

REPUBLIQUE DU CAMEROUN

Paix - Travail - Patrie

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIVISION DE LA LEGISLATION ET DES RELATIONS
FISCALES INTERNATIONALES

CELLULE DE LA LEGISLATION FISCALE

REPUBLIC OF CAMEROON

Peace-Work-Fatherland

MINISTRY OF FINANCE

DIRECTORATE GENERAL OF TAXATION

LEGISLATION AND INTERNATIONAL TAX
RELATIONS DIVISION

TAX LEGISLATION UNIT

00000007

Handwritten signature

02 JAN 2025

INSTRUCTION N° _____ /MINFI/DGI/LRI/L du _____

**Précisant les modalités d'application des dispositions
du Code général des impôts relatives aux prix de transfert.**



Table des matières

1. LE CHAMP D'APPLICATION DES PRIX DE TRANSFERT	5
1.1. Les principes	5
1.1.1. La définition des prix de transfert	5
1.1.2. Le principe de pleine concurrence	6
1.2. La dépendance juridique et la dépendance de fait.....	7
1.2.1. Le principe	7
1.2.2. La dépendance juridique	7
1.2.3. La dépendance de fait.....	8
1.3. L'existence d'un transfert de bénéfice a l'étranger.....	9
1.4. Cas particulier des transactions réalisées avec des entreprises établies dans un état ou territoire considéré comme un paradis fiscal ou soumises à un régime fiscal privilégié	10
2. LA DÉTERMINATION DU PRIX DE PLEINE CONCURRENCE	11
2.1. La délimitation de la transaction	11
2.1.1. Détermination de la transaction délimitée.....	11
2.1.2. Détermination des caractéristiques économiquement pertinentes.....	11
2.1.2.1 Les dispositions contractuelles de la transaction.....	12
2.1.2.2 Les fonctions exercées par chacune des parties à la transaction	12
2.1.2.3 Les caractéristiques du bien transféré ou du service rendu	13
2.1.2.4 Les circonstances économiques des parties et du marché sur lequel les parties exercent leurs activités. 13	
2.1.2.5 Les stratégies économiques poursuivies par les parties	14
2.1.3. Les cas dans lesquels une transaction n'est pas prise en compte	14
2.2. L'analyse fonctionnelle.....	14
2.2.1. Les fonctions exercées	15
2.2.2. Les risques assumés	16
2.2.3. Les actifs utilisés.....	17
2.3. Le choix de la méthode de détermination des prix de transfert la plus appropriée.....	17
2.3.1. Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions	18
2.3.1.1 La méthode du prix comparable sur le marché libre	19
2.3.1.2 La méthode du prix de revente.....	20
2.3.1.3 La méthode du prix de revient majoré	21
2.3.2. Les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices	21
2.3.2.1 La méthode transactionnelle de la marge nette (MTMN).....	21
2.3.2.2 La méthode du partage des bénéfices.....	22
2.4. L'analyse de comparabilité	22



2.4.1. Les facteurs de comparabilité.....	23
2.4.2. Le choix de la partie testée.....	23
2.4.3. Les sources de données comparables.....	24
2.4.4. L'intervalle de pleine concurrence.....	25
3. LES OBLIGATIONS DÉCLARATIVES ET DOCUMENTAIRES EN MATIERE DE PRIX DE TRANSFERT	26
3.1. Les obligations déclaratives en matière de prix de transfert.....	26
3.1.1. La déclaration annuelle des prix de transfert	26
3.1.1.1 Champ d'application	26
3.1.1.2 Contenu de la déclaration.....	26
3.1.1.3 Modalités de déclaration	27
3.1.1.4 Sanctions applicables	27
3.1.2. La déclaration pays par pays.....	27
3.1.2.1 Champ d'application.....	28
3.1.2.2 Contenu de la déclaration.....	30
3.1.2.3 Modalités de déclaration	33
3.1.2.4 Usage approprié	33
3.1.2.5 Confidentialité des informations contenues dans la déclaration pays par pays.....	33
3.1.2.6 Sanctions applicables	34
3.2. L'obligation documentaire en matière de prix de transfert.....	34
3.2.1. Champ d'application de l'obligation documentaire	34
3.2.2. Contenu de la documentation.....	34
3.2.3. Modalités de mise en œuvre de l'obligation documentaire.....	35
3.2.3.1 Date de présentation et langue utilisée pour la documentation.....	35
3.2.3.2 Format de la documentation.....	35
3.2.3.3 Une documentation fondée sur des éléments contemporains.....	35
3.2.3.4 Envoi d'une mise en demeure en cas de non-respect de l'obligation documentaire.....	35
3.2.4. Confidentialité des informations transmises	35
3.2.5. Sanctions applicables	36
4. LA DURÉE DU CONTRÔLE FISCAL PORTANT SUR LES PRIX DE TRANSFERT	37
5. L'ACCORD PRÉALABLE EN MATIERE DE PRIX DE TRANSFERT	37
5.1. L'accord préalable bilatéral ou multilatéral en matière de prix de transfert.....	38
5.1.1. Champ d'application de l'accord préalable bilatéral ou multilatéral	38
5.1.1.1 Objet et fondement de la procédure d'accord préalable	38
5.1.1.2. Entreprises concernées	38
5.1.1.3. Opérations couvertes par l'accord préalable.....	38



5.1.1.4. Durée de l'accord préalable.....	38
5.1.2. La demande d'accord préalable	39
5.1.2.1. La réunion préliminaire.....	39
5.1.2.2. La forme de la demande.....	39
5.1.2.3. Le contenu de la demande.....	39
5.1.2.4. La confidentialité des informations transmises.....	42
5.1.2.5. Interactions entre la procédure d'accord préalable et les autres procédures fiscales	42
5.1.3. L'instruction de la demande d'accord préalable.....	42
5.1.3.1. Les modalités d'instruction de la demande.....	42
5.1.3.2. La négociation avec l'autre administration fiscale	43
5.1.3.3. La conclusion de l'accord préalable	43
5.1.4. Les effets de l'accord préalable.....	44
5.1.4.1. La portée de l'engagement.....	44
5.1.4.2. La rétroactivité de l'accord préalable	44
5.1.5. Le dispositif de suivi et le renouvellement de l'accord préalable	44
5.1.5.1. Le dispositif de suivi de l'accord préalable.....	44
5.1.5.2. La procédure de renouvellement de l'accord préalable	45
5.2. L'accord préalable unilatéral en matière de prix de transfert.....	45
5.2.1. Définition de l'accord préalable unilatéral.....	45
5.2.2. Champ d'application de l'accord préalable unilatéral.....	45
5.2.3. Procédure de l'accord préalable unilatéral	46



INTRODUCTION

Avec l'accélération de l'intégration des économies et la globalisation des échanges, une part significative du commerce mondial est réalisée aujourd'hui par les groupes d'entreprises multinationales, faisant des prix de transfert un enjeu majeur non seulement pour lesdits groupes, mais également pour l'administration fiscale.

La loi n°2019/023 du 24 décembre 2019 portant loi de finances pour l'exercice 2020 a renforcé les dispositions relatives aux modalités de détermination et de contrôle des prix de transfert et a créé de nouvelles obligations déclaratives et documentaires en matière de prix de transfert à la charge des entreprises établies au Cameroun remplissant certains critères.

Dans la même optique, les lois de finances n°2022/020 du 27 décembre 2022 pour l'exercice 2023 et n°2023/019 du 19 décembre 2023 pour l'exercice 2024 ont respectivement consacré la procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert et la déclaration pays par pays.

La présente instruction a pour objectif de clarifier les dispositions légales sur les prix de transfert actuellement en vigueur au Cameroun et fournir des orientations utiles à leur mise en œuvre.

Elle s'inspire des normes et pratiques internationales en matière de prix de transfert, notamment du Manuel pratique des Nations Unies pour la détermination des prix de transfert pour les pays en développement, des Principes directeurs de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, et des actions 8 à 10 du plan d'action pour la lutte contre les pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS) visant à aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur.

1. LE CHAMP D'APPLICATION DES PRIX DE TRANSFERT

1.1. Les principes

1.1.1. La définition des prix de transfert

1. Les prix de transfert sont les prix des transactions réalisées entre deux entreprises qui ont entre elles des liens de dépendance ou de contrôle au sens de l'article 19 bis du Code général des impôts (ci-après désignées « entreprises liées »).
2. Les transactions couvertes par les prix de transfert (ci-après désignées « transactions contrôlées ») sont les transactions de toute nature qui sont réalisées entre entreprises liées, notamment les ventes de biens corporels et incorporels, la fourniture de prestations de services y compris financiers, et les transferts de droits incorporels.
3. À titre d'illustration, le prix fixé dans le cadre de la vente d'un bien ou d'un service entre une société mère et l'une de ses filiales constitue un prix de transfert, de même que le prix fixé pour une prestation de services réalisée par une filiale d'un groupe d'entreprises liées au profit d'une autre filiale du même groupe.
4. Les dispositions relatives aux prix de transfert s'appliquent, d'une part, aux transactions réalisées entre une entreprise établie au Cameroun et une entreprise liée établie dans un État ou territoire étranger (Cameroun <-> État ou territoire étranger), et, d'autre part, aux transactions domestiques réalisées entre une entreprise établie au Cameroun et une autre entreprise établie au



Cameroun qui appartient au même groupe d'entreprises multinationales (Cameroun <-> Cameroun).

5. La législation fiscale relative aux prix de transfert s'applique également aux transactions réalisées entre :

- (i) une entreprise établie au Cameroun et son établissement stable situé dans un État ou territoire étranger ;
- (ii) un établissement stable situé au Cameroun et son siège situé dans un État ou territoire étranger ;
- (iii) un établissement stable situé au Cameroun et son siège situé au Cameroun ;
- (iv) deux établissements stables d'une même personne morale ou de deux personnes morales liées, dont l'un est situé au Cameroun et l'autre dans un État ou territoire étranger ; et,
- (v) deux établissements stables situés au Cameroun d'une même personne morale ou de deux personnes morales liées, notamment lorsque l'un d'entre eux bénéficie d'un régime fiscal dérogatoire.

6. En outre, la législation fiscale relative aux prix de transfert s'applique aux transactions réalisées sans contrepartie entre des entreprises liées. Cela concerne notamment les prestations de services non rémunérées et les mises à disposition gratuites de personnel ou d'éléments incorporels entre entreprises liées.

1.1.2. Le principe de pleine concurrence

7. Selon les dispositions de l'article 19 du Code général des impôts (CGI), « *pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors du Cameroun au sens de l'article 19 bis du même code, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats de ces entreprises. Les bénéfices indirectement transférés sont déterminés par comparaison avec ceux qui auraient été réalisés en l'absence de lien de dépendance ou de contrôle* ».

8. L'article 19 du CGI consacre ainsi le principe de pleine concurrence en vertu duquel les conditions convenues ou imposées entre des entreprises liées, dans le cadre de leurs relations financières ou commerciales, doivent être celles auxquelles on pourrait s'attendre si ces entreprises étaient indépendantes. Les prix, les termes et les conditions des transactions réalisées entre entreprises liées ne doivent pas différer de ceux qui seraient convenus entre des entreprises indépendantes placées dans des conditions similaires.

9. Par exemple, lorsqu'une entreprise établie au Cameroun vend, dans des conditions et selon des termes similaires, des produits à une entreprise liée à un prix inférieur à celui auquel elle vend ces mêmes produits à une entreprise indépendante, cela n'est pas conforme au principe de pleine concurrence et en conséquence, les bénéfices ainsi transférés doivent être incorporés aux résultats de cette entreprise.



1.2. La dépendance juridique et la dépendance de fait

1.2.1. Le principe

10. L'article 19 du CGI fait peser sur l'administration fiscale la charge de la preuve de l'existence de liens de dépendance ou de contrôle entre les entreprises parties à une transaction commerciale ou financière.

11. Aux termes de l'article 19 bis du CGI, des liens de dépendance ou de contrôle sont réputés exister entre deux entreprises :

- (i) lorsque l'une détient, directement ou par personne interposée, au moins 25% du capital social ou des droits de vote de l'autre, ou y exerce en fait le pouvoir de décision ; ou
- (ii) lorsqu'elles sont placées, l'une et l'autre, dans les conditions définies au point (i) ci-dessus, sous le contrôle d'une même entreprise ou d'une même personne.

12. Des situations de dépendance peuvent notamment se présenter lorsque :

- une entreprise établie au Cameroun est placée sous la dépendance d'une entreprise établie au Cameroun ou dans un État ou territoire étranger ;
- une entreprise établie au Cameroun a sous sa dépendance une entreprise établie au Cameroun ou dans un État ou territoire étranger ;
- une entreprise établie au Cameroun et une autre entreprise établie au Cameroun ou dans un État ou territoire étranger sont placées sous la dépendance commune d'une même personne ou d'une même entreprise.

13. Les notions de dépendance et de contrôle définies à l'article 19 bis du CGI permettent de distinguer deux types de dépendance : la dépendance juridique et la dépendance de fait.

1.2.2. La dépendance juridique

14. Une entreprise est placée sous la dépendance juridique d'une autre entreprise lorsque :

- cette dernière possède, directement ou par personne interposée, au moins 25% du capital social ou des droits de vote ; ou
- lorsqu'une même entreprise ou personne possède, directement ou par personne interposée, au moins 25% du capital social ou des droits de vote des deux entreprises.

Illustrations :

- Une entreprise A possède 30% du capital social de l'entreprise B établie au Cameroun. Les entreprises A et B sont donc des entreprises liées ;
- Une entreprise C détient 35% du capital social de l'entreprise D et 40% des droits de vote de l'entreprise E. Les entreprises C, D et E sont donc des entreprises liées ;



- Une entreprise C détient 30% des droits de vote de l'entreprise A et 25% du capital social de l'entreprise B. Les entreprises A, B et C sont donc des entreprises liées ;
- Une entreprise F détient 90% du capital social de l'entreprise G qui elle-même détient 30% du capital social de l'entreprise H. Dans ce cas, l'entreprise F détient indirectement 27% (90% x 30%) du capital social de l'entreprise H et ces deux entreprises sont donc considérées comme des entreprises liées ;
- L'entreprise I vend des marchandises à l'entreprise J. Le capital social de ces deux entreprises est détenu à raison de 25 % par une entreprise K. Dans ce cas, les entreprises I et J sont considérées comme des entreprises liées.

