

ATELIER SUR LES PRIX DE TRANSFERT

13 - 16 février 2017

Brazzaville - Congo

Éléments de corrigé du cas pratique n°2

«CARTOON»

L'analyse du service vérificateur consistant à remettre en cause la déductibilité des redevances de marque facturées à la SAS TONCAR par la société luxembourgeoise SA CARTOON LUX repose d'une part, sur le fait que le *co-branding* a permis à la marque CARTOON d'acquérir une certaine notoriété par capillarité avec la notoriété des marques produits dont la marque TONCAR; d'autre part, sur l'absence de contrepartie apportée par l'utilisation de la marque CARTOON à la société française SAS TONCAR et enfin sur l'absence de redevances avant 2013 alors que les conditions d'exploitation de la SAS TONCAR n'ont pas été modifiées.

Concernant le premier point, il peut être valablement admis que l'absence de facturation de redevances se justifie par la notoriété conférée par la marque TONCAR à la marque ombrelle CARTOON étant précisé que les parts de marché supplémentaires générées par la marque CARTOON sont de l'ordre de 15% et que le chiffre d'affaires réalisé par la société SAS TONCAR est en grande partie généré par l'attractivité exercée par les produits de la marque TONCAR. En outre, la société SAS TONCAR expose la marque à la clientèle, la valorise grâce à son réseau et au travail de ses équipes et s'implique donc dans la défense et le développement de la marque ce qui pourrait également justifier l'absence de redevance de marque. Cela étant, on peut admettre dans le même temps que le *co-branding* a permis à la SAS TONCAR de bénéficier de la notoriété associée aux marques opérationnelles des autres sociétés groupes et de renforcer sa présence à l'international.

Concernant le deuxième point relatif à l'absence de contreparties, les résultats réalisés par la SAS TONCAR semblent montrer que la société française ne tire pas d'avantage supplémentaire au paiement d'une redevance de marque eu égard au poids que représente la redevance de marque versée par rapport au résultat d'exploitation de la société (3 600 000 en 2013 et 3 000 000 en 2014). En 2014, la situation de la SAS TONCAR ne serait pas déficitaire sans le paiement d'une redevance de marque. On peut, en effet, s'interroger sur l'intérêt pour une société de supporter des redevances pour une marque commerciale qui ne lui procure pas de bénéfices. Cela étant, comme en attestent les données fournies par la société, il convient d'admettre dans le même temps, d'une part, que le rachat de la SAS TONCAR par le groupe TONCAR a permis à la société française de gagner de nouvelles parts de marché, de renforcer sa présence à l'international depuis son rachat par le groupe CARTOON mais également de bénéficier de la notoriété et du savoir-faire associées aux marques opérationnelles des autres sociétés du groupe.

Enfin, concernant le dernier point relatif à l'absence de redevances de marque avant 2013, il peut être valablement admis que le *co-branding* a permis à la marque CARTOON d'acquérir une certaine notoriété par capillarité avec la notoriété des marques produits dont la marque TONCAR et qu'il n'est donc pas illogique que la société luxembourgeoise SA CARTOON LUX ait attendu que la marque CARTOON ait acquis une notoriété suffisante et distincte des marques opérationnelles française et espagnole pour facturer une redevance au titre de son utilisation. Cela étant, la redevance ne doit pas seulement dépendre de la notoriété de la marque mais également des efforts et dépenses engagés par le licencié pour la valoriser. Au cas d'espèce, il semblerait que la société française contribue à l'effort de marketing stratégique. A cet égard, on peut s'interroger sur la nature des services facturés à la société SAS TONCAR par les autres sociétés du groupe au titre de l'assistance et de la coordination en matière de développement des stratégies commerciales et des politiques de ventes communes aux sociétés du groupe et d'analyse de l'efficacité des méthodes de marketing lesquels peuvent laisser supposer que le développement, la visibilité et la notoriété de la marque CARTOON reposent sur les frais engagés par la société française SAS TONCAR auquel cas une redevance de marque ne paraîtrait pas justifiée.

En conclusion, le versement d'une redevance de marque peut se justifier à certains égards étant par ailleurs précisé que le service vérificateur ne démontre pas que la marque CARTOON n'a aucune valeur. En revanche, on peut valablement s'interroger sur l'assiette et le taux de la redevance de la marque facturée par la SA CARTOON LUX à la SAS TONCAR.

