

ECHANGE DE RENSEIGNEMENTS

19 février 2016

Dakar – Sénégal

Éléments de corrigé sur le cas pratique n°5

(“Duff Brasseries”)

Le cas DUFF brasseries pose essentiellement des problèmes de transferts indirects de bénéfices à l'étranger. Par souci de montrer le lien entre les prix de transfert et l'échange de renseignements, nous privilégierons une approche thématique basée sur les quatre transactions qui ont retenu l'attention des inspecteurs vérificateurs au cours du contrôle fiscal. De l'analyse de chaque transaction découlera à la fois la liste des juridictions à saisir et la liste des renseignements à solliciter. Un tableau récapitulatif est dressé en fin d'analyse. Il s'agit non pas d'une réponse exhaustive, mais d'éléments de réponse qui pourraient être complétés.

Marques

Il n'y a rien de mal à payer une redevance pour une marque à condition que le prix respecte le principe de pleine concurrence. La redevance représente 7% du chiffre d'affaires en 2013 et 8,3% en 2014. Est-ce exagéré? Selon toute vraisemblance oui, puisqu'une marque a été vendue à la société néerlandaise en 2012 pour 10 millions \$.

Si les redevances sont payées pour l'utilisation de marques/marques déposées développées au Congo, la valeur marchande, soit 10 millions de dollars devrait être égale à la Valeur Actuelle Nette des redevances futures attendues. Compte tenu du prix de transfert relativement faible de la marque, une redevance substantielle de 10 millions de dollars en 2014 à elle seule semble incompatible avec le principe de pleine concurrence.

Mais on ne sait pas exactement ce qui a été vendu et à quoi se rapportent les paiements de redevances. Le cas parle de marques et il peut très bien se trouver que les paiements couvrent aussi le droit d'utiliser d'autres propriétés incorporelles, en dehors de la marque acquise par la société néerlandaise en 2012.

Les ventes ont augmenté de 25% en 2013 et 20% en 2014. Est-ce parce que de nouveaux produits ont été introduits et si oui, qui les a développés, intègrent-ils les actifs incorporels tels que l'«image de marque» et qui est le véritable propriétaire des actifs incorporels connexes ?

Il y a une charge de marketing au compte de résultat de la société congolaise, mais elle n'est pas très importante - environ 1,5% du chiffre d'affaires. Pas grand-chose pour une entreprise brassicole. Les chiffres les plus fréquents dans ce secteur d'activité sont plutôt de 10% à 11%, voire de 15% à 16%.

Cela soulève quelques questions, dont l'une est de savoir si les redevances respectent le prix de pleine concurrence alors que le prix de vente de la marque est réellement sous-estimé peut-être parce que la marque est si bien connue sur le marché local que peu de marketing ou de publicité est nécessaire. Cela semble peu probable parce que la société bénéficiait d'une exonération fiscale et n'aurait ainsi pas payé d'impôts sur la vente de la marque. On pourrait imaginer que la société aurait eu intérêt à maximiser la valeur de la marque, question de déduire une charge importante ensuite au moment de payer des redevances. Mais ce raisonnement ne devrait pas être celui de l'administration fiscale qui va sans doute contester la redevance dans son principe plutôt que son montant.

En tout cas, il y a un lien entre les 10 millions \$ et la redevance, et les autorités fiscales pourraient demander à la société congolaise plus de détails sur la façon dont cette transaction a été valorisée et des copies de tous les documents d'évaluation. **Elles pourraient également demander aux autorités néerlandaises l'évaluation fournie à des fins fiscales néerlandaises ainsi que des copies de tous les documents fournis puisqu'il pourrait y avoir, par exemple, des amortissements en Hollande.**

Il faut également une ventilation des ventes et des redevances par ligne de produits. Il se peut que certains nouveaux produits aient été introduits expliquant la forte augmentation des ventes et que ces produits comprennent des actifs incorporels de valeur tels que les noms de marque qui devraient raisonnablement être rémunérés.

Ainsi, la question pourrait être de savoir qui est le véritable propriétaire des actifs incorporels? Qui les a créés et qui les détient? Est-ce la société néerlandaise ou la société Congolaise également impliquée? Même si la société néerlandaise engage d'importantes dépenses de marketing au Congo il se peut que la société congolaise soit responsable d'une partie de l'effort de marketing (peut-être la gestion de la campagne) et ait droit à une rémunération à ce titre.