15. Par personne interposée, il faut entendre notamment :

- les gérants, les administrateurs et les directeurs d'entreprises qui exercent le contrôle (et les membres de leur famille) ;
- toute entreprise placée sous la dépendance directe ou indirecte de l'entreprise qui exerce le contrôle ;
- toute personne qui possède un intérêt dans chacune des entreprises, ou une part de leur capital.

1.2.3. La dépendance de fait

16. En l'absence de dépendance juridique, la dépendance peut également être établie par des circonstances de fait. Une dépendance de fait est présumée exister :

- lorsqu'une entreprise exerce en fait, sur une autre entreprise, directement ou par personne interposée, le pouvoir de décision ; ou
- lorsqu'une même personne ou entreprise exerce en fait sur ces deux entreprises le pouvoir de décision.

17. La dépendance de fait peut revêtir une dimension contractuelle ou découler des circonstances dans lesquelles les relations entre deux entreprises sont établies. Cette dépendance de fait peut être illustrée, de manière non exhaustive, par les exemples suivants :

- lorsque les entreprises sont détenues par une même personne physique ou morale ;
- lorsque les entreprises sont dirigées par le même gérant ;
- lorsque les entreprises sont gérées ou détenues par un même groupe de personnes ayant des intérêts convergents ;
- lorsque les entreprises sont liées par un contrat aux termes duquel l'une fixe les prix d'achat et de vente pratiqués par l'autre et exige de celle-ci un compte rendu de ses opérations ;
- lorsque les décisions de l'une des entreprises sont, en réalité, prises par l'autre entreprise (ou par un membre de son personnel), même si la première entreprise en assume officiellement la responsabilité (par signature ou tout autre moyen).



1.3. L'existence d'un transfert de bénéfice à l'étranger

18. En vertu des dispositions de l'article 19 du CGI, l'administration fiscale peut rectifier les résultats déclarés par les entreprises établies au Cameroun relevant de l'impôt sur les sociétés, qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées au Cameroun ou hors du Cameroun, du montant des bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen.

19. L'article 19 du CGI est ainsi conforme à l'alinéa 1 de l'article 9 « entreprises associées » du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et du Modèle de convention fiscale des Nations Unies qui stipule que : « *lorsque :*

- a) *une entreprise d'un État contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre État contractant, ou que ;*
- b) *les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un État contractant et d'une entreprise de l'autre État contractant ;*

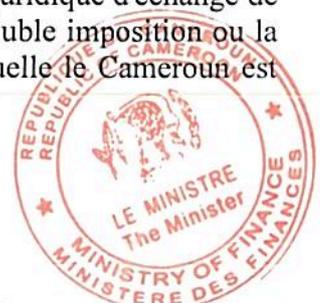
et que, dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence. »

20. Les conventions fiscales de non double imposition conclues par le Cameroun comportent toutes un article « entreprises associées » dont la rédaction est conforme à l'article 9 des Modèles de convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies.

21. Pour se prévaloir des dispositions de l'article 19 du CGI, l'administration fiscale doit, en premier lieu, établir l'existence de liens de dépendance ou de contrôle entre les entreprises parties à la transaction commerciale ou financière, au sens de l'article 19 bis du CGI ; puis en second lieu, elle doit apporter la preuve de la réalité du transfert indirect de bénéfices opéré au profit de l'une des entreprises parties à la transaction.

22. En pratique, l'administration fiscale examine la conformité des prix de transfert pratiqués par l'entreprise vérifiée pour les transactions de toute nature réalisées avec des entreprises liées, au regard du principe de pleine concurrence. Les risques de rehaussements en matière de prix de transfert seront d'autant plus élevés que ces prix apparaîtront comme ayant été établis de manière arbitraire, sans avoir eu recours à une méthode bien définie, appliquée de manière cohérente et qui puisse être justifiée.

23. Ainsi, les entreprises établies au Cameroun doivent être en mesure de justifier auprès de l'administration fiscale les politiques de prix de transfert mises en œuvre au sein du groupe d'entreprises liées auquel elles appartiennent dans le cadre de l'obligation documentaire prévue à l'article L 19 bis du Livre des procédures fiscales (LPF). L'administration fiscale peut demander à l'autorité compétente d'un État avec lequel elle dispose d'un instrument juridique d'échange de renseignements en matière fiscale, telle une convention fiscale de non double imposition ou la convention d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale à laquelle le Cameroun est partie, des informations concernant la détermination des prix de transfert.



1.4. Cas particulier des transactions réalisées avec des entreprises établies dans un état ou territoire considéré comme un paradis fiscal ou soumises à un régime fiscal privilégié

24. Tel qu'indiqué à la section 1.3 supra, la mise en œuvre de l'article 19 du CGI exige, de la part de l'administration fiscale, la preuve de l'existence d'un lien de dépendance ou de contrôle entre les entreprises parties à la transaction commerciale ou financière. Toutefois, l'article 19 (2) du CGI dispense l'administration fiscale d'établir l'existence d'un lien de dépendance ou de contrôle lorsqu'une entreprise établie au Cameroun réalise des transactions avec une entreprise qui est établie dans un État ou un territoire considéré comme un paradis fiscal au sens de l'article 8 ter (3) du CGI ou qui est soumise à un régime fiscal privilégié.

25. La forme de l'entreprise ou de l'établissement et la nature de son activité sont sans incidence pour la mise en œuvre de l'article 19 (2) du CGI.

26. Aux termes de l'article 8 ter (3) du Code Général des Impôts (CGI), la qualification d'un État ou territoire comme paradis fiscal repose sur les critères alternatifs suivants :

- i. un taux d'imposition à l'impôt sur les sociétés (IS) inférieur au tiers de celui applicable au Cameroun, soit un taux inférieur à 11 % ;
- ii. la transparence fiscale, définie par l'inscription de l'État ou du territoire sur les listes établies par les instances internationales chargées de promouvoir la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales.

27. La circulaire N° 020/MINFI/DGI/LRI/L du 08 mai 2024, relative aux modalités d'application des dispositions fiscales de la loi N° 2023/0019 du 19 décembre 2023 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2024, apporte des précisions détaillées sur la notion de paradis fiscal.

28. En application de l'article 19 (2) du CGI, une entreprise est considérée comme soumise à un régime fiscal privilégié dans un État ou territoire considéré si elle n'y est pas imposable ou si elle y est assujettie à des impôts sur les bénéfices dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun au Cameroun, si elles y avaient été domiciliées ou établies.

29. Ce régime de privilège peut découler d'un cadre législatif ou réglementaire général de l'État ou du territoire de résidence fiscale de l'autre partie à la transaction commerciale ou financière. Il peut également résulter d'un cadre conventionnel ou contractuel entre l'État ou le territoire et l'entreprise concernée. Enfin, ce régime peut porter sur une opération, une charge ou un produit particulier bénéficiant d'une imposition spécifique.

30. À titre d'illustration, une entreprise exonérée d'impôt sur les bénéfices dans un État ou territoire étranger au motif qu'elle est située dans une zone franche est considérée comme étant soumise à un régime fiscal privilégié. Il en va de même d'une entreprise qui paie par exemple un impôt forfaitaire d'un montant de cinq cent mille (500 000) FCFA par an dans un État ou territoire étranger alors qu'elle aurait été redevable d'un impôt égal à un million deux cent mille (1 200 000) FCFA dans les conditions de droit commun au Cameroun, si elle y avait été établie.



2. LA DÉTERMINATION DU PRIX DE PLEINE CONCURRENCE

31. L'application du principe de pleine concurrence repose sur une comparaison entre les conditions d'une transaction entre entreprises liées et celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes placées dans des conditions similaires pour une transaction comparable. Cette analyse comporte deux aspects :

- le premier consiste à identifier les relations commerciales et financières entre les entreprises liées, et à déterminer les conditions et les circonstances économiquement significatives qui se rattachent à ces relations de manière à délimiter de façon précise la transaction contrôlée ;
- le second consiste à comparer les conditions et les circonstances économiquement significatives de la transaction contrôlée, délimitée de façon précise, avec celles de transactions comparables entre des entreprises indépendantes.

2.1. La délimitation de la transaction

2.1.1. Détermination de la transaction délimitée

32. Pour évaluer les conditions d'une transaction potentielle, les entreprises indépendantes vont comparer cette transaction aux autres possibilités réalistes qui leur sont offertes et elles ne vont conclure la transaction que si elles ne voient pas d'autres solutions plus avantageuses pour atteindre leurs objectifs commerciaux. En d'autres termes, des entreprises indépendantes ne vont conclure une transaction que si cette dernière est aussi avantageuse que la meilleure solution.

33. À titre d'exemple, il y a peu de chances qu'une entreprise accepte un prix offert pour son produit par une entreprise indépendante si elle sait que d'autres clients potentiels sont prêts à payer plus cher dans des conditions similaires, ou sont disposés à payer le même prix dans des conditions plus avantageuses. Des entreprises indépendantes tiennent généralement compte de toutes les différences économiquement pertinentes entre les options réalistes qui s'offrent à elles lorsqu'elles évaluent ces options.

34. Par conséquent, pour délimiter précisément la transaction, il est essentiel d'identifier les caractéristiques économiquement pertinentes qui auraient été prises en compte par des entreprises indépendantes pour conclure qu'il n'existe pas d'autres options réalistes plus avantageuses leur permettant d'atteindre leurs objectifs commerciaux.

35. Pour effectuer cette évaluation, il peut être utile, voire nécessaire, d'évaluer la transaction dans le contexte d'un dispositif de transactions élargi puisque l'évaluation des options réalistes offertes ne se limite pas nécessairement à une seule transaction mais peut prendre en compte plusieurs transactions économiquement liées.

2.1.2. Détermination des caractéristiques économiquement pertinentes

36. Pour délimiter une transaction de manière précise, il est important de comprendre les caractéristiques de cette transaction afin d'identifier celles qui sont économiquement pertinentes. En effet, une même caractéristique peut ne pas avoir la même importance dans des transactions différentes.



37. Les caractéristiques économiquement pertinentes qui doivent être identifiées dans les relations commerciales et financières entre entreprises liées, aux fins de délimiter précisément la transaction, sont globalement les suivantes :

- les dispositions contractuelles de la transaction ;
- les fonctions exercées par chacune des parties à la transaction, compte tenu des actifs utilisés et des risques supportés, y compris le lien entre ces fonctions et la création de valeur au sens large par le groupe d'entreprises liées auquel les parties appartiennent, les circonstances qui entourent la transaction et les pratiques du secteur d'activité concerné ;
- les caractéristiques du bien transféré ou du service rendu ;
- les circonstances économiques des parties et du marché sur lequel les parties exercent leurs activités ;
- les stratégies économiques poursuivies par les parties.

38. Il est essentiel d'identifier, parmi elles, celles qui sont les plus importantes dans le processus de création de valeur du groupe d'entreprises liées, car ce sont celles qui devront donner lieu à une analyse approfondie. Ces caractéristiques sont donc essentielles en ce qu'elles permettent de guider à la fois l'analyse fonctionnelle et l'analyse de comparabilité.

2.1.2.1 Les dispositions contractuelles de la transaction

39. Une transaction est la conséquence de relations commerciales ou financières entre les entreprises. Lorsque des entreprises liées ont formalisé une transaction au moyen d'accords contractuels écrits, ces accords constituent le point de départ pour définir la transaction qui existe entre elles et pour déterminer la répartition des responsabilités, risques et résultats escomptés de leurs relations au moment de la conclusion de l'accord. En l'absence d'un contrat écrit, il est nécessaire de déduire les conditions d'une transaction de la conduite et du comportement des entreprises concernées.

40. Les contrats écrits ne sont cependant pas susceptibles de fournir toutes les informations nécessaires pour effectuer une analyse des prix de transfert. Des informations supplémentaires sont requises en tenant compte des éléments concrets révélateurs des relations commerciales ou financières entre les entreprises concernées.

41. Si les caractéristiques de la transaction qui sont économiquement significatives ne sont pas conformes au contrat écrit entre les entreprises liées, la transaction effective doit généralement être définie aux fins de l'analyse des prix de transfert conformément aux caractéristiques de la transaction qui ressortent du comportement de ces entreprises.

2.1.2.2 Les fonctions exercées par chacune des parties à la transaction

42. Pour déterminer si des transactions ou des entreprises liées et non liées sont comparables, il convient de réaliser une analyse fonctionnelle. Cette analyse fonctionnelle a pour but d'identifier les activités et responsabilités économiquement significatives, les actifs utilisés ou fournis et les risques supportés par les parties aux transactions. La section 2.2 *infra* de la présente instruction présente en détails l'analyse fonctionnelle.



2.1.2.3 Les caractéristiques du bien transféré ou du service rendu

43. Les spécificités d'un produit ou d'un service qui fait l'objet d'une transaction ont une incidence sur la valeur attribuée audit produit ou service par les parties à la transaction. Par conséquent, au moment d'évaluer la comparabilité des transactions, il est important de tenir compte des caractéristiques des produits ou services dans les transactions comparées.

44. Les différences dans les caractéristiques spécifiques des biens ou des services expliquent souvent, au moins en partie, les différences dans leur valeur sur le marché libre. Par conséquent, une comparaison de ces caractéristiques peut être utile pour cerner la transaction et déterminer la comparabilité des transactions entre entreprises liées et des transactions sur le marché libre. Les caractéristiques qu'il peut être important de prendre en compte sont les suivantes :

- pour les biens corporels : les caractéristiques physiques, la qualité, le volume, etc. ;
- pour les services : la nature et l'étendue des services, etc. ;
- pour les biens incorporels : la forme de la transaction (ex : concession de licence, vente, etc.), le type d'actif (ex : brevet, marque de fabrique, savoir-faire, etc.), la durée et le degré de protection, etc.

