



CAA de PARIS, 9ème chambre, 27/06/2024, 21PA01277, Inédit au recueil Lebon

CAA de PARIS - 9ème chambre

Lecture du jeudi 27 juin 2024

N° 21PA01277

Inédit au recueil Lebon

Président

M. CARRERE

Rapporteur public

M. SIBILLI

Rapporteur

M. Vladan MARJANOVIC

Avocat(s)

CMS BUREAU FRANCIS LEFEBVRE

Texte intégral

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

Par une première requête, la société anonyme Engie a demandé au tribunal administratif de Montreuil de prononcer le dégrèvement des sommes de 1 050 181 euros au titre de la retenue à la source pour l'année 2012, de 947 096 euros au titre de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises pour l'année 2012, de 10 385 101 euros au titre de l'impôt sur les sociétés pour l'année 2012, ainsi que d'ordonner le rétablissement des déficits groupe reportables à hauteur de 8 702 053 euros au titre du déficit d'ensemble de l'exercice 2011, 25 503 184 euros au titre du déficit d'ensemble de l'exercice 2012, la création d'un complément de déficit au titre de l'exercice 2012 de 403 064 euros, assorties des intérêts moratoires et afférents sur le fondement de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales.

Par un jugement n° 1812789 en date du 14 janvier 2021, le tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande.

Par une seconde requête, la société Engie a demandé au tribunal administratif de Montreuil, d'une part, de prononcer la décharge, en droits, pénalités et intérêts de retard, des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés, de contributions sociales et de contribution exceptionnelle sur cet impôt, des retenues à la source, des rappels de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises mis à sa charge au titre des exercices 2012 à 2014, et, d'autre part, de prononcer le rétablissement du déficit reportable du groupe fiscalement intégré dont elle est à la tête, à hauteur de 722 972 euros au titre de l'exercice 2012, de 22 234 811 euros au titre de l'exercice 2013, et de 20 983 409 euros au titre de l'exercice 2014.

Par un jugement n° 1910220 en date du 25 juillet 2022, le tribunal administratif de Montreuil a réduit, à hauteur de la somme de 13 496 007 euros, la base d'imposition de la société Engie à l'impôt sur les sociétés et à la contribution sociale au titre de l'exercice clos en 2014, prononcé la décharge correspondante et rejeté le surplus de la demande.

Procédure devant la Cour :

I - Par une première requête et des mémoires, enregistrés les 12 mars 2021, 26 janvier 2022, 5 février 2024 et 15 mars 2024 sous le numéro 21PA01277, la société Engie, représentée par Mes Austry, Gelin et Le Boulanger, avocats, demande à la Cour :

1°) d'annuler le jugement n° 1812789 en date du 14 janvier 2021 du tribunal administratif de Montreuil ;

2°) d'ordonner la décharge des rectifications proposées au titre des exercices 2011 et 2012 et le rétablissement des déficits groupe constatés au titre des mêmes exercices ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 10 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- l'administration et le jugement attaqué se fondent sur une analyse fonctionnelle erronée du dispositif " single voice " mis en place par la société et ses filiales, qui a une fonction d'équilibrage du portefeuille GNL des filiales ; cette analyse erronée repose sur une confusion des activités en cause, qui ne sont ni connexes, ni intégrées, et procède d'une confusion entre le marché Spot de GNL et la possibilité pour des opérateurs de réaliser des opérations de diversion de méthaniers ; les fonctions exercées par la société se limitent à un rôle de prestataire de services comparable à celui d'un courtier ; l'analyse est également erronée quant aux actifs nécessaires, l'activité " single voice " ne mobilisant aucun actif essentiel dans la chaîne de valeur du GNL ; l'analyse est également erronée quant à l'appréciation de la répartition des risques, l'activité commerciale exercée ne générant aucun risque significatif au niveau de la requérante ;

- elle a contesté la méthode appliquée par l'administration, contrairement à ce qu'a estimé le tribunal, au prix d'une dénaturation des faits ;

- le tribunal a entaché sa décision d'erreur de droit en considérant que l'administration rapportait la preuve qui lui incombe de l'existence d'un transfert de bénéfices à l'étranger, au sens de l'article 57 du code général des impôts, alors que le service ne démontre pas que la méthode appliquée par la contribuable était inappropriée, que la méthode que lui-même a mise en œuvre était appropriée et qu'aucun élément comparable n'est apporté à l'appui du calcul du redressement ;

- la méthode mise en œuvre par le service comporte des erreurs de calcul, en ce qu'elle procède d'un double comptage de cargos au titre de l'exercice 2011 et qu'elle est erronée sur le calcul du partage de marge, et ne permet pas de quantifier un prix de pleine concurrence.

