N° 348864 – Ministre du budget c/ société Pricewaterhousecoopers Audit

N° 348865 – Société Pricewaterhousecoopers Audit

3^e et 8^e sous-sections réunies

Séance du 29 octobre 2012

Lecture du 21 novembre 2012

CONCLUSIONS

Vincent Daumas, rapporteur public

La société Befec Price Waterhouse, devenue fin 2002 la société Pricewaterhousecoopers Audit, exerce une activité d'audit et de commissariat aux comptes. Elle fait partie du réseau mondial Price Waterhouse. A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a remis en cause la déduction de certaines des dépenses que la société a supportées à raison de son appartenance à ce réseau, que l'administration a regardées comme procédant d'actes anormaux de gestion. En ont découlé des suppléments d'impôt sur les sociétés et de contribution additionnelle sur cet impôt, mis à sa charge au titre des années 1995, 1996 et 1997, pour un montant total d'un peu plus de trois millions d'euros. Vous êtes saisis de deux pourvois, l'un du ministre, l'autre de la société, dirigés contre l'arrêt, publié à la Revue de jurisprudence fiscale (CAA Paris, 8 février 2011, société Pricewaterhousecoopers Audit, n° 09PA04248, RJF 10/11 n° 1030, concl. Patrick Ouardes au BDCF 10/11 n° 109), par lequel la cour administrative d'appel de Paris, contrairement au tribunal administratif du même lieu, a très largement fait droit, mais pas complètement, aux conclusions en décharge présentées par la société.

1. La bonne compréhension du litige nécessite une brève présentation du fonctionnement du réseau Price Waterhouse.

Ce réseau est présent dans 150 pays et les sociétés qui le composent exercent leurs activités dans quatre principaux secteurs : premièrement l'audit, l'expertise comptable et le commissariat aux comptes (activité dite « ABS ») ; deuxièmement le conseil juridique et fiscal ; troisièmement le conseil en management et stratégie ; enfin le conseil en financement d'entreprise. Les sociétés du réseau sont, pour la plupart, financièrement indépendantes les unes des autres : il ne s'agit pas d'un groupe au sens capitalistique, mais d'un ensemble de sociétés liées par des accords et par l'existence de structures communes de coordination et de services. On n'ose attribuer à un complet hasard la circonstance que la principale de ces structures de coordination, la société Price Waterhouse World Firm Ltd, est immatriculée aux Bermudes.

L'adhésion à ce réseau offre un certain nombre d'avantages. Sans prétendre à l'exhaustivité, il y a, au premier chef, celui de pouvoir utiliser à titre gratuit le nom Price Waterhouse. Il y a aussi celui de bénéficier, à l'égard de tous les autres membres du réseau, de la qualité de correspondant local exclusif, pour les missions relevant de sa compétence qui doivent être exécutées sur le territoire considéré. Inversement, cette adhésion permet d'accéder, pour les besoins de sa propre clientèle, à un réseau mondial. L'appartenance au réseau permet encore de bénéficier d'un soutien financier en cas de besoin, de prestations d'assistance technique ainsi que d'actions de formation.

Sans entrer dans les détails, la totalité des frais de fonctionnement mais aussi de développement du réseau est répartie par les structures de coordination entre tous les membres, à proportion des parts que représentent leurs chiffres d'affaires respectifs dans l'ensemble du chiffre d'affaires du réseau.

2. Le litige que vous devez trancher porte sur la déductibilité de ces frais.

La société a prétendu les déduire entièrement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés. L'administration a remis en cause en partie cette façon de faire. Elle n'a pas contesté le principe de l'appartenance de la société au réseau, ni l'existence de contreparties à cette appartenance. Mais elle n'a admis de prendre en compte, parmi l'ensemble des frais de fonctionnement et de développement du réseau mondial que la société avait retenus pour le calcul de la quote-part lui revenant, que certains de ces frais. Il s'agit, d'une part, des frais se rapportant à des services supports identifiés comme tels (communication, marketing, ressources humaines, etc.). Il s'agit, d'autre part, de frais se rattachant, directement ou indirectement, à la seule des quatre activités du réseau exercée par la société, l'activité d'audit, expertise comptable et commissariat aux comptes. Directement ou indirectement avons-nous dit, car une partie des frais du réseau sont constitués de frais généraux. Pour ces sommes, l'administration a réalisé un prorata, admettant la prise en compte de la part de ces frais généraux correspondant à celle du chiffre d'affaires de l'activité « ABS » dans l'ensemble du chiffre d'affaires du réseau Price Waterhouse. L'administration a, en revanche, exclu les frais se rapportant aux trois autres activités du réseau et le surplus correspondant des frais généraux. Elle a également refusé de prendre en compte les sommes versées au titre du financement des subventions versées à des entités étrangères au titre du développement mondial du réseau. Elle a aussi, mais nous y reviendrons, refusé la déduction de certains autres frais non appuyés de justificatifs.