2.1.2.4 Les circonstances économiques des parties et du marché sur lequel les parties exercent leurs activités

45. Le marché où se déroule une transaction peut avoir une influence significative sur le prix. Sur le marché libre, par exemple, le prix payé pour les mêmes produits ou services peut différer sensiblement en fonction du lieu, du secteur ou du sous-secteur au sein duquel la transaction a lieu.

46. Les circonstances économiques des parties et du marché sont notamment influencées par :

- la situation géographique ;
- la taille du marché ;
- les barrières à l'entrée ;
- la nature du marché (gros, détail, etc.) ;
- la concurrence ;
- l'existence et la disponibilité de substituts ;
- les coûts spécifiques à la localisation ;
- la réglementation ;
- la situation économique du secteur ;
- le pouvoir d'achat des consommateurs ;
- le cycle économique, commercial ou le cycle de vie du produit ;
- etc.



2.1.2.5 Les stratégies économiques poursuivies par les parties

47. Il convient également de prendre en compte les stratégies des entreprises pour délimiter la transaction et déterminer la comparabilité en vue de la fixation des prix de transfert.

48. Les stratégies des entreprises présentent de nombreux aspects, et portent notamment sur l'innovation et la mise au point de nouveaux produits, le degré de diversification, les modalités de pénétration de marché, le rôle de la législation du travail en vigueur et des nouvelles dispositions envisagées dans ce domaine, ainsi que sur tous les autres facteurs qui ont une incidence sur le fonctionnement quotidien des entreprises.

2.1.3. Les cas dans lesquels une transaction n'est pas prise en compte

49. L'analyse de la conformité des prix de transfert au principe de pleine concurrence doit tenir compte de la substance économique réelle des opérations entre entreprises liées. Dans des cas exceptionnels, ces règles peuvent conduire à rejeter la transaction telle que structurée par les parties, ce qui revient à considérer qu'elle n'a pas été réalisée. Dans d'autres cas, la transaction peut être remplacée par une autre.

50. Suivant les dispositions de l'article L 33 du Livre des procédures fiscales, toute opération conclue sous la forme d'un contrat ou d'un acte juridique quelconque dissimulant une réalisation ou un transfert de bénéfices ou revenus, effectuée directement ou par personnes interposées, n'est pas opposable à l'administration fiscale qui a le droit de restituer à l'opération son véritable caractère et de déterminer en conséquence les bases des impôts sur les sociétés ou sur le revenu des personnes physiques.

51. Dès lors, une transaction peut exceptionnellement ne pas être prise en compte lorsque les dispositions adoptées pour cette transaction, et considérées dans leur intégralité, diffèrent de celles qui auraient été adoptées par des entreprises indépendantes se comportant d'une façon rationnelle sur le plan commercial, dans des circonstances comparables, ce qui empêche de déterminer un prix acceptable pour les deux parties, compte tenu de leur situation respective et des possibilités réalistes qui s'offrent à chacune d'elles au moment où elles réalisent la transaction.

52. Une organisation juridique des transactions conduisant le groupe d'entreprises liées à s'appauvrir peut traduire l'absence de rationalité commerciale. Cet appauvrissement peut être mesuré par exemple en comparant le résultat avant impôt de l'ensemble des entreprises concernées, avant et après la mise en place de la transaction.

2.2. L'analyse fonctionnelle

53. L'analyse fonctionnelle consiste à s'interroger sur la place et le rôle économique au sein du groupe de chaque entreprise partie à la transaction commerciale ou financière, et à recenser les fonctions exercées, les risques encourus, et les actifs corporels et incorporels utilisés par les parties à la transaction. Cette analyse est nécessaire non seulement pour évaluer la comparabilité, mais également pour délimiter et caractériser précisément les transactions.

54. L'analyse se concentre sur ce que les parties font effectivement et sur les capacités qu'elles déploient. Ces activités et capacités incluent la prise de décisions, notamment sur la stratégie d'entreprise et les risques. Pour ce faire, il est utile de comprendre la structure et l'organisation du groupe d'entreprises liées et la mesure dans laquelle elles influent sur le contexte dans lequel le groupe d'entreprises liées opère. Il importe notamment de comprendre le processus de création de valeur par le groupe dans son ensemble, les liens d'interdépendance entre les fonctions



exercées par les entreprises liées et le reste du groupe, et la contribution des entreprises liées à cette création de valeur. Il est aussi pertinent de déterminer les droits et obligations juridiques de chacune des parties dans l'exercice de ses fonctions.

55. En effet, les contributions réelles, capacités et autres caractéristiques des entreprises du groupe peuvent influencer les options qui s'offrent à elles dans le cadre de leurs transactions intragroupe. C'est la raison pour laquelle l'identification des caractéristiques économiquement pertinentes des relations commerciales et financières doit inclure l'examen des capacités des entreprises, l'incidence de ces capacités sur leurs transactions et si ces transactions se font à un prix de pleine concurrence.

56. L'analyse fonctionnelle permet en outre d'identifier l'entrepreneur principal.

57. Par entrepreneur principal, il faut entendre l'entité qui exerce les fonctions stratégiques, assume les risques majeurs et détient généralement les actifs incorporels clés tels que les brevets et marques. Cette entité joue un rôle central en prenant des décisions stratégiques et en valorisant ces actifs par le développement, l'amélioration, la maintenance, la protection et l'exploitation.

58. L'entrepreneur principal est censé recevoir la rémunération résiduelle après que toutes les entités impliquées ont été justement rétribuées pour leurs fonctions routinières, garantissant ainsi une répartition des bénéfices alignée avec la création de valeur réelle au sein du groupe, conformément aux principes de l'OCDE. Une compréhension approfondie du rôle de l'entrepreneur principal est en conséquence essentielle pour une gestion efficace des prix de transfert.

59. En tout état de cause, lors de l'analyse fonctionnelle, il est important :

- d'identifier clairement l'entrepreneur principal en procédant à une évaluation des fonctions exercées, des risques assumés et des actifs détenus par chaque entité ;
- de s'assurer que la répartition des rémunérations est cohérente avec les contributions économiques réelles de chaque entité ;
- d'appliquer les principes établis par l'OCDE pour garantir une analyse rigoureuse et conforme aux standards internationaux.

2.2.1. Les fonctions exercées

60. L'analyse fonctionnelle consiste à recenser et analyser les fonctions exercées par les entreprises liées qui sont parties à une transaction commerciale ou financière. Même si l'une des parties à la transaction assure un nombre important de fonctions par rapport à l'autre partie à la transaction, ce qui compte est l'importance économique de ces fonctions du point de vue de leur fréquence, de leur nature et de leur valeur pour les différentes parties.

61. Les fonctions exercées par les entreprises dans le cadre d'une transaction contrôlée peuvent être de différentes natures, parmi lesquelles :

- la conception ;
- la recherche et développement ;
- la fabrication ou la production ;
- l'assemblage ;



- les prestations de services ;
- l'achat ou la vente de biens corporels ;
- la distribution ;
- la sous-traitance ;
- le marketing ;
- les prestations financières ;
- la cession, la concession ou la mise à disposition d'actifs incorporels (brevet, marque, procédé de fabrication, etc.) ;
- etc.

2.2.2. Les risques assumés

62. Les risques qui peuvent être supportés par les entreprises dans le cadre d'une transaction contrôlée peuvent être de différentes natures parmi lesquels :

- les risques de marché (*variation des prix des matières premières, des prix des produits vendus, etc.*) ;
- les risques liés à la gestion des stocks (*coûts de stockage, obsolescence, avaries, etc.*) ;
- les risques de garantie ;
- les risques financiers (*variation des taux de change et d'intérêt, risque de crédit, etc.*) ;
- les risques industriels (*sous-utilisation, défauts de fabrication, fermeture d'usine, coûts de restructuration, etc.*) ;
- les risques liés à la recherche et développement ;
- les risques liés au marketing, à la publicité et aux actions promotionnelles ;
- etc.

63. L'entreprise doit analyser les risques auxquels l'ensemble des parties à une transaction peuvent être exposées. Les étapes du processus d'analyse des risques d'une transaction ont pour objectif de cerner précisément les risques de la transaction et peuvent se résumer de la manière suivante :

- i. identifier les risques spécifiques à la transaction et économiquement significatifs ;
- ii. déterminer comment les risques spécifiques économiquement significatifs sont assumés contractuellement par les entreprises liées selon les termes de la transaction ;
- iii. déterminer, à l'aide d'une analyse fonctionnelle, comment des entreprises liées qui sont parties à la transaction opèrent dans le cadre de la prise en charge et de la gestion des risques spécifiques économiquement significatifs, et en particulier les entreprises qui exercent les fonctions de contrôle et d'atténuation des risques, qui supportent les gains ou les pertes pouvant être générées par la réalisation des risques et qui ont la capacité financière de les assumer ;



- iv. interpréter les informations relatives à la prise en charge et la gestion des risques de la transaction et déterminer si la prise en charge contractuelle du risque est conforme au comportement des entreprises liées et aux autres faits concernés en analysant si les entreprises liées respectent les dispositions contractuelles et si la partie assumant le risque analysé exerce un contrôle du risque et dispose de la capacité financière pour prendre en charge le risque ;
- v. si l'entreprise qui assume le risque en vertu des étapes i) à iv) décrites supra ne contrôle pas le risque ou n'a pas la capacité financière de l'assumer, le risque doit alors être attribué à l'entreprise qui exerce le contrôle et a la capacité financière de l'assumer.

s'il apparaît que plusieurs entreprises liées exercent le contrôle du risque tout en ayant la capacité financière de l'assumer, le risque doit alors être attribué à l'entreprise liée ou au groupe d'entreprises liées exerçant majoritairement le contrôle.

les autres parties exerçant des activités de contrôle doivent être rémunérées de manière appropriée, en tenant compte de l'importance des activités de contrôle exercées.

64. Le prix de la transaction doit être calculé en tenant compte des conséquences financières et des autres conséquences des risques assumés et en rémunérant de manière appropriée les fonctions de gestion du risque.

2.2.3. Les actifs utilisés

65. L'analyse des actifs employés doit recenser les actifs corporels, incorporels et les moyens d'exploitation utilisés par l'ensemble des entreprises parties à une transaction pour réaliser les fonctions qui leur sont allouées en tenant compte :

- du type d'actif (ex : usine, équipement, brevet, savoir-faire, marque, etc.) ;
- des caractéristiques de ces actifs (ex : importance économique ou stratégique, âge, valeur marchande, localisation, etc.) ;
- des autres moyens mis en œuvre (ex : personnel salarié, recours à des spécialistes ou à la sous-traitance, etc.).

66. Les actifs loués doivent être pris en compte dans cette analyse dans la mesure où ils sont utilisés par l'une ou l'autre des parties à la transaction. Il en va de même des actifs qui sont mis gratuitement à la disposition des parties.

2.3. Le choix de la méthode de détermination des prix de transfert la plus appropriée

67. Après avoir délimité la ou les transaction(s) et procédé à une analyse fonctionnelle, l'entreprise doit choisir la méthode la plus appropriée pour rémunérer l'activité concernée, dans le respect du principe de pleine concurrence.

68. Les méthodes de détermination des prix de transfert les plus fréquemment utilisées sont les suivantes :



- les méthodes dites traditionnelles, fondées sur les transactions : la méthode du prix comparable sur le marché libre, la méthode du prix de revente, et la méthode du prix de revient majoré ;
- les méthodes dites transactionnelles fondées sur les bénéfices : la méthode transactionnelle de la marge nette et la méthode du partage des bénéfices.

69. Toute méthode retenue par une entreprise peut être considérée comme recevable par l'administration fiscale à condition qu'elle soit justifiée, cohérente avec les fonctions exercées, les risques assumés et les actifs employés, étayée des éléments d'information pertinents, et que les prix pratiqués par l'entreprise soient conformes au principe de pleine concurrence.

70. Les entreprises peuvent recourir à des méthodes autres que celles qui sont exposées dans la présente instruction, dès lors que les prix fixés satisfont au principe de pleine concurrence. Toutefois, ces autres méthodes ne doivent pas se substituer à celles énumérées supra lorsque ces dernières sont plus appropriées aux circonstances de l'espèce.

71. Lorsque d'autres méthodes sont utilisées, leur sélection doit être étayée par une explication des raisons pour lesquelles les méthodes précitées ont été considérées comme moins appropriées ou non applicables au cas d'espèce, ainsi que des raisons pour lesquelles l'entreprise a considéré qu'une autre méthode donne un résultat conforme au principe de pleine concurrence.

72. L'entreprise doit choisir la méthode la plus appropriée pour déterminer ses prix de transfert, en tenant compte des éléments suivants :

- i. les forces et les faiblesses respectives de chacune des méthodes ;
- ii. la cohérence de la méthode envisagée avec la nature de la transaction contrôlée examinée, déterminée notamment par une analyse fonctionnelle ;
- iii. la disponibilité d'informations fiables pour la mise en œuvre de la méthode retenue ;
- iv. le degré de comparabilité des transactions contrôlées et des transactions non contrôlées, y compris la fiabilité des ajustements de comparabilité pouvant être nécessaires pour éliminer les différences entre elles.

73. Il n'est pas nécessaire de recourir à plusieurs méthodes pour déterminer si les conditions d'une transaction contrôlée donnée sont conformes au principe de pleine concurrence. Lorsque l'administration fiscale considère que la méthode de détermination des prix de transfert utilisée par l'entreprise est la plus appropriée au cas d'espèce, elle s'appuie sur cette méthode pour examiner la conformité au principe de pleine concurrence des conditions des transactions contrôlées du contribuable. Dans le cas contraire, l'administration fiscale peut lui substituer toute autre méthode jugée plus appropriée.