Par un mémoire en défense, enregistré le 4 novembre 2021, le ministre de l'économie, des finances et de la relance conclut au rejet de la requête.

Il fait valoir qu'aucun des moyens soulevés n'est fondé.

II - Par une seconde requête, et des mémoires, enregistrés les 23 septembre 2022, 14 septembre 2023 et 5 février 2024 sous le numéro 22PA04298, la société Engie, représentée par Mes Austry, Gelin et Le Boulanger, avocats, demande à la Cour :

1°) d'annuler l'article 3 du jugement n° 1910220 en date du 25 juillet 2022 du tribunal administratif de Montreuil ;

2°) de prononcer la décharge des suppléments d'impôt sur les sociétés, contribution sociale et contribution exceptionnelle, retenues à la source et CVAE, ainsi que des intérêts et majorations y afférents, mis à sa charge au titre des années 2012, 2013 et 2014, à hauteur de 738 202 euros au titre de la retenue à la source 2013, 625 012 euros au titre de la retenue à la source 2014, 713 105 euros au titre de la CVAE 2013, 53 253 euros au titre de la CVAE 2014 et 8 673 880 euros au titre des suppléments d'impôt sur les sociétés, contribution sociale et contribution sociale mis à sa charge, en tant que société mère du groupe d'intégration fiscale ENGIE, au titre des exercices 2012, 2013 et 2014, diminué des décharges en droits, pénalités et intérêts de retard correspondant à la réduction de la base d'imposition au titre de l'année 2014 d'une somme de 13 496 007 euros en application des articles 1er et 2 du jugement attaqué ;

3°) de prononcer le rétablissement des déficits d'ensemble du groupe d'intégration fiscale ENGIE reportables, à hauteur de 722 972 euros au titre du déficit d'ensemble de l'exercice 2012, 22 234 811 euros au titre du déficit d'ensemble de l'exercice 2013 et 20 983 409 euros au titre du déficit d'ensemble de l'exercice 2014, diminué des montants correspondants au rétablissement dudit déficit reportable en application de l'article 2 du jugement attaqué ;

4°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 10 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

S'agissant des rectifications fondées sur les dispositions de l'article 57 du code général des impôts :

- elle reprend les moyens développés dans l'instance n° 21PA01277 ;

- en outre, le résultat négatif dégagé sur l'exercice 2014 par la mise en œuvre de la méthode utilisée par l'administration démontre son inanité.

S'agissant des rectifications fondées sur les dispositions de l'article 209 B du code général des impôts :

- le régime anti-abus de l'article 209 B du code général des impôts n'est pas applicable aux bénéfices réalisés par les sociétés UPLHC I et UPLHC II, en l'absence de régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du code général des impôts ;
- subsidiairement, elle entre dans les prévisions de la clause de sauvegarde prévue au III de l'article 209 B du code général des impôts et a droit, en application du 5 du I du même article, à l'imputation des retenues à la source opérées au Pakistan sur les dividendes versés par la société Uch Power Ltd.

Par un mémoire en défense, enregistré le 26 juin 2023, le ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique conclut au prononcé d'un non-lieu à statuer à hauteur des sommes dégrévées en cours d'instance et au rejet du surplus des conclusions de la requête.

Il fait valoir :

- qu'un dégrèvement global de 293 619 euros est accordé à la société requérante au titre des suppléments d'impôt sur les sociétés et de contributions additionnelles mis à sa charge à raison de la réintégration, dans ses bases imposables, sur le fondement de l'article 209 B du code général des impôts, de sa quote-part des résultats de la société UPLHC-I ; que l'abandon de ce chef de rectification entraîne le rétablissement du stock de déficits existants de 607 518 euros pour 2012, 195 539 euros pour 2013 et augmente le déficit de l'exercice 2014 d'un montant de 944 952 euros ; qu'il y a lieu de constater un non-lieu à statuer à concurrence de ces montants ;
- que les conclusions à fin de décharge du rappel de CVAE relatif à l'année 2014 et de rétablissement, à concurrence de 13 496 007 euros, du déficit reportable de l'exercice clos en 2014 sont sans objet et par suite irrecevables, l'administration ayant exécuté le jugement attaqué sur ces points ;
- que, pour le reste, aucun des moyens soulevés n'est fondé.

