

**REPUBLIQUE FRANCAISE**  
**AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS**

COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL DE PARIS  
5ème chambre  
27 juin 2019

N° 17PA02523

M. FORMERY, président  
Mme Christine LESCAUT, rapporteur  
M. LEMAIRE, rapporteur public  
DECHERT (PARIS) LLP, avocat

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société à responsabilité limitée (SARL) Elie Saab France a demandé au Tribunal administratif de Paris de prononcer le remboursement des cotisations d'impôt sur les sociétés mises à sa charge au titre des exercices clos en 2008 et 2009 pour des montants de 1 079 603 euros en droits et 72 076 euros en intérêts de retard, la décharge de la retenue à la source mise à sa charge pour des montants de 639 797 euros en droits et 60 231 euros en intérêts de retard, et des rappels de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises mis à sa charge pour des montants de 25 258 euros en droits et 1 400 euros en intérêts de retard.

Par un jugement n° 1519343 du 28 mars 2017, le Tribunal administratif de Paris a prononcé la décharge des cotisations d'impôt sur les sociétés, de retenue à la source, auxquelles la société Elie Saab France a été assujettie au titre des exercices clos en 2008 et 2009, ainsi que du rappel de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises mis à sa charge au titre de l'année 2010.

Procédure devant la Cour :

Par un recours enregistré le 21 juillet 2017, le ministre de l'économie et des finances demande à la Cour :

- 1°) d'annuler les articles 1er et 2 du jugement n° 1519343 du 28 mars 2017 du Tribunal administratif de Paris ;
- 2°) de remettre à la charge de la société Elie Saab France, en droits et intérêts de retard, les cotisations d'impôt sur les sociétés, et de retenue à la source auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2009 et 2010, ainsi que la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises mise à sa charge au titre de l'année 2010 ;
- 3°) de réformer en ce sens le jugement attaqué.

Il soutient que :

- le tribunal ne pouvait pas se fonder sur la seule activité d'achat-revente de vêtements de prêt-à-porter pour estimer que l'administration ne démontrait pas l'existence d'un avantage accordé par la société Elie Saab France à sa société mère de nature à faire présumer la réalité d'un

transfert de bénéfice, alors qu'il ressort de l'analyse fonctionnelle du groupe que la société Elie Saab France exerce, outre cette activité d'achat-revente, d'autres fonctions relatives à la valorisation de la marque " Elie Saab " et prend à ce titre en charge notamment les dépenses d'organisation des défilés ainsi que celles d'un service de presse et de communication ;

- ces dépenses ne pouvaient participer au lancement de la ligne " Day-Wear " dès lors que celle-ci n'a pu être lancée que postérieurement aux années en litige ;
- ces dépenses de promotion et de valorisation de la marque " Elie Saab " ne peuvent être supportées par la société française du groupe sans être refacturées avec application d'une marge dès lors que celle-ci, qui ne détient pas les actifs incorporels du groupe et n'est pas propriétaire de cette marque, assure uniquement des fonctions de distributeur des produits du groupe développés par la société Elie Saab libanaise ; c'est à tort que le tribunal, après avoir confirmé l'analyse fonctionnelle effectuée par l'administration démontrant que la société mère libanaise était propriétaire de la marque Elie Saab, a retenu la circonstance que la société Elie Saab France ne versait pas de redevance à sa société mère ;
- en conséquence, le résultat d'exploitation de la société est déficitaire depuis plusieurs exercices, alors que la société a dégagé une marge brute de 55,80 % en 2009 et de 59,74 % en 2010 qui se situe dans la moyenne du secteur de la vente de prêt-à-porter haut de gamme, sachant que les approvisionnements de vêtements ont été exclusivement effectués auprès de la société Elie Saab Liban et que les approvisionnements en accessoires auprès de sociétés tierces ne représentent que 15 % de ses approvisionnements en 2009 et 7 % en 2010 ;
- les résultats dégagés sont de nature à démontrer le caractère anormal des pratiques du groupe.