2.3.1. Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions

74. Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions sont au nombre de trois : la méthode du prix comparable sur le marché libre, la méthode du prix de revente et la méthode du prix de revient majoré.

75. Comme indiqué à la section 2.3 supra, il est nécessaire de choisir la méthode la plus appropriée pour déterminer le prix de pleine concurrence d'une transaction contrôlée. Néanmoins,



lorsque la méthode du prix comparable sur le marché libre et une autre méthode de détermination des prix de transfert peuvent être appliquées avec un degré de fiabilité identique, la méthode du prix comparable sur le marché libre devrait être préférée.

2.3.1.1 La méthode du prix comparable sur le marché libre

76. L'application de la méthode du prix comparable sur le marché libre consiste à comparer le prix d'un bien ou d'un service transféré dans le cadre de transactions contrôlées avec les prix pratiqués pour des biens ou services comparables dans le cadre de transactions sur le marché libre.

77. À cet effet, une transaction entre entreprises indépendantes est comparable à une transaction contrôlée pour l'application de la méthode du prix comparable sur le marché libre si l'une des deux conditions suivantes est remplie :

- a. aucune différence, s'il en existe, entre les transactions faisant l'objet de la comparaison ou entre les entreprises effectuant ces transactions, n'est susceptible d'avoir une incidence sensible sur le prix du marché libre ; ou
- b. des ajustements suffisamment fiables peuvent être réalisés pour supprimer les effets matériels de ces différences.

78. L'utilisation de cette méthode suppose donc qu'il n'existe pas de différences entre les transactions comparées susceptibles d'avoir une incidence significative sur le prix de marché. Lorsqu'il est possible d'identifier des transactions comparables sur le marché libre, cette méthode constitue le moyen le plus direct et le plus fiable pour mettre en œuvre le principe de pleine concurrence. En conséquence, elle doit être dans ce cas préférée à toutes autres.

79. La méthode du prix comparable sur le marché libre est utilisée, par exemple, pour les transactions portant sur des produits de base (ex : produits minéraux, hydrocarbures, produits agricoles, etc.) pour lesquels des données sur les prix sur les marchés nationaux et internationaux sont disponibles, mais également pour les transactions financières (ex : taux d'intérêt des prêts, commissions pour garantie, etc.). Des ajustements peuvent s'avérer nécessaires en fonction des faits et circonstances.

80. Le prix du marché peut être obtenu en utilisant un comparable interne ou externe à l'entreprise. Il n'y a pas de hiérarchie entre ces deux types de comparables. Il convient de rechercher les comparables les plus fiables parmi ceux qui sont disponibles.

- i. **Comparable interne** : l'entreprise concernée vend ou achète à une entreprise indépendante le même type de biens ou de services que celui vendu ou acheté à une entreprise liée. L'avantage de ce type de comparable est que les données peuvent généralement être obtenues au sein de l'entreprise. Les comparables internes peuvent avoir un lien plus direct et plus étroit avec la transaction contrôlée examinée.
- ii. **Comparable externe** : une entreprise indépendante vend ou achète le même type de biens ou de services à une autre entreprise indépendante. Ce type de comparable est le plus souvent obtenu au moyen de bases de données commerciales qui peuvent couvrir un grand nombre de secteurs et d'entreprises.



2.3.1.2 La méthode du prix de revente

81. Cette méthode consiste à comparer la marge sur prix de revente réalisée dans le cadre d'une transaction contrôlée à celle obtenue dans le cadre d'une transaction comparable sur le marché libre.

82. L'application de cette méthode suppose de connaître le prix auquel un produit acheté à une entreprise liée est revendu à un client indépendant (le prix de revente), pour ensuite y soustraire une marge brute appropriée (la marge sur prix de revente), similaire à celle qu'aurait réalisée une entreprise indépendante dans des conditions analogues, permettant au revendeur lié de couvrir ses frais de ventes et ses autres charges d'exploitation, et de se voir attribuer un résultat approprié tenant compte des fonctions exercées, des risques assumés, et des actifs utilisés.

83. Cette méthode consiste donc à :

- retenir comme point de départ le prix de vente final au client indépendant (hors groupe) ;
- déterminer la marge brute de pleine concurrence à attribuer à la société de distribution liée ;
- soustraire du prix de vente final au client indépendant cette marge afin d'obtenir le prix de transfert qui doit être appliqué lorsque le revendeur achète le produit à une entreprise liée.

84. La marge sur prix de revente du revendeur dans le cadre de la transaction contrôlée peut être déterminée par référence à la marge que le même revendeur réalise sur les produits achetés et revendus dans le cadre de transactions sur le marché libre (comparable interne). En outre, la marge sur le prix de revente réalisée par une entreprise indépendante dans le cadre de transactions comparables sur le marché libre peut servir d'indicateur (comparable externe).

85. Une transaction entre entreprises indépendantes est comparable à une transaction contrôlée pour l'application de la méthode du prix de revente si l'une des deux conditions suivantes est remplie :

- aucune différence, s'il en existe, entre les transactions faisant l'objet de la comparaison ou entre les entreprises effectuant ces transactions, n'est susceptible d'avoir une incidence sensible sur la marge sur prix de revente sur le marché libre ;
ou
- des ajustements suffisamment fiables peuvent être réalisés pour supprimer les effets matériels de telles différences.

86. La méthode du prix de revente est particulièrement adaptée aux activités de vente et de distribution qui n'impliquent pas la prise en charge d'un risque significatif et lorsque le distributeur ou le revendeur n'ajoute pas de valeur substantielle au produit, à l'instar des distributeurs assurant une fonction de routine et n'assumant que les seuls risques propres à cette fonction.



2.3.1.3 La méthode du prix de revient majoré

87. Cette méthode, connue également sous l'appellation « méthode du coût majoré », consiste tout d'abord à déterminer, pour les biens ou services transférés à un acheteur lié, les coûts supportés par le fournisseur. On ajoute ensuite à ces coûts une marge brute similaire à celle qu'aurait réalisée une entreprise indépendante dans des conditions analogues, de façon à obtenir un résultat approprié compte tenu des fonctions exercées et des conditions du marché. On obtient ainsi un prix pouvant être considéré comme le prix de pleine concurrence pour la transaction entre les entreprises liées.

88. La méthode du prix de revient majoré nécessite donc de :

- déterminer les coûts de production directs (ex : coût d'achat des matières premières) et indirects (ex : frais de réparation et d'entretien) ;
- déterminer la marge brute de pleine concurrence pour le fournisseur des biens ou des services par le biais d'une analyse de comparabilité ; et
- d'ajouter cette marge brute aux coûts directs et indirects du fournisseur afin d'obtenir le prix de transfert à appliquer concernant la vente du produit.

89. Une transaction entre des entreprises indépendantes est comparable à une transaction contrôlée pour l'application de la méthode du prix de revient majoré si l'une des deux conditions suivantes est remplie :

- aucune différence, s'il en existe, entre les transactions faisant l'objet de la comparaison ou entre les entreprises effectuant ces transactions, n'est susceptible d'avoir une incidence sensible sur la marge sur coûts pratiquée sur le marché libre ; ou
- des ajustements suffisamment fiables peuvent être réalisés pour supprimer les effets matériels de telles différences.

90. La méthode du prix de revient majoré est particulièrement adaptée aux activités de fabrication et de prestation de services réalisées à titre routinier par des entreprises qui n'assument pas de risques significatifs (ex : sous-traitants, façonniers, etc.).

2.3.2. Les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices

91. Il existe deux méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices : la méthode transactionnelle de la marge nette et la méthode du partage des bénéfices.

2.3.2.1 La méthode transactionnelle de la marge nette (MTMN)

92. Cette méthode consiste à déterminer, à partir de données appropriées tels que les coûts, les ventes ou les actifs, la marge nette que réalise une entreprise dans le cadre d'une transaction contrôlée, et à la comparer à celle réalisée par des entreprises indépendantes effectuant des transactions comparables sur le marché libre.

93. Elle suppose de raisonner en ratios de marge nette (par exemple, le ratio du résultat d'exploitation sur le chiffre d'affaires, ou sur les charges d'exploitation ou sur les actifs nets), et non en marge brute.



94. La méthode transactionnelle de la marge nette consiste à :

- calculer la marge nette (en prenant une base appropriée) dégagée par l'entreprise au titre de la transaction contrôlée ;
- déterminer, par une analyse de comparabilité, la marge nette de pleine concurrence ;
- appliquer cette marge nette à la partie testée. Si cette entreprise dégage une marge nette similaire à celle d'entreprises indépendantes qui réalisent des transactions comparables, ses prix sont considérés comme étant de pleine concurrence.

95. Cette méthode nécessite, pour estimer avec fiabilité un résultat de pleine concurrence, un niveau de comparabilité similaire à celui qui est requis pour les méthodes du prix de revente et du prix de revient majoré, avec une étude approfondie des différences fonctionnelles et éventuellement l'application d'ajustements appropriés. Il convient cependant de noter que l'usage d'un ratio de marge nette rend cette méthode plus tolérante à l'égard de certaines différences fonctionnelles que les méthodes du prix de revient majoré et du prix de revente.

96. Cette méthode, qui est fondée sur une comparaison des marges nettes, s'applique notamment aux transactions portant sur des biens corporels ainsi qu'aux prestations de services.

2.3.2.2 La méthode du partage des bénéfices

97. Cette méthode consiste à déterminer, en premier lieu, le montant global des bénéfices ou des pertes provenant des transactions contrôlées qu'effectuent les entreprises liées, et à attribuer ensuite, à chaque entreprise liée participant à cette transaction, la part du résultat issu de cette transaction qu'une entreprise indépendante serait en droit d'attendre si elle était engagée dans une transaction comparable sur le marché libre, compte tenu du contexte considéré, des fonctions exercées, des actifs et des moyens utilisés, et des risques assumés.

98. La répartition s'effectue en fonction d'une base économique appropriée, par exemple, en fonction des contributions relatives de chaque entreprise (analyse des contributions).

99. Lorsqu'au moins une des parties à la transaction apporte également des contributions moins complexes pour lesquelles on dispose de transactions comparables sur le marché libre, il peut être opportun de rémunérer les fonctions de routine avant de procéder à la répartition (analyse résiduelle).

100. La méthode du partage des bénéfices peut s'avérer la plus fiable lorsque les parties à la transaction apportent des contributions uniques et de grande valeur tels que des biens incorporels uniques.

101. Elle est également particulièrement adaptée lorsque les activités au sein du groupe sont tellement imbriquées qu'il n'est pas possible de déterminer et/ou de justifier une valorisation pour chaque opération (ex : construction et assemblage par plusieurs entreprises liées d'un même produit vendu ensuite à un client indépendant).

2.4. L'analyse de comparabilité

102. L'application du principe de pleine concurrence se fonde sur une comparaison entre les conditions d'une transaction entre des entreprises liées et celles d'une transaction entre des entreprises indépendantes.



2.4.1. Les facteurs de comparabilité

103. Pour mener à bien l'analyse de comparabilité, il faut que les caractéristiques économiquement pertinentes des situations prises en compte soient suffisamment comparables. Cela signifie qu'aucune des différences éventuelles entre les situations comparées ne peut influencer de manière significative sur l'élément examiné (par exemple, le prix ou la marge) ou que des ajustements de comparabilité raisonnablement fiables peuvent être effectués pour éliminer l'incidence de telles différences.

104. Par exemple, les prix pratiqués par une entreprise qui vend en gros des produits à ses clients ne seront pas des comparables pertinents pour déterminer le prix de pleine concurrence d'une vente de produits similaires au détail.

105. De même, le prix d'une transaction incluant les frais de transport n'est pas comparable à celui d'une transaction similaire n'incluant pas lesdits frais. Toutefois, dans ce dernier cas, il sera possible de réaliser un ajustement de comparabilité permettant de tenir compte de cette différence.

106. Pour déterminer le degré de comparabilité effective puis réaliser les ajustements de comparabilité éventuellement nécessaires à l'établissement de conditions de pleine concurrence, il convient de comparer les caractéristiques des transactions ou des entreprises qui pourraient avoir une incidence sur les conditions des transactions en situation de pleine concurrence.

107. Les caractéristiques économiquement pertinentes de la transaction, déterminées lors de la délimitation précise de ladite transaction, sont les facteurs qui doivent être pris en compte pour évaluer la comparabilité. Tel qu'indiqué à la section 2.1.2 supra, il s'agit des dispositions contractuelles, de l'analyse fonctionnelle, des caractéristiques du bien transféré ou du service rendu, des circonstances économiques des parties et du marché, et des stratégies économiques poursuivies par les parties.

108. A titre d'illustration, s'il a été identifié lors de la délimitation précise de la transaction que la principale caractéristique économiquement pertinente d'une transaction donnée était le contrôle qualité, car le produit a vocation à être utilisé dans le secteur automobile, alors l'analyse de comparabilité devra tenir particulièrement compte de ce facteur.

109. En revanche, si dans le cadre d'une transaction, les principales caractéristiques économiquement pertinentes sont la technologie et la marque utilisées, alors l'analyse de comparabilité devra donner une place prépondérante à ces deux facteurs. Cela ne signifie pas que les autres facteurs ne doivent pas être analysés mais simplement qu'une différence sur ces derniers aura moins d'influence sur la fiabilité de l'analyse de comparabilité.

2.4.2. Le choix de la partie testée

110. Lorsque l'on applique la méthode du prix de revente, la méthode du prix de revient majoré ou la méthode transactionnelle de la marge nette, il est nécessaire d'identifier la partie à la transaction pour laquelle un indicateur financier (marge brute ou marge nette) est testé.

111. Le choix de la partie testée doit être compatible avec l'analyse fonctionnelle des parties à la transaction.

112. En règle générale, la partie testée est celle pour laquelle une méthode de détermination des prix de transfert peut être appliquée de la manière la plus fiable et pour laquelle des comparables



fiables sont disponibles. C'est le plus souvent la partie à la transaction dont l'analyse fonctionnelle est la moins complexe.