Selon les termes du contrat conclu entre les sociétés SAS TONCAR et SA CARTOON LUX, cette dernière concède la marque CARTOON à la société française à compter du 1er janvier 2013 moyennant une rémunération égale à 3 % du chiffre d'affaires réalisé par la SAS TONCAR sur les ventes de carton ondulé destinées aux sociétés tierces et aux sociétés du groupe.

Aussi, on peut s'interroger sur l'assiette de la redevance dans la mesure où d'une part, le chiffre d'affaires de la SAS TONCAR est en grande partie généré par l'attractivité exercée par les produits de la marque TONCAR et d'autre part, la marque CARTOON n'est nullement associée à l'acte d'achat pour ce qui concerne les ventes intragroupe. Aussi, il pourrait être considéré que la redevance de marque n'aurait vocation à s'appliquer qu'au seul apport de courant d'affaires généré par la marque CARTOON.

On pourrait également s'interroger sur le taux de la redevance de marque fixé par le groupe à 3% eu égard à la notoriété des sociétés opérationnelles française et espagnole avant leur rachat par le groupe CARTOON et au *co-branding* qui a permis à la marque CARTOON d'acquérir une certaine notoriété par capillarité avec la notoriété des marques produits dont la marque TONCAR.

Il ne semble pas réaliste de remettre en cause la totalité des redevances de marque supportées par la SAS TONCAR dans la mesure où le service vérificateur ne démontre pas que la marque CARTOON concédée n'a aucune valeur. Par ailleurs, l'argument invoqué par la SAS TONCAR selon lequel le *co-branding* a permis à la marque CARTOON d'acquérir dans le temps une certaine notoriété par capillarité avec les autres marques produits dont la marque TONCAR et qu'il n'est pas illogique que le groupe CARTOON ait attendu que sa marque ait acquis une notoriété suffisante pour facturer une redevance au titre de son utilisation, peut être valablement admis.

Cela étant, il apparaît en revanche contestable d'asseoir le calcul de la redevance sur l'intégralité du chiffre d'affaires de la SAS TONCAR dans la mesure où d'une part, celui-ci est en grande partie généré par l'attractivité exercée par les produits de la marque TONCAR et d'autre part, la marque CARTOON n'est pas associée à l'acte d'achat en ce qui concerne les ventes intragroupe.

La difficulté réside dans la détermination d'un ratio établissant la part du chiffre d'affaires qui se rattache à la marque ombrelle CARTOON et la part du chiffre d'affaires qui se rattache à la marque produit TONCAR.

Le service vérificateur pourrait limiter la déductibilité des redevances à hauteur de l'apport courant d'affaires qui a été généré par la marque CARTOON lequel pourrait être déterminé à partir de la production totale destinée aux nouveaux clients. Cela se traduirait par les rehaussements suivants :

En euros	2013	2014
Production totale en tonnes	175 000	166250
Dont nouveaux clients	25 375	29 094
Part des nouveaux clients dans la production totale (P)	14,5%	17,5%
Chiffre d'affaires hors-groupe (CAHG)	100 000 000	90 000 000
Chiffre d'affaires généré par les nouveaux clients (CAHG x P)	14 500 000	15 750 000
Redevance comptabilisée par la société SAS TONCAR	3 600 000	3 000 000
Redevance admise par le service (CAHGxPx3%)	435 000	472 500
Rehaussements	3 165 000	2 527 500

Le service vérificateur pourrait également envisager de limiter la déductibilité des redevances à hauteur de l'apport courant d'affaires relatif aux seuls clients internationaux généré par la marque CARTOON dans la mesure où la marque TONCAR était déjà fortement implanté sur le territoire français.

Une autre possibilité de rehaussement pourrait consister à admettre un taux de redevance progressif dans le temps en considérant que la marque CARTOON a acquis progressivement une notoriété mondiale qui a permis de générer un courant d'affaires. Ce taux pourrait s'établir à 0,5% au titre des exercices clos en 2013 et 2014 (ce qui correspond au premier quartile de l'échantillon de comparables fourni par la société) puis augmenter au titre des exercices suivants jusqu'à atteindre le taux de 3%

retenu initialement par le groupe CARTOON. Ce taux de redevance pourrait s'appliquer au seul chiffre d'affaires réalisé avec des sociétés tierces pour les motifs évoqués supra.

Les rehaussements s'élèveraient aux montants suivants :

En euros	2013	2014
Chiffre d'affaire total	120 000 000	100 000 000
Chiffre d'affaires hors groupe	100 000 000	90 000 000
Redevance de marque déduite (3%)	3 600 000	3 000 000
Redevance de marque admise par le service vérificateur (0,5%)	500 000	450 000
Rehaussements	3 100 000	2 550 000