

Abidjan, le 09 JUL. 2024

*Le Directeur Général*

N° **056** /MFB / DGI-DLCD

NOTE DE SERVICE

-----000-----

**Destinataires : Tous services**

**Objet : Précisions relatives aux modalités de justification de la matérialité et de la valeur des services intragroupes à faible valeur ajoutée**

Afin d'optimiser leur gestion au niveau global et d'améliorer les performances de leurs filiales, les groupes d'entreprises multinationales sont amenés à prendre des dispositions pour fournir en interne, un large éventail de services de soutien à leurs membres.

Ces prestations, qualifiées de services intragroupes, concernent en général des services administratifs, techniques, financiers ou commerciaux.

Dans le cadre du contrôle des prix de transfert, les sommes payées par les entreprises ivoiriennes en rémunération des services intragroupes reçus doivent, pour être déductibles pour le calcul de leur résultat imposable, être appuyées par des pièces et documents attestant de leur effectivité, ainsi que de leur caractère normal et non exagéré.

Toutefois, en pratique, lorsque ces services intragroupes sont mutualisés, c'est-à-dire lorsqu'ils sont rendus par un ou plusieurs membres du groupe multinational, au profit de plusieurs sociétés du même groupe à la fois, leur coût global est souvent réparti entre les différentes entités bénéficiaires.

Cette répartition se fait au moyen d'une clé déterminée en fonction de certains éléments, de sorte qu'il s'avère difficile pour chacune de ces entités de disposer des documents justifiant de façon individuelle l'effectivité et la valeur exacte de chaque service reçu.

Dans ces cas, les entités du groupe présentes en Côte d'Ivoire et bénéficiaires desdits services, éprouvent des difficultés pour justifier auprès de l'Administration fiscale l'effectivité et le montant précis de chaque service reçu.

Cette situation étant source de contentieux entre les services des Impôts et les sociétés ivoiriennes appartenant à des groupes multinationaux, les précisions suivantes sont apportées en ce qui concerne les modalités de justification de la matérialité et de la valeur des services intragroupes.



## **I- Rappel des règles générales de justification de la matérialité et de la valeur des services intragroupes reçus par les entreprises ivoiriennes appartenant à des groupes multinationaux**

Aux termes de l'article 38 du Code général des Impôts, pour être admises en déduction pour le calcul de leur résultat imposable, les sommes versées par les entreprises ivoiriennes en rémunération de prestations de toute nature reçues d'entreprises apparentées situées hors de Côte d'Ivoire, doivent correspondre à des opérations réelles et ne pas présenter un caractère anormal ou exagéré.

En application de cette règle, la note de service n° 046/MFB/DGI-DLCD du 8 juillet 2024 précise les modalités selon lesquelles la preuve de l'effectivité et du caractère normal et non exagéré de ces prestations intragroupes doit être apportée.

En effet, cette note précise que la production des seuls documents contractuels liant l'entité ivoirienne à l'entreprise étrangère apparentée ayant rendu la prestation intragroupe, n'est pas suffisante pour attester l'effectivité et le caractère normal et non exagéré de la prestation reçue.

Ainsi, l'entreprise ivoirienne bénéficiaire des services devra notamment produire à l'Administration fiscale, tous les éléments susceptibles d'établir que les engagements réciproques des parties impliquées dans la prestation intragroupe, ont été matériellement exécutés et que les sommes versées correspondent à la juste valeur desdites prestations.

Elle doit en outre apporter toute justification et précision sur l'importance réelle des avantages qu'elle a retirés de ces services.

Par conséquent, chaque service reçu devra être appuyé de toute la documentation pertinente, justifiant de son utilité pour l'entreprise bénéficiaire, de son effectivité et de la conformité de son coût au prix de pleine concurrence, c'est-à-dire au prix qui aurait été facturé pour le même service, s'il avait été rendu entre entreprises indépendantes placées dans des conditions similaires.

Toutefois, en ce qui concerne les services dits « services intragroupes à faible valeur ajoutée », la justification de leur effectivité et de leur montant se fait selon les modalités particulières suivantes.

## **II- Modalités particulières de justification de l'effectivité et de la valeur des services intragroupes à faible valeur ajoutée**

### **1. Notion de services intragroupes à faible valeur ajoutée**

Sont qualifiés de services intragroupes à faible valeur ajoutée, les services remplissant les conditions ci-dessous :



**a) Les services doivent constituer une fonction de soutien**

Les services relevant d'une fonction de soutien portent généralement sur les services d'ordre administratif, technique, financier ou commercial tels que les services de gestion, de coordination ou de contrôle de l'ensemble des entreprises du groupe.

A titre d'exemple, peuvent constituer des services de soutien, les services portant sur la planification et la coordination des activités des filiales, le contrôle budgétaire, les conseils financiers, la centralisation de la comptabilité, la vérification et la certification des comptes, les services financiers, les augmentations de capital, les services juridiques, l'affacturage.

Sont également visés, les contrats de prêt, l'assistance pour la production, les achats, la gestion des commandes, les services aux clients, les centres d'appels, la gestion des actifs de propriété intellectuelle du groupe, les services informatiques, les services de gestion des ressources humaines et la gestion des normes de qualité, d'hygiène et de santé, etc.

**b) Les services doivent être centralisés ou mutualisés**

Il s'agit des services rendus par une ou plusieurs entités du groupe à plusieurs autres entités du groupe en même temps.

**c) Les services ne doivent pas faire partie du cœur de métier du groupe multinational**

Ces services ne constituent pas l'activité principale du groupe ni un accessoire de ladite activité et ne contribuent pas de façon significative à la constitution des bénéfices de ce groupe.