Pour parvenir à une conclusion, l'administration fiscale pourrait aussi demander aux autorités néerlandaises les comptes de la société néerlandaise et le détail des fonctions, des actifs et des risques qu'elle assume.

L'information exacte nécessaire dépendra de ce qui peut être établi à partir de demandes de renseignements à la société congolaise sur son personnel, en particulier le personnel marketing de l'entreprise.

Les actifs importants/actifs incorporels ici sont ceux liés à la commercialisation (marketing) et la question est de savoir qui supporte les risques liés à ces actifs incorporels. Il pourrait s'agir des Pays-Bas. Les faits font référence à une campagne de marketing mondiale qui peut expliquer en partie l'explosion des ventes au Congo. Il y aurait donc lieu de tirer cela au clair en demandant des informations aux dirigeants de la société congolaise : quelles dépenses ont été engagées par les Pays-Bas? Les employés de la société néerlandaise ont-ils des compétences suffisantes pour gérer les risques qui lui sont attribués?

Une question ouverte est de savoir jusqu'où les autorités fiscales congolaises pourraient demander aux autorités fiscales néerlandaises des détails sur les activités de la société néerlandaise. Cela dépendra pour beaucoup des circonstances. Dans une grande affaire, c'est-à-dire un contrôle fiscal à fort enjeu compte tenu d'une part de l'ampleur de l'évasion fiscale et d'autre part du montant des redressements potentiels, l'administration fiscale congolaise pourrait peut-être envisager d'aller aux Pays-Bas et de se renseigner auprès de la société néerlandaise. Si les autorités fiscales néerlandaises ont un intérêt fiscal à cela, un contrôle fiscal conjoint pourrait être mis en œuvre.

Frais de gestion

Le problème fondamental des frais de gestion, ici représentés par les jetons de présence, est qu'ils sont difficiles à justifier, mais la charge de la preuve devrait incomber au contribuable à qui il appartient de démontrer qu'ils sont réels.

Les frais ici représentent 4,4% du chiffre d'affaires en 2012, 5% en 2013 et 5,4% du chiffre d'affaires en 2014. Pendant la même période, les salaires ont représenté respectivement 0,6%, 0,5% et 0,45% du chiffre d'affaires. Ceci est inhabituel et les vérificateurs ne devraient

pas simplement en conclure très vite que les frais de gestion ne respectent pas le principe de pleine concurrence.

Certaines questions pourraient trouver une réponse auprès de la société congolaise. Est-ce que la filiale dispose d'une équipe de gestion (dirigeants) propre? En effet, elle réalise des ventes importantes et dispose de marques bien connues, toutes choses qui justifieraient une équipe de gestion en interne. Si la réponse est positive, pourquoi les salaires sont-ils aussi faibles?

L'entreprise congolaise est une société de fabrication et de vente. Quelle est la nature exacte des services de gestion qui pourraient lui être apportés? Peut-on obtenir une documentation sur ces services? Le bureau Suisse dispose-t-il des compétences appropriées pour fournir de tels services de gestion à la société congolaise? **Si la réponse à cette dernière question est non, alors le problème qui se pose n'est pas un problème de prix de transfert, mais bel et bien un problème de charges fictives non déductibles**, à moins que les services ne soient fournis ailleurs et que le bureau suisse en assure l'organisation.

Les personnes qui fournissent ces services de gestion viennent-elles de la Suisse? Qui sont-elles et de quelles compétences disposent-elles? Est-ce que la société suisse fournit des services similaires à d'autres sociétés du groupe?

Si l'on peut démontrer que le service est réel et que la société congolaise ne semble pas disposer d'une équipe de gestion locale étant donné notamment le faible niveau des salaires, alors la question serait de savoir ce qu'un tiers indépendant paierait pour les mêmes services. **On serait dans ce cas en présence d'une problématique de prix de transfert.**

Typiquement, les frais de service intergroupes seraient facturés sur une base de coûts majorés. La méthode du prix comparable sur marché libre ne peut pas être la méthode appropriée en raison de la difficulté de trouver un prix de marché libre pour des services similaires et le degré de comparabilité requis pour appliquer cette méthode peut être difficile à réaliser en pratique.

Les coûts majorés pour les services peuvent être calculés sur une charge directe ou indirecte. La méthode de charge directe est utilisée là où les coûts sont directement liés, identifiables et attribuables à la société bénéficiaire.