Par un mémoire en défense enregistré le 15 décembre 2017, la société Elie Saab France, représenté par MeA..., conclut au rejet du recours du ministre, à la condamnation de l'administration aux dépens et à ce qu'une somme de 30 000 euros soit mise à la charge de l'Etat au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- l'analyse retenue par les premiers juges est fondée, dès lors que l'administration n'apporte pas la preuve qui lui incombe, de l'existence d'un avantage particulier qu'elle aurait consenti à la société mère ESL ; la présomption de transfert indirect de bénéfices ne s'applique pas ;
- elle est centre de profits du groupe pour les accessoires et le prêt à porter de jour compte tenu de ses capacités à gérer le développement de ces deux lignes de produits, de son positionnement géographique et de sa visibilité sur ces deux marchés ; elle enregistre en tant que centre de profits le chiffre d'affaires mondial réalisé pour ces deux lignes de produits, sachant que celles-ci sont les principales sources de revenus et de profits du groupe au niveau mondial, même si ces profits sont localisés et imposables en France ;
- elle doit ainsi développer et promouvoir ces deux activités ;
- le développement de ces deux activités passe nécessairement par la promotion de la ligne de haute couture qui, bien que déficitaire, est la vitrine du groupe, comme le confirme l'étude " Haute-couture et prêt-à-porter de luxe " de l'institut Xerfi France ;
- les dépenses litigieuses ont été engagées dans l'intérêt de son activité et de son développement, et ont une contrepartie pour elle ;
- sa société mère a pris à sa charge diverses charges et prestations qui auraient dû lui être refacturées ; l'absence de refacturation constitue une contrepartie aux dépenses qu'elle a engagées pour la promotion des produits du groupe.

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 ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Lescaut,
- les conclusions de M. Lemaire, rapporteur public,
- et les observations de MeB..., représentant la société Elie Saab France.

Considérant ce qui suit :

1. La société Elie Saab France, spécialisée dans le commerce de détail de vêtements de prêt-à-porter et d'accessoires de luxe en magasin spécialisé, et filiale de la société libanaise Elie Saab Group (ESG) exerce notamment au profit de cette société et de la société Elie Saab Liban une activité de distribution de prêt-à-porter de luxe et d'accessoires. Lors de la vérification de comptabilité dont elle a fait l'objet sur la période du 1er janvier 2009 au 31 décembre 2010, l'administration a relevé qu'elle s'était abstenue de facturer certaines dépenses de communication et facturaient à prix coûtant d'autres prestations. Estimant que cette absence de refacturation et les refacturations à prix coûtant traduisaient un transfert indirect de bénéfices à l'étranger, au sens de l'article 57 du code général des impôts, le service, suivant la procédure contradictoire, en a réintégré le montant aux résultats des exercices clos en 2009 et 2010 et a résorbé, à due proportion, le déficit déclaré au titre de ces exercices. Le ministre de l'action et des comptes publics fait appel des articles 1er et 2 du jugement par lequel le Tribunal administratif de Paris a fait droit aux conclusions de la société Elie Saab France tendant à la décharge, en droits et intérêts de retard, des cotisations d'impôt sur les sociétés et de retenue à la source auxquelles elle a respectivement été assujettie au titre des exercices clos en 2009 et 2010, et de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises mise à sa charge au titre de l'exercice 2010.

En ce qui concerne les cotisations d'impôt sur les sociétés :

2. D'une part, aux termes du I de l'article 209 du code général des impôts : " Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 34 à 45, 53A à 57 et 302 septies A bis et en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions ". Aux termes de l'article 57 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 (...) / A défaut d'éléments précis pour opérer les redressements prévus aux premier, deuxième et troisième alinéas, les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement ". Ces dispositions 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 bénéfices 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.

3. D'autre part, aux termes du 1 de l'article 39 du même code, également applicable à l'impôt sur les sociétés conformément à l'article 209 : " Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant (...) notamment : 1° Les frais généraux de toute nature (...) ". Si, en vertu des règles gouvernant l'attribution de la charge de la preuve devant le juge administratif, applicables sauf loi contraire, il incombe, en principe, à chaque partie d'établir les faits qu'elle invoque au soutien de ses prétentions, les éléments de preuve qu'une partie est seule en mesure de détenir ne sauraient être réclamés qu'à celle-ci. Il appartient, dès lors, au contribuable, pour l'application des dispositions précitées du code général des impôts, de justifier tant du montant des charges qu'il entend déduire du bénéfice net défini à l'article 38 de ce code que de la correction de leur inscription en comptabilité, c'est-à-dire du principe même de leur déductibilité. Le contribuable apporte cette justification par la production de tous éléments suffisamment précis portant sur la nature de la charge en cause, ainsi que sur l'existence et la valeur de la contrepartie qu'il en a retirée. Dans l'hypothèse où le contribuable s'acquitte de cette obligation, il incombe ensuite au service, s'il s'y croit fondé, d'apporter la preuve de ce que la charge en cause n'est pas déductible par nature, qu'elle est dépourvue de contreparties, qu'elle a une contrepartie dépourvue d'intérêt pour le contribuable ou que la rémunération de cette contrepartie est excessive.