La cour administrative d'appel, saisie du litige, a jugé déductible l'essentiel des sommes litigieuses, à la seule exclusion de frais dont elle a estimé qu'ils n'étaient pas justifiés par la société. Le pourvoi du ministre conteste la première partie de l'arrêt, celui de la société la seconde. Vous pourrez bien sûr les joindre pour statuer par une seule décision.

Pour admettre la prise en compte, par la société, de la totalité des frais de fonctionnement et de développement du réseau, la cour s'est directement inspirée de plusieurs de vos décisions rendues à propos du groupement des centres de distribution Leclerc (CE 26 septembre 2001, société Rocardis, n° 219825, au Recueil et à la RJF 12/01 n° 1491, concl. G. Bachelier BDCF 12/01 n° 145 ; CE 6 mars 2006, société Disvalor, n° 281034, au Recueil et à la RJF 5/06 n° 502 ; CE 29 août 2008, société Chambry Distribution n° 309089, inédite au Recueil, et min. c/ SA Auxerdis, n° 309330, au Recueil, toutes deux à la RJF 12/08 n° 1321, concl. L. Olléon BDCF 12/08 n° 147). La cour a jugé que « la prise en charge par une entreprise de frais ne lui incombant pas directement ne relève d'une gestion commerciale normale que s'il apparaît qu'en consentant de tels avantages, l'entreprise a agi dans son propre intérêt ; qu'il en va ainsi notamment lorsque les avantages consentis peuvent être regardés comme la conséquence d'engagements constituant la contrepartie des avantages que l'entreprise retire elle-même directement de son adhésion à un réseau et du respect des conditions auxquelles l'appartenance à ce réseau est subordonnée ». La seconde phrase est tirée du précédent du 26 septembre 2001, *société Rocardis*, rendu aux conclusions du président Bachelier. La cour a seulement remplacé les mots : « à une association ou à un groupement » par les mots : « à un réseau ».

La cour a ensuite relevé que la participation de la société à la prise en charge d'une fraction de l'ensemble des frais de fonctionnement du réseau mondial, au prorata de son propre chiffre d'affaires dans celui de l'ensemble du réseau, était une condition de sa participation à ce réseau, qui lui a procuré des avantages dont la substance n'était pas contestée par l'administration. Elle en a déduit que, « dès lors que l'adhésion au réseau entraînait des avantages et des obligations résultant de l'économie générale de son fonctionnement », l'administration n'était pas fondée à n'admettre que partiellement la déduction des frais généraux du réseau. Elle a jugé en substance la même chose s'agissant de la participation de la société au financement des coûts de développement du réseau à l'international, en relevant, en outre, que la société avait elle-même bénéficié d'une aide financière conséquente en 1993.

Le ministre, s'il faut résumer en quelques mots son argumentation, conteste cette transposition de votre jurisprudence rendue à propos du mouvement Leclerc.

3. La question qu'il pose est délicate.

31. Rappelons, tout d'abord, que vous n'admettez qu'une opération se rattache à la gestion normale d'une entreprise que si elle a été consentie dans son propre intérêt.

C'est ainsi que vous refusez de manière constante, en l'absence de tout texte législatif allant en ce sens, de reconnaître la déductibilité d'une dépense au seul nom de l'intérêt de groupe (CE 21 juin 1995, SA Sofige, n° 132531, au Recueil et à la RJF 8-9/95 n° 963 avec concl. Ph. Martin p. 559 ; CE 10 mars 2006, société Sept, n° 263183, aux tables du Recueil et à la RJF 6/06 n° 678, concl. F. Séners BDCF 6/06 n° 72 ; CE 28 avril 2006, min. c/ société SEEEE, n° 277572, aux tables du Recueil et à la RJF 7/06 n° 836, concl. F. Séners BDCF 7/06 n° 83 ; CE 28 avril 2006, min. c/ société Atys France, n° 278738, aux tables du Recueil et à la RJF 7/06 n° 837, concl. F. Séners BDCF 7/06 n° 84, chron. Y. Bénard p. 499 « Groupes de sociétés : la jurisprudence n'a pas l'esprit de sacrifice »).