Vu les autres pièces des dossiers.

Vu :

- la convention signée le 15 juin 1994 entre la France et le Gouvernement de la République islamique du Pakistan en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Marjanovic ;
- les conclusions de M. Sibilli, rapporteur public ;
- et les observations de Me Le Boulanger, pour la SA Engie.

Considérant ce qui suit :

1. A l'issue d'opérations de contrôle successives visant la SA Engie, portant sur la période du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2014, l'administration fiscale a notamment, d'une part, remis en cause, sur le fondement des dispositions de l'article 57 du code général des impôts, la politique de prix de transfert pratiquée par la société vérifiée au titre des opérations d'achats et ventes " spot " de gaz naturel liquéfié (GNL) effectuées au profit de ses filiales luxembourgeoise (GDF Suez LNG Supply, dite " GSLS ") et américaine (GDF Suez Gas North America dite " GSGNA ") et, d'autre part, réintégré dans ses résultats imposables au titre des exercices clos en 2012 et 2013, sur le fondement des dispositions des articles 209 B du code général des impôts, les quotes-parts lui revenant des résultats des sociétés caïmanaises UPLHC-I et UPLHC-II. Par demandes présentées les 14 septembre 2018 et 19 septembre 2019, la SA Engie a sollicité du tribunal administratif de Montreuil la décharge des impositions résultant de ces rectifications. En ce qu'ils emportent rejet de ces demandes, elle relève régulièrement appel des jugements n° 1812789 et n° 1910220 rendus par cette juridiction.

2. Les requêtes nos 21PA01277 et 22PA04298 visées ci-dessus ont trait au même contribuable, présentent à juger des questions en partie identiques et ont fait l'objet d'une instruction commune. Par suite, il y a lieu d'en prononcer la jonction et d'y statuer par un même arrêt.

Sur l'étendue du litige :

3. Il résulte de l'instruction que par décisions du 26 juin 2023, postérieures à l'introduction de la requête n° 22PA04298, l'administrateur général des finances publiques chargé de la direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) a, en conséquence de l'abandon des rectifications relatives aux résultats de la société UPLHC-I d'une part, prononcé un dégrèvement d'un montant global de 293 619 euros des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contributions additionnelles assignées à la société Engie au titre des exercices clos en 2012 et 2013 et, d'autre part, fixé aux montants respectifs de 607 518 euros, 195 539 euros et 944 952 euros les montants des déficits reportables au titre des exercices clos en 2012, 2013 et 2014. Il n'y a ainsi plus lieu de statuer sur les conclusions de la requête n° 22PA04298 dans cette mesure.

Sur la recevabilité des conclusions de la requête n° 22PA04298 :

4. Il résulte de l'instruction que par décisions du 19 septembre 2022, antérieures à l'introduction de la requête n° 22PA04298, l'administrateur général des finances publiques chargé de la DVNI a, en exécution du jugement n° 1910220 du tribunal administratif de Montreuil en date du 25 juillet 2022, d'une part, prononcé un dégrèvement d'un montant global de 59 790 euros des rappels de CVAE assignés à la société Engie au titre de l'exercice clos en 2014 et, d'autre part, rehaussé d'une somme de 13 496 007 euros le montant du déficit reportable au titre du même exercice. Il s'ensuit que les conclusions de la requête n° 22PA04298 sont, dans cette mesure, sans objet et par suite irrecevables.

Sur la régularité des jugements attaqués :

5. Dans le cadre de l'effet dévolutif, le juge d'appel, qui est saisi du litige, se prononce non sur les motifs du jugement de première instance mais directement sur les moyens mettant en cause la régularité et le bien-fondé des impositions en litige. Par suite, si la SA Engie soutient que les premiers juges ont entaché leurs jugements d'erreurs de droit, de tels moyens qui ne critiquent pas la régularité des jugements, sont inopérants.

Sur le bien-fondé des impositions :

En ce qui concerne les rectifications fondées sur les dispositions de l'article 57 du code général des impôts :

6. 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 (...) ". Ces dispositions instituent, dès lors que l'administration fiscale établit l'existence d'un lien de dépendance et d'une pratique entrant dans les prévisions de l'article 57 du code général des impôts, 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.