4. La société Elie Saab France, filiale à hauteur de 99,99 % de son capital social de la holding Elie Saab Group, est chargée de la gestion de la fabrication et de la distribution pour le groupe, des vêtements de prêt-à-porter haut de gamme de jour dite " day wear ", qui comprend la recherche et développement, la gestion de la production, de la vente et de la distribution, du financement, ainsi que la gestion des risques de marché. Elle assure, en outre, la distribution des accessoires de la marque Elie Saab pour l'ensemble des entités du groupe, et la distribution en France et pour la clientèle européenne de la ligne de haute couture de la maison ainsi que la vente dans sa boutique parisienne et auprès des boutiques distribuant la marque " Elie Saab " dans le monde, d'une ligne de vêtements et d'accessoires de soirée, dite " night wear ", développée par la filiale libanaise du groupe. La société Elie Saab France dispose au sein de la boutique parisienne d'un salon destiné à présenter les créations de haute couture de la marque, dont elle prend en charge les loyers et les agencements immobiliers. Elle y assure l'accueil de la clientèle de haute couture en mettant à sa disposition un espace privatisé et du personnel qualifié dans le conseil et la prise de mesure. Elle assume enfin l'organisation de défilés de prêt-à-porter de la marque " Elie Saab " deux fois par an à Paris pour chacune des deux collections de haute couture et de prêt-à-porter, et prend en charge la communication de la marque, ainsi que ses campagnes de promotion.

5. Lors des opérations de contrôle de la société Elie Saab France, le service a examiné l'organisation fonctionnelle du groupe formé par la holding mère ESG, la société Elie Saab Liban et la société Elie Saab France dont il ressortait que les actifs incorporels étaient détenus par la holding, que la conception, la fabrication et le suivi qualité des autres produits de la marque relevaient exclusivement de la société Elie Saab Liban, et qu'à l'exclusion de la ligne de jour conçue et développée par la société française, dont la commercialisation n'a cependant pu intervenir que postérieurement aux exercices en litige, celle-ci n'avait aucun rôle

stratégique au sein du groupe. Le service a cependant constaté que la société requérante assurait le financement de l'image de la marque " Elie Saab " pourtant détenue par la société mère du groupe, à l'origine d'un déficit d'exploitation important dû à un poste de dépenses externes élevé dans les comptes de résultats de la société française et à des frais de structure importants supportés par celle-ci. Le service a ainsi relevé que la société française assumait les dépenses de communication de la marque, en particulier les campagnes de promotion pour lesquelles elle prenait en charge les dépenses de sponsoring et de réceptions dans un appartement qu'elle louait à Paris dans le 16ème arrondissement, ainsi que celles relatives à l'organisation des défilés de haute couture et de prêt-à-porter, l'ensemble de ces charges n'étant que partiellement refacturé, et à prix coutant, à la société mère ESG. Il a également relevé que le déficit d'exploitation de la société Elie Saab France résultait de frais de structure importants supportés par celle-ci pour le point de vente parisien de la marque sans aucune refacturation à la holding mère du groupe, et les salaires des employés du service de presse de la marque dont une partie seulement était refacturée à prix coutants à la société mère. L'administration a ainsi considéré que cette absence de rémunération, et cette rémunération à prix coutants devaient être regardées comme des avantages octroyés à la société mère libanaise, dès lors qu'elles correspondaient à un surcroît non rémunéré de prestations au bénéfice de cette dernière, constitutives, compte tenu des liens de dépendance entre les deux sociétés, d'un transfert indirect de bénéfices à l'étranger ne relevant pas d'une gestion normale de l'entreprise au sens des dispositions de l'article 57 du code général des impôts, et devant être réintégré au résultat de la société Elie Saab France. Le service a également estimé que les charges ainsi exposées et non rémunérées, ou rémunérées sans marge, devaient être regardées comme des revenus distribués en application du c) de l'article 111 du code général des impôts, soumis à la retenue à la source prévue par les dispositions du 2 de l'article 119 bis du code général des impôts. En conséquence des rehaussements de ses bases d'imposition se rapportant aux transferts de bénéfices, dès lors que ces rectifications avaient une incidence sur la valeur ajoutée produite par l'entreprise, l'administration fiscale a mis à la charge de la société une cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises au titre de l'exercice 2010.

