

N° 369373

Universal Aviation France (UAF)

9^e et 10^e sous-sections réunies

Séance du 4 mai 2015

Lecture du 20 mai 2015

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid de BARMON, rapporteur public

Cette affaire fournit une nouvelle illustration de la tentation récurrente pour l'administration fiscale de remettre en cause les choix de politique commerciale d'une entreprise sur le terrain de l'acte anormal de gestion, à propos cette fois du montant des frais administratifs qu'une société facture à ses clients.

La société Universal Aviation France (UAF) ayant son siège au Bourget, exerce une activité d'assistance et de prestations de services au sol pour les aéronefs privés. Elle est la filiale de la société de droit américain Universal Weather and Aviation Inc. (UWA).

A l'issue d'une vérification de comptabilité de la société UAF, l'administration a réintégré dans ses résultats imposables des exercices clos de 2003 à 2005 des recettes auxquelles elle aurait anormalement renoncé en s'abstenant de facturer des frais administratifs à certains de ses clients. L'administration a en outre considéré qu'une partie des « managements fees », ou frais de gestion versés par la société UAF à sa société mère, correspondaient à des revenus distribués à ses actionnaires étrangers ; elle les a donc également rapportés au bénéfice imposable et soumis à une retenue à la source au taux de 5%.

La société UAF a contesté en vain les cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés, de contribution sur cet impôt et la retenue à la source résultant de ces redressements. Le tribunal administratif de Cergy-Pontoise a rejeté ses demandes en décharge. La cour administrative d'appel de Versailles a confirmé son jugement par un arrêt du 1^{er} mars 2013 contre lequel la société UAF se pourvoit régulièrement en cassation.

1. Intéressons-nous d'abord aux moyens dirigés contre les motifs de l'arrêt validant le premier chef de redressement, celui relatif aux frais administratifs facturés par la société UAF à ses clients.

L'arrêt attaqué rappelle qu'au cours de la période vérifiée, l'administration a constaté que la société UAF n'avait pas uniformément facturé à l'ensemble de ses clients des frais administratifs à hauteur de 15 % du coût des prestations annexes donnant lieu à la perception de tels frais, mais que certains clients avaient bénéficié d'un taux inférieur, voire nul. Elle a estimé qu'en renonçant ainsi à percevoir une fraction des recettes qui lui étaient dues, sans justifier d'un intérêt commercial, la société UAF avait commis un acte anormal de gestion.

La société avait expliqué à l'administration, puis aux juges du fond, qu'elle avait simplement consenti des rabais sur les frais administratifs à onze clients avec lesquels elle réalisait les chiffres d'affaires les plus importants, qui ne représentaient qu'1,58 % du nombre total de ses clients mais généraient environ 36 % des recettes tirées des prestations annexes. Elle indiquait que cette modulation du taux de frais administratifs s'inscrivait dans une démarche commerciale de fidélisation de ses meilleurs clients sur un marché concurrentiel. Elle ajoutait que dans la plupart des cas, c'étaient les clients eux-mêmes qui réclamaient une réduction des frais administratifs. Si elle n'avait pas consenti à négocier un taux de frais inférieur à 15 % en dépit de leurs protestations, elle aurait perdu ses principaux clients et avec eux un chiffre d'affaires substantiel. Dans ces conditions, plaident-elle, c'était plutôt le refus d'accorder une ristourne sur les frais administratifs qui eut été contraire à son intérêt commercial bien compris et constitutif d'un acte de mauvaise gestion.

L'administration n'a pas été entièrement insensible à cette argumentation de bon sens : comme le relève la cour, elle a admis le principe d'une gestion commerciale en adéquation avec l'importance du chiffre d'affaires réalisé par la société avec ses différents clients et d'une adaptation des frais administratifs en conséquence.

Mais la cour, suivant l'analyse du vérificateur, a ensuite écarté en l'espèce la justification présentée par la société UAF, au motif que les taux de frais administratifs pratiqués n'étaient pas inversement proportionnels à l'importance du chiffre d'affaires réalisé par la société avec chaque client, ce dont elle a déduit que tous les frais facturés à un taux inférieur à 15 % présentaient un caractère anormal.