7. Lorsqu'elle constate que les prix facturés par une entreprise établie en France à une entreprise étrangère qui lui est liée sont inférieurs à ceux pratiqués par des entreprises similaires exploitées normalement, c'est-à-dire dépourvues de liens de dépendance, 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 française, sauf pour celle-ci à justifier que cet avantage a eu pour elle des contreparties aux moins équivalentes. À défaut d'avoir procédé à une telle comparaison, l'administration n'est, en revanche, pas fondée à invoquer la présomption de transfert de bénéficiaires ainsi instituée mais doit, pour démontrer qu'une entreprise a consenti une libéralité en facturant des prestations à un prix insuffisant, établir l'existence d'un écart injustifié entre le prix convenu et la valeur vénale du bien cédé ou du service rendu.

8. Il résulte de l'instruction que la SA Engie, holding d'un groupe international issu de la fusion des groupes Gaz de France et Suez et exerçant une activité opérationnelle active dans le domaine de la vente d'énergie à des clients particuliers et entreprises, a disposé, jusqu'en 2018, d'une division dédiée à la gestion du gaz naturel liquéfié (GNL), intégrant la société appelante alors dénommée GDF Suez et ses filiales américaine (GDF Suez Gas North America LLC, dite GSGNA) et luxembourgeoise (GDF Suez LNG Supply SA, dite GSLS) et dont l'activité consistait à acheter, transporter au moyen de navires méthaniers et vendre des volumes de cette ressource, en s'appuyant sur des contrats d'approvisionnement à long terme et des contrats de vente à moyen et long terme détenus en propre par chacune des trois entités du groupe. Par ailleurs, aux fins de gérer les imprévus ponctuels et aléas au moment des livraisons et d'écouler des volumes résiduels, un

dispositif conventionnel dit " single voice " a été formalisé par trois contrats intra-groupe ou " services agreements ", dont un contrat de service " scheduling ", relatif à l'organisation et au suivi du chargement, déchargement et transport du GNL, un contrat de service " shipping ", relatif à l'organisation et au suivi de la maintenance, de la réparation et de la mise en conformité de la flotte de méthaniers et un contrat de service " achat et vente de cargo " portant sur les opérations d'achat ou de vente effectuées sur le marché comptant, dit " marché spot ", par la société holding en tant qu'unique intermédiaire de ses filiales.

9. A l'occasion de contrôles successivement diligentés sur la période du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2014, l'administration fiscale a considéré que les prestations facturées par la SA Engie à ses filiales GSGNA et GSLS au titre de ce dispositif " single voice ", sur la base de leur prix de revient majoré d'une marge de 10 %, conformément à des contrats de prestations de services (" services agreement ") en dates, respectivement, du 1er novembre 2006 et du 10 février 2010, étaient inférieures à un prix de pleine concurrence correspondant à la mise en œuvre de la méthode transactionnelle du partage des bénéfices et a réhaussé, en conséquence, les résultats imposables de la société Engie à hauteur des montants de 8 702 050 euros, 52 122 432 euros et 44 078 542 euros au titre des exercices respectivement clos en 2011, 2012 et 2013.

10. Pour asseoir sa position, l'administration fiscale a écarté l'analyse fonctionnelle présentée par la contribuable au soutien de sa politique de prix de transfert, fondée sur le postulat que les contrats d'approvisionnement à long terme détenus en propre par chacune des sociétés du groupe, conclus avec ses propres fournisseurs, constituaient l'actif principal mis en œuvre dans le cadre des opérations d'achat et de vente sur le marché spot, pour lui substituer une analyse fonctionnelle mettant en évidence le rôle prépondérant de la société holding, excédant celui d'un courtier classique, et l'insuffisante rémunération de l'actif mis en œuvre dans le cadre de la politique " single voice " en cause, constitué par la clientèle développée et entretenue par sa fonction commerciale au travers de la mise en œuvre d'un accord-cadre ou contrat-cadre de courtage standardisé (" master sale and purchase agreement ", ou MSPA) en vue de la réalisation d'opérations sur le marché spot conclu avec un nombre important de fournisseurs ou de clients. Pour ce faire, elle a tiré de la clause figurant dans des courriers entre GDF Suez et les filiales américaine et luxembourgeoise du groupe mentionnées, en dates respectivement des 13 juin 2008 et 30 avril 2010, prévoyant que, pour les opérations d'achat ou de vente sur le marché spot effectuées sur des opérations de " diversion " des quantités objet d'un accord initial d'approvisionnement, vers un acheteur ou auprès d'un fournisseur géographiquement distinct de l'acheteur ou du fournisseur initial, le bénéfice supplémentaire pouvant résulter de l'opération de diversion est partagé à raison d'une répartition par moitié entre pour les parties au contrat initial d'approvisionnement.