113. Par exemple, lors de l'analyse de la vente de produits par un fabricant utilisant des actifs incorporels de valeur qui lui appartiennent et qu'il entretient et développe (tels des brevets et des marques déposées) à un distributeur qui exerce des fonctions générales de routine et assume des risques minimales, il est probable que le distributeur soit la partie testée appropriée.

114. Si toutefois, la situation factuelle est inversée et que le fabricant exerce des fonctions générales de routine et assume des risques minimales, et que le distributeur exerce des fonctions à haute valeur ajoutée et possède, protège et développe des actifs incorporels de valeur (par exemple une marque déposée), alors il est probable que le fabricant soit la partie testée appropriée.

115. La partie testée peut ainsi être une entreprise établie au Cameroun ou une entreprise établie dans un État ou territoire étranger.

2.4.3. Les sources de données comparables

116. L'application de l'une des méthodes de détermination des prix de transfert exige généralement que des transactions potentiellement comparables sur le marché libre soient identifiées, puis qu'une analyse soit menée afin d'en évaluer la comparabilité.

117. Les sources d'informations pour identifier et analyser les transactions potentiellement comparables varient en fonction, entre autres, du type de transaction contrôlée examinée, de la méthode de détermination des prix de transfert appliquée, de la localisation de la partie testée (le cas échéant), et du marché sur lequel les transactions contrôlées ont eu lieu.

118. Les bases de données commerciales, qui compilent les comptes financiers déposés par les entreprises auprès de l'organisme dédié et qui les présentent dans un format électronique adapté aux recherches et à l'analyse statistique, peuvent constituer une source d'informations pour identifier des comparables externes.

119. Ces bases de données doivent être utilisées de façon objective, traduisant une volonté réelle d'identifier des informations sur des comparables fiables.

120. La recherche de comparables est effectuée en retenant des critères de sélection pertinents tels que l'activité économique, la zone géographique, la taille des entreprises, le degré d'indépendance, la disponibilité des données financières, etc.

121. Lorsque des bases de données commerciales sont utilisées, la quantité de comparables ne doit pas prendre le pas sur la qualité. Les recherches de comparables peuvent ainsi être affinées au moyen d'autres informations publiques, en fonction des faits et des circonstances.

122. L'ensemble des étapes de la recherche de comparables externes doit être justifié dans la documentation des prix de transfert prévue à l'article L19 bis du LPF, en précisant notamment les critères retenus (stratégie de recherche), la liste des entreprises potentiellement comparables retenues, et les raisons pour lesquelles chaque comparable potentiel a été retenu ou exclu de l'échantillon.



2.4.4. L'intervalle de pleine concurrence

123. Dans certains cas, il est possible d'appliquer le principe de pleine concurrence en se basant sur un seul chiffre, par exemple un prix ou une marge. Mais en général, l'application de la méthode de détermination des prix de transfert la plus appropriée débouche sur un intervalle de chiffres tous relativement aussi fiables.

124. Si l'intervalle inclut un nombre important d'observations, des outils statistiques qui prennent en compte la tendance centrale afin de restreindre l'intervalle peuvent permettre de renforcer la fiabilité de l'analyse.

125. En pratique, il est courant de retenir comme intervalle de pleine concurrence l'intervalle interquartile (entreprises de l'échantillon comprises dans les quartiles 2 et 3).

126. En sont donc exclues :

- les entreprises les moins profitables (quartile 1 : 25 % des entreprises de l'échantillon qui réalisent les moins bons résultats) ; et ,
- les entreprises les plus profitables (quartile 4 : 25 % des entreprises de l'échantillon qui réalisent les meilleurs résultats).

127. Une transaction contrôlée, ou un ensemble de transactions contrôlées qui sont combinées, ne fait pas l'objet d'un rehaussement lorsque l'indicateur financier approprié retenu selon la méthode de détermination des prix de transfert sélectionnée se situe dans l'intervalle de pleine concurrence.

128. Si l'indicateur financier pertinent résultant d'une transaction contrôlée, ou d'un ensemble de transactions contrôlées combinées, se situe en dehors de l'intervalle de pleine concurrence, le bénéfice imposable doit être recalculé en prenant pour référence le point le plus approprié de l'intervalle de pleine concurrence auquel il convient d'ajuster la transaction contrôlée ou l'ensemble des transactions contrôlées combinées.

129. En l'absence de tout facteur ou circonstance en faveur d'un point particulier de l'intervalle, la médiane de l'intervalle de pleine concurrence peut être retenue pour ajuster la transaction contrôlée.

130. Par exemple, lorsque dans un cas donné, la méthode de détermination des prix de transfert utilisée est la méthode transactionnelle de la marge nette et que la recherche de comparables a permis d'identifier les 9 transactions comparables suivantes :

Comparables	Marge nette
A	2,2 %
B	3,1 %
C	4,2 %
D	2,6 %
E	3,7 %
F	- 2,1 %
G	4,6 %
H	1,8 %
I	4,2 %



131. L'intervalle total est compris entre -2,1 % et 4,6 %. L'intervalle interquartile considéré comme l'intervalle de pleine concurrence est compris entre 2,2 % et 4,2 % et la médiane est de 3,1 %. Le prix de transfert obtenu en appliquant la méthode transactionnelle de la marge nette sera, au cas d'espèce, considéré comme de pleine concurrence si la marge nette de l'entreprise concernée est comprise entre 2,2 % et 4,2 %. Si ladite marge nette est inférieure à 2,2% ou supérieure à 4,2 %, l'administration fiscale pourra recalculer le bénéfice imposable en prenant pour référence le point le plus approprié de l'intervalle de pleine concurrence.

3. LES OBLIGATIONS DÉCLARATIVES ET DOCUMENTAIRES EN MATIÈRE DE PRIX DE TRANSFERT

132. Les entreprises établies au Cameroun qui remplissent certains critères sont soumises à des obligations déclaratives et documentaires en matière de prix de transfert.

3.1. Les obligations déclaratives en matière de prix de transfert

133. Les obligations déclaratives en matière de prix de transfert portent, d'une part, sur la déclaration annuelle des prix de transfert et, d'autre part, sur la déclaration pays par pays.

3.1.1. La déclaration annuelle des prix de transfert

134. L'article 18 ter du CGI consacre une obligation déclarative en matière de prix de transfert à la charge des entreprises établies au Cameroun remplissant certains critères.

3.1.1.1 Champ d'application

135. En application de l'article 18 ter (1) du CGI, les entreprises qui relèvent de la structure en charge de la gestion des grandes entreprises et qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'autres entreprises au sens de l'article 19 bis du même Code sont tenues de déposer, chaque année, une déclaration annuelle des prix de transfert.

3.1.1.2 Contenu de la déclaration

136. La déclaration annuelle des prix de transfert comporte les informations suivantes :

- i. des informations générales sur le groupe d'entreprises liées auquel l'entreprise déclarante appartient, qui comprennent :
 - a. la raison sociale, l'adresse du siège social et l'État ou la juridiction de résidence fiscale de l'entité mère ultime du groupe ;
 - b. une description des principales activités du groupe incluant les changements intervenus au cours de l'exercice ;
 - c. une description générale de la politique de prix de transfert appliquée par le groupe et en relation avec l'entreprise déclarante ;
 - d. une liste des actifs incorporels détenus par le groupe et utilisés par l'entreprise déclarante ainsi que la raison sociale des entreprises liées propriétaires ou copropriétaires de ces actifs et leur État ou territoire de résidence fiscale ;
- ii. des informations spécifiques concernant l'entreprise déclarante qui comprennent :



- a. une description de l'activité déployée, incluant les changements intervenus au cours de l'exercice ;
- b. un état récapitulatif des opérations réalisées avec des entreprises liées au sens de l'article 19 bis du CGI. Cet état comporte la nature et le montant des transactions, la raison sociale et l'État ou le territoire de résidence fiscale des entreprises liées concernées par les transactions, la nature de la relation avec l'entreprise liée qui est partie à l'opération, la méthode de détermination des prix de transfert, et les changements intervenus au cours de l'exercice ;
- c. un état des prêts et emprunts avec des entreprises liées au sens de l'article 19 bis du CGI ;
- d. un état récapitulatif des opérations réalisées avec des entreprises liées au sens de l'article 19 bis du CGI sans contrepartie ou avec une contrepartie non monétaire ;
- e. un état récapitulatif des opérations réalisées avec des entreprises liées au sens de l'article 19 bis du CGI qui font l'objet d'un accord préalable de prix de transfert ou d'un rescrit fiscal conclu entre l'entreprise liée concernée par l'opération et l'administration fiscale d'un autre État ou territoire.

3.1.1.3 Modalités de déclaration

137. En application de l'article 18 ter (1) du CGI, la déclaration annuelle des prix de transfert doit être déposée, par voie électronique, sur le portail internet de l'administration fiscale « www.impots.cm », dans le délai prévu à l'article 18 du même code, soit au plus tard le 15 mars de chaque année.

138. Sous peine d'irrecevabilité, la déclaration annuelle des prix de transfert doit être renseignée dans l'une des langues officielles du Cameroun, à savoir en langue française ou anglaise.

139. Le formulaire de déclaration annuelle des prix de transfert à utiliser par les entreprises soumises à cette obligation ainsi que sa notice explicative figurent en annexe de la présente instruction.

3.1.1.4 Sanctions applicables

140. En application de l'article L 104 (2) du LPF, le non-dépôt dans le délai imparti, de la déclaration annuelle des prix de transfert, ou le dépôt d'une déclaration incomplète ou inexacte, entraîne l'application d'une amende forfaitaire égale à cinquante millions (50 000 000) FCFA. Cette amende n'est pas susceptible de remise ni de modération.

141. Pour l'application de l'amende ci-dessus, les services devront, au préalable, notifier au contribuable une mise en demeure de déclarer. Cette notification ouvre un délai de régularisation de sept (07) jours. À l'expiration de ce délai et en l'absence de régularisation, le service gestionnaire est habilité à procéder à l'émission de l'amende.

3.1.2. La déclaration pays par pays

142. La déclaration pays par pays s'entend d'une déclaration que doivent souscrire les groupes de sociétés multinationales, tous les ans, afin de fournir des renseignements sur leurs opérations mondiales détaillés par juridiction d'implantation.



3.1.2.1 Champ d'application

143. Aux termes des dispositions de l'article 18 quater du CGI, l'obligation de dépôt d'une déclaration pays par pays incombe à l'entité mère ultime du groupe ou à une entité établie au Cameroun autre que l'entité mère ultime.

3.1.2.1.1 Dépôt de la déclaration pays par pays par l'entité mère ultime du groupe

144. En application de l'article 18 quater (1) du CGI, toute entreprise établie au Cameroun qui remplit cumulativement les critères suivants doit déposer, par voie électronique, dans les douze (12) mois suivant la clôture de l'exercice fiscal considéré, une déclaration pays par pays comportant la répartition pays par pays des bénéficiaires du groupe auquel elle appartient et des données fiscales et comptables, ainsi que des informations sur la localisation et l'activité des entreprises du groupe :

- a) elle détient directement ou indirectement, une participation dans une ou plusieurs entreprises de telle sorte qu'elle est tenue d'établir des états financiers consolidés conformément à la législation comptable en vigueur ou serait tenue de le faire si ses participations étaient cotées à la Bourse des Valeurs Mobilières de l'Afrique Centrale (BVMAC) ;
- b) elle réalise un chiffre d'affaires annuel hors taxes consolidé supérieur ou égal à quatre cent quatre-vingt-douze milliards (492 000 000 000) FCFA au titre de l'exercice précédant celui au titre duquel la déclaration se rapporte ;
- c) aucune autre entreprise ne détient, directement ou indirectement, dans l'entreprise susmentionnée une participation au sens du a) du présent paragraphe.

145. Il est rappelé à cet égard qu'aux termes des dispositions de l'article 74 de l'Acte Uniforme OHADA relatif au Droit Comptable et à l'Information Financière, toute entité qui a son siège social ou son activité principale dans l'un des États parties audit Acte et qui contrôle de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entités, doit établir et publier chaque année les états financiers consolidés de l'ensemble constitué par toutes ces entités ainsi qu'un rapport sur la gestion de cet ensemble.

3.1.2.1.2 Dépôt de la déclaration pays par pays par une entreprise établie au Cameroun autre que l'entité mère ultime du groupe

146. En application de l'article 18 quater (2) et (3) du CGI, le dépôt de la déclaration pays par pays incombe à toute entreprise d'un groupe d'entreprises multinationales établie au Cameroun, autre que l'entité mère ultime du groupe, lorsqu'au moins l'une des conditions suivantes est remplie :

- a) l'entreprise concernée est détenue directement ou indirectement par une entreprise qui est établie dans un État ou territoire n'exigeant pas la déclaration pays par pays mais qui serait tenue de déposer cette déclaration si elle était établie au Cameroun ;
- b) l'entreprise concernée est détenue directement ou indirectement par une entreprise qui est établie dans un État ou territoire ne figurant pas sur la liste des États ou juridictions ayant conclu un accord avec le Cameroun autorisant l'échange automatique de la déclaration pays par pays, mais avec lequel le Cameroun a conclu un accord d'échange de renseignements en matière fiscale ;



- c) l'entreprise concernée est détenue directement ou indirectement par une entreprise qui est établie dans un État ou territoire figurant sur la liste susvisée, et qui est tenue de déposer cette déclaration en vertu de la législation en vigueur dans cet État ou territoire ou qui serait tenue de déposer cette déclaration si elle était établie au Cameroun, et ce, lorsque l'entreprise concernée est informée par l'administration fiscale d'une défaillance systémique de l'État ou du territoire de résidence fiscale de l'entreprise qui la détient directement ou indirectement.

147. Lorsque deux ou plusieurs entreprises établies au Cameroun, appartenant au même groupe d'entreprises multinationales, remplissent au moins l'une des conditions susvisées, l'une d'elles peut être désignée par le groupe d'entreprises multinationales pour déposer la déclaration pays par pays, sous réserve d'informer l'administration fiscale que ce dépôt vise à remplir l'obligation déclarative impartie à toutes les entreprises de ce groupe d'entreprises multinationales qui sont établies au Cameroun.