La position de l'administration et de la cour revient à dire que pour relever d'une gestion normale, des remises commerciales en faveur de clients importants doivent obéir à une règle mathématique rigide et respecter une cohérence absolue de traitement entre ces clients privilégiés suivant leur poids respectif dans le chiffre d'affaires d'une entreprise. Une société ne pourrait faire le choix d'accorder un rabais à un client, pourtant important, si un autre de ses clients générant un chiffre d'affaires encore plus élevé n'a pas bénéficié d'une ristourne supérieure – ou su la négocier. C'est ainsi que le vérificateur a reproché à la société UAF d'avoir consenti un taux préférentiel de 7,58 % à la société Aramco, alors qu'elle n'avait abaissé ses frais qu'à 9 % environ pour les sociétés Jet Aviation et Qatar Airways avec qui elle réalisait un chiffre d'affaires légèrement supérieur.

Ce raisonnement bien éloigné des réalités commerciales, qui répute anormale toute décision de gestion s'écartant d'une norme de référence ou d'une linéarité abstraite, ne peut être admis. Il n'est pas sans rappeler celui que vous avez censuré dans l'affaire *Rottapharm* du 23 janvier 2015, aux T., à nos ccl (n° 369214, RJF 2015 n° 300). Vous vous en souvenez, l'administration avait regardé comme anormale la part des dépenses de promotion d'un médicament excédant 12 % du chiffre d'affaire de la société, pourcentage correspondant au taux moyen des frais de promotion observé dans le secteur de l'industrie pharmaceutique. Vous avez rappelé à l'administration le principe de non-immixtion en jugeant qu'il ne lui appartient pas de se prononcer ainsi sur l'opportunité des choix arrêtés par une entreprise pour sa gestion (cf aussi 26 juillet 1985, *SA Phénix*, n° 45742, aux ccl. du président Fouquet ; Section, 30 décembre 2003, *SA Andritz*, n° 233894, RJF 3/94 n° 238). Comme dans le précédent *Rottapharm*, l'administration et la cour à sa suite ont ici clairement méconnu la liberté de gestion de la société UAF. L'entrepreneur, qui est réputé agir dans l'intérêt de son exploitation, est libre de choisir les différentes composantes de sa stratégie commerciale, qu'il

s'agisse du niveau de ses dépenses de promotion ou de l'octroi de tarifs préférentiels à tel ou tel de ses clients.

Vous pourriez donc accueillir le premier moyen de la société UAF qui reproche à la cour d'avoir entaché son arrêt d'erreur de droit en se fondant, pour retenir le caractère anormal des frais administratifs en litige, sur un critère *a priori* de fixation des frais administratifs en proportion inverse du chiffre d'affaires réalisé avec chaque client.

Mais ce moyen ne conduirait qu'à une censure très partielle de l'arrêt, car la cour n'a utilisé ce critère erroné que pour justifier le redressement correspondant aux frais administratifs portant sur les opérations réalisées sur le site de l'aéroport du Bourget.

Sauf à retenir les deux terrains d'annulation par souci de pédagogie comme vous l'avez fait dans la décision *Rottapharm*, vous lui préférerez donc un autre moyen, qui vaut aussi bien pour ces opérations que pour les prestations de service réalisées hors du Bourget au profit des avions des clients de la société UAF. Il est tiré de ce que la cour a méconnu les règles de dévolution de la charge de la preuve.

C'est en effet à l'administration qu'il appartient en principe d'établir les faits sur lesquels elle se fonde pour invoquer le caractère anormal d'un acte de gestion, selon une jurisprudence constante depuis votre décision de Plénière *SA Renfort Service* du 27 juillet 1984 (n° 34588, RJF 10/84 n° 1233 ; cf aussi 15 février 1999, *SARL Le Centre d'études*, n° 172171, RJF 1999 n° 453). Il s'agit de la conséquence logique, en matière de règles probatoires, du fait que l'entreprise est réputée agir dans son propre intérêt : l'administration doit par conséquent avancer de solides raisons pour démontrer qu'un acte de gestion sort du cadre normal – très large – à l'intérieur duquel joue la liberté de gestion de l'entreprise.