La méthode de charge indirecte est appropriée lorsque les services fournis et les coûts imputables à ceux-ci se rapportent à un certain nombre d'entités différentes. Dans ce cas, une méthode de répartition des coûts est utilisée qui nécessite souvent un degré d'estimation ou d'approximation. Les frais sont déterminés par la répartition des coûts entre tous les bénéficiaires potentiels en utilisant une clé de répartition appropriée.

Au minimum, les vérificateurs doivent obtenir **(i) les comptes de la société suisse (ii) la clé de répartition utilisée pour répartir les coûts et (iii) la vérification de la base de coûts, par exemple si les services fournis sont des services juridiques et s'ils ont été fournis par un cabinet d'avocats, qu'est-ce qui a été payé au cabinet d'avocats et (iv) la confirmation que la société suisse dispose des employés/compétences nécessaires pour offrir les services acquis, si elle les a fournis directement.**

Même si nous obtenons l'information dont nous avons besoin de la société congolaise, il serait utile de vérifier auprès des autorités suisses. **Mais il est probable que la société congolaise ne puisse fournir les détails nécessaires. L'administration fiscale congolaise aura donc besoin de les demander aux autorités suisses.**

Intérêts

La société a contracté une dette à long terme de 60 millions \$ qui semble avoir été utilisée pour financer un investissement dans une filiale. La charge d'intérêt représente 2% du chiffre d'affaires en 2013 et près de 3% en 2014.

La première question est de savoir si cette dette est réalisée dans l'intérêt de la société puisqu'elle n'a pas de lien direct avec son exploitation¹.

Si la réponse à cette première question ne permet pas de remettre en cause le prêt et donc les intérêts, on peut analyser le ratio dette/capitaux propres. Il est de 1/8 en 2013 et 1/12 en 2014. La conclusion que la société est sous-capitalisée dépendra des règles de plafonnement en matière de sous-capitalisation applicables au Congo. Quel est le ratio acceptable le cas échéant au Congo? Inclut-il toutes les dettes ou simplement la dette à l'entité associée ? Etc. Ces règles diffèrent selon les pays. Dans certains pays, l'administration fiscale se penchera à la fois sur le ratio dette/capitaux propres et sur les règles de pleine concurrence. (Notez que les nouvelles règles suggérées par l'OCDE dans le cadre du projet BEPS sur les déductions d'intérêts retiennent des critères différents pour déterminer la sous-capitalisation. Par exemple, le ratio intérêt/résultat avant intérêts, impôt et amortissements. Mais la mise en œuvre de ces nouvelles mesures est tributaire des changements à opérer dans la législation nationale².)

En tout état de cause, il ne semble pas y avoir un aspect d'échange de renseignements ici, sauf si les vérificateurs veulent savoir si la dette provient d'une entreprise associée. En conclusion, il ne semble pas nécessaire de demander des renseignements aux partenaires conventionnels du Congo pour ce qui est des intérêts.

Matières premières

Le bénéfice brut a augmenté d'environ 40% en 2012, 14% en 2013 et environ 9% en 2014.

La société de Maurice est-elle liée ou non? **La seule façon de le savoir est de le demander à l'autorité compétente de Maurice.**

Si la société mauricienne est liée, alors on est en présence d'une question de prix de transfert. Rien de mal à la centralisation des achats, à condition qu'elle réduise les coûts et augmente les profits au Congo, en permettant par exemple l'obtention des remises importantes. (NB :

¹ En ce qui concerne la déductibilité des intérêts et sous réserve de la législation congolaise au terme de laquelle ces intérêts pourraient être non déductibles dans leur principe, les vérificateurs pourraient se poser les questions ci-après : qui a pris la décision d'investir dans la filiale ? Quels sont les plans futurs pour cet investissement ? Est-il destiné à améliorer la rentabilité de la société congolaise ou est-ce un investissement passif dont le but est d'obtenir des dividendes? Si la société congolaise prévoit de racheter un concurrent au Congo, alors il pourrait y avoir une relation d'affaires et l'investissement pourrait être plus étroitement lié aux bénéfices de l'entreprise congolaise. Si le but de l'investissement est d'ouvrir de nouveaux marchés à la société congolaise, l'argument en faveur de la déductibilité des intérêts pourrait être plus convaincant. Il est même tout à fait envisageable que le Congo puisse envoyer une demande à l'île de Man ou à la juridiction de la société mère, selon les circonstances.