11. Pour contester cette analyse, la SA Engie objecte à bon droit, en premier lieu, que le partage de bénéfice entre les deux parties à un contrat d'approvisionnement, résultant d'une opération de diversion telle que décrite au point précédent, ne peut servir de base à la répartition du profit dégagé par la réalisation d'une opération d'achat ou vente sur le marché spot, laquelle au demeurant n'intervient qu'exceptionnellement à l'occasion d'une opération de diversion mais concerne dans la généralité des cas des quantités excédentaires par rapport aux quantités commandées ou livrées conformément à l'origine ou à la destination initiales. Alors que ce dernier élément n'est pas efficacement contesté par l'administration, il résulte en effet de l'instruction que si un contrat de diversion, qui suppose l'accord des deux parties au contrat d'achat ou de vente initial, a nécessairement une incidence sur la répartition du bénéfice tiré des opérations d'achat ou de vente initialement convenues entre ces parties, la réalisation d'un achat ou d'une vente sur le marché spot, qui met en cause un acteur distinct, à savoir l'intermédiaire chargé de proposer un fournisseur ou un acheteur tiers en vue de la réalisation des quantités excédentaires, est en elle-même sans incidence sur la répartition du bénéfice initial entre le fournisseur et l'acheteur, résultant de la réalisation des opérations d'approvisionnement ou de vente convenues, et par suite, ne crée pas de bénéfice supplémentaire, par rapport à ce bénéfice initial, devant être réparti entre le titulaire du contrat d'approvisionnement et l'intermédiaire chargé de nouer la transaction relative aux quantités objet du contrat sur le marché spot.

12. En outre, si l'administration fiscale fait valoir que pour la mise en œuvre de la politique " single voice ", la requérante recourt, comme indiqué ci-dessus, à des accords-cadres ou contrats-cadre de courtage (" MSPA ") qu'elle détient avec une cinquantaine de " contreparties externes ", lesquels constituent l'actif incorporel principalement mis en œuvre et insuffisamment valorisé par la politique de prix de transfert remise en cause, la SA Engie justifie toutefois que les MSPA en cause, qui se bornent à énoncer des conditions générales de vente, ne peuvent être considérés comme des actifs uniques de valeur, dès lors que plusieurs modèles d'accord-cadres de ce type sont aisément accessibles aux opérateurs du marché, de sorte que la détention d'un portefeuille de MSPA n'est pas assimilable à celle d'une clientèle.

13. Par suite, la SA Engie est fondée à soutenir que l'administration n'apporte pas la preuve lui incombant d'un transfert de bénéfices au profit des filiales américaine et luxembourgeoise en cause, au sens de l'article 57 précité du code général des impôts, résultant de l'absence de valorisation de l'actif représenté par l'existence d'un accord cadre standardisé (" MSPA "), conclu par GDF Suez en vue de la réalisation d'opérations sur le marché spot avec un nombre important de producteurs ou de clients, alors que, par ailleurs, l'administration, qui n'a pas déterminé la part de bénéfice devant selon elle revenir à GDF Suez directement en fonction du bénéfice tiré des opérations d'achat ou de vente réalisées sur le marché spot, n'a procédé à aucune comparaison entre la part de bénéfice ainsi susceptible d'être attribuée, notamment à titre de commission, à un

intermédiaire indépendant, et celle résultant de l'application de la marge sur coût de 10 % attribuée à GDF Suez.

14. En deuxième lieu, la SA Engie fait valoir, à juste titre, que les trois contrats de service mentionnés au point 8 sont indépendants les uns des autres et ne correspondent pas à une prestation intégrée, les filiales disposant de la faculté de mobiliser de manière autonome les services de " scheduling " et de " shipping ", y compris pour leurs ventes à moyen terme, ou, à l'inverse, de mobiliser le seul contrat " achat et vente de cargo " sans recourir aux services précités. Il résulte en effet de l'instruction, ainsi qu'il a été mentionné au point 8 du présent arrêt, que ces deux catégories de services font l'objet de contrats distincts, conclus respectivement entre GDF Suez et chacune des filiales américaine et luxembourgeoise en cause, prévoyant leur rémunération sur la base d'une marge sur coûts (" cost plus ") de 10 %, laquelle n'est, au demeurant, pas remise en cause par l'administration.