Par exception à cette règle générale, certains actes sont présumés étrangers par nature à une gestion commerciale normale, mais votre jurisprudence veille à circonscrire cette présomption d'anormalité à quelques catégories d'actes bien déterminés, tels que les abandons de créance, les avances et les prêts sans intérêts (*Sté Pierre de Raynal et Cie* du 26 février 2003, aux T., n° 223092, RJF 2003 n° 607 ; 4 juin 2012, *Min. c/ Sté Old Town*, n° 350003 ; en dernier lieu, *Sté Ferrari et Cie*, 23 janvier 2015, n° 365525). Pour que la liberté de gestion de l'entreprise demeure le principe et l'acte anormal de gestion un correctif face à des situations abusives, vous avez refusé d'étendre de manière générale cette présomption à tous les avantages consentis à un tiers, à propos de la refacturation de frais de promotion sans marge commerciale, par votre décision *Rottapharm* précitée. Des rabais sur le taux de facturation de frais administratifs ne peuvent pas davantage être présumés anormaux.

Dès lors, la cour ne pouvait juger que l'administration s'était acquittée du fardeau de la preuve qui lui incombait en se contentant de relever que certains clients avaient bénéficié de taux préférentiels, puis faire peser sur la société la charge de la preuve de l'intérêt que revêtaient ces remises commerciales pour son exploitation en jugeant, s'agissant des opérations réalisées sur le site du Bourget, qu'elle n'apportait pas d'éléments probants au soutien de ses allégations sur la nécessité de consentir des réductions de taux à ses principaux clients, et s'agissant des autres sites, qu'elle n'établissait pas qu'il y aurait lieu de distinguer les prestations normales exonérées de frais administratifs des prestations annexes qui y étaient seules soumises.

Nous vous invitons donc à censurer l'erreur de droit qu'a commise la cour en inversant au détriment de la société les règles d'attribution de la preuve.

2. Reste à examiner les moyens relatifs au second chef de redressement contesté, portant sur les « management fees ». La société UAF s'est vu reprocher de ne pas avoir réduit le montant de ces frais de gestion et d'assistance technique versés à sa société mère, qu'elle avait comptabilisés en charges déductibles, après que la société UWA les a rectifiés à la baisse pour les trois années vérifiées. L'administration a réintégré la différence entre leur montant initial et leur montant corrigé dans le résultat imposable de la société française.

Le débat ne porte plus devant vous que sur l'application de la convention franco-américaine du 31 août 1994. La société a sommairement critiqué ce chef de redressement en appel en soutenant confusément que l'administration ne démontrait pas que les relations qu'elle entretenait avec sa société mère étrangère s'écarteraient de celles convenues entre entreprises indépendantes, comme l'exige l'article 9 paragraphe 1 de la convention. Elle faisait semble-t-il valoir que l'administration n'aurait pas caractérisé l'existence d'un transfert indirect de bénéfices prohibé par ces stipulations conventionnelles, qui reprennent celles du modèle de convention fiscale de l'OCDE relatives aux prix de transfert. Mais ce moyen n'était pas autrement développé et la cour aurait pu le juger dépourvu des précisions permettant d'en apprécier le bien fondé.

Elle a préféré l'écarter comme inopérant au motif que l'administration n'avait pas fait application de l'article 9 paragraphe 1 de la convention, seuls les articles 39-1 et 57 du code général des impôts ayant servi de base légale à la proposition de rectification concernant les management fees.