La jurisprudence rendue à propos du « mouvement Leclerc » est, à cet égard, tout à fait particulière. Le président Bachelier en résumait de la manière suivante, dans ses conclusions sur l'affaire *Rocadis*, la justification : « la solidarité qui lie les centres Leclerc entre eux dans le cadre du dispositif tout à fait spécifique de cette enseigne ne joue pas dans le seul intérêt supérieur de l'association des centres distributeurs perçue comme ayant le caractère d'un groupe... Pour apprécier l'intérêt de celle-ci [la SA Rocadis] à se porter caution en tant que parrain, il y a lieu de prendre en compte l'appartenance au mouvement Leclerc, lequel se caractérise par ce mécanisme de solidarité qui en constitue l'essence même et les conséquences qui s'attachent au non-respect des règles qui le régissent ». Il ajoutait : « Si vous nous suivez, l'avancée de votre jurisprudence que marquera votre décision est limitée dans notre esprit à la présente hypothèse et ne jouerait pas par exemple pour un réseau de franchisés ou pour des sociétés sœurs ».

Et de fait, les relations tissées au sein du « mouvement Leclerc » restent, à ce jour, les seules ayant donné lieu, de votre part, à des décisions admettant la déductibilité de dépenses exposées afin de bénéficier des avantages retirés de l'adhésion à un réseau. La jurisprudence rendue à propos de ce mouvement présente donc un caractère d'exception. Pour autant, vous ne pouvez, par principe, la juger non reproductible.

32. Pour trancher la question posée, vous devez déterminer si le « réseau Price Waterhouse » présente suffisamment de similitudes avec le « mouvement Leclerc ». Il nous semble que la réponse est positive.

Bien sûr, il existe des différences, que le ministre relève dans son pourvoi. En premier lieu, les entreprises du réseau Leclerc exercent toutes une seule activité : la distribution. A l'inverse, on trouve quatre métiers différents parmi celles du réseau Price Waterhouse, parmi lesquels, ainsi que le souligne le ministre, certains ne peuvent être exercés cumulativement en vertu de la réglementation aujourd'hui applicable en France. En deuxième lieu, c'est une forme de solidarité horizontale, entre les entreprises du réseau, qui s'exerce au sein du réseau Leclerc, même si elle résulte d'une contrainte acceptée en contrepartie de l'adhésion à ce réseau. A l'inverse, le fonctionnement et le développement du réseau Price Waterhouse paraissent pilotés beaucoup plus étroitement depuis un centre constitué autour des structures de coordination du réseau, ce qui le rapproche du mode de fonctionnement d'un groupe de sociétés. Enfin, bien sûr, il ne faut pas éluder que, si le réseau Leclerc est structuré sur une base nationale, nous parlons, avec le réseau Price Waterhouse, d'un réseau mondial. En admettant largement la déductibilité de frais correspondant au fonctionnement et au développement d'un tel réseau, vous pouvez craindre d'ouvrir de vastes possibilités de transfert de bénéfices à l'étranger.

Toutefois, les analogies avec le fonctionnement du réseau Leclerc nous paraissent l'emporter. D'une part, vous n'êtes pas, nous vous l'avons dit, en présence d'un groupe. Les entreprises qui constituent le réseau sont indépendantes les unes des autres d'un point de vue capitalistique. D'autre part, vous ne pouvez non plus, comme le soutient le ministre, assimiler la nébuleuse Price Waterhouse à un simple réseau de franchisés. Comme la cour l'a relevé, l'adhésion au réseau emportent un ensemble d'avantages et d'obligations, certains stipulés précisément, d'autres découlant de l'économie générale du contrat d'adhésion. Parmi ces obligations, notamment, figure une clause d'assistance financière qui est assez inhabituelle dans un simple contrat de franchise, alors qu'on la retrouve dans le cas du « mouvement Leclerc ». Certes, le ministre souligne, à juste titre nous semble-t-il, qu'hormis le droit d'utiliser la dénomination « Price Waterhouse », les avantages découlant de l'adhésion au réseau Price Waterhouse sont plus indirects que ceux en cause dans le cas du réseau Leclerc – vos décisions concernant ce dernier relèvent constamment, à cet égard, l'existence d'économies ou de ristournes réalisées sur les approvisionnements grâce à un référencement national des fournisseurs et à l'utilisation de centrales d'achats à forme coopérative. Mais la circonstance que les avantages offerts par le réseau Price Waterhouse seraient moins immédiatement tangibles que ceux procurés par le réseau Leclerc ne nous semble pas suffisante pour en déduire une différence de nature entre les deux, dès lors que la réalité et le caractère substantiel de ces avantages, pris dans leur globalité, ne sont pas contestés.