15. La SA Engie souligne en outre à juste titre, et en troisième lieu, que ses interventions en tant qu'intermédiaire de ses filiales sur le marché spot, par leur nature même, ne mobilisent aucune fonction stratégique, dès lors qu'elles ne tendent qu'à trouver rapidement un acheteur pour une transaction immédiate, s'agissant de quantités excédentaires, par rapport aux quantités livrées conformément à un contrat d'achat ou de vente préalablement conclu entre chaque filiale et sa contrepartie (producteur ou client) et ayant donné lieu à une répartition du profit entre elles. Il résulte en effet en particulier des articles 4 (" responsabilité de GDF Suez ") des contrats de service " achat et vente de cargo " mentionnés au point 8 du présent arrêt, conclus le 1er novembre 2006 et le 10 février 2010 entre respectivement GDF Suez, et les filiales américaine et luxembourgeoise du groupe, corroborés par la documentation du groupe relative à la politique de prix de transfert portant sur les ventes de gaz naturel liquéfié (point 9.2.7), que, s'agissant des opérations couvertes par ces contrats, la responsabilité contractuelle de la filiale de GDF Suez porte uniquement sur son service d'intermédiation sans inclure de risque opérationnel, financier ou de change, pris par ailleurs par les filiales titulaires du contrat d'approvisionnement, le risque de contrepartie des filiales étant par ailleurs inexistant et le risque de volume étant couvert par le contrat d'achat ou de vente à terme conclu par ailleurs. La requérante démontre en outre, à la lumière des stipulations de ces contrats, que, s'agissant des opérations effectuées sur le marché spot, ses filiales demeuraient décisionnaires finales, aucune transaction ne pouvant être conclue sans leur autorisation. Dès lors, il ne résulte ainsi pas de l'instruction que la responsabilité dévolue à GDF Suez excède celle qu'un courtier spécialisé dans le domaine du transport de gaz naturel liquéfié pourrait assumer et faire rémunérer par un pourcentage du bénéfice retiré de l'opération en cause.

16. Dans ces conditions, l'administration ne démontre pas, ainsi qu'il le lui incombe aux fins d'établir l'existence d'un transfert indirect de bénéfices, que la SA Engie exerçait sur le marché spot, pour le compte de ses filiales, une activité fondamentalement distincte de celle qu'y exercerait un courtier dépourvu de liens de dépendance. Il s'ensuit qu'elle n'était pas fondée à faire application des dispositions de l'article 57 du code général des impôts pour rectifier les prix auxquels la SA Engie fournissait les prestations en litige à ses filiales. Dès lors, la SA Engie est fondée à demander que ses bases d'imposition à l'impôt sur les sociétés et aux contributions additionnelles sur cet impôt, ainsi que les bases d'imposition à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises et à la taxe additionnelle sur cette cotisation, au titre des exercices clos en 2011, 2012, 2013 et 2014, soient réduites à concurrence des sommes respectives de 8 702 050 euros, 52 122 432 euros, 44 078 541 euros et 19 863 924 euros, compte non tenu, s'agissant de l'exercice 2014, de l'augmentation de déficit reportable et du dégrèvement de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises mentionnés au point 4 du présent arrêt. Par suite, il y a également lieu de prononcer la décharge des retenues à la source mises à la charge de la SA Engie, s'agissant des bénéfices regardés comme ayant été distribués à la société américaine GSGNA, sur le fondement des dispositions combinées des articles 119 bis 2 et 187 du code général des impôts et de la convention fiscale franco-américaine, pour les montants en droits respectifs de 1 051 181 euros au titre de 2012, 593 410 euros au titre de 2013 et 502 422 euros au titre de 2014, les pénalités correspondantes devant également être déchargées.

En ce qui concerne les rectifications fondées sur les dispositions de l'article 209 B du code général des impôts :

17. Aux termes de l'article 209 B du code général des impôts, dans sa rédaction applicable en l'espèce : " I.-1. Lorsqu'une personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés exploite une entreprise hors de France ou détient directement ou indirectement plus de 50 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique : personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable, établie ou constituée hors de France et que cette entreprise ou entité juridique est soumise à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A, les bénéfices ou revenus positifs de cette entreprise ou entité juridique sont imposables à l'impôt sur les sociétés. Lorsqu'ils sont réalisés par une entité juridique, ils sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers imposable de la personne morale établie en France dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement. / (...) 5. Lorsque les produits ou revenus de l'entreprise ou de l'entité juridique comprennent des dividendes, intérêts ou redevances qui proviennent d'un Etat ou territoire autre que celui dans lequel l'entreprise ou l'entité juridique est établie ou constituée, les retenues à la source auxquelles ont donné lieu ces dividendes, intérêts ou redevances sont imputables dans la proportion mentionnée à la dernière phrase du premier alinéa du 1 sur l'impôt sur les sociétés dû par la personne morale établie en France. Cette imputation est toutefois subordonnée à la condition que l'Etat ou le territoire d'où proviennent ces dividendes, intérêts ou redevances soit la France ou un Etat ou territoire qui est lié à la France par une convention d'élimination des doubles impositions en matière d'impôt sur les revenus et qui n'est pas non coopératif au sens de l'article