² Certains pays africains ont déjà introduit dans leurs législations fiscales des règles sur la sous-capitalisation fondées alternativement sur les ratios dette/capitaux propres et intérêts/résultat avant impôt, intérêts et amortissements (Ex : article 7 B, CGI camerounais).

en cas de remise importante, la question se poserait de savoir qui a le droit d'en bénéficier? Par exemple, si une réduction concerne l'achat du houblon et que la majeure partie de celui-ci est destinée aux ventes au Congo, alors la société Congolaise pourrait se prévaloir de la remise.)

Le prix est-il plus bas que celui qui aurait été payé si les matières premières avaient été achetées directement? Quelles sont les matières premières? Sont-elles des produits non transformés? Y a-t-il un prix de référence? Le Congo paie-t-il plus qu'il n'aurait dû? Pourquoi centraliser les achats si cela aboutit à payer plus cher que le prix du marché? Mais les vérificateurs ne pourraient pas être en mesure de déterminer un prix comparable sur le marché en raison des remises, des contrats à terme, etc.

En supposant que le prix payé par Maurice est un prix de pleine concurrence, la première chose à établir c'est ce prix et comment il a été facturé au Congo. Quels sont les bénéfices réalisés à l'île Maurice? A qui d'autre la société de Maurice vend elle et à quel prix? Quelles sont les fonctions, les actifs et les risques assumés à la société de Maurice? Par exemple, cela inclut-il le risque d'inventaire?

Si la société mauricienne reçoit simplement les commandes du Congo et les transmet aux fournisseurs qui livrent directement la matière première au Congo, il n'y a aucun risque à assumer à Maurice et la société mauricienne ne doit avoir droit qu'à une petite rémunération sur les charges des employés à Maurice le cas échéant.

Par ailleurs, s'il n'y a aucune équipe à l'île Maurice qui négocie avec les fournisseurs, visite les agriculteurs dans les pays fournisseurs, achète le produit à ses propres risques, la situation serait différente et le prix pourrait être basé sur un coût majoré. La méthode du prix comparable sur marché libre pourrait ne pas toujours être la meilleure méthode. Si la société fournit des services d'achat centralisés sans supporter aucun risque, alors la méthode du coût majoré est la plus appropriée pour retrouver le prix de pleine concurrence, mais la base du prix ne doit pas inclure le coût des marchandises vendues, mais seulement les salaires, etc.

La seule façon de le savoir est de demander à l'île Maurice les renseignements sur les comptes, les détails des employés, les compétences, etc.

Les questions à poser à l'autorité compétente de l'île Maurice pourraient inclure, (i) des copies de comptes, (ii) la ventilation des achats et des ventes, (qui achète quoi ? combien? combien d'employés sont spécialisés dans les marchés, dans l'approvisionnement en produits de base ? Quels sont les détails de leur rémunération ?).

Résumé des renseignements à solliciter

Juridiction à saisir	Transaction concernée	Renseignement à solliciter
Pays bas	Marques	<ul style="list-style-type: none"> – l'évaluation fournie à des fins fiscales par la société néerlandaise ainsi que des copies de tous les documents d'appui – les comptes de la société néerlandaise et le détail des fonctions, des actifs et des risques qu'elle assume
Suisse	Frais de gestion	– la société suisse dispose-t-elle d'employés et

		<p>quelles sont leurs compétences ?</p> <ul style="list-style-type: none"> – les personnes qui fournissent les services de gestion à la société congolaise viennent-elles de cette société suisse ? – la société suisse fournit-elle des services similaires à d'autres sociétés du groupe? – la clé de répartition utilisée pour répartir les coûts et la base de coûts, (ex : les services fournis sont-ils des services juridiques et s'ils ont été fournis par un cabinet d'avocats, qu'est-ce qui a été payé au cabinet d'avocats. – les comptes de la société suisse
Ile Maurice	Matières premières	<ul style="list-style-type: none"> – la société de Maurice est-elle liée ou non à Duff Congo SA? – quels sont les bénéfices réalisés à l'île Maurice ? A qui d'autre la société de Maurice vend elle et à quel prix? (les comptes de la société) – quelles sont les fonctions, les actifs et les risques assumés à la société de Maurice? – la société de Maurice dispose-t-elle d'employés et quelles sont leurs compétences