

Transfert indirect de bénéfices à l'étranger

279 Affaire SAP : apprécier l'intérêt d'une entreprise participante à une centralisation de trésorerie

Solution. – Une entreprise participante à une centralisation de trésorerie, structurellement en position créditrice, opère un transfert indirect de bénéfices à l'étranger au profit de l'entreprise centralisatrice en plaçant ses excédents de trésorerie à un taux d'intérêt de 0 %, convenu en lieu et place de la rémunération initiale qui aurait conduit à un taux négatif, faute de contreparties équivalentes. La réintégration de l'avantage consenti peut valablement être fondée sur le taux moyen de rémunération des dépôts à vue publié par la Banque de France.

Impact. – Cette solution révèle tout à la fois une appréciation extensive de l'existence d'une présomption de transfert indirect de bénéfices, une analyse restrictive des contreparties dont se prévalait le contribuable, et un référentiel renouvelé pour quantifier la renonciation à intérêt.

CAA Versailles, 3^e ch., 28 mars 2024, n^o 22VE02242 et 22VE02243 (non reproduit), concl. J. Illouz, note Th. Trancart

Inédit au recueil Lebon

Décisions antérieures : TA Montreuil, 30 janv. 2020, n^o 1804944. – CAA Versailles, 17 déc. 2021, n^o 20VE01009. – CE, 8^e et 3^e ch., 20 sept. 2022, n^o 461639

1. La société anonyme (SA) SAP France, filiale à 98 % de la SA SAP France Holding, elle-même détenue à 100 % par la société de droit allemand SAP AG, devenue SAP SE, exerce une activité de commercialisation de logiciels développés par le groupe à destination des professionnels. Elle a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur ses résultats des exercices clos en 2012 et 2013, à l'issue de laquelle l'administration a notamment constaté qu'elle n'avait perçu, à compter d'août 2012, aucun intérêt pour la mise à disposition de sa trésorerie à la société SAP SE et a considéré que cette situation constituait un acte anormal de gestion. L'administration a, ainsi, réintégré, comme indûment transférée à la société SAP AG, la rémunération qu'elle aurait pu obtenir en plaçant cet argent auprès d'établissements financiers. Par un jugement du 30 janvier 2020, le tribunal administratif de Montreuil a rejeté la demande de la société SAP France Holding, tête du groupe fiscal intégré auquel appartient la société SAP France, tendant à la reconstitution de son déficit reportable d'ensemble à hauteur de 171 373 euros au titre de l'exercice clos en 2012, à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés mises à sa charge pour un montant de 314 395 euros au titre de l'exercice clos en 2013 et de la contribution additionnelle sur les revenus distribués à hauteur de 5 141 euros en 2012 et de 14 550 euros en 2013, et, en application du taux réduit d'imposition dont elle estimait par ailleurs bénéficier, la restitution d'un trop-versé d'impôt sur les sociétés et de contributions additionnelles pour un montant de 27 461 913 euros au titre de ces deux exercices. Par un arrêt n^o 20VE01009 du 17 décembre 2021, la cour administrative d'appel de Versailles a déchargé la SA SAP France Holding des contributions additionnelles à l'impôt sur les sociétés au titre des revenus distribués auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2012 et 2013, a

réformé le jugement du 30 janvier 2020 du tribunal administratif de Montreuil en ce qu'il avait de contraire et, enfin, a rejeté le surplus des conclusions de la requête. Par une décision du 20 septembre 2022, le Conseil d'État, statuant au contentieux, a annulé l'arrêt en tant qu'il a rejeté le surplus des conclusions de la requête et a renvoyé l'affaire devant la cour dans cette mesure.

Sur le transfert de bénéfices :

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 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. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France. / (...) À défaut d'éléments précis pour opérer les rectifications prévues aux premier, deuxième et troisième alinéas, les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement (...) ». Il résulte de ces dispositions que, lorsqu'elle constate que les prix facturés par une entreprise établie en France à une entreprise étrangère qui lui est liée – ou ceux qui lui sont facturés par cette entreprise étrangère –, sont inférieurs – ou supérieurs – 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 au moins équivalentes. À défaut d'avoir procédé à une telle comparaison, le service n'est, en revanche, pas fondé à invoquer la présomption de transferts de bénéfices ainsi instituée mais doit, pour démontrer qu'une entreprise a consenti une libéralité en facturant des prestations à un prix insuffisant – ou en les payant à un prix excessif –, établir l'existence d'un écart injustifié entre le prix convenu et la valeur vénale du bien cédé ou du service rendu.

3. Tout d'abord, il est constant que, d'une part, la SA SAP France est une filiale détenue à 98 % par la SA SAP France Holding, elle-même détenue à 100 % par la société de droit allemand SAP AG, devenue SAP SE, société auprès de laquelle la SA SAP France a placé ses excédents de trésorerie dont l'absence de rémunération est l'objet du présent litige. Il s'ensuit que la SA SAP France effectue des transactions avec une société qui lui est liée au sens des dispositions précitées de l'article 57.

4. Il résulte de l'instruction que la SA SAP France a mis ses excédents de trésorerie, pour des montants très importants oscillant entre 132 et 432 millions d'euros, à la disposition de la société allemande SAP SE, qui la détient indirectement ainsi qu'il vient d'être dit, en vertu d'une convention de gestion de trésorerie conclue le 17 décembre 2009. Il ressort des termes de cette convention que la mise à disposition de ces sommes était rémunérée sur la base d'un taux d'intérêt égal au taux de référence interbancaire Euro OverNight Index Average (EONIA) minoré de 0,15 points. L'administration ne conteste ni le caractère normal de la convention lors de sa conclusion en 2009, ni le taux qui a ainsi été défini entre les parties. Au cours des années 2012 et 2013, malgré l'application de cette formule aboutissant, du fait de l'évolution de l'EONIA, à une rémunération négative, les parties ont convenu de fixer ce taux à