148. Il est précisé qu'un groupe d'entreprises multinationales, dont l'entité mère ultime n'est pas résidente du Cameroun, qui respecte le seuil de la déclaration pays par pays défini dans la juridiction de l'entité mère ultime lorsque ce dernier est un équivalent en monnaie nationale proche de 750 millions (750 000 000) d'euros selon les cours en vigueur en janvier 2015, n'est pas tenu de déposer la déclaration pays par pays au Cameroun même lorsque le seuil de quatre cent quatre-vingt-douze milliards (492 000 000 000) FCFA prévu à l'article 18 quater du CGI est dépassé.

3.1.2.1.3 Absence d'obligation de dépôt de la déclaration pays par pays par une entreprise établie au Cameroun en cas de dépôt de substitution dans une autre juridiction

149. En application de l'article 18 quater (4) du CGI, une entreprise établie au Cameroun, autre que l'entité mère ultime d'un groupe d'entreprises multinationales, n'est pas tenue de déposer la déclaration pays par pays au titre d'un exercice fiscal en cas de dépôt de substitution dans un autre État ou territoire par le groupe d'entreprises multinationales, sous réserve que les conditions cumulatives suivantes soient remplies pour cet exercice fiscal :

- l'État ou le territoire de résidence fiscale de l'entité déclarante impose le dépôt d'une déclaration pays par pays similaire à celle prévue par l'article 18 quater du CGI ;
- l'État ou le territoire de résidence fiscale de l'entité déclarante a conclu un accord autorisant l'échange automatique des déclarations pays par pays avec le Cameroun qui est en vigueur à la date prévue pour le dépôt de la déclaration pays par pays ;
- l'État ou le territoire de résidence fiscale de l'entité déclarante n'a pas informé le Cameroun d'une défaillance systémique ;
- la déclaration pays par pays est échangée par l'État ou le territoire de résidence fiscale de l'entité déclarante avec le Cameroun ;
- l'État ou le territoire de résidence fiscale de l'entité déclarante a été informé par l'entité constitutive résidente à des fins fiscales dans son État ou le territoire, que cette dernière a été désignée par le groupe d'entreprises multinationales pour déposer la déclaration pays par pays pour son compte ;



- une notification de l'entité constitutive résidente à des fins fiscales au Cameroun a été reçue par l'administration fiscale, indiquant l'identité et l'État ou le territoire de résidence fiscale de l'entité déclarante.

3.1.2.2 Contenu de la déclaration

150. La déclaration pays par pays doit comporter notamment les informations suivantes :

- des informations agrégées sur le chiffre d'affaires, le bénéfice (la perte) avant impôts, les impôts sur les bénéfices acquittés, les impôts sur les bénéfices dus, le capital social, les bénéfices non distribués à la fin de l'exercice, les effectifs et les actifs corporels hors trésorerie ou équivalents de trésorerie pour chacun des États ou territoires dans lesquels le groupe d'entreprises liées exerce des activités ;
- l'identité de chaque entité constitutive du groupe d'entreprises liées, en précisant l'État ou le territoire de résidence fiscale de cette entité constitutive et, si elle diffère de cette dernière, l'État ou le territoire de constitution, ainsi que la nature de son activité ou de ses activités commerciales principales.

151. Une décision du ministre en charge des finances détaille le contenu et le format de la déclaration pays par pays.

152. Les termes et expressions relatifs à la déclaration pays par pays ont le sens défini ci-après :

- i. **Accord autorisant l'échange automatique des déclarations pays par pays** : accord conclu entre des représentants autorisés des juridictions qui sont parties à un accord international et qui prévoit l'échange automatique des déclarations pays par pays entre les juridictions parties.
- ii. **Accord international** : ces termes désignent la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, toute convention fiscale bilatérale ou multilatérale, ou tout accord d'échange de renseignements fiscaux auquel le Cameroun est partie, et dont les dispositions confèrent le pouvoir juridique d'échanger des renseignements fiscaux entre juridictions, y compris de façon automatique.
- iii. **Actifs corporels hors trésorerie et équivalents de trésorerie** : somme des valeurs comptables nettes des actifs corporels de l'ensemble des entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée. S'agissant des établissements stables, leurs actifs doivent être déclarés en fonction de la juridiction fiscale dans laquelle l'établissement stable considéré se trouve. À cette fin, les actifs corporels n'incluent pas la trésorerie et les équivalents de trésorerie, les actifs incorporels, ni les actifs financiers.
- iv. **Bénéfice (perte) avant impôts** : somme des bénéfices (pertes) avant impôts de toutes les entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales résidentes à des fins fiscales dans la juridiction concernée. Le bénéfice ou la perte avant impôts doit inclure tous les produits et charges exceptionnels.
- v. **Bénéfices non distribués** : somme de tous les bénéfices non distribués de l'ensemble des entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée à la fin de l'année. S'agissant des établissements stables, leurs bénéfices non distribués doivent être déclarés par l'entité juridique dont il constitue un établissement stable.



- vi. **Capital social** : somme des capitaux sociaux de toutes les entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans les juridictions fiscales concernées. S'agissant des établissements stables, leur capital social doit être déclaré par l'entité juridique dont ils constituent un établissement stable, sauf si l'établissement stable considéré est soumis à des prescriptions réglementaires en matière de capital social dans sa juridiction fiscale.
- vii. **Chiffre d'affaires** : somme des chiffres d'affaires de toutes les entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales dans les juridictions fiscales concernées résultant de transactions réalisées avec des parties liées et des parties indépendantes.

Le chiffre d'affaires doit inclure les recettes provenant des ventes de marchandises en stock et de biens immobiliers, de services, de redevances, d'intérêts, de primes et tout autre montant pertinent. Il doit également inclure les produits exceptionnels et les gains générés par des activités d'investissement.

Les recettes doivent exclure les paiements reçus d'autres entités constitutives qui sont considérés comme des dividendes dans la juridiction fiscale du payeur.
- viii. **Défaillance systémique au regard d'une juridiction** : cette expression signifie qu'une juridiction a conclu un accord autorisant l'échange automatique des déclarations pays par pays avec le Cameroun, mais a suspendu cet échange pour des raisons autres que celles prévues par les dispositions de cet accord ou a négligé de façon persistante de transmettre automatiquement au Cameroun les déclarations pays par pays en sa possession relatives à des groupes d'entreprises multinationales qui ont des entités constitutives au Cameroun.
- ix. **Exercice fiscal** : période comptable annuelle pour laquelle l'entité mère ultime du groupe d'entreprises multinationales établit ses états financiers.
- x. **Exercice fiscal déclarable** : exercice fiscal dont les résultats financiers et opérationnels sont reflétés dans la déclaration pays par pays.
- xi. **Entité déclarante** : entité constitutive d'un groupe d'entreprises multinationales tenue, en application de l'article 18 quater du CGI, de déposer la déclaration pays par pays. Elle peut être l'entité mère ultime ou toute entité du groupe d'entreprises multinationales.
- xii. **Entité constitutive** :
 - a toute unité opérationnelle distincte d'un groupe d'entreprises multinationales qui est intégrée dans les états financiers consolidés du groupe d'entreprises multinationales à des fins d'information financière, ou qui le serait si des participations dans cette unité opérationnelle d'un groupe d'entreprises multinationales étaient cotées en bourse ;
 - b toute unité opérationnelle qui est exclue des états financiers consolidés du groupe d'entreprises multinationales uniquement pour des raisons de taille ou d'importance relative; et
 - c tout établissement stable d'une unité opérationnelle distincte du groupe d'entreprises multinationales appartenant aux catégories (a) ou (b) supra, sous réserve que l'unité opérationnelle établisse un état financier distinct pour cet établissement stable à des fins réglementaires, fiscales, d'information financière, ou de gestion interne.



- xiii. **Entité mère ultime** : entité constitutive d'un groupe d'entreprises multinationales remplissant les conditions prévues par l'article 18 quater (1) du CGI.
- xiv. **États financiers consolidés** : états financiers d'un groupe d'entreprises multinationales dans lesquels les actifs, les passifs, les recettes, les dépenses et les flux de trésorerie de l'entité mère ultime et des entités constitutives sont présentés comme étant ceux d'une seule entité économique.
- xv. **Groupe** : ensemble d'entreprises liées en vertu de la structure de propriété ou de contrôle, tenu à ce titre d'établir des états financiers consolidés conformes aux principes comptables applicables à des fins d'informations financières, ou qui serait tenu de le faire si des participations dans l'une ou l'autre de ces entreprises étaient cotées en bourse.
- xvi. **Groupe d'entreprises multinationales** : groupe qui comprend :
- deux entreprises ou plus, dont la résidence fiscale se trouve dans des juridictions différentes ; ou
 - une entreprise résidente dans une juridiction à des fins fiscales mais qui est soumise à l'impôt dans une autre juridiction au titre des activités exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable.
- xvii. **Juridiction fiscale** : État ou territoire autonome sur le plan fiscal dans lequel les entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales ont leur résidence fiscale.
- xviii. **Impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs)** : montant total des impôts sur les bénéfices effectivement payés au cours de l'exercice déclarable par l'ensemble des entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée.
- Les impôts acquittés doivent inclure :
- les impôts décaissés par l'entité constitutive ayant été versés à la juridiction fiscale de résidence et à toutes les autres juridictions fiscales ;
 - les retenues à la source payées par d'autres entités (entreprises liées et entreprises indépendantes) concernant des paiements reçus par l'entité constitutive.
- xix. **Impôts sur les bénéfices dus (année en cours)** : somme des charges d'impôts exigibles sur les bénéfices ou pertes imposables de l'année de déclaration de toutes les entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale considérée. Les charges d'impôts exigibles doivent correspondre uniquement aux opérations de l'année en cours et ne doivent pas inclure les impôts différés, ni les provisions constituées au titre de charges fiscales incertaines.
- xx. **Partie indépendante** : entreprise n'ayant, au sens de l'article 19 bis du CGI, aucun lien de dépendance ou de contrôle avec une entité constitutive du groupe d'entreprises multinationales.
- xxi. **Partie liée** : entreprise ayant, au sens de l'article 19 bis du CGI, des liens de dépendance ou de contrôle avec une entité constitutive du groupe d'entreprises multinationales.



- xxii. **Nombre d'employés** : nombre total des employés en équivalent temps plein (ETP) de l'ensemble des entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée. Le nombre d'employés peut être déclaré à la fin de l'année, sur la base des niveaux moyens d'effectifs de l'année, ou sur toute autre base appliquée de manière cohérente dans les différentes juridictions fiscales et d'une année à l'autre. À cette fin, les travailleurs indépendants participant aux activités d'exploitation ordinaires de l'entité constitutive peuvent être déclarés comme employés. Il est permis de fournir un arrondi ou une approximation raisonnable du nombre d'employés, à condition que cet arrondi ou cette approximation ne fausse pas de manière importante la répartition des employés en termes relatifs entre les différentes juridictions fiscales. Des approches cohérentes doivent être appliquées d'une année à l'autre et d'une entité à l'autre.

3.1.2.3 Modalités de déclaration

153. En application de l'article 18 quater (1) du CGI, la déclaration pays par pays doit être déposée, par voie électronique, au moyen d'un formulaire dont le modèle est joint en annexe de la présente instruction, dans les douze (12) mois suivant la clôture de l'exercice fiscal déclarable.

154. Conformément à l'article 18 quater (4) du CGI, la déclaration pays par pays peut faire l'objet d'un échange automatique avec les États ayant conclu avec le Cameroun un accord à cet effet.

3.1.2.4 Usage approprié

155. Les informations contenues dans la déclaration pays par pays sont utilisées pour procéder à une évaluation générale des risques liés aux prix de transfert, des risques liés aux pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices, mais également à des fins d'analyse économique et statistique.

156. Ces informations ne seront pas utilisées en remplacement d'une analyse approfondie des prix de transfert réalisée pour une transaction ou une rémunération particulière, fondée sur une analyse fonctionnelle et une analyse de comparabilité complètes. Lesdites informations ne permettent pas en soi de déterminer de manière concluante si les prix de transfert sont corrects ou non et, par conséquent, elles ne seront pas utilisées pour fonder des ajustements de prix de transfert.

157. Cela étant, il n'y a aucune restriction à l'utilisation des informations contenues dans la déclaration pays par pays comme point de départ d'un examen plus approfondi des prix de transfert établis par le groupe d'entreprises liées ou d'autres questions fiscales lors d'une vérification de comptabilité. Par conséquent, des ajustements appropriés du bénéfice imposable d'une entité constitutive du groupe établie au Cameroun peuvent être effectués.

3.1.2.5 Confidentialité des informations contenues dans la déclaration pays par pays

158. Les règles relatives au secret professionnel prévues à l'article L47 du LPF et par les accords internationaux conclus par le Cameroun s'appliquent aux déclarations pays par pays.

159. A titre de rappel, aux termes des dispositions de l'article L 47 précité, les agents des impôts sont tenus au secret professionnel et ne peuvent communiquer les informations recueillies dans le cadre de leurs fonctions. Cette obligation vaut également à l'égard des renseignements obtenus d'une administration fiscale étrangère, dans le cadre de l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale prévue par les conventions internationales.



3.1.2.6 Sanctions applicables

160. En application de l'article L 104 (2) du LPF, le non-dépôt, ou le dépôt de manière incomplète ou inexacte, dans le délai imparti, de la déclaration pays par pays, entraîne l'application, après mise en demeure restée sans suite, d'une amende forfaitaire égale à cinquante millions (50 000 000) FCFA.

3.2. L'obligation documentaire en matière de prix de transfert

161. L'article L 19 bis du LPF consacre une obligation documentaire en matière de prix de transfert à la charge des entreprises établies au Cameroun remplissant certains critères.