C'est parfaitement exact. Il importe peu que le ministre se soit appuyé sur l'article 9 de la convention dans son mémoire en défense devant la cour, sans demander pour autant de substitution de base légale. En jugeant que ces stipulations conventionnelles ne pouvaient être utilement invoquées dès lors qu'elles n'étaient pas la base légale du redressement, les juges d'appel n'ont pas dénaturé les écritures du défendeur, contrairement à ce que prétend la société UAF, mais se sont contentés de remplir leur office en répondant au moyen du demandeur (voyez 2 juin 2010, *Fondation de France*, n° 318014, RJF 8-9/10 n° 872 ; 21 octobre 2011, n° 314768, *Min. c. Sté mécanique Automobile de l'Est* ; 23 janvier 2015, *Sté Casino municipal de Vichy les Quatre Chemins*, n° 362580, aux T., RJF 2015 n° 376).

La solution retenue par la cour est aussi exempte d'erreur de droit. Elle est conforme au principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales conclues en vue d'éliminer les doubles impositions, qui ont pour objet de faire éventuellement obstacle à une imposition prévue par la loi interne, dans une logique de subsidiarité par rapport au droit national, mais ne peuvent pas, par elles-mêmes, servir de base légale à la décision d'imposer, apanage de la loi fiscale nationale (Plénière, 19 décembre 1975, n° 84774-91895 ; 17 mars 1993, *M...*, n° 85894, aux T. ; Ass. 28 juin 2002, *Min. c. Sté Schneider Electric*, n° 232276, au rec., RJF 10/02 n° 1080 ; 22 avril 2008, n° 285583, *C...*, aux T. ; 12 mars 2014, *Société Céline* n° 362528, au rec.). Le premier paragraphe de l'article 9 de la convention franco-américaine n'a d'ailleurs même pas pour vertu protectrice de restreindre l'application de la loi nationale au profit du redevable qui entre dans son champ, car il ne fait que confirmer le droit pour la France d'imposer les transferts de bénéfices vers des sociétés liées étrangères qui découle de l'article 57 du code général des impôts, selon le même critère de conformité des prix de

transfert au principe de pleine concurrence. La cour n'a donc pas commis d'erreur de droit en jugeant que le redressement litigieux pouvait être fondé sur les seules dispositions de l'article 57 du code général des impôts, et en refusant de faire application des stipulations du paragraphe 1 de l'article 9 de la convention comme le déplore la société UAF.

Enfin, la cour n'a nullement entaché son arrêt de contradiction de motifs quant à l'applicabilité de la convention fiscale bilatérale en jugeant que son article 9 n'avait pas été mis en œuvre pour fonder l'imposition des management fees, tout en affirmant qu'ils avaient fait l'objet d'une retenue à la source au taux de 5 % conformément à la convention.

Les management fees non déductibles devaient être qualifiés de revenus distribués au sens de l'article 109-1 2° du code général des impôts. Transférés à la société UWA n'ayant pas son siège social en France, ils étaient passibles à ce titre de la retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 bis de ce code. Et dès lors que la société UWA détenait plus de 10 % du capital de la société UAF, le taux de 25 % applicable en droit interne¹ a été à juste titre ramené au taux conventionnel réduit de 5 % prévu par le i du a) du 2 de l'article 10 de la convention franco-américaine. Ces stipulations, à la différence de celles de l'article 9, ont bien servi à fonder l'imposition comme l'a jugé la cour.

Vous écarterez donc l'ensemble des moyens relatifs à ce chef de redressement et n'annulerez l'arrêt attaqué qu'en tant qu'il valide les impositions supplémentaires résultant de la réintégration de frais administratifs non facturés dans le résultat imposable de la société requérante. La société UAF obtient gain de cause pour un des deux chefs de redressement contestés : dans ces conditions, nous vous proposons de faire droit à sa demande de remboursement des frais irrépétibles à hauteur de 1 500 euros.

Par ces motifs, nous concluons à l'annulation de l'arrêt attaqué en tant qu'il rejette les conclusions de la société UAF tendant à la décharge des suppléments d'imposition résultant de la remise en cause des frais administratifs facturés à ses clients, au renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel de Versailles dans la mesure de la cassation ainsi prononcée, à ce que l'Etat verse au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative une somme de 1 500 euros à la requérante, qui obtient gain de cause pour l'un des deux chefs de redressements contestés, et au rejet du surplus de ses conclusions.

¹ Au 1 de l'article 187 du CGI.