6. La société Elie Saab France soutient qu'étant le centre de profits du groupe Elie Saab pour les activités les plus rentables de prêt-à-porter de jour et accessoires, elle ne peut enregistrer dans ses comptes le chiffre d'affaires mondial sans en supporter les coûts de développement et de promotion, qui passe d'ailleurs et nécessairement par la promotion de la ligne de haute couture, laquelle bien que déficitaire, est la vitrine du groupe. Elle n'établit toutefois pas l'existence de contreparties au sens de l'article 57 du code général des impôts, dès lors qu'il résulte de l'instruction qu'elle supportait pour l'ensemble du groupe les dépenses de marketing, de promotion, de gestion du service de presse, et de location d'un espace de vente, alors qu'elle n'avait aucune collection de prêt-à-porter aboutie à promouvoir et à proposer aux clientes de la marque avant 2011. Pour ce même motif, les dépenses de stylisme prises en charge pour les collections de prêt-à-porter hiver 2007, 2008 et 2009, ne sauraient être justifiées par la seule circonstance que la société Elie Saab France est le centre de profit de l'activité " accessoires ".

7. Si la société requérante fait valoir que la coordination du développement des accessoires de la ligne de prêt-à-porter de luxe justifiait la prestation passée avec la société SLM Conseils, étant le centre de profit de l'activité " accessoires " et en charge de sa distribution, le contrat passé avec cette société, s'il porte sur le développement de la ligne d'accessoires, est rédigé en des termes assez généraux, et ne porte que sur les missions confiées à cette société sans aborder les perspectives attendues de cette collaboration en termes de développement du chiffre d'affaires de la société Elie Saab. La société requérante ne justifie par suite pas l'existence d'une quelconque contrepartie pour elle à la prise en charge de ces dépenses.

8. Elle soutient également, s'agissant des dépenses de publicité, de catalogue et de sponsoring, ainsi que de rénovation de la boutique parisienne, que celles-ci étaient indispensables au maintien de la visibilité de la marque sur le marché français, que les dépenses de rénovation avaient pour but de mettre la boutique parisienne en conformité avec les standards des boutiques Elie Saab dans le monde, et que les dépenses de publicité correspondaient aux frais d'une agence de photographes sélectionnée pour photographier la campagne de publicité de la collection printemps/été de prêt-à-porter 2011 qu'elle a développée, et dont les photographies étaient exclusivement destinées à être publiées dans des magazines de mode français. Toutefois, les factures produites relatives aux dépenses de publication d'un montant de 54 850 euros, et aux charges de " publicité et relations publiques " pour un montant de 64 612 euros, ainsi qu'à des dépenses de retouches des photos pour un montant de 5 000 euros, ne précisent pas que cette campagne concerne les produits de la ligne de jour et le marché français de la société Elie Saab France. Et le ministre soutient, sans être utilement contredit, qu'il résulte des pièces produites que les dépenses de catalogue et de sponsoring, ainsi que de rénovation de la boutique parisienne participent en réalité au rayonnement de la marque " Elie Saab " dans le monde, propriété de la holding mère ESG.

9. Par ailleurs, et en ce qui concerne les dépenses relatives à la directrice de la communication et au service de presse, la société, qui admet dans ses écritures que les prestations du personnel de ce service ne seraient pas réservées au prêt-à-porter de jour, mais contribueraient également à promouvoir les robes haute couture et la collection " night wear ", ne justifie pas la contrepartie pour elle des prestations réalisées par ce service en soutenant qu'elles lui bénéficient également en tant que distributeur de ces produits en France, pas plus qu'elle n'établit de contrepartie aux dépenses concernant la directrice de la communication en se bornant à faire état du nécessaire accompagnement du service de presse, dès lors que, ainsi que le fait valoir le ministre, l'intérêt de ces dépenses n'est pas établi au titre des exercices en litige pour la promotion de la ligne " day wear " en raison du retard pris pour la commercialiser, alors que, par ailleurs, ces dépenses étaient excessives au regard des bénéfices réalisés dans le cadre de l'activité de distribution de la société requérante.

10. Enfin, en se bornant à faire valoir que l'absence de refacturation de ces prestations, et la facturation sans marge seraient compensées par l'absence de refacturation de différentes prestations effectuées à son profit par la société mère ESG pour un montant total de 1 084 157 euros, la société requérante n'établit pas l'existence de contreparties.