238-0 A, auquel cas l'imputation se fait au taux fixé dans la convention. / (...) III.-En dehors des cas mentionnés au II, le I ne s'applique pas lorsque la personne morale établie en France démontre que les opérations de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de France ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de bénéfices dans un Etat ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié. / Cette condition est réputée remplie notamment lorsque l'entreprise ou l'entité juridique établie ou constituée hors de France a principalement une activité industrielle ou commerciale effective exercée sur le territoire de l'Etat de son établissement ou de son siège ".

18. En premier lieu, afin de dissuader les entreprises passibles en France de l'impôt sur les sociétés de localiser, pour des raisons principalement fiscales, une partie de leurs bénéfices, au travers de filiales créées par elles ou par une de leurs filiales, dans des pays ou territoires à régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du même code, le premier alinéa du I de l'article 209 B du code général des impôts prévoit, dans sa rédaction applicable aux exercices en litige, que dans le cas où une entreprise passible en France de l'impôt sur les sociétés détient, directement ou indirectement, au moins 50 % des actions ou parts d'une société implantée dans un tel Etat ou territoire, elle est normalement soumise à l'impôt sur les sociétés sur les bénéfices de cette société, à proportion des droits qu'elle y détient. Il n'en va autrement, de manière dérogatoire, que si l'entreprise démontre, ainsi que le prévoit le premier alinéa du III de l'article 209 B, que l'implantation de la filiale, détenue directement ou indirectement, dans un pays à régime fiscal privilégié n'a pas, pour la société mère, principalement pour objet d'échapper à l'impôt français.

19. Si, pour revendiquer le bénéfice de la clause de sauvegarde prévue au premier alinéa du III de l'article 209 B précité du code général des impôts, la SA Engie expose que la société caïmanaise UPLHC II, qu'elle détient indirectement à plus de 50 %, avait été créée en 1995 à l'initiative des investisseurs américains, anglais et pakistanais de la centrale électrique d'Uch, basée au Pakistan et exploitée par la société Uch Power Ltd, " dans le but d'avoir une holding commune dans un Etat dont la législation offrait un régime juridique stable et efficace en termes d'exécution ", de sorte que ne peut lui être imputée " l'intention de délocaliser de la base imposable française hors de France ", elle ne fournit toutefois aucune justification précise des raisons pour lesquelles, ainsi qu'elle prétend, elle n'aurait maintenu cette structure aux îles Caïmans, après qu'elle en a hérité à l'occasion de sa prise de contrôle en 2011 du groupe britannique " International Power ", qu'en raison des " complications juridiques et des coûts importants qui seraient supportés localement en cas de démantèlement ". Par ailleurs, elle ne conteste pas que la société concernée, qui détient 1 % des titres de la société Uch Power Ltd, et est elle-même détenue au travers de plusieurs filiales intermédiaire dont l'une à l'île de Man, juridiction dotée d'une fiscalité privilégiée, n'exerce aucune activité aux îles Caïmans, ses seules recettes sur la période vérifiée étant constituées par les dividendes versés par sa filiale pakistanaise. Par suite, la SA Engie n'établissant pas entrer dans les prévisions de la clause de sauvegarde qu'elle invoque, son moyen fondé sur les dispositions précitées du III de l'article 209 B du code général des impôts doit être écarté.

20. En second lieu, aux termes de l'article 10 de la convention franco-pakistanaise du 15 juin 1994 : " 1. Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat. / 2. Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet Etat, mais si la personne qui reçoit les dividendes en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder : a) 10 p. cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société qui détient, directement ou indirectement, au moins 10 p. cent du capital de la société qui paie les dividendes ; b) 15 p. cent du montant brut des dividendes dans tous les autres cas ".

