

## *Chapitre VII*

### **Considérations particulières applicables aux services intra-groupe**

#### **A. Introduction**

7.1. Le présent chapitre examine les problèmes qui se posent en matière de prix de transfert pour déterminer si des services ont été rendus par un membre d'un groupe d'entreprises multinationales à d'autres membres de ce groupe et, dans l'affirmative, pour déterminer le prix de pleine concurrence applicable à ces services intra-groupe. Ce chapitre n'examinera pas, ou seulement incidemment, si des services ont été rendus en application d'un accord de répartition des coûts selon lequel les membres d'une entreprise multinationale achètent, produisent ou fournissent conjointement des biens, des services et/ou des biens incorporels en partageant les frais occasionnés par ces activités entre les différentes parties à l'accord, ni le cas échéant, le prix de pleine concurrence approprié. Les accords de répartition des coûts font l'objet du chapitre VIII.

7.2. Presque tous les groupes d'entreprises multinationales doivent prendre des dispositions pour fournir à leurs membres un large éventail de services, notamment d'ordre administratif, technique, financier ou commercial tels les services de gestion, de coordination et de contrôle pour l'ensemble du groupe. Les dépenses relatives à la fourniture de ces services peuvent être supportées au départ par la société mère, par un membre ou plus du groupe spécialement désigné (« un centre de service du groupe ») ou par d'autres membres du groupe. Une entreprise indépendante ayant besoin d'un service peut l'obtenir auprès d'un prestataire spécialisé dans ce type de services ou l'effectuer elle-même en interne. De même, une entreprise membre d'un groupe d'entreprises multinationales qui a besoin d'un service peut l'obtenir auprès d'entreprises indépendantes ou auprès d'une ou plusieurs entreprises associées du même groupe d'entreprises multinationales (service intra-groupe) ou encore assurer elle-même l'exécution de ce service. Parmi les services intra-groupe, on trouve souvent des services qui peuvent en général être fournis par des entreprises indépendantes (tels les services juridiques et comptables) ainsi que des services qui sont généralement exécutés en interne (par exemple, les

services assurés par l'entreprise elle-même tels le contrôle financier central, les conseils financiers ou la formation du personnel). Il n'est pas dans l'intérêt d'un groupe d'entreprises multinationales d'engager des frais inutilement, mais il est dans son intérêt de fournir efficacement des services intra-groupe. Les principes contenus dans ce chapitre devraient garantir que les services soient bien identifiés et que les coûts associés soient alloués de manière appropriée au sein d'un groupe d'entreprises multinationales, conformément au principe de pleine concurrence.

7.3. Les modalités mises en œuvre pour les prestations de service intra-groupe sont parfois liées à celles qui ont trait au transfert de biens corporels ou incorporels (ou à la cession de licences concernant ces biens). Dans certains cas, notamment pour les contrats de savoir-faire comportant un élément de service, il peut être très difficile de déterminer où se trouve exactement la ligne de partage entre le transfert d'actifs incorporels (ou la cession de licences relatives à ces actifs incorporels) et la fourniture de services. Les transferts de technologie se doublent souvent de la fourniture de services auxiliaires. Il peut donc être nécessaire de prendre en compte les principes d'agrégation et de désagrégation des transactions examinés au chapitre III lorsqu'on est en présence d'un transfert mixte de services et de biens.

7.4. Les services intra-groupe peuvent présenter des différences considérables selon les entreprises multinationales, et il en est de même de l'importance des avantages réels ou escomptés qui en résultent pour un ou plusieurs membres du groupe. Tout dépend des faits et circonstances propres à chaque cas et des modalités en vigueur au sein du groupe. Par exemple, dans un groupe décentralisé, la société mère pourra limiter ses activités intra-groupe au suivi de ses investissements dans ses filiales en sa qualité d'actionnaire. Au contraire, dans un groupe centralisé ou intégré, le conseil d'administration et la direction générale de la société mère pourront prendre toutes les décisions importantes concernant les activités des filiales et la société mère pourra accompagner la mise en œuvre de ces décisions en exerçant pour ses filiales des activités de nature générale et administrative ainsi que des activités opérationnelles telles que la gestion de la trésorerie, la commercialisation ou la gestion de la chaîne logistique.

## B. Principales questions

7.5. Deux problèmes se posent dans l'analyse de la fixation des prix de transfert des services intra-groupe. Le premier est de savoir s'il y a eu effectivement prestation de service intra-groupe. Le deuxième a trait à la conformité du prix des services au principe de pleine concurrence. Chacun de ces problèmes sera examiné ci-dessous.

## ***B.1. Identification des services intra-groupe rendus***

### ***B.1.1. Critère de l'avantage obtenu***

7.6. En vertu du principe de pleine concurrence, pour répondre à la question de savoir si un service intra-groupe a été rendu lorsqu'une activité est exercée au profit d'un ou plusieurs membres du groupe par un autre membre de ce groupe, on recherchera si l'activité présente pour un membre du groupe un intérêt économique ou commercial permettant de renforcer ou de conserver sa position commerciale. On peut répondre à cette question en se demandant si, dans des circonstances comparables, une entreprise indépendante aurait été disposée à payer une autre entreprise indépendante pour exécuter cette activité ou si elle l'aurait exécutée elle-même en interne. Si l'activité n'est pas de celles pour lesquelles l'entreprise indépendante aurait été disposée à payer ou qu'elle aurait exécutées elle-même, elle ne devra pas en général être considérée comme un service intra-groupe conforme au principe de pleine concurrence.

7.7. Il est clair que l'analyse exposée ci-dessus dépend des faits et circonstances effectivement observés et il n'est pas possible de définir dans l'abstrait et de manière catégorique les activités qui constituent ou non des prestations de service intra-groupe. Toutefois, il est possible de donner des indications permettant de déterminer comment l'analyse doit s'appliquer à certaines catégories courantes de services réalisés dans le cadre de groupes d'entreprises multinationales.

7.8. Certains services intra-groupe sont rendus par un membre d'un groupe d'entreprises multinationales pour répondre à un besoin identifié d'une ou plusieurs entreprises membres du groupe. Dans ce cas, on peut répondre assez directement à la question de savoir si un service a été fourni. En général, dans des circonstances comparables une entreprise indépendante aurait répondu au besoin identifié soit en exerçant l'activité elle-même, soit en ayant recours à un tiers. Par conséquent, dans ce cas, on en déduira généralement qu'on est en présence d'un service intra-groupe. Par exemple, le fait pour une entreprise associée de réparer des biens d'équipement utilisés par une autre entreprise membre d'un groupe d'entreprises multinationales dans le cadre de ses activités de fabrication constitue normalement un service intra-groupe. Il est essentiel, cependant, qu'une documentation fiable soit fournie aux administrations fiscales, afin qu'elles vérifient que les coûts aient bien été encourus par le prestataire de service.

### ***B.1.2. Activités exercées en qualité d'actionnaire***

7.9. Il faut procéder à une analyse plus complexe lorsqu'une entreprise associée exerce des activités qui concernent plusieurs membres du groupe ou le groupe dans son ensemble. Dans un petit nombre de cas, une activité intra-groupe peut être exercée *vis-à-vis* de membres d'un groupe même lorsque

ceux-ci n'en ont pas besoin (et lorsqu'ils ne seraient pas disposés à les payer s'il s'agissait d'entreprises indépendantes). C'est donc uniquement en raison de ses participations au capital d'un ou plusieurs membres du groupe, c'est-à-dire en qualité d'actionnaire, qu'un membre du groupe (en général la société mère ou une société holding régionale) exerce ces activités. Ce type d'activités n'est pas considéré comme un service intra-groupe et il n'y a donc pas de raison pour que les autres membres du groupe soient tenus d'acquitter des sommes au titre de celles-ci. À l'inverse, les coûts associés à ce type d'activité devraient être supportés et répartis au niveau de l'actionnaire. Ce type d'activités peut être qualifié d'« activités d'actionnaire », à distinguer du terme plus général d'« activités de tutelle » utilisé dans les Principes directeurs de 1979. Les activités de tutelle couvraient tout un ensemble d'activités exercées par un actionnaire, qui peuvent comprendre la fourniture de services à d'autres membres du groupe, par exemple de services qui seraient fournis par un centre de coordination. Ces derniers types d'activités, qui ne sont pas ceux d'un actionnaire, pourraient comprendre des services détaillés de planification en vue d'opérations spécifiques, des conseils spéciaux ou à caractère technique en situation d'urgence (« dépannage ») ou, dans certains cas, l'assistance à la gestion au jour le jour.

7.10. Les exemples suivants correspondent à des coûts liés à des activités d'actionnaire, selon le critère énoncé au paragraphe 7.6 :

- a) coûts se rattachant à la structure juridique de la société mère elle-même, notamment au titre de l'organisation des assemblées d'actionnaires de la société mère, de l'émission d'actions de cette société, de la cotation de celle-ci sur une bourse de valeurs et des frais de fonctionnement du conseil de surveillance;
- b) coûts relatifs aux obligations de la société mère en matière de présentation des comptes et des rapports d'activité (incluant l'établissement des rapports financiers et les missions d'audit), y compris en ce qui concerne la consolidation au niveau du groupe; coûts de l'audit des comptes de la filiale par la société mère si cette vérification est effectuée exclusivement dans l'intérêt de la société mère; coûts relatifs à la préparation des états financiers consolidés du groupe d'entreprises multinationales (dans la pratique cependant, les coûts supportés localement par les filiales ne sont pas nécessairement répercutés à la société mère ou à la société holding si le recensement et l'identification de ces coûts suppose des frais démesurés);
- c) frais relatifs à la mobilisation des ressources nécessaires à la société mère pour l'acquisition de ses participations et coûts relatifs à ses relations avec les investisseurs, par exemple à la stratégie de communication de la société mère auprès de ses

- actionnaires, d'analystes financiers, de fonds et d'autres parties prenantes dans la société mère ;
- d) coûts relatifs à la mise en conformité de la société mère avec les législations fiscales en vigueur ;
  - e) coûts annexes liés à la gouvernance d'entreprise du groupe d'entreprises multinationales dans son ensemble.

Au contraire, si par exemple une société mère lève des fonds pour le compte d'un membre du groupe qui utilise ces fonds pour acquérir une nouvelle société, on considère en général que la société mère rend un service au membre du groupe. Le rapport de 1984 mentionnait aussi « les coûts des activités de gestion et de contrôle (« monitoring ») liés à la gestion et à la protection de l'investissement représenté par les participations en tant que tel ». Pour déterminer si ces activités relèvent ou non de la définition des activités d'actionnaire au sens des présents Principes, il faudra rechercher si, dans des circonstances comparables, il s'agit d'une activité pour laquelle une entreprise indépendante aurait été disposée à payer ou qu'elle aurait exercée elle-même. Lorsqu'une société du groupe exerce des activités telles que celles décrites ci-dessus pour d'autres raisons que ses participations au capital d'un ou plusieurs membres du groupe, elle n'intervient pas en qualité d'actionnaire et doit être considérée comme rendant un service à la société mère ou à la société holding à laquelle s'appliquent les principes énoncés dans ce chapitre.

### *B.1.3. Double emploi*

7.11. En général, les activités exercées par un membre d'un groupe, lorsqu'elles font simplement double emploi avec une activité de service qu'un autre membre du groupe exerce pour son propre compte ou qui est exercée pour le compte de cet autre membre du groupe par un tiers, ne sont pas des services intra groupe. Le cas où les services ne font double emploi que temporairement, par exemple lorsqu'un groupe d'entreprises multinationales se réorganise pour centraliser ses fonctions de direction, peut faire une exception. Une autre exception serait le cas où le double emploi est destiné à réduire le risque de mauvaise décision (par exemple, en obtenant un deuxième avis juridique sur la question). Il y a lieu d'examiner en détail les services fournis afin de déterminer s'ils font double emploi et pour en déterminer la raison. À titre d'exemple, le fait qu'une entreprise exerce en interne des services de commercialisation alors qu'une société du groupe lui en facture également ne permet pas en soi de conclure à l'existence d'un double emploi, car le terme de commercialisation renvoie à une notion large qui recouvre différentes fonctions. L'examen des renseignements fournis par le contribuable peut conduire à conclure que les services intra-groupe sont différents, additionnels ou complémentaires par rapport aux activités exercées en interne. Le critère de l'avantage obtenu serait alors appliqué aux éléments

de ces services intra-groupe ne faisant pas double emploi. Certains secteurs réglementés nécessitent que les fonctions de contrôle soient effectuées par la société mère sur place et sur une base consolidée ; ces exigences ne devraient pas conduire à des refus pour des raisons de duplication.

#### *B.1.4. Avantages accessoires*

7.12. Dans certains cas, un service intra-groupe rendu par un membre d'un groupe tel qu'un actionnaire ou un centre de coordination ne concerne que certains membres mais procure accessoirement des avantages à d'autres membres. On peut citer comme exemple l'analyse de la question de savoir s'il faut ou non réorganiser le groupe, acquérir de nouveaux membres ou supprimer une division. Ces activités pourraient constituer des services intra groupe au profit des membres concernés, par exemple ceux qui peuvent procéder à l'acquisition ou à la suppression d'une division, mais elles peuvent aussi procurer des avantages économiques à d'autres membres du groupe qui n'étaient pas directement concernés par la décision potentielle, du fait que l'analyse peut fournir des renseignements utiles sur leurs propres opérations commerciales. En général, ces autres membres du groupe ne sont pas considérés du fait de ces avantages accessoires comme bénéficiant d'un service intra-groupe, dans la mesure où les activités qui procurent ces avantages ne sont pas de celles pour lesquelles une entreprise indépendante serait normalement disposée à payer.

7.13. De même, il ne faut pas considérer qu'une entreprise associée bénéficie d'un service intra-groupe lorsqu'elle obtient des avantages accessoires qui sont uniquement imputables au fait qu'elle fait partie d'une entité plus vaste et non à l'exercice d'une activité spécifique. Par exemple, il n'y a pas de prestation de services lorsqu'une entreprise associée dispose, du seul fait de son affiliation, d'une meilleure cote de crédit, mais en général on considère qu'il y a prestation de services lorsque cette meilleure notation est due à une garantie d'un autre membre du groupe ou lorsque l'entreprise bénéficie une action concertée délibérée impliquant des campagnes générales de commercialisation et de relations publiques. À cet égard, il faut distinguer l'association passive de la promotion active des caractéristiques d'un groupe d'entreprises multinationales qui a une incidence positive sur les perspectives de profit des différents membres du groupe. Il faut tenir compte des faits et circonstances de chaque cas d'espèce. Voir la section D.8 du chapitre I sur les synergies de groupe d'entreprises multinationales.

#### *B.1.5. Services centralisés*

7.14. Les autres activités qui peuvent concerner le groupe dans son ensemble sont celles qui sont centralisées par la société mère ou par un ou plusieurs centres de service du groupe (par exemple le siège régional d'une société) et qui sont mises à la disposition du groupe (ou de plusieurs de ses

membres). Les activités qui sont centralisées dépendent du domaine dans lequel opère le groupe et de sa structure organisationnelle, mais en général il pourra s'agir de services administratifs comme la planification, la coordination, le contrôle budgétaire, les conseils financiers, la comptabilité, la vérification des comptes, les services juridiques, l'affacturage, les services informatiques, les services financiers tels que la gestion de trésorerie et le contrôle de la solvabilité, les augmentations de capital, les contrats de prêt, la gestion du risque de taux d'intérêt et de change, le refinancement, l'assistance pour la production, les achats, la distribution et la commercialisation, et enfin les services de gestion du personnel, notamment en ce qui concerne le recrutement et la formation. Il est fréquent en outre que les centres de service de groupe exécutent des activités de gestion des commandes, de service aux clients, et de centre d'appels, ainsi que des travaux de recherche-développement ou qu'ils gèrent et protègent la propriété intellectuelle pour une partie ou l'ensemble du groupe d'entreprises multinationales. En général, les activités de ce type seront considérées comme des services intra-groupe parce qu'elles comptent parmi celles pour lesquelles des entreprises indépendantes auraient été disposées à payer ou qu'elles auraient exercées pour leur propre compte.

#### *B.1.6. Mode de rémunération*

7.15. Pour déterminer si un paiement aurait eu lieu entre des entreprises indépendantes pour la prestation de services, il y aurait lieu également de rechercher la forme qu'aurait prise un paiement de pleine concurrence si la transaction avait eu lieu entre des entreprises indépendantes opérant dans des conditions de pleine concurrence. Par exemple, en ce qui concerne des services financiers tels que des prêts, des opérations de change et des opérations de couverture, la rémunération sera généralement incorporée dans la marge et il n'y a pas lieu de s'attendre dans ce cas à ce qu'une commission supplémentaire soit appliquée au titre du service en question. De même, pour certains services d'achat ou d'approvisionnement, un élément de rémunération peut être incorporé dans le prix du produit ou du service fourni, et une commission distincte peut ne pas être appropriée.

7.16. Un autre problème se pose en ce qui concerne les services rendus sur demande. La question est de savoir si la disponibilité de ces services est elle-même un service distinct auquel doit s'appliquer un tarif de pleine concurrence (en plus de la facturation des services effectivement rendus). La société mère ou un ou plusieurs centres de service de groupe peut être à même de fournir par exemple des conseils d'ordre financier, administratif, technique, juridique ou fiscal et d'assister les membres du groupe à tout moment. Le service rendu consiste alors à mettre à la disposition des entreprises associées du personnel, des équipements, etc. On peut se trouver en présence de services intra-groupe dans la mesure où l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'une entreprise indépendante, dans des circonstances comparables, supporte des

frais « d'assistance » pour s'assurer la disponibilité des services en question lorsqu'elle en a besoin. Il n'est pas rare par exemple qu'une entreprise indépendante paie une « provision » annuelle à un cabinet d'avocats pour pouvoir bénéficier de conseils juridiques et être représentée en cas de procès. On peut également citer comme exemple les contrats de services permettant de bénéficier en priorité de réparations d'un réseau informatique en cas de panne.

7.17. Ces services pourront être obtenus à la demande et ils pourront être plus ou moins nombreux et revêtir une importance variable d'une année sur l'autre. Il est peu probable qu'une entreprise indépendante supporte des frais d'assistance lorsque le besoin potentiel du service est incertain, lorsque l'avantage que représente le fait de pouvoir bénéficier de ces services à la demande est négligeable, ou lorsque ces mêmes services peuvent être obtenus rapidement d'une autre manière sans qu'il soit nécessaire d'avoir conclu des contrats d'assistance. Par conséquent, l'avantage précis qui est conféré à une société du groupe par l'existence d'accords de prestation de services sur demande devra être examiné, éventuellement par la prise en compte d'une période de plusieurs années et non pas seulement de l'année au cours de laquelle un paiement est effectué avant de conclure à l'existence d'un service intra-groupe.

7.18. Le fait qu'un paiement ait été effectué à une entreprise associée au titre de services supposés peut être utile pour déterminer si ces services ont été effectivement rendus, mais la simple désignation d'un paiement comme « commission pour frais de gestion » ne doit pas être considérée à première vue comme la preuve que la prestation a eu lieu. De même, l'absence de paiement ou de contrat ne doit pas amener automatiquement à la conclusion qu'aucun service intra-groupe n'a été rendu.

## ***B.2. Détermination de la rémunération de pleine concurrence***

### ***B.2.1. Généralités***

7.19. Dès lors qu'on s'est assuré qu'un service intra-groupe a été rendu, il faut, comme pour les autres types de transferts intra-groupe, déterminer si le montant du paiement éventuel est conforme au principe de pleine concurrence. Cela signifie que le prix applicable devrait être celui qu'auraient pratiqué et accepté des entreprises indépendantes dans des circonstances comparables. Par conséquent, ces transactions ne devraient pas être soumises à un traitement fiscal différent de celui de transactions comparables entre entreprises indépendantes simplement parce qu'il se trouve que les entreprises en cause sont associées.

### *B.2.2. Détermination des dispositions effectivement applicables en matière de facturation des services intra-groupe*

7.20. Pour identifier le montant qui a pu être facturé au titre de services, l'administration fiscale devra déterminer les accords qui ont pu être conclus entre les entreprises associées pour faciliter la facturation des prestations de services entre elles.

#### B.2.2.1. Méthodes de facturation directe

7.21. Dans certains cas, il est facile de déterminer les modalités de facturation des services intra-groupe. Il en est ainsi lorsque le groupe d'entreprises multinationales pratique la facturation directe, c'est-à-dire que les entreprises associées se voient directement facturer des services spécifiques. En général, la méthode de la facturation directe offre un grand intérêt pratique pour les administrations fiscales parce qu'elle permet d'identifier précisément la prestation fournie et la base de calcul du paiement. Par conséquent, la méthode de la facturation directe permet de déterminer plus facilement si le montant exigé est conforme au principe de pleine concurrence.

7.22. Un groupe d'entreprises multinationales pourrait être en mesure d'adopter un système de facturation directe, notamment lorsque des services similaires à ceux rendus à des entreprises associées sont également rendus à des entreprises indépendantes. Si certains services ne sont pas fournis uniquement à des entreprises associées mais aussi à des entreprises indépendantes dans des conditions comparables et sur une large échelle, on pourra présumer que le groupe d'entreprises multinationales est à même de justifier le calcul du paiement facturé (par exemple en comptabilisant les travaux effectués et les frais supportés pour l'exécution des contrats qu'il a conclus avec des tiers). En conséquence, il est préconisé dans ce cas que les groupes d'entreprises multinationales adoptent la méthode de la facturation directe pour leurs transactions avec des entreprises associées. On admettra néanmoins que cette méthode peut n'être pas toujours appropriée si, par exemple, les services fournis à des parties indépendantes ne sont qu'occasionnels ou marginaux.

#### B.2.2.2. Méthodes de facturation indirecte

7.23. La méthode de la facturation directe des services intra-groupe peut être difficile à appliquer en pratique pour les groupes d'entreprises multinationales. Ils ont par conséquent mis au point d'autres méthodes de facturation des services rendus par les sociétés mères ou par les centres de services d'un groupe. Dans de tels cas, les groupes d'entreprises multinationales peuvent estimer que pour calculer un prix de pleine concurrence conformément aux principes exprimés dans la section B.2.3 ci-dessous, ils n'ont guère d'autre choix que d'utiliser des méthodes de répartition des coûts qui les amènent

souvent à procéder, dans une certaine mesure, à des estimations ou à des évaluations approximatives. Ces méthodes sont généralement qualifiées de méthodes d'imputation indirecte et devraient être autorisées à condition que l'on prête suffisamment attention à la valeur des services rendus à leurs bénéficiaires et que l'on recherche dans quelle mesure des prestations de services comparables ont lieu entre des entreprises indépendantes. Ces méthodes de calcul ne seraient généralement pas acceptables lorsque des services spécifiques qui constituent une activité principale de l'entreprise sont fournis non seulement à des entreprises associées mais aussi à des parties indépendantes. Il faudra s'efforcer dans toute la mesure du possible de procéder à une tarification équitable du service rendu et toute facturation devra être justifiée par un avantage identifiable et suffisamment prévisible. Toute méthode d'imputation indirecte doit être sensible aux caractéristiques commerciales de chaque cas (par exemple, la clé de répartition devra être rationnelle compte tenu des circonstances), comporter des clauses de sauvegarde contre toute manipulation, être conforme à de sains principes comptables et permettre d'aboutir à des tarifications ou à des répartitions des coûts correspondant aux avantages obtenus ou susceptibles d'être obtenus par le bénéficiaire du service.

7.24. Dans certains cas, la nature du service rendu peut exiger une méthode d'imputation indirecte. Il en est ainsi lorsqu'on ne peut quantifier autrement que de manière approximative ou sur la base d'une estimation la quote-part de la valeur des services rendus aux sociétés concernées. Ce problème peut se poser, par exemple, lorsque des activités de promotion des ventes exercées à un niveau central (notamment à l'occasion de foires-expositions internationales, par voie d'insertions dans la presse internationale ou au moyen d'autres campagnes publicitaires centralisées) peuvent influencer sur la quantité de produits fabriqués ou vendus par un certain nombre de sociétés affiliées, ou lorsqu'un recensement exhaustif distinct et une analyse complète des services en cause se traduiraient par une charge administrative disproportionnée au regard des activités mêmes. Dans de tels cas, la facturation pourrait être déterminée en répartissant entre tous les bénéficiaires potentiels les coûts qui ne peuvent être imputés directement, c'est-à-dire ceux qui ne peuvent être affectés spécialement aux bénéficiaires effectifs des différents services. Pour être conforme au principe de pleine concurrence, la méthode de répartition choisie doit aboutir à un résultat conforme à celui que des entreprises indépendantes comparables auraient été prêtes à accepter.

7.25. La répartition doit être fondée sur une mesure appropriée de l'utilisation du service, et qui est également simple à vérifier, comme par exemple le chiffre d'affaires ou les effectifs employés, ou une activité telle que les commandes passées. La question de savoir si la méthode de répartition est appropriée peut dépendre de la nature et de l'utilisation du service. Par exemple, le recours à des services de rémunération des salariés peut dépendre davantage des effectifs que du chiffre d'affaires, alors que la répartition des

frais d'assistance pour dépannage d'urgence d'ordinateurs pourra se faire en proportion des dépenses d'équipement informatique des divers membres du groupe.

7.26. Lorsqu'une méthode d'imputation indirecte est appliquée, le lien entre les coûts et les services fournis peut ne plus être très net et des difficultés peuvent surgir lorsqu'il s'agit d'évaluer l'avantage procuré. De fait, il se peut fort bien que l'entreprise à laquelle un service est facturé n'ait pas fait de rapprochement entre la facturation et le service rendu. Dès lors, le risque de double imposition est plus grand, parce qu'il peut être plus difficile de déterminer une déduction au titre des dépenses encourues pour le compte de membres du groupe si la rémunération ne peut être directement identifiée, ou parce que le bénéficiaire du service pourra éprouver des difficultés à prouver que les sommes versées sont déductibles s'il n'est pas en mesure de démontrer que des services ont été rendus.

### B.2.2.3. Modalités de rémunération

7.27. Le paiement des services rendus à une entreprise associée peut être inclus dans le prix d'autres transferts. Par exemple, le prix de la cession d'une licence portant sur un brevet ou sur du savoir-faire peut inclure un paiement au titre de services d'assistance technique, de services centralisés rendus au licencié ou de conseils en gestion pour la commercialisation des biens produits en application de la licence. Dans de tels cas, l'administration fiscale et le contribuable devront vérifier qu'aucune commission additionnelle n'est facturée au titre des services rendus et qu'il n'y a pas de double déduction.

7.28. En ce qui concerne les systèmes de provisions pour les services rendus sur demande (évoqués aux paragraphes 7.16 et 7.17), il peut être nécessaire d'examiner les conditions d'utilisation effective de ces services puisque les modalités peuvent prévoir qu'aucune facturation n'a lieu au titre de l'utilisation effective de ces services tant que leur niveau d'utilisation ne dépasse pas un seuil déterminé d'avance.

### B.2.3. Calcul du prix de pleine concurrence

7.29. Pour déterminer le prix de pleine concurrence des services intra-groupe, il faut se placer à la fois du point de vue du prestataire du service et du point de vue de son bénéficiaire. À cet égard, les facteurs à prendre en compte sont notamment la valeur du service pour le bénéficiaire et le montant qu'une entreprise indépendante comparable aurait été disposée à payer en rémunération de ce service dans des circonstances comparables, ainsi que les coûts pour le prestataire du service.

7.30. Par exemple, si l'on se place du point de vue d'une entreprise indépendante qui a besoin d'un service, les prestataires de services sur ce marché ne sont pas forcément disposés à fournir ce service au prix qu'une entreprise indépendante est disposée à payer. S'ils sont en mesure d'assurer ce service à un prix qui se situe à l'intérieur d'une fourchette susceptible d'être jugée acceptable par des entreprises indépendantes, l'affaire sera conclue. Du point de vue du prestataire de services, les éléments à prendre en compte sont le prix au-dessous duquel il n'accepterait pas de fournir le service ainsi que le coût de celui-ci, mais ces facteurs ne sont pas nécessairement déterminants dans tous les cas.

### B.2.3.1. Méthodes

7.31. La méthode à utiliser pour déterminer le prix de transfert de pleine concurrence applicable à des services intra-groupe doit être déterminée conformément aux principes énoncés aux chapitres I, II et III. Souvent, l'application de ces principes aboutira à l'utilisation de la méthode du prix comparable sur le marché libre ou d'une méthode basée sur le coût (méthode du coût majoré ou méthode transactionnelle de la marge nette basée sur le coût) pour la fixation du prix des services intra-groupe. En général, la méthode du prix comparable sur le marché libre sera la méthode de détermination des prix de transfert la plus appropriée lorsqu'il existe un service comparable fourni entre entreprises indépendantes sur le marché du bénéficiaire ou pour l'entreprise associée fournissant les services à une entreprise indépendante dans des circonstances comparables. Par exemple, ce peut être le cas en matière de comptabilité, de contrôle financier, de conseils juridiques ou de services informatiques, à condition que les transactions entre entreprises associées et entre parties indépendantes soient comparables. Une méthode basée sur le coût sera généralement la méthode la plus appropriée en l'absence de prix comparables sur le marché libre lorsque les activités concernées, les actifs utilisés et les risques assumés sont comparables par leur nature à ceux d'entreprises indépendantes. Ainsi qu'il est indiqué au chapitre II, partie II, lorsqu'on applique la méthode du coût majoré, il doit y avoir une cohérence entre les transactions entre entreprises associées et entre entreprises indépendantes dans les catégories de coûts qui sont prises en compte. Dans certains cas exceptionnels, par exemple lorsqu'il est difficile d'appliquer la méthode du prix comparable sur le marché libre ou des méthodes basées sur le coût, il pourra être utile de prendre en compte plusieurs méthodes (voir paragraphe 2.12) pour déterminer correctement le prix de pleine concurrence.

7.32. Il peut s'avérer nécessaire de procéder à une analyse fonctionnelle des différents membres du groupe pour établir la relation entre les services en question et les activités et résultats des différents membres. En outre, il peut être nécessaire d'envisager non seulement l'incidence immédiate d'un service

mais aussi ses effets à long terme, en gardant à l'esprit que certaines dépenses ne procureront en fait jamais les avantages qu'on pouvait raisonnablement attendre au moment où elles ont été exposées. Par exemple, les dépenses occasionnées par la préparation d'une opération de promotion commerciale peuvent à première vue paraître trop élevées pour être supportées par un membre du groupe compte tenu des ressources dont il dispose au moment considéré; pour déterminer si la somme facturée est en l'occurrence d'un niveau de pleine concurrence, il faut prendre en compte les avantages escomptés de l'opération et la possibilité que dans le cadre de modalités répondant aux conditions de pleine concurrence le montant et le moment de la facturation soient fonction des résultats de l'opération. Le contribuable doit être prêt à prouver le bien-fondé du niveau de facturation qu'il a appliqué à ses entreprises associées dans de tels cas.

7.33. Lorsque la méthode du coût majoré est la méthode de détermination des prix de transfert la plus appropriée aux circonstances du cas d'espèce, il faut rechercher si les dépenses encourues par le prestataire de services du groupe ont besoin d'être ajustées pour que la comparaison de la transaction contrôlée et de la transaction sur le marché libre soit fiable.

7.34. Lorsqu'une entreprise associée intervient seulement comme agent ou comme intermédiaire dans une prestation de services, il est nécessaire, lorsqu'on applique une méthode basée sur le coût, que le rendement ou la marge soit d'un niveau qui convient à l'exercice de fonctions d'agent et non pas à la fourniture des services eux-mêmes. Dans un tel cas, il n'y a pas toujours lieu de déterminer le prix de pleine concurrence en appliquant une marge au prix de revient des services, mais il faut plutôt appliquer la marge aux coûts inhérents à la fonction d'agent elle-même. Par exemple, une entreprise associée peut supporter les dépenses concernant la location d'espaces publicitaires pour le compte de membres du groupe, dépenses que les membres du groupe auraient directement supportées s'ils avaient été indépendants. En pareil cas, il pourra être approprié de répercuter ces dépenses sur les bénéficiaires du groupe sans application d'une marge et de n'appliquer une marge qu'aux dépenses exposées par l'intermédiaire pour l'exercice de ses fonctions d'agent.

### B.2.3.2. Question de l'incorporation d'un élément de bénéfice

7.35. Selon la méthode utilisée pour déterminer une tarification de pleine concurrence des services intra-groupe, le problème peut se poser de savoir s'il est nécessaire que le prix appliqué soit tel qu'il aboutisse à un bénéfice pour le prestataire de services. Dans le cas d'une transaction de pleine concurrence, une entreprise indépendante s'efforcera normalement de facturer ses services de manière à réaliser un bénéfice et ne fournira pas simplement ses services à prix coûtant. Pour déterminer la tarification de pleine concurrence, il faut également envisager les autres options économiques qui s'offrent au

bénéficiaire du service. Toutefois, il y a des cas (comme ceux qui ont été présentés dans l'étude des stratégies d'entreprises du chapitre I) où une entreprise indépendante peut ne pas réaliser un bénéfice uniquement sur des prestations de services, par exemple lorsque le coût (anticipé ou effectif) de ce service pour le fournisseur excède le prix du marché, mais qu'il accepte de fournir ce service pour accroître sa rentabilité, éventuellement en complétant sa gamme d'activités. Par conséquent, un prix de pleine concurrence ne se traduit pas toujours par un bénéfice pour une entreprise associée qui fournit un service intra-groupe.

7.36. Par exemple, il est possible que la valeur de marché des services intra-groupe ne soit pas supérieure aux dépenses encourues par le prestataire de service. Ce cas peut se présenter lorsque, par exemple, le service ne correspond pas à une activité normale ou récurrente du prestataire, mais est fourni occasionnellement aux membres du groupe d'entreprises multinationales à titre de commodité. Pour déterminer si les services intra-groupe ont la même valeur monétaire que ceux que pourrait fournir une entreprise indépendante, une comparaison des fonctions et des avantages escomptés sera utile pour juger de la comparabilité des transactions. Un groupe d'entreprises multinationales pourra décider que le service sera fourni en interne, au lieu de recourir à un tiers, pour toute une série de motifs, et notamment en raison d'autres avantages intra-groupe (pour lesquels une rémunération de pleine concurrence pourra être adéquate). En pareil cas, il ne faudrait pas augmenter le prix du service au-delà du niveau qui serait obtenu par l'application de la méthode du prix comparable sur le marché libre simplement pour permettre à l'entreprise associée de réaliser un bénéfice. Il faut néanmoins s'assurer que tous les avantages procurés au bénéficiaire soient correctement pris en compte.

7.37. En principe, l'administration fiscale et le contribuable doivent s'efforcer d'établir le prix correct de pleine concurrence, mais il ne faut pas oublier qu'il peut y avoir des raisons pratiques pour lesquelles une administration fiscale pourrait être exceptionnellement disposée, dans le cadre de ses pouvoirs discrétionnaires, à renoncer à évaluer et à imposer un prix de pleine concurrence pour la prestation de services, au lieu d'autoriser un contribuable dans les situations appropriées à simplement répartir les coûts de prestation de ces services. Par exemple, une analyse coûts-avantages pourrait montrer que les recettes fiscales additionnelles susceptibles d'être obtenues ne justifient pas les dépenses et les charges administratives qu'occasionnerait la détermination de ce que pourrait être dans certains cas un prix de pleine concurrence approprié. Dans de tels cas, la facturation de tous les coûts pertinents et non d'un prix de pleine concurrence pourrait donner un résultat satisfaisant pour les entreprises multinationales et les administrations fiscales. Cette concession n'est cependant guère probable de la part des administrations fiscales lorsque la fourniture d'un service constitue la principale activité de l'entreprise associée, lorsque l'élément de bénéfice est relativement important

ou lorsqu'il est possible d'appliquer une méthode de facturation directe pour déterminer le prix de pleine concurrence.

### C. Exemples de services intra-groupe

7.38. On trouvera ci-après plusieurs exemples de problèmes qui se posent pour la fixation des prix de transfert de prestations de services intra-groupe. Les cas mentionnés sont seulement indiqués à titre d'exemple. Dans chaque cas particulier, il est nécessaire de tenir compte des circonstances pour juger de l'opportunité d'appliquer l'une ou l'autre méthode de fixation des prix de transfert.

7.39. Un premier exemple est celui du recouvrement des créances, un groupe d'entreprises multinationales décidant de centraliser cette activité pour des raisons d'ordre économique. Il pourra être prudent, par exemple, de centraliser les activités de recouvrement des créances pour assurer une meilleure gestion des liquidités, des risques monétaires et des risques de crédit et pour réaliser des gains d'efficacité au plan administratif. Un organisme central chargé de ces fonctions fournit des services intra-groupe qu'il doit facturer à un prix de pleine concurrence. L'application de la méthode du prix comparable sur le marché libre peut être appropriée dans un tel cas.

7.40. Les opérations de fabrication ou d'assemblage offrent également l'exemple d'une activité pouvant comporter des services intra-groupe. Ces activités peuvent être exercées sous différentes formes, y compris celle fréquemment désignée sous le terme de fabrication sous contrat. Dans certains cas, le producteur pourra intervenir dans le cadre d'instructions très précises du client sur ce qu'il doit fabriquer, en quelle quantité et selon quelles normes de qualité. Il pourra en outre utiliser des matières premières ou des composants mis à sa disposition par le client. La société productrice pourra être assurée de vendre la totalité de sa production dès lors qu'elle se conformera aux normes de qualité. On pourra alors considérer que la société productrice fournit au client un service à faible risque et la méthode du coût majoré pourra être la méthode de prix de transfert la plus appropriée, sous réserve des principes énoncés au chapitre II.

7.41. La recherche fournit elle aussi l'exemple d'une activité pouvant comporter des services intra-groupe. Les modalités d'une activité de recherche peuvent faire l'objet d'un accord détaillé, appelé d'ordinaire un « contrat de recherche », conclu avec le client. Cette activité peut faire intervenir du personnel très qualifié et sa nature et son importance dans la réussite du groupe peuvent varier considérablement. Les dispositions effectivement mises en œuvre peuvent prendre des formes diverses, qui vont de l'établissement de programmes détaillés par la principale entreprise concernée à des accords dans lesquels la société chargée des recherches organise librement ses travaux

selon des lignes directrices définies en termes généraux. Dans ce dernier cas, les fonctions complémentaires qui consistent à identifier les domaines offrant des perspectives commerciales intéressantes et à évaluer les risques de recherches infructueuses peuvent jouer un rôle déterminant dans les résultats du groupe dans son ensemble. Il est donc essentiel de mener une analyse fonctionnelle détaillée et de comprendre précisément la nature de l'activité de recherche et la manière dont l'entreprise exerce cette activité, avant d'examiner la question de la méthode appropriée de calcul des prix de transfert. Pour sélectionner la méthode de prix de transfert la plus appropriée, il peut également être utile de tenir compte des options réalistes qui s'offrent au client. Voir la section B.2 du chapitre VI.

7.42. La gestion des licences constitue un autre exemple de services intra-groupe. On distinguera à cet égard l'administration et la protection des droits concernant des actifs incorporels de l'exploitation de ces droits. La protection d'une licence pourra être confiée à un centre de services du groupe chargé de veiller au respect de la licence.

#### **D. Services intra-groupe à faible valeur ajoutée**

7.43. Cette section fournit des indications spécifiques relatives à une catégorie particulière de services intra-groupe dénommée services intra-groupe à faible valeur ajoutée, dont la définition est présentée dans la section D.1. La section D.2, quant à elle, présente une approche simplifiée et optionnelle pour la détermination du prix de pleine concurrence, à appliquer aux services intra-groupe à faible valeur ajoutée, et propose notamment un critère simplifié. La section D.3 contient des orientations relatives aux documents et rapports devant être fournis par un groupe d'entreprises multinationales ayant choisi d'appliquer cette approche simplifiée. Enfin, la section D.4 traite certaines des questions liées à la perception des taxes retenues à la source au titre de services intra-groupe à faible valeur ajoutée. En résumé, selon l'approche simplifiée, il est admis que le prix de pleine concurrence des services intra-groupe à faible valeur ajoutée est étroitement lié aux coûts; que les coûts supportés pour fournir les services intra-groupe à faible valeur ajoutée sont imputés aux entreprises du groupe qui bénéficient de leur utilisation; et enfin que la même marge est appliquée à toutes les catégories de services. Les groupes d'entreprises multinationales qui choisissent de ne pas appliquer la méthode simplifiée décrite dans cette section devraient établir les prix de transfert des services intra-groupe à faible valeur ajoutée conformément aux principes exposés dans les sections A et B ci-dessus.

### ***D.1. Définition des services intra-groupe à faible valeur ajoutée***

7.44. Cette section aborde les problèmes de définition liés aux services intra-groupe à faible valeur ajoutée pour appliquer l'approche simplifiée présentée dans la section D.2. Elle commence tout d'abord par déterminer les caractéristiques des services intra-groupe à faible valeur ajoutée pour l'application de l'approche simplifiée. Puis, elle identifie une série d'activités qui ne relèvent pas des services intra-groupe à faible valeur ajoutée dans le cadre de l'approche simplifiée. Enfin, elle dresse une liste d'exemples de services qui seraient susceptibles d'avoir les caractéristiques de services intra-groupe à faible valeur ajoutée pour l'application de l'approche simplifiée.

7.45. Dans le cadre de l'approche simplifiée, les services intra-groupe à faible valeur ajoutée sont des services assurés par un ou plusieurs membres d'un groupe d'entreprises multinationales pour le compte d'un ou plusieurs autres membres du groupe, qui :

- relèvent d'une fonction de soutien ;
- ne font pas partie du cœur de métier du groupe d'entreprises multinationales (qui, par exemple, ne créent pas d'activités lucratives ou qui ne contribuent pas à des activités économiquement significatives du groupe d'entreprises multinationales) ;
- ne requièrent pas une utilisation d'actifs incorporels uniques et de valeur et ne conduisent pas à la création de tels actifs ;
- ne conduisent pas à assumer ni à maîtriser des risques substantiels ou importants par le fournisseur de services et ne conduisent pas à l'apparition d'un risque important pour ce même fournisseur.

7.46. Les indications figurant dans cette section ne s'appliquent pas à des services qui seraient habituellement classés parmi les services intra-groupe à faible valeur ajoutée lorsque ceux-ci sont fournis à des clients indépendants des membres du groupe d'entreprises multinationales. En effet, on peut dans ce cas escompter qu'il existe des comparables internes fiables pouvant être utilisés pour déterminer le prix de pleine concurrence des services intra-groupe concernés.

7.47. L'approche simplifiée décrite dans cette section ne peut être appliquée aux activités suivantes :

- services qui constituent le cœur de métier du groupe d'entreprises multinationales ;
- services de recherche-développement (notamment le développement de logiciels à moins de tomber dans le champ d'application des services du domaine des technologies de l'information cités au paragraphe 7.49) ;

- services de fabrication et de production ;
- activités commerciales liées aux matières premières ou autres matériaux utilisés dans des processus de fabrication ou de production ;
- activités de vente, de commercialisation et de distribution ;
- transactions financières ;
- activités d'extraction, d'exploration ou de transformation de ressources naturelles ;
- services d'assurance et de réassurance ;
- fonctions de direction générale d'une entreprise (autres que la supervision de la gestion de services entrant dans le cadre de services intra-groupe à faible valeur ajoutée tels que définis au paragraphe 7.45).

7.48. Le fait que l'approche simplifiée ne puisse pas s'appliquer à une activité, telle que définie dans le paragraphe 7.45, ne doit pas être interprété comme signifiant que cette activité génère des rendements élevés. L'activité pourrait encore avoir une faible valeur ajoutée, et la détermination du prix de pleine concurrence pour une telle activité, le cas échéant, devrait être déterminé conformément aux principes énoncés aux paragraphes 7.1 à 7.42.

7.49. La liste ci-dessous contient des exemples de services pouvant répondre à la définition des services intra-groupe à faible valeur ajoutée fournie au paragraphe 7.45 :

- comptabilité et vérification, notamment : collecte et examen des informations destinées à être utilisées dans les états financiers ; tenue des livres comptables, établissement des états financiers ; préparation aux contrôles opérationnels et financiers ou assistance lors de tels contrôles ; vérification de l'authenticité et de la fiabilité des documents comptables ; aide à la préparation du budget par la compilation de données et la collecte d'informations ;
- traitement et gestion des comptes clients et des comptes fournisseurs, notamment : compilation des coordonnées de facturation des clients, vérification et gestion des crédits clients ;
- activités relatives aux ressources humaines, telles que :
  - gestion des affectations et recrutement, notamment : procédures d'embauche, aide à l'évaluation des candidats, sélection et nomination du personnel, accueil des nouveaux salariés, évaluation des résultats et assistance en matière d'orientation professionnelle, assistance dans les procédures de licenciement et de reclassement ;

- formation des salariés et évolution professionnelle, notamment :
  - évaluation des besoins de formation, mise en place de programmes internes de formation des salariés et d'évolution professionnelle, création de programmes de développement des compétences d'encadrement et de gestion des carrières;
- services de paie, notamment, conseils et définition des politiques applicables en matière de rémunération des salariés et de prestations pouvant inclure la couverture de santé et l'assurance-vie, plan d'options d'achat d'actions et régime de retraite, suivi des absences et comptabilisation du temps travaillé, services de rémunération des salariés incluant l'établissement de la fiche de paie et le respect des obligations fiscales qui s'y rattachent;
- définition et suivi des procédures relatives à la santé du personnel, application des normes relatives à l'hygiène et à la sécurité sur le lieu de travail;
- suivi et compilation des données relatives à la santé, à la sécurité, à l'environnement et aux autres normes applicables à l'entreprise;
- services dans le domaine des technologies de l'information qui ne font pas partie de l'activité principale du groupe d'entreprises multinationales, notamment l'installation, la maintenance et la mise à jour de systèmes informatiques utilisés par l'entreprise, le support informatique (y compris pour les systèmes d'information utilisés par les services de comptabilité, production, relations clientèle, ressources humaines et paie, et les systèmes de messagerie électronique), la formation à l'utilisation ou l'application de systèmes informatiques et des équipements associés utilisés pour la collecte, le traitement et la présentation des données, la définition d'orientations relatives aux technologies de l'information, la fourniture de services de télécommunication, la mise en place d'un centre d'assistance informatique, la mise en place et la maintenance des systèmes de sécurité informatique, la maintenance et la supervision des réseaux informatiques et l'assistance correspondante (réseaux locaux et étendus, internet);
- assistance en matière de communication interne, externe et de relations publiques (à l'exception d'activités de publicité ou de commercialisation spécifiques et de la définition des stratégies associées);
- services juridiques, notamment services juridiques généraux assurés par un conseiller juridique interne, tels que la préparation et la relecture de contrats, accords et autres documents juridiques, les conseils et avis juridiques, la représentation de l'entreprise (contentieux judiciaire, instances arbitrales, procédures administratives), les recherches et démarches de nature juridique et administrative visant à l'enregistrement et à la protection des biens incorporels;

- activités liées au respect des obligations fiscales, notamment la collecte des informations et la préparation des déclarations fiscales (imposition sur le revenu, taxes sur les ventes, TVA, impôts fonciers, droits de douanes et d'accise), le versement des impôts et taxes, la réponse aux autorités fiscales en cas de contrôle, les conseils en matière fiscale ;
- services généraux de nature administrative ou relevant de la gestion courante.

7.50. Les exemples suivants illustrent une caractéristique importante de la définition des services intra-groupe à faible valeur ajoutée selon laquelle ces services ne font pas partie du cœur de métier du groupe d'entreprises multinationales. Des services pouvant paraître similaires au premier abord (dans l'exemple choisi, l'analyse du risque de crédit) peuvent ainsi être ou non classés parmi les services intra-groupe à faible valeur ajoutée, selon les circonstances propres à chaque cas d'espèce. Les exemples illustrent également comment certains services peuvent ne pas entrer dans le cadre de services intra-groupe à faible valeur ajoutée parce que, dans leur contexte spécifique, ils créent un risque significatif ou des actifs incorporels uniques et de valeur.

- a) La société A, située dans le pays A, est un fabricant de chaussures et distributeur en gros de ces produits dans la région Nord-Ouest. Sa filiale à 100 pour cent, la société B, située dans le pays B, est un distributeur en gros dans la région Sud-Est des chaussures fabriquées par A. Dans le cadre de ses activités, la société A analyse régulièrement le risque de crédit de ses clients en se basant sur les rapports achetés auprès d'une agence d'évaluation du crédit. La société A mène, pour le compte de la société B, les mêmes analyses de risque de crédit à l'égard des clients de la société B, selon les mêmes méthodes et approches. L'examen des faits et des circonstances conduit raisonnablement à conclure que le service effectué par la société A pour le compte de la société B est un service intra-groupe à faible valeur ajoutée.
- b) La société X est une filiale d'un groupe international de banques d'investissement. La société X réalise des analyses du risque de crédit relatives aux contreparties potentielles des transactions portant sur des contrats de dérivés financiers et établit des rapports de crédit pour le groupe international de banques d'investissement dont elle fait partie. Les analyses de crédit effectuées par la société X sont utilisées par le groupe lorsqu'il fixe les prix des instruments financiers dérivés destinés aux clients du groupe. Le personnel de la société X a acquis une expertise spécifique et utilise des modèles, algorithmes et logiciels d'analyse du risque de crédit mis au point en interne et de nature confidentielle. L'examen

des faits et des circonstances du cas d'espèce ne permettent pas de conclure que le service effectué par la société X pour le groupe international de banques d'investissement est un service intra-groupe à faible valeur ajoutée.

7.51. La définition des services intra-groupe à faible valeur ajoutée précise que ces services entrent dans la catégorie des services de soutien, qui ne font pas partie du cœur de métier du groupe d'entreprises multinationales. La fourniture de services intra-groupe à faible valeur ajoutée peut représenter, de fait, l'activité principale de l'entité juridique fournissant le service, par exemple s'il s'agit d'un centre de services partagés, à condition que ces services ne soient pas liés au cœur de métier du groupe. À titre d'exemple, supposons qu'un groupe d'entreprises multinationales soit engagé dans la conception, la production, la vente et la commercialisation de produits laitiers dans le monde entier. Ce groupe a créé une société de services partagés, dont la seule activité est d'intervenir comme centre mondial de services d'assistance informatique. Du point de vue du fournisseur de services d'assistance informatique, la prestation de services informatiques constitue sa principale activité. Toutefois, du point de vue des bénéficiaires du service, et de celui du groupe d'entreprises multinationales dans son ensemble, ce service n'est pas une activité du cœur de métier et peut donc être considéré comme un service intra-groupe à faible valeur ajoutée.

### ***D.2. Approche simplifiée pour établir la tarification de pleine concurrence des services intra-groupe à faible valeur ajoutée***

7.52. Les paragraphes suivants présentent l'approche simplifiée de tarification applicable aux services intra-groupe à faible valeur ajoutée. Cette méthode simplifiée repose sur l'idée que tous les coûts supportés au titre de services à faible valeur ajoutée réalisés en soutien aux activités des membres du groupe d'entreprises multinationales devraient être répartis entre ces membres. Parmi les principaux avantages de l'utilisation de l'approche simplifiée : (1) la réduction de l'effort de mise en conformité pour répondre au critère de l'avantage et pour démontrer les prix de pleine concurrence, (2) une plus grande sécurité pour les groupes d'entreprises multinationales que le prix facturé pour les activités concernées seront acceptés par les administrations fiscales qui ont adopté l'approche simplifiée, une fois que les conditions de l'approche simplifiée mentionnée au paragraphe 7.45 ont été respectées, et (3) fournir à l'administrations fiscale une documentation ciblée permettant un examen efficace des risques de conformité. Un groupe d'entreprises multinationales qui choisit d'adopter cette méthode simplifiée devrait, autant que possible, l'appliquer de manière cohérente dans l'ensemble des juridictions dans lesquelles il opère.

7.53. Bien qu'une administration fiscale n'ait pas adopté l'approche simplifiée, et que par conséquent le groupe multinational doive se conformer aux exigences de cette juridiction, cela ne l'empêche pas d'appliquer l'approche simplifiée dans d'autres juridictions. En outre, tous les groupes d'entreprises multinationales ne sont pas intégrés verticalement et peuvent posséder des divisions ou sous-groupes régionaux avec leurs propres structures de gestion et de soutien. Par conséquent, les groupes d'entreprises multinationales peuvent choisir d'adopter la méthode simplifiée au niveau d'une entreprise holding et de l'appliquer uniformément dans toutes les filiales de cette société holding. Lorsque le groupe d'entreprises multinationales choisit d'appliquer l'approche simplifiée, les coûts supportés au titre de services intra-groupe à faible valeur ajoutée qui ont été déterminés conformément aux indications de ce paragraphe sont reconnus être en conformité avec le principe de pleine concurrence. Une autre approche possible pour répondre aux questions abordées dans cette section consisterait à utiliser des accords de répartition des coûts, lesquels font l'objet du chapitre VIII.

#### *D.2.1. Application du critère de l'avantage obtenu aux services intra-groupe à faible valeur ajoutée*

7.54. Comme indiqué au paragraphe 7.6, et en vertu du principe de pleine concurrence, il n'y a obligation de payer pour un service intra-groupe que lorsque le critère de l'avantage obtenu est satisfait, à savoir que l'activité puisse fournir au membre du groupe qui devrait payer pour le service une valeur économique ou commerciale lui permettant d'améliorer ou de maintenir sa position commerciale. Cette position est à son tour déterminée en cherchant à savoir si une entreprise indépendante, dans des circonstances comparables, aurait été prête à payer pour cette activité si celle-ci avait été réalisée par une entreprise indépendante ou si elle aurait effectué l'activité elle-même en interne. Toutefois, en raison de la nature des services intra-groupe à faible valeur ajoutée abordés dans cette section, répondre à ces questions peut s'avérer compliqué ou peut exiger plus d'efforts que le montant des frais. Les administrations fiscales devraient donc s'abstenir d'examiner ou de contester le critère de l'avantage obtenu lorsqu'une approche simplifiée a été appliquée dans les conditions et les circonstances exposées dans cette section et particulièrement si celle-ci est en conformité avec la documentation et les rapports présentés dans la section D.3 suivante.

7.55. Alors que les services intra-groupe à faible valeur ajoutée peuvent fournir des avantages à tous les destinataires de ces services, des questions peuvent se poser quant à l'ampleur de ces avantages et si des parties indépendantes auraient été prêtes à payer pour le service en question ou si elles l'auraient effectué elles-mêmes. Étant donné la nature des services intra-groupe à faible valeur ajoutée, si le groupe d'entreprises multinationales a suivi les recommandations de l'approche simplifiée et qu'il a présenté la

documentation et les rapports énumérés dans la section D.3 ci-dessous, cela devrait être suffisant pour apporter les preuves que le critère de l'avantage a été respecté. Pour évaluer ce critère, les administrations fiscales ne devraient tenir compte de l'avantage que par catégories de services et non sur une base de frais spécifique. Ainsi, le contribuable doit uniquement démontrer que l'aide a été fournie avec, par exemple, le traitement des paies, plutôt que d'être contraint de spécifier des actions individuelles ayant donné lieu à des frais facturés. À condition que cette information décrite au paragraphe 7.64 ait été mise à la disposition de l'administration fiscale, une seule facture annuelle décrivant une catégorie de services devrait suffire à justifier les frais, et la correspondance ou autres preuves d'actions individuelles ne devrait pas être nécessaire. En ce qui concerne les services intra-groupe à faible valeur ajoutée qui ne profitent qu'à une seule entité bénéficiaire du groupe d'entreprises multinationales, il est attendu que les avantages pour le bénéficiaire du service seront capables de changer la donne.

#### *D.2.2. Constitution de groupes de coûts*

7.56. Lors de la première étape de l'approche simplifiée applicable à des services intra-groupe à faible valeur ajoutée, le groupe d'entreprises multinationales doit déterminer, pour chaque exercice, l'ensemble des coûts supportés par les membres du groupe qui ont fourni chaque catégorie de services intra-groupe à faible valeur ajoutée. Les coûts devant être regroupés représentent les coûts directs et indirects de chaque fourniture de services, ainsi que, le cas échéant, la part attribuée aux frais d'opérations (par exemple, la supervision générale ou administrative). Les coûts sont regroupés par catégories de services, et doivent indiquer les centres de coûts aux fins comptables qui ont été utilisés dans la création du groupe de coûts. Les coûts répercutés au sein d'un groupe de coûts, doivent être identifiés afin de pouvoir appliquer les principes du paragraphe 7.61. Le groupe de coûts doit exclure les coûts attribuables à une activité interne dont bénéficie uniquement l'entreprise exerçant l'activité (y compris les activités d'actionnaire effectuées par la société holding).

7.57. La deuxième étape consiste pour le groupe d'entreprises multinationales à isoler et à retirer du groupe de coûts les coûts attribuables aux services fournis par un membre du groupe exclusivement pour le compte d'un autre membre du groupe. À titre d'exemple, lors de la constitution d'un groupe de coûts salariaux, si la société A du groupe fournit des services de paie exclusivement à la société B du groupe, les coûts correspondants doivent être isolés séparément et soustraits du groupe de coûts. Toutefois, si la société A du groupe assure des services de paie pour elle-même ainsi que pour le compte de la société B, les coûts correspondants sont maintenus dans le groupe de coûts.

7.58. À ce stade du calcul, le groupe d'entreprises multinationales a obtenu un groupe de coûts associés à des catégories de services à faible valeur ajoutée fournis à plusieurs membres du groupe d'entreprises multinationales.

### *D.2.3. Répartition des coûts relatifs aux services intra-groupe à faible valeur ajoutée*

7.59. La troisième étape de cette méthode de tarification simplifiée applicable aux coûts de services intra-groupe à faible valeur ajoutée consiste à répartir entre les membres du groupe les coûts contenus dans le groupe de coûts relatifs à des services dont plusieurs membres du groupe ont bénéficié. Le contribuable définit et applique alors une (ou plusieurs) clé de répartition dans le respect des principes suivants. La nature des services entre en ligne de compte dans le choix d'une (ou plusieurs) clé de répartition appropriée. La (ou les) même clé de répartition est utilisée de manière uniforme pour toutes les répartitions de coûts relatifs à une catégorie donnée de services. Conformément aux indications figurant au paragraphe 7.24, la (ou les) clé de répartition choisie pour les coûts relatifs à une catégorie de services devrait refléter raisonnablement les avantages escomptés par chaque bénéficiaire des services considérés. En règle générale, la clé de répartition devrait être fonction du besoin sous-jacent *vis-à-vis* des services en question. À titre d'exemple, la clé de répartition peut utiliser la part relative de chaque membre dans l'effectif total du groupe, pour des services liés au personnel; la part du nombre total d'utilisateurs, pour des services informatiques; la part du parc total de véhicules, pour des services de gestion de flotte; et enfin la part du total des transactions concernées ou de l'actif total pour des services d'assistance comptable. Dans plusieurs cas, la part dans le chiffre d'affaires total pourra être une clé pertinente.

7.60. Les exemples de clés de répartition proposés au paragraphe précédent ne constituent pas une liste exhaustive. En fonction des faits et circonstances du cas d'espèce, des clés de répartition plus complexes peuvent être utilisées. Cependant, un équilibre doit être trouvé entre la complexité théorique et l'utilisation pratique, en gardant à l'esprit que les coûts considérés ne génèrent pas de valeur élevée pour le groupe. Dans ce contexte, l'utilisation de clés de répartition multiples peut être évitée si le contribuable est en mesure de justifier qu'une clé unique permet de refléter raisonnablement les avantages respectifs. Aux fins de cohérence, la ou les mêmes clés de répartition sont appliquées pour répartir entre les bénéficiaires les coûts relatifs à une catégorie donnée de services intra-groupe à faible valeur ajoutée. De plus, la même clé de répartition raisonnable sera réutilisée d'une année sur l'autre, sauf s'il existe une raison valable d'en changer. Les administrations fiscales et les contribuables ne doivent pas oublier que la modification d'une clé de répartition raisonnable peut conduire à des complications considérables. Le contribuable est invité à décrire dans sa documentation (voir paragraphe 7.64 ci-dessous) le raisonnement qui

lui a permis de conclure que la clé de répartition retenue produisait des résultats reflétant raisonnablement les avantages susceptibles d'être tirés par chaque bénéficiaire du service considéré.

#### *D.2.4. Marges bénéficiaires*

7.61. Pour déterminer la tarification de pleine concurrence de services intra-groupe à faible valeur ajoutée, le membre du groupe d'entreprises multinationales qui fournit ces services doit appliquer une marge bénéficiaire à tous les coûts reportés dans le groupe de coûts, exception faite de tout coût répercuté, tel que le définissent les dispositions des paragraphes 2.99 et 7.34. La même marge doit être utilisée pour tous les services à faible valeur ajoutée, quelles que soient les catégories concernées. La marge bénéficiaire doit équivaloir à 5 % du coût concerné comme souligné dans la section D.2.2. La marge bénéficiaire dans l'approche simplifiée n'a pas besoin d'être justifiée par une étude comparative et peut être appliquée aux services intra-groupe à faible valeur ajoutée effectués par un membre du groupe uniquement pour le compte d'un autre membre du groupe, dont les coûts sont identifiés séparément selon les dispositions du paragraphe 7.57. Il est à noter que les marges appliquées aux services intra-groupe à faible valeur ajoutée ne doivent pas, sans justification et analyse complémentaires, être utilisées comme référence pour déterminer le prix de pleine concurrence de services qui n'entreraient pas dans la catégorie des services à faible valeur ajoutée, ou de services similaires qui seraient exclus du régime optionnel simplifié.

#### *D.2.5. Facturation des services à faible valeur ajoutée*

7.62. Sous réserve des dispositions du paragraphe 7.55, le montant facturé au titre des services à un membre d'un groupe d'entreprises multinationales ayant choisi le régime optionnel est la somme des éléments suivants : i) les coûts supportés par un autre membre du groupe pour fournir les services exclusivement au membre, calculés conformément à la deuxième étape décrite dans le paragraphe 7.57, augmentés de la marge applicable, et ii) la part du total du groupe de coûts attribuée au membre en utilisant la clé de répartition choisie conformément à la troisième étape décrite dans le paragraphe 7.59, augmentée de la marge applicable. Le montant facturé est payable au membre du groupe qui a assumé les coûts reportés dans le groupe de coûts, et, si plus d'un membre du groupe a assumé ces coûts, le paiement est reparti en proportion de la part de chaque membre dans le groupe de coûts.

#### *D.2.6. Seuil d'application de l'approche simplifiée*

7.63. Les administrations fiscales adoptant l'approche simplifiée aux services intra-groupe à faible valeur ajoutée énoncés dans la présente section peuvent établir un seuil approprié pour leur permettre de revoir cette approche

simplifiée dans les cas où ce seuil est dépassé. Un tel seuil pourrait, par exemple, être fondé sur des ratios financiers fixes de la partie destinataire (par exemple une proportion des coûts des services intra-groupe par rapport aux coûts totaux ou au chiffre d'affaires ou au bénéfice avant déduction des services intra-groupe) ou être déterminé en référence à un ratio à l'échelle du groupe du coût total des services au chiffre d'affaires du groupe d'entreprises multinationales ou toute autre mesure appropriée. Lorsqu'un tel seuil est adopté, l'administration fiscale n'est toutefois pas contrainte d'accepter l'approche simplifiée si le niveau des frais des services à faible valeur ajoutée dépasse le seuil et peut nécessiter une analyse fonctionnelle et de comparabilité complètes comprenant l'application du critère de l'avantage obtenu pour des frais de service spécifiques.

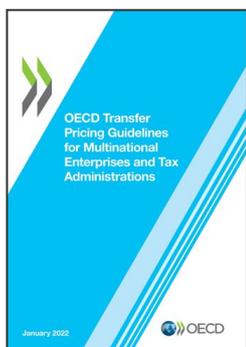
### ***D.3. Documentation et rapports***

7.64. Un groupe d'entreprises multinationales qui choisit d'appliquer cette méthode simplifiée doit disposer des renseignements et documents énumérés infra et être en mesure de les transmettre, sur demande, à l'administration fiscale compétente pour toute entité du groupe ayant versé ou perçu un paiement au titre de services intra-groupe à faible valeur ajoutée.

- description des catégories de services intra-groupes à faible valeur fournis; identité des bénéficiaires; éléments établissant que chaque catégorie de services répond bien à la définition des services intra-groupe à faible valeur ajoutée énoncée à la section D.1; justification de la prestation de services dans le contexte de l'activité du groupe d'entreprises multinationales; description des avantages réels ou escomptés de chacune des catégories de services; description des clés de répartition appliquées et éléments établissant que ces clés de répartition produisent des résultats qui reflètent raisonnablement les avantages reçus; confirmation de la marge appliquée;
- contrats ou accords écrits pour la fourniture de services et les modifications à ces contrats et accords reflétant l'accord des différents membres du groupe liés par les règles d'attribution de cette section. Ces contrats ou accords écrits peuvent prendre la forme d'un document identifiant les entités concernées, la nature des services, et les modalités et conditions dans lesquelles les services sont fournis;
- documents et calculs relatifs à la détermination du groupe de coûts tel que décrit dans la section D.2.2, et à la marge appliquée, en particulier une liste détaillant toutes les catégories de services et les montants des coûts pertinents, y compris les coûts des services fournis exclusivement à un membre du groupe;
- calculs relatifs à l'application des clés de répartition utilisées.

#### ***D.4. Perception des taxes retenues à la source pour la prestation de services intra-groupe à faible valeur ajoutée***

7.65. La perception des taxes retenues à la source sur la fourniture de services intra-groupe à faible valeur ajoutée peut empêcher le prestataire de services de pouvoir récupérer la totalité des frais engagés pour la prestation de ces services. Quand un élément de bénéfice ou une marge sont inclus dans ces services, les administrations fiscales chargées de la retenue fiscale sont encouragées à l'appliquer uniquement à cet élément de bénéfice ou à cette marge.



Extrait de :  
**OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022**

Accéder à cette publication :  
<https://doi.org/10.1787/0e655865-en>

**Merci de citer ce chapitre comme suit :**

OCDE (2022), « Considérations particulières applicables aux services intra-groupe », dans *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/9a86a62d-fr>

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les arguments exprimés ici ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

Ce document, ainsi que les données et cartes qu'il peut comprendre, sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région. Des extraits de publications sont susceptibles de faire l'objet d'avertissements supplémentaires, qui sont inclus dans la version complète de la publication, disponible sous le lien fourni à cet effet.

L'utilisation de ce contenu, qu'il soit numérique ou imprimé, est régie par les conditions d'utilisation suivantes :  
<http://www.oecd.org/fr/conditionsdutilisation>.