11. Il en est ainsi des dépenses correspondant au contrat Fashion TV d'un montant total de 72 000 euros au titre des deux exercices en litige, dont elle soutient qu'une quote-part de 18 000 euros aurait dû lui être imputée, de la rémunération du créateur du groupe qui aurait dû lui être imputée à hauteur de 160 517 euros au titre du développement du prêt-à-porter de la maison, et enfin de la rémunération des deux cogérants de la société mère qu'elle aurait dû prendre en charge à raison de leur présence en France durant les quatre semaines de présentation des collections, et de leur temps passé pour la gestion de la filiale française, pour un coût estimé de 89 202 euros, et pour lesquelles elle ne justifie pas l'existence de contreparties au sens de l'article 57 du code général des impôts, en produisant une copie de l'agenda 2009 du créateur du groupe, et en l'absence de tout élément apporté sur l'implication de celui-ci sur la création de la ligne de jour, sur celle des deux codirigeants de la société mère dans la bonne marche, le contrôle et la gestion de la filiale française, ainsi que sur l'intérêt que présentait pour son activité de développement du prêt-à-porter de jour, et de distribution des produits du groupe, le contrat Fashion TV.

12. La société Elie Saab France soutient également qu'elle a bénéficié des services supports de sa maison mère pour lesquels elle aurait dû lui verser une rémunération de 104 713 euros au

titre des deux exercices en litige. La société requérante, qui n'a cependant conclu aucun contrat de nature à justifier de telles rémunérations et n'apporte aucune précision sur l'assistance opérationnelle que la société mère ESG serait susceptible de lui apporter compte tenu d'une organisation de groupe, n'établit pas l'existence de prestations rendues à son profit par cette société en produisant la facture adressée par la holding mère à la société Elie Saab Liban et le contrat conclu entre ces deux sociétés, et partant l'existence de contreparties pour elle au sens de l'article 57 du code général des impôts.

13. La société requérante fait enfin valoir que la holding mère libanaise ne lui facturait pas de redevances de marque, contrairement à la société Elie Saab Liban. Cependant, elle n'établit pas l'existence de contreparties au sens de l'article 57 du code général des impôts dès lors qu'ainsi que le soutient le ministre, l'exploitation des droits d'utilisation de la marque Elie Saab ne pouvait avoir pour objet, en échange du versement de redevances de marques, de mettre à sa seule charge les opérations de communication réalisées pour la promotion de l'ensemble des produits vendus sous cette marque, alors même que la société ne gérait, durant les années en litige, ni la fabrication, ni la commercialisation de la ligne de prêt-à-porter de jour dite " day wear ". De même, les charges d'intérêts qu'elle aurait dû supporter au titre des avances en comptes courants d'associés consenties par ses actionnaires ne sont assorties d'aucune explication.

14. Par suite, le ministre est fondé à soutenir que, contrairement à ce qu'ont estimé les premiers juges, l'absence de rémunération ou la rémunération à prix coutants des prestations de communication et de promotion caractérisaient un transfert de bénéfices au profit de la société ESG sous la dépendance de laquelle la société Elie Saab France se trouvait, au sens des dispositions précitées de l'article 57 du code général des impôts, et qu'elles devaient être réintégrées dans le résultat des exercices clos en 2009 et 2010.

15. Il résulte de tout ce qui précède que le ministre est fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Paris a déchargé la société Elie Saab France des cotisations d'impôt sur les sociétés, de retenue à la source auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2009 et 2010, et de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises mise à sa charge au titre de l'année 2010, ainsi que des intérêts de retard s'y rapportant.

Sur les conclusions de la société Elie Saab présentées au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

16. Les dispositions susvisées font obstacle à ce que soit mise à la charge de l'Etat, qui n'est pas la partie perdante dans la présente instance, une somme au titre des frais exposés par la société Elie Saab et non compris dans les dépens.

**DÉCIDE :**

Article 1er : Le jugement n° 1519343 du 28 mars 2017 du Tribunal administratif de Paris est annulé.

Article 2 : Les cotisations d'impôt sur les sociétés, de retenue à la source assignées à la société Elie Saab France au titre des exercices clos en 2009 et 2010, et la cotisation sur la valeur

ajoutée des entreprises mise à sa charge au titre de l'année 2010, dont le tribunal a prononcé la décharge, sont remises à la charge de la société en droits et intérêts de retard.

Article 3 : Les conclusions présentées par la société Elie Saab France en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative sont rejetées.

Article 4 : Le présent arrêt sera notifié au ministre de l'action et des comptes publics et à la société à responsabilité limitée Elie Saab France.

Délibéré après l'audience du 13 juin 2019, à laquelle siégeaient :

- M. Formery, président de chambre,
- Mme Lescaut, premier conseiller,
- M. Doré, premier conseiller.

Lu en audience publique, le 27 juin 2019.

Le rapporteur,  
C. LESCAUTLe président,  
S.-L. FORMERY  
Le greffier,  
N. ADOUANE

La République mande et ordonne au ministre de l'action et des comptes publics en ce qui le concerne, ou à tous huissiers 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.