21. La SA Engie sollicite, à titre subsidiaire et sur le fondement des dispositions du 5 du I de l'article 209 B du code général des impôts, l'imputation des retenues à la source pratiquées au Pakistan sur les dividendes versés par la société Uch Power Ltd à la société caïmanaise UPLHC II. Les quatre reçus émanant des autorités fiscales pakistanaises qu'elle verse à ce titre aux débats permettent d'établir que la distribution des dividendes en cause a fait l'objet, les 18 février 2011, 7 juillet 2011, 16 août 2011 et 15 août 2013, de retenues à la source de montants respectifs de 778 797 roupies pakistanaises (soit 6 683 euros), 1 210 702 roupies pakistanaises (soit 10 389 euros), 823 327 roupies pakistanaises (soit 7 065 euros) et 2 019 738 roupies pakistanaises (soit 13 922 euros). La société appelante est par suite fondée à demander l'imputation d'une somme totale de 24 137 euros sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année 2012, ainsi que celle de la somme de 13 922 euros sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année 2014.

22. Il résulte de tout ce qui précède que la SA Engie est fondée à soutenir que c'est à tort que, par les jugements attaqués, le tribunal administratif de Montreuil a rejeté ses demandes se rapportant à la remise en cause des prix de transfert pratiqués au titre de l'activité " single voice " et à l'imputation des retenues à la source prélevées sur les dividendes versés par la société Uch Power Ltd à la société caïmanaise UPLHC II.

Sur les frais liés au litige :

23. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat, partie perdante, une somme de 4 000 euros

à verser à la société Engie sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

Article 1er : Il n'y a plus lieu de statuer, d'une part et à hauteur de 293 619 euros, sur les conclusions de la requête n° 22PA04298 tendant à la réduction des suppléments d'impôt sur les sociétés et de contributions additionnelles sur cet impôt mis à la charge de la SA Engie au titre des années 2012 et 2013, ni, d'autre part, sur les conclusions de la même requête tendant au rétablissement des déficits d'ensemble à hauteur de 607 518 euros pour 2012 et 195 539 euros pour 2013 et à ce que le déficit de l'exercice 2014 soit augmenté de 944 952 euros.

Article 2 : Les bases d'imposition à l'impôt sur les sociétés et aux contributions additionnelles sur cet impôt, ainsi que les bases d'imposition à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises et à la taxe additionnelle sur cette cotisation, assignées à la SA Engie au titre des exercices 2011, 2012, 2013 et 2014 sont réduites à concurrence des sommes respectives de 8 702 050 euros, 52 122 432 euros, 44 078 541 euros et 19 863 924 euros, compte non tenu, s'agissant de l'exercice 2014, de l'augmentation de déficit reportable et du dégrèvement de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises mentionnés au point 4 du présent arrêt.

Article 3 : La SA Engie est déchargée de la différence entre les suppléments d'impôt sur les sociétés et de contributions additionnelles sur cet impôt, et de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises et de taxe additionnelle sur cette cotisation, laissés à sa charge, et ceux qui résultent de l'article 2 du présent arrêt, et a droit aux rehaussements correspondants de ses déficits d'ensemble.

Article 4 : Les sommes respectives de 24 137 euros et 13 922 euros sont imputées sur les cotisations d'impôt sur les sociétés dues par la SA Engie au titre des années 2012 et 2014.

Article 5 : Les rappels de retenue à la source mis à la charge de la SA Engie au titre des années 2012, 2013 et 2014 sur le fondement de l'article 57 du code général des impôts sont déchargés à concurrence de, respectivement, 1 051 181 euros, 593 410 euros et 502 422 euros, les pénalités correspondantes étant également déchargées.

Article 6 : Les jugements des 14 janvier 2021 et 25 juillet 2022 du tribunal administratif de Montreuil sont réformés en ce qu'ils ont de contraire au présent arrêt.

Article 7 : L'Etat versera à la SA Engie une somme de 4 000 euros en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 8 : Le surplus des conclusions des requêtes est rejeté.

Article 9 : Le présent arrêt sera notifié à la société anonyme Engie et au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique.

Copie en sera adressée à l'administrateur général des finances publiques chargé de la direction des vérifications nationales et internationales (DVNI).

Délibéré après l'audience du 7 juin 2024, à laquelle siégeaient :

- M. Carrère, président,
- M. Marjanovic, président assesseur,
- Mme Boizot, première conseillère.

Rendu public par mise à disposition au greffe de la Cour, le 27 juin 2024.

Le rapporteur,

V. MARJANOVICLe président,

S. CARRERE

La greffière,

C. DABERT

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.

2

Nos 21PA01277, 22PA04298