3.2.1. Champ d'application de l'obligation documentaire

162. En application de l'article L 19 bis du LPF, les entreprises établies au Cameroun, qui sont sous la dépendance ou qui contrôlent d'autres entreprises au sens de l'article 19 bis du CGI, et qui remplissent l'une des conditions suivantes, doivent tenir à la disposition de l'administration fiscale, à la date de commencement de la vérification de comptabilité, une documentation leur permettant de justifier la politique de prix de transfert pratiquée dans le cadre des transactions de toute nature réalisées avec des entreprises liées établies au Cameroun ou hors du Cameroun, au sens de l'article 19 bis du CGI :

- réaliser un chiffre d'affaires annuel hors taxes ou détenir un actif brut d'un montant supérieur ou égal à un milliard (1 000 000 000) FCFA ;
- détenir à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, plus de 25% du capital social ou des droits de vote d'une entreprise établie au Cameroun ou hors du Cameroun dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes ou l'actif brut est supérieur ou égal à un milliard (1 000 000 000) FCFA ;
- être détenue directement ou indirectement à la clôture de l'exercice à plus de 25% du capital social ou des droits de vote, par une entreprise établie au Cameroun ou hors du Cameroun dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes ou l'actif brut est supérieur à un milliard (1 000 000 000) FCFA.

3.2.2. Contenu de la documentation

163. La documentation relative aux prix de transfert comprend des informations générales sur le groupe d'entreprises liées (fichier principal) et des informations spécifiques concernant l'entreprise vérifiée (fichier local).

164. Le fichier principal permet d'avoir une vision d'ensemble des activités du groupe, de la politique globale en matière de prix de transfert et de la répartition des bénéfices au niveau mondial tandis que le fichier local comporte des informations précises sur les transactions intragroupe réalisées par l'entreprise vérifiée.

165. Le contenu du fichier principal et du fichier local est précisé dans la décision N°5/MINFI/DGI/LRI/L du 4 janvier 2023.

166. L'administration fiscale conserve la possibilité de demander à l'entreprise vérifiée des éléments complémentaires relatifs aux transactions réalisées avec des entreprises liées.



3.2.3. Modalités de mise en œuvre de l'obligation documentaire

3.2.3.1 Date de présentation et langue utilisée pour la documentation

167. En application de l'article L 19 bis (1) du LPF, la documentation relative aux prix de transfert doit être présentée à l'administration fiscale à la date de commencement de la vérification de comptabilité, c'est-à-dire à la date de la première intervention sur place qui figure sur le procès-verbal de début des travaux.

168. Sous peine d'irrecevabilité, la documentation relative aux prix de transfert doit être présentée à l'administration fiscale dans l'une des langues officielles du Cameroun, à savoir en langue française ou anglaise.

3.2.3.2 Format de la documentation

169. L'article 5 de la décision N°5/MINFI/DGI/LRI/L du 4 janvier 2023 précise que la documentation relative aux prix de transfert doit être présentée à l'administration fiscale sous format électronique.

170. Ledit format électronique doit être de nature à permettre l'échange et la lecture des documents, indépendamment de l'environnement dans lequel ils ont été créés.

171. En pratique, la documentation peut être présentée sous la forme de fichiers de type « .pdf ». En revanche, le format « .pdf image » résultant d'une numérisation par scanner sera proscrit. En outre, les tables de données contenues dans la documentation doivent être présentées dans un format électronique de nature à permettre à l'administration fiscale d'effectuer des vérifications des calculs réalisés par l'entreprise, des tris, des classements ainsi que tout type de calculs.

3.2.3.3 Une documentation fondée sur des éléments contemporains

172. Sans préjudice d'ajustements de fin d'exercice, la documentation doit être établie ou actualisée de manière à permettre aux entreprises visées à l'article L 19 bis du LPF de veiller, au moment où elles fixent leurs prix de transfert, à ce que lesdits prix soient conformes au principe de pleine concurrence. Corrélativement, les études de comparables doivent privilégier les informations les plus récentes disponibles à la date de facturation des transactions.

3.2.3.4 Envoi d'une mise en demeure en cas de non-respect de l'obligation documentaire

173. En application de l'article L 19 bis (3) du LPF, lorsque l'entreprise vérifiée ne remet pas à l'administration fiscale, à la date de commencement de la vérification de comptabilité, la documentation requise, ou lorsqu'elle fournit une documentation incomplète, l'administration fiscale lui adresse une mise en demeure de la produire ou de la compléter dans un délai de quinze (15) jours francs, en précisant la nature des documents ou compléments attendus. Cette mise en demeure doit indiquer les sanctions applicables en l'absence de réponse ou en cas de réponse partielle.

3.2.4. Confidentialité des informations transmises

174. Le caractère confidentiel de l'information ne peut être opposé à l'administration fiscale pour faire obstacle à la communication de documents.



175. Les règles relatives au secret professionnel prévues à l'article L 47 du LPF et par les accords internationaux conclus par le Cameroun, s'appliquent aux informations transmises par les contribuables dans le cadre de l'obligation documentaire prévue à l'article L 19 bis du LPF.

3.2.5. Sanctions applicables

176. En application de l'article L 19 bis (4) du LPF, le défaut de réponse ou la réponse partielle à la mise en demeure prévue au (3) de l'article susvisé entraîne l'application, pour chaque exercice vérifié, d'une amende égale à 5% du montant des transactions concernées par les documents ou compléments qui n'ont pas été mis à la disposition de l'administration fiscale après mise en demeure.

177. Le montant de l'amende, qui s'applique par transaction, ne peut être inférieur à cinquante millions (50 000 000) FCFA pour chaque exercice vérifié.

178. Cette amende n'est pas susceptible de remise ni de modération.

Exemple d'application :

Considérons une entreprise « X » établie au Cameroun dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes au titre de l'exercice 2023 s'élève à 10 milliards (10 000 000 000) FCFA. Cette entreprise vend une partie de ses produits manufacturés à l'entreprise liée « Y » résidente de l'État M. L'entreprise « X » fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre de l'exercice N.

Supposons que la vérification de comptabilité débute le 1^{er} juin N+1 et qu'à cette date, l'entreprise « X » n'a pas présenté aux agents de l'administration fiscale chargés de la vérification la documentation relative aux prix de transfert et qu'une mise en demeure de la présenter dans un délai de quinze (15) jours francs lui a été dûment adressée le même jour.

Hypothèse n°1 :

L'entreprise « X » n'a pas présenté, dans le délai de quinze (15) jours francs, la documentation des prix de transfert. Dans ce cas, l'administration fiscale lui applique l'amende prévue au (4) de l'article L19 bis du LPF, soit 5 % du montant des transactions concernées par les documents qui n'ont pas été mis à sa disposition, avec un minimum de cinquante millions (50 000 000) FCFA.

Si le montant des transactions réalisées avec l'entreprise « Y » s'élève à 5 milliards (5 000 000 000) FCFA, l'amende exigible est égale à deux cent cinquante millions (250 000 000) FCFA soit $5\,000\,000\,000 \times 5\%$.

Hypothèse n°2 :

L'entreprise « X » a produit, dans le délai de quinze (15) jours francs, une partie seulement de la documentation des prix de transfert. Le montant des transactions concernées par les documents non présentés s'élève à cinq cent millions (500 000 000) FCFA. Dans ce cas, l'amende exigible est égale à cinquante millions (50 000 000) FCFA qui est l'amende minimum exigible car $500\,000\,000 \times 5\% =$ vingt-cinq millions (25 000 000) FCFA < cinquante millions (50 000 000) FCFA qui est l'amende minimum exigible.



Hypothèse n°3 :

L'entreprise « X » a produit, dans le délai de quinze (15) jours francs, la totalité de la documentation des prix de transfert. Dans ce cas, l'amende prévue à l'article L 19 bis du LPF ne lui est pas appliquée.

4. LA DURÉE DU CONTRÔLE FISCAL PORTANT SUR LES PRIX DE TRANSFERT

179. Avant l'entrée en vigueur de la loi de Finances pour l'exercice 2020, les opérations de contrôle sur place en matière de prix de transfert pouvaient être prorogées de six mois à compter de la date d'expiration de la période de trois mois fixée pour les contrôles de droit commun.

180. Avec l'entrée en vigueur de la loi n° 2019/023 du 24 décembre 2019 portant loi de Finances pour l'exercice 2020, le délai supplémentaire susvisé de six mois est porté à neuf mois dans les cas suivants, en application des dispositions de l'article L 40 du LPF :

- en cas de contrôle des prix de transfert, le point de départ du calcul du délai de neuf mois étant la date de réception effective de la documentation complète relative aux prix de transfert ;
- en cas de mise en œuvre de la procédure d'assistance administrative internationale prévue par les instruments juridiques d'échange de renseignements signés par le Cameroun tels les conventions fiscales de non double imposition, les conventions fiscales multilatérales, les accords d'échange de renseignements, etc., le point de départ du calcul du délai de neuf mois étant la date d'envoi de la demande de renseignements à l'autorité compétente étrangère.

181. Le contribuable est informé par le service en charge du contrôle sur place de la prorogation de la durée de contrôle et de son motif, avant l'expiration du délai de trois mois prévu pour les contrôles de droit commun.

5. L'ACCORD PRÉALABLE EN MATIÈRE DE PRIX DE TRANSFERT

182. La loi n° 2022/020 du 27 décembre 2022 portant loi de Finances pour l'exercice 2023 a consacré la procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert à travers l'introduction de l'article L 33 ter du LPF.

183. Un accord préalable en matière de prix de transfert (ci-après « accord préalable ») est une convention qui fixe, préalablement à des opérations entre des entreprises liées, un ensemble approprié de critères (la méthode de calcul, les éléments de comparaison, les ajustements à y apporter, les hypothèses de base concernant l'évolution future de l'activité, etc.) permettant de déterminer les prix de transfert applicables à ces opérations, au cours d'une période donnée.

184. L'accord préalable permet aux entreprises appartenant à un même groupe d'entreprises multinationales de sécuriser fiscalement leurs prix de transfert. Il offre auxdites entreprises présentes sur le territoire camerounais la garantie que leurs prix pratiqués dans le cadre de transactions transfrontalières futures avec des entreprises liées n'entrent pas dans les prévisions d'un transfert de bénéfice au sens des dispositions de l'article 19 du CGI.

185. L'accord préalable ne crée aucune règle d'assiette nouvelle. Il suppose des négociations entre l'administration fiscale camerounaise et une ou plusieurs administrations fiscales étrangères



(cas de l'accord préalable bilatéral ou multilatéral) ou entre l'administration fiscale camerounaise et l'entreprise demanderesse (cas de l'accord préalable unilatéral).

186. L'accord préalable bilatéral (ou multilatéral) élimine le risque de double imposition économique tout en préservant l'assiette fiscale des États parties à l'accord. L'accord préalable unilatéral n'offre en revanche pas de garanties contre la double imposition économique.

5.1. L'accord préalable bilatéral ou multilatéral en matière de prix de transfert

5.1.1. Champ d'application de l'accord préalable bilatéral ou multilatéral

5.1.1.1 Objet et fondement de la procédure d'accord préalable

187. L'accord préalable bilatéral ou multilatéral a pour objet d'éliminer le risque de double imposition économique par le biais d'un accord conclu entre les administrations fiscales de deux États ou plus, qui fixe un ensemble approprié de critères permettant la détermination des prix de transfert applicables à des transactions futures entre entreprises liées, au sens des dispositions de l'article 19 bis du CGI, dans le respect du principe de pleine concurrence.

188. Un accord préalable peut être conclu entre l'administration fiscale camerounaise et celle d'un ou plusieurs États partie(s) à une convention fiscale de non double imposition conclue par le Cameroun, sous réserve que la/les convention(s) fiscale(s) comporte(nt) une disposition similaire à celle figurant au paragraphe 3 de l'article 25 du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE ou du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement.

5.1.1.2. Entreprises concernées

189. Toute entreprise qui est directement ou indirectement sous la dépendance ou qui contrôle d'autres entreprises situées hors du Cameroun, au sens des dispositions de l'article 19 bis du CGI, peut solliciter auprès de l'administration fiscale camerounaise la conclusion d'un accord préalable.

5.1.1.3. Opérations couvertes par l'accord préalable

190. La demande d'accord préalable peut porter sur toutes les opérations entre entreprises liées, notamment les opérations concernant des biens corporels, incorporels ou des prestations de services. Elle peut également porter, pour les transactions au sein d'une même entreprise multinationale, sur les opérations entre le siège et un ou plusieurs de ses établissements stables.

191. L'accord préalable peut concerner un segment d'activité, une fonction, un seul produit, voire un seul type de transaction, selon la demande formulée par le contribuable. Le champ de l'accord peut être étendu ou restreint en fonction des éléments présentés par l'entreprise demanderesse et de son incidence sur l'assiette taxable de l'autre État concerné (ou des autres États concernés en cas d'accord multilatéral).

5.1.1.4. Durée de l'accord préalable

192. La durée de l'accord préalable est fixée dans le cadre des négociations entre l'administration fiscale camerounaise et l'administration fiscale de l'autre État concerné (ou des autres États concernés en cas d'accord multilatéral) et ne peut être supérieure à quatre exercices.



193. Les particularités de l'activité exercée par l'entreprise demanderesse (la nature du secteur et la spécificité des produits) et les accords d'ores et déjà conclus avec une autre administration fiscale (en vue de rechercher la coïncidence des périodes couvertes par les accords) constituent les principaux facteurs déterminant la durée de l'accord.

5.1.2. La demande d'accord préalable

5.1.2.1. La réunion préliminaire

194. Le dépôt de la demande d'accord préalable doit être précédé d'au moins une réunion préliminaire entre l'entreprise demanderesse et l'administration fiscale camerounaise qui a notamment pour objet de :

- examiner l'opportunité d'un accord préalable ;
- définir le type et la portée des informations nécessaires à l'analyse de la politique de prix de transfert de l'entreprise ;
- discuter de toutes questions relatives aux modalités d'instruction de la demande.