Dans ces conditions, nous ne voyons pas, en droit, ce qui pourrait justifier que vous refusiez de faire application au réseau Price Waterhouse de la jurisprudence dégagée à propos des centres Leclerc.

33. Et, une fois ce pas franchi, il nous semble que les solutions déjà adoptées dans le cadre de cette jurisprudence commandent la solution du litige.

Dans le précédent *Disvalor*, vous avez admis la déductibilité de cotisations versées par une entreprise adhérente du réseau des centres de distribution Leclerc à une association chargée de la formation de personnels destinés à être affectés dans d'autres Etats membres de l'Union européenne. Vous avez expressément relevé que cette dépense était dépourvue de contrepartie

directe pour la société en cause. Mais vous avez admis l'existence d'obligations contractuelles du fait de son appartenance au réseau, qui lui procurait en contrepartie un certain nombre d'avantages. Et vous avez surmonté, sur ce point, la circonstance qu'aucun document écrit ne prévoyait explicitement que le non-versement des cotisations à l'association entraînerait l'exclusion du réseau. Il nous semble que ce précédent condamne par principe l'approche retenue en l'espèce par l'administration. Dans l'affaire *Disvalor*, les sommes dont la déductibilité a été admise n'avaient en effet rien à voir avec l'activité particulière de la société. Il s'agissait, certes, de promouvoir une activité de distribution, identique par son objet à celle de la société *Disvalor*, mais totalement distincte de l'activité propre de celle-ci, et s'exerçant de surcroît dans d'autres pays. Nous ne voyons pas de différence substantielle avec le cas d'espèce, dans lequel sont également en cause des dépenses qui, en elles-mêmes, sont dépourvues de lien avec l'activité de la société, soit qu'il s'agisse de frais se rattachant à l'un des trois métiers du réseau Price Waterhouse que la société n'exerce pas, soit qu'il s'agisse de dépenses de développement du réseau à l'international.

A vrai dire, cette absence de lien entre la destination des sommes acquittées au titre des obligations découlant de l'adhésion au réseau et l'activité de l'entreprise qui les supporte nous semble sans incidence sur leur déductibilité au titre de l'impôt sur les sociétés. C'est du moins ainsi que nous comprenons le raisonnement que vous avez tenu dans le précédent *Disvalor*. Le coût résultant de l'ensemble des obligations auxquelles l'entreprise doit se soumettre pour bénéficier des avantages du réseau constitue un « ticket d'entrée » global. La nature de ces obligations importe peu. Tout ce qui compte est que ce coût d'entrée soit proportionné aux avantages obtenus en contrepartie de l'adhésion. Dès lors, il nous semble que la position consistant à refuser la déduction de certaines sommes acquittées par une entreprise pour pouvoir bénéficier des avantages d'un réseau auquel elle adhère, au motif que ces sommes financent des activités étrangères à celles exercées par l'entreprise est entachée d'erreur de droit.

Cela ne laisse pas pour autant l'administration dépourvue de tous moyens d'action à l'encontre d'un contribuable qui ferait montre, au profit du réseau dont il est membre, d'un trop grand « esprit de sacrifice ». L'administration pourrait notamment remettre en cause la déduction des sommes exposées au titre des obligations découlant de l'adhésion au réseau en faisant valoir que leur montant est excessif au regard des avantages que ce contribuable peut en attendre en retour (voyez sur ce point le considérant de principe issu de CE section, 20 juin 2003, société Etablissements Lebreton-Comptoir général de peintures et annexes, n° 232832, au Recueil et à la RJF 10/03 n° 1140 avec concl. P. Collin p. 754).