Il est précisé que la fourniture de services intragroupes à faible valeur ajoutée peut représenter le cœur de l'activité de l'entité qui les fournit, sans que cela remette en cause la définition de tels services (cas des centrales d'achat ou de trésorerie par exemple). Toutefois, de tels services ne doivent pas constituer le cœur de l'activité exercée par l'ensemble du groupe.

**d) Les services ne doivent pas nécessiter l'utilisation d'actifs incorporels de propriété (brevets, licences, marques, modèles, etc.) uniques et de valeur ou qui ne conduisent pas à la création de tels actifs**

**e) Les services ne doivent pas conduire à assumer ni à maîtriser des risques substantiels ou importants par le fournisseur des services ou à l'apparition d'un risque important pour ce fournisseur**

**f) Les services ne doivent pas être rendus de façon habituelle par l'entité, à des entreprises n'appartenant pas au groupe**



En effet, lorsque des services échangés entre entités du même groupe, bien que remplissant les conditions susvisées, sont également rendus par le groupe au profit d'entreprises indépendantes c'est-à-dire n'appartenant pas audit groupe, l'on présume d'une part, que ce type de services constitue une part de l'activité du groupe et d'autre part, que ledit groupe dispose de comparables lui permettant de les valoriser au prix du marché, c'est-à-dire en appliquant le principe de pleine concurrence. Dans ce cas, la matérialité de tels services ainsi que leur valeur doivent être justifiées en appliquant les règles générales rappelées ci-dessus et non pas selon les modalités particulières qui suivent.

De même, lorsque des services correspondant à la définition des services intragroupes à faible valeur ajoutée ci-dessus, sont rendus au profit d'une seule entité du groupe, leur matérialité ainsi que leur valeur doivent également être justifiées en application des règles générales susvisées, dans la mesure où aucune clé n'est utilisée par le groupe pour répartir leur coût.

En conséquence de tout ce qui précède, ne peuvent être considérées comme des services intragroupes à faible valeur ajoutée, les catégories de services suivants :

- services constituant le cœur ou l'accessoire du métier du groupe multinational ;
- services de recherche-développement ;
- services de fabrication et de production ;
- activités commerciales liées aux matières premières ou autres matériaux utilisés dans les processus de fabrication ou de production mis en œuvre par le groupe ;
- activités de vente, de commercialisation ou de distribution des produits du groupe ;
- transactions financières ;
- activités d'extraction, d'exploration ou de transformation de ressources naturelles ;
- services d'assurance et de réassurance ;
- fonctions de direction générale, autres que les services de soutien visés ci-dessus et les activités de supervision desdits services. -

Par ailleurs, il est précisé que pour conserver la qualification de service intragroupe à faible valeur ajoutée, le service ne doit pas avoir été facturé avec une marge bénéficiaire excédant 5 % de son coût.



Ainsi, les services intragroupes facturés avec une marge supérieure à 5 % ne seront pas considérés comme étant à faible valeur ajoutée, même s'ils remplissent les conditions mentionnées aux alinéas a) à f) ci-dessus.

## **2. Règles de preuve de la matérialité et du montant des services intragroupes à faible valeur ajoutée**

Il est précisé que les modalités particulières de justification de la matérialité et de la valeur des services intragroupes à faible valeur ajoutée ci-dessous, ne s'appliquent qu'à condition que l'entreprise bénéficiaire du service soit dans l'impossibilité de justifier, au moyen de pièces et documents individualisés, l'effectivité et la valeur précise de chaque service reçu.

Ces modalités ne s'appliquent donc que lorsque les services ont été rendus de façon mutualisée au profit de plusieurs entités du groupe et que leur coût a été réparti de façon forfaitaire, entre lesdites entités.

Par conséquent, la présente approche de justification de la matérialité et de la valeur de tels services reste optionnelle et est laissée à la discrétion du contribuable, dès lors qu'il remplit les conditions ci-dessus.

Dans ce cas, pour attester l'effectivité et le coût desdits services, les entreprises bénéficiaires établies en Côte d'Ivoire sont autorisées à produire, sur demande de l'Administration fiscale, les documents et rapports suivants :

- les contrats ou accords écrits pour la fourniture des services ainsi que les modifications à ces contrats, reflétant l'accord des différents membres du groupe multinational liés par les règles d'attribution des revenus tirés de ces services ;
- la description des catégories de services intragroupes à faible valeur ajoutée reçus ainsi que l'identité de tous les bénéficiaires et de tous les prestataires ;
- les éléments établissant que chaque catégorie de services répond bien à la définition des services intragroupes à faible valeur ajoutée ;
- la justification de la prestation de services dans le contexte de l'activité du groupe d'entreprises, ainsi que la description des avantages réels tirés ou escomptés de chacune des catégories de services ;
- les documents et calculs relatifs à la détermination du groupe de coûts directs et indirects supportés par l'ensemble des membres du groupe multinational ayant fourni chaque catégorie de services ;
- les documents et calculs relatifs à la marge appliquée, en particulier une liste détaillant toutes les catégories de services et les montants des coûts pertinents ;



- la description des clés de répartition des coûts, appliquées et les éléments établissant que ces clés produisent des résultats reflétant les avantages reçus ou escomptés, ainsi que la confirmation des marges appliquées ;
- les calculs relatifs à l'application des clés de répartition utilisées.

Il est précisé que les pièces, documents ou rapports ci-dessus visés ne sont pas à réclamer de façon systématique et cumulative par les services de contrôle, mais plutôt au cas par cas, en tenant compte des informations recherchées et de la pertinence de chaque document, au regard du cas d'espèce.

Toutes difficultés d'application de la présente note me seront signalées sans délai.



DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

