment aux modalités de son fonctionnement, alors que les principes directeurs de l'OCDE énoncent que tout point de l'intervalle retenu est conforme au principe de pleine concurrence, il résulte de l'instruction que les marges nettes dégagées sur les courants d'affaires avec les sociétés Sumitomo Chemical Company Ltd et Valent Biosciences Corporation se sont révélées non seulement inférieures à la plus basse des données de l'intervalle de pleine concurrence, mais aussi aux minimales " extrêmes " de l'échantillon constatées à 1,06 % pour 2010 et 0,84 % pour 2011. De son côté, en se bornant à faire valoir que les marges de 2,54 % et 2,07 % constitutives des premiers quartiles viennent déjà la placer au-dessus de six sociétés des deux panels pour 2010 et 2011, et alors qu'il ne résulte pas de l'instruction que l'administration aurait fait une application automatique et dénuée de toute appréciation des circonstances des transactions concernées, de la médiane de l'intervalle interquartile, la requérante ne justifie, quant à elle, d'aucune circonstance spécifique permettant d'établir que l'administration, compte tenu des transactions en litige, aurait dû s'écarter de cette marge médiane dont l'application est d'ailleurs préconisée par l'OCDE en matière de prix de transfert, comme permettant de calculer le montant des rectifications et de limiter les marges d'approximation par rapport à un point se situant à l'une ou l'autre des limites extrêmes de cet intervalle, doit être regardée comme le point de l'intervalle qui reflète le mieux les faits et les circonstances des transactions concernées.

9. En dernier lieu, la société requérante n'est pas fondée à se prévaloir, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, du § 270 de la doctrine référencée BOI-BIC-BASE-80-10-10 du 18 février 2014, qui ne donne pas une interprétation différente de celle dont il vient d'être fait application. Elle n'est pas plus fondée à se prévaloir des travaux de l'OCDE et de la commission européenne concernant les prix de transfert qui ne constituent pas une interprétation formelle d'un texte fiscal au sens des dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales.

Sur les majorations :

10. Aux termes de l'article 1728 du code général des impôts : " 1. Le défaut de production dans les délais prescrits d'une déclaration ou d'un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt entraîne l'application, sur le montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration ou de l'acte déposé tardivement, d'une majoration de : / a. 10 % en l'absence de mise en demeure ou en cas de dépôt de la déclaration ou de l'acte dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ; (...) ".

11. Il résulte de l'instruction que les droits établis par l'administration fiscale au titre des retenues à la source des années 2010 et 2011 ont été majorés de la pénalité de 10 % pour absence de déclaration prévue à l'article 381 A de l'annexe III au code général des impôts.

12. La requérante soutient que les majorations qui lui ont été appliquées ont un caractère automatique qui excède l'objectif que cet article est censé poursuivre, à défaut pour le contribuable d'avoir endossé le comportement que cette sanction est censée réprimer. Toutefois, les dispositions précitées proportionnent la majoration aux agissements commis par le contribuable en prévoyant que son montant est fixé en pourcentage des droits éludés. Il ressort en outre des dispositions de l'article 1728 que les taux de majoration appliqués varient selon que le défaut de déclaration dans le délai a été constaté sans mise en demeure de l'intéressé ou après une ou deux mises en demeure infructueuses, de sorte que la loi elle-même a ainsi assuré, dans une certaine mesure, la modulation des peines en fonction de la gravité des comportements réprimés. Il s'ensuit que le moyen tiré du caractère automatique de l'application d'une majoration de 10 % ne peut qu'être écarté.

13. Il résulte de tout ce qui précède que la société Sumitomo Chemical Agro Europe est seulement fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Lyon a rejeté sa demande tendant à la décharge des rappels d'impôts sur les sociétés découlant de la réintégration des sommes de 320 651 euros et de 265 095 euros, dans ses résultats imposables au titre, respectivement des exercices clos en 2010 et 2011.

Sur les frais liés au litige :

14. Dans les circonstances de l'espèce, il n'y a pas lieu de mettre à la charge de l'Etat la somme que sollicite la société Sumitomo Chemical Agro Europe sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

Article 1er : Les bases imposables à l'impôt sur les sociétés de la société Sumitomo Chemical Agro Europe au titre des exercices clos en 2010 et 2011 sont réduites, respectivement des montants de 320 651 euros et de 265 095 euros.

Article 2 : La société Sumitomo Chemical Agro Europe est déchargée des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2010 et 2011, des retenues à la source mises à sa charge au titre années 2010 et 2011 et des pénalités correspondantes en conséquence de la réduction de ses bases d'imposition telle que définie à l'article 1er ci-dessus.

Article 3 : Le jugement n° 1909917-1910206 du 22 juin 2021 du tribunal administratif de Lyon est réformé en ce qu'il a de contraire au présent arrêt.

Article 4 : Le surplus des conclusions de la requête est rejeté.

Article 5 : Le présent arrêt sera notifié à la société Sumitomo Chemical Agro Europe et au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique.

Délibéré après l'audience du 7 décembre 2023 à laquelle siégeaient :

M. Bourrachot, président de chambre,

Mme Dèche, présidente assesseure,

Mme Rémy-Néris, première conseillère.

Rendu public par mise à disposition au greffe, le 21 décembre 2023.

La rapporteure,  
P. DècheLe président,  
F. Bourrachot  
La greffière,  
A-C. Ponnelle

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique, en ce qui le concerne, ou à tous commissaires de justice à ce requis, en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.

Pour expédition,  
La greffière,  
2  
N° 21LY02821  
ar

Analyse

▼ **Abstrats**