4. Une fois tranchée la question centrale posée par le pourvoi, vous écarterez, si vous acceptez de nous suivre, les moyens soulevés par le ministre.

Pour les motifs que nous venons d'indiquer, vous écarterez le moyen tiré de ce que la cour administrative d'appel aurait commis une erreur de droit et inexactly qualifié les faits en jugeant que l'administration n'était pas fondée à refuser la déduction de dépenses se rapportant à la prise en charge de frais généraux du réseau afférents aux activités non exercées par la société Befec Price Waterhouse. La cour, notamment, n'a pas déduit la déductibilité des sommes litigieuses, dans leur principe comme dans leur montant, de la seule circonstance qu'elles découlaient du mode de facturation prévu par le contrat d'adhésion au réseau.

S'agissant de la participation aux frais de développement du réseau à l'international, vous commencerez par relever que le ministre ne conteste pas la lecture qu'a faite la cour des

obligations découlant du contrat de fusion conclu par la société Befec Price Waterhouse en 1989, qui a eu pour effet de la faire adhérer au réseau Price Waterhouse. Vous en déduirez qu'elle n'a commis ni erreur de droit, ni erreur de qualification juridique des faits en jugeant que l'administration n'était pas non plus fondée à refuser la déduction des dépenses correspondantes.

Vous rejetterez, en conséquence, le pourvoi du ministre.

5. Il vous restera à statuer sur le pourvoi de la société Pricewaterhousecoopers Audit, qui vient aux droits de la société Befec Price Waterhouse. Celui-ci ne pose aucune question de droit.

La cour, dans l'arrêt attaqué, a accueilli les conclusions en décharge de la société à la seule exception de celles relatives aux suppléments d'impôts correspondant aux « autres dépenses non admises en déduction par l'administration et afférentes aux sociétés européennes », au motif que « la société requérante, à qui il revient de justifier de la nature et du montant des charges qu'elle entend déduire, n'apporte, ainsi que le soutient l'administration, aucun élément justificatif ».

La société fait valoir dans son pourvoi, entre autres moyens, que ces motifs ne permettent d'identifier ni quelles sont les « sociétés européennes » en question, ni quels sont les frais afférents à ces sociétés qui ne pourraient être déduits et que l'arrêt de la cour est, dans cette mesure, entaché d'une insuffisance de motivation. Nous croyons le moyen fondé. La cour a précédemment admis, dans son arrêt, la déduction totale de la quote-part revenant à la société des frais de fonctionnement et de développement du réseau, ce qui recouvre, notamment, des dépenses exposées au profit de sociétés européennes. Or, rien dans les mémoires échangés par les parties ne faisait apparaître, parmi les déductions litigieuses, de frais spécifiques à des sociétés européennes. Dès lors, ce qu'a jugé la cour n'est pas clair. Cela l'est d'autant moins que, nous vous l'avons dit, un certain nombre d'autres dépenses n'ont pas été admises en déduction par l'administration, au motif qu'elles n'étaient pas assorties de justificatifs. La cour a peut-être voulu faire état de ces dépenses, mais la mention des « sociétés européennes » jette le trouble sur le contour exact des redressements qu'elle a entendu maintenir à la charge de la société.

Nous vous proposons, dès lors, d'accueillir le moyen et d'annuler, en conséquence, l'article 5 de l'arrêt attaqué, par lequel la cour a rejeté le surplus des conclusions en décharge de la société. Vous renverrez l'arrêt à la cour pour que les parties puissent faire le point sur les déductions qui restent en litige.

Vous pourrez faire droit aux conclusions présentées par la société au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative en mettant à la charge de l'Etat une somme globale de 4 500 euros sur les 10 000 qu'elle demande en cassation pour les deux instances.

Par ces motifs nous concluons :

- dans le n° 348864, au rejet du pourvoi du ministre ;
- dans le n° 348865, à l'annulation de l'article 5 de l'arrêt attaqué et au renvoi de l'affaire, dans cette mesure, à la cour administrative d'appel de Paris ;
- et pour les deux numéros, à ce qu'une somme totale de 4 500 euros soit mise à la charge de l'Etat au profit de la société Pricewaterhousecoopers Audit au titre de l'article L. 761-1 du CJA.