5.1.2.2. La forme de la demande

195. La demande d'accord préalable est à l'initiative du contribuable. L'entreprise demanderesse propose une méthode de détermination de ses prix de transfert et fournit l'ensemble des données commerciales, industrielles, financières, juridiques, etc., visant à démontrer que, selon elle, ladite méthode conduit à déterminer des prix de transfert conformes au principe de pleine concurrence.

196. La demande d'accord préalable, dûment timbrée, doit être adressée au Directeur Général des Impôts à l'adresse : **Direction Générale des Impôts - Division de la Législation et des Relations Fiscales Internationales - 2 rue de Narvik -Yaoundé – Cameroun**, six mois au moins avant l'ouverture du premier exercice visé par ladite demande.

197. Dans les deux mois suivant le dépôt de sa demande d'accord préalable auprès de l'administration fiscale camerounaise, l'entreprise demanderesse doit formuler une demande similaire auprès de l'administration fiscale de l'autre État concerné (ou des autres États concernés en cas de demande d'accord préalable multilatéral) et en adresser une copie à l'administration fiscale camerounaise.

5.1.2.3. Le contenu de la demande

198. La demande d'accord préalable doit contenir, sous peine d'irrecevabilité, l'ensemble des éléments suivants servant de base aux discussions entre l'entreprise demanderesse et l'administration fiscale camerounaise :

- l'identité des entreprises concernées par la demande (raison sociale, adresse, n° d'identification fiscale, etc.) ;
- les transactions objet de la demande ;
- les exercices visés par la demande ;



- une synthèse de la méthode de détermination des prix de transfert proposée comprenant une information sur les principaux paramètres qui conditionnent de manière déterminante ladite méthode et les hypothèses de base.

199. Outre les éléments d'information mentionnés supra, la demande d'accord préalable doit être accompagnée des documents suivants :

- un organigramme détaillé du groupe d'entreprises multinationales auquel appartient l'entreprise demanderesse incluant la structure juridique et capitalistique ainsi que l'État ou le territoire d'implantation des entités opérationnelles ;
- une description détaillée des activités du groupe d'entreprises multinationales auquel appartient l'entreprise demanderesse, et des principaux flux de transactions entre les entreprises du groupe ;
- une description détaillée des activités des entreprises concernées par la demande comprenant la description des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par chacune d'elles ;
- une liste des principaux concurrents de l'entreprise demanderesse ;
- une liste détaillée des actifs corporels et incorporels détenus par les entreprises concernées par la demande ;
- pour chaque transaction, la méthode de détermination des prix de transfert proposée et ses hypothèses de base détaillées (seuils ou paramètres de nature à remettre en cause la validité de la méthode de détermination des prix de transfert et qui conduisent à sa révision ou à sa suspension sur la période restant à courir) ainsi que ses conditions d'ajustement ;
- une étude détaillée des recherches entreprises et des critères utilisés pour identifier et sélectionner les éléments indépendants susceptibles d'être comparés. Ladite étude devra expliquer la manière dont les critères de sélection ont été appliqués aux éléments potentiels de comparaison. Cette étude devra inclure une liste des éléments potentiels de comparaison et une note expliquant pour chacun d'eux les raisons pour lesquelles il a été ou non retenu ;
- une note détaillée expliquant pourquoi et comment d'éventuels ajustements de comparabilité ont été réalisés. Cette note devra préciser en quoi de tels ajustements améliorent la fiabilité de la comparaison, détailler les modes de calcul (facteurs retenus, formules utilisées, sources de données, etc.) et présenter les résultats de la comparaison avant et après ajustements ;
- les informations financières et fiscales relatives aux entreprises concernées par la demande d'accord préalable et portant sur les trois derniers exercices (notamment les liasses fiscales ou équivalent) ;
- l'indication, pour les opérations couvertes par la demande d'accord préalable, de la monnaie fonctionnelle de chaque entreprise partie à la transaction ainsi que de la devise de règlement des transactions entre les parties ;



- une liste des accords contractuels entre les entreprises liées ayant une incidence sur l'accord préalable sollicité ;
- une liste des accords de répartition de coûts auxquels participent au moins une des entreprises concernées par la demande d'accord préalable ;
- une liste détaillée des accords préalables et des rescrits fiscaux conclus par chaque entreprise du groupe concernée par la demande d'accord préalable ;
- la durée et le point de départ des exercices fiscaux de chaque entreprise du groupe concernée par la demande d'accord préalable ;
- une description des principales normes comptables utilisées par les entreprises concernées par la demande d'accord préalable et qui ont une incidence directe sur la méthode de détermination des prix de transfert proposée ;
- les régimes fiscaux applicables aux transactions concernées dans les États étrangers concernés par la demande ;
- une étude des dispositions statutaires, des conventions fiscales, décisions de justice, réglementation et décisions ou procédures concernant le revenu se rapportant à chaque transaction et à la méthode de détermination des prix de transfert proposée pour chacune d'elles ;
- un résumé de l'historique des contrôles fiscaux des entreprises concernées par la demande d'accord préalable, incluant une explication synthétique des rehaussements opérés en matière de prix de transfert et des éventuelles procédures contentieuses ou amiables y relatives ;
- une description de tout contentieux relatif à la méthode de détermination des prix de transfert, en indiquant la position du contribuable et celle de l'administration saisie et la solution éventuellement retenue. Il peut s'agir de procédures juridictionnelles en cours ou arrivées à leur terme, ou de procédures pendantes devant les administrations fiscales, aussi bien au Cameroun que dans d'autres États.

200. Ces documents sont fournis sous une forme convenue préalablement avec l'administration fiscale camerounaise.

201. Si elle le juge utile, l'entreprise demanderesse peut présenter une étude technique réalisée par un expert (en matière économique, financière ou autre) destinée à valider la méthode de détermination des prix de transfert qu'elle souhaite retenir, préciser davantage les conditions d'exercice de son activité, ou encore apporter des détails supplémentaires sur la nature des transactions à l'origine de sa demande.

202. L'administration fiscale camerounaise conserve la possibilité de demander des informations et documents complémentaires qui lui paraîtront utiles à l'examen de la demande d'accord préalable. Le cas échéant, l'entreprise demanderesse dispose d'un délai de trente (30) jours pour transmettre lesdites informations et documents à l'administration fiscale camerounaise.

203. À la demande de l'administration fiscale camerounaise, les documents transmis en langue étrangère devront être traduits en langue française ou anglaise.



5.1.2.4. La confidentialité des informations transmises

204. Le caractère confidentiel de l'information ne peut être opposé à l'administration pour faire obstacle à la communication de documents.

5.1.2.5. Interactions entre la procédure d'accord préalable et les autres procédures fiscales

205. Le fait qu'une entreprise fasse l'objet d'une procédure de contrôle fiscal ne fait pas obstacle à la présentation d'une demande d'accord préalable au titre de transactions futures avec des entreprises liées.

206. Une demande d'accord préalable ne peut avoir pour effet de suspendre un contrôle fiscal en cours ou toute autre procédure d'examen ou d'établissement de l'impôt. Toutefois, rien ne s'oppose à ce qu'une opération de contrôle fiscal soit suivie d'une demande d'accord préalable pour les exercices non couverts par la vérification de comptabilité.

207. L'ouverture d'une procédure d'accord préalable demeure sans incidence sur les délais de prescription de l'action administrative et l'instruction de celle-ci ne fait pas obstacle à l'engagement d'une procédure de contrôle fiscal.

5.1.3. L'instruction de la demande d'accord préalable

5.1.3.1. Les modalités d'instruction de la demande

208. L'accord préalable en matière de prix de transfert suppose une coopération entre l'entreprise demanderesse et l'administration fiscale camerounaise.

209. L'étude de la méthode de détermination des prix de transfert et des opérations soumises à l'examen de l'administration fiscale camerounaise fait l'objet de discussions entre les parties. Des réunions techniques peuvent être organisées afin de permettre à l'entreprise demanderesse de présenter les documents nécessaires à la compréhension des opérations concernées et justifier la méthode proposée.

210. L'instruction de la demande d'accord préalable conduit à étudier la méthode présentée par l'entreprise demanderesse dans le cadre d'un examen conjoint mené par l'administration fiscale camerounaise et l'administration fiscale de chacun des États concernés par la demande d'accord.

211. Avec l'accord de l'entreprise demanderesse, les agents de l'administration fiscale camerounaise chargés de l'instruction de la demande peuvent se rendre dans toute entreprise concernée par la demande d'accord préalable. L'entreprise concernée ou ses représentants doivent mettre à la disposition de l'administration fiscale camerounaise les éléments permettant d'analyser la méthode présentée par tout moyen approprié (documentation, visite de sites, exposés des techniques industrielles et commerciales, etc.).

212. Pendant la durée de l'instruction de la demande d'accord préalable, l'entreprise demanderesse doit tenir l'administration fiscale camerounaise informée de l'avancement des procédures engagées avec les autres administrations fiscales et lui fournir les mêmes documents que ceux qu'elle fournit à ces dernières.



5.1.3.2. La négociation avec l'autre administration fiscale

213. Dès réception de la demande d'accord préalable, les administrations fiscales concernées prennent contact. Après avoir établi leur position respective, elles poursuivront ensemble l'examen de la demande dont elles sont saisies.

214. Pendant la durée de ces échanges, l'administration fiscale camerounaise tient l'entreprise demanderesse informée des progrès réalisés et peut être conduite à lui demander des informations complémentaires en fonction de l'évolution des discussions.

215. Si au terme de ces échanges, l'administration fiscale camerounaise et l'administration fiscale de l'autre État concerné (ou des autres États concernés en cas d'accord multilatéral) ne parviennent pas à trouver un accord, la procédure est close et l'entreprise demanderesse en est informée.

5.1.3.3. La conclusion de l'accord préalable

216. Chaque accord préalable est unique. Toutefois, ledit accord doit obligatoirement respecter le formalisme décrit ci-après.

5.1.3.3.1. La forme de l'accord

217. Lorsque l'administration fiscale camerounaise et l'administration fiscale de l'autre État concerné (ou des autres États concernés en cas d'accord multilatéral) sont parvenues à un accord, le service chargé de l'instruction de la demande adresse à l'entreprise demanderesse une lettre définissant les termes de l'accord.

218. L'entreprise demanderesse doit alors faire connaître en retour son acceptation et s'engager à respecter les conditions d'application de cet accord dans un délai de trente (30) jours. La lettre d'acceptation doit être signée par l'entreprise demanderesse.

219. En cas de refus de l'accord par l'entreprise demanderesse, la procédure est close.

220. L'accord revêt un caractère confidentiel. Toutefois, les accords préalables, les rapports annuels et les renseignements factuels contenus dans les demandes d'accord préalable peuvent faire l'objet d'un échange de renseignements en vertu des conventions fiscales de non double imposition et des accords d'échange de renseignements fiscaux auxquels le Cameroun est partie, conformément aux modalités prévues par lesdits conventions et accords.

5.1.3.3.2. Le contenu de l'accord

221. La lettre définissant l'accord préalable adressée au contribuable par l'administration fiscale camerounaise comporte notamment les informations suivantes :

- l'identification des entreprises concernées et des transactions couvertes par l'accord ;
- une description de la (ou des) méthode(s) de détermination des prix de transfert retenue(s) ;
- une description des hypothèses de base et des modalités de révision ou d'annulation de l'accord (mécanismes d'ajustement compensatoires ou automatiques) ;
- la date d'entrée en vigueur de l'accord ;



- la durée de l'accord ou les exercices couverts par l'accord ;
- les renseignements à porter dans le « rapport annuel » et le dispositif de suivi tel qu'il est déterminé lors de l'accord ;
- les conditions de renouvellement de l'accord le cas échéant.

5.1.4. Les effets de l'accord préalable

5.1.4.1. La portée de l'engagement

222. L'accord préalable constitue une sécurité juridique pour les entreprises multinationales opérant sur le territoire camerounais dans la mesure où il leur permet d'éviter toute remise en cause de la méthode de détermination de leur prix de transfert.

223. Toutefois, l'accord préalable devient caduc à partir de la date de son entrée en vigueur, lorsqu'il est établi que le contribuable :

- a présenté des faits erronés, ou a dissimulé des informations, ou a commis des erreurs ou omissions lors de l'établissement de sa demande ; ou
- n'a pas respecté les obligations mises à sa charge contenues dans l'accord ou a commis des manœuvres frauduleuses,

224. En cas de vérification sur place portant sur les exercices couverts par l'accord préalable, les investigations du service de vérification ne pourront pas conduire à remettre en cause les termes dudit accord. En revanche, le service de vérification sera conduit à vérifier la sincérité des faits présentés par le contribuable lors de la procédure d'instruction de l'accord, le respect des obligations mises à sa charge dans le cadre de cet accord, de même que l'état des hypothèses fondant l'accord ou déclenchant son éventuelle révision.

225. En cas de survenance d'un événement modifiant les paramètres de l'accord, l'entreprise demanderesse doit en informer l'administration fiscale camerounaise dans les plus brefs délais. En fonction de la nature et de l'importance dudit événement, l'accord pourra être révisé d'un commun accord entre les parties ou suspendu à compter de la date de sa survenance.

5.1.4.2. La rétroactivité de l'accord préalable

226. L'accord préalable ne peut avoir de portée rétroactive. Une extension de l'accord préalable aux exercices antérieurs demeure possible, sous réserve du respect des règles de prescription, lorsque les faits et circonstances des exercices antérieurs sont identiques et ont fait l'objet d'une vérification.

5.1.5. Le dispositif de suivi et le renouvellement de l'accord préalable

5.1.5.1. Le dispositif de suivi de l'accord préalable

227. Le dispositif de suivi de l'accord préalable est déterminé dans les termes de l'accord entre l'administration fiscale camerounaise et l'administration fiscale de l'autre État concerné (ou des autres État(s) concerné(s) en cas d'accord multilatéral).



228. Le contribuable doit fournir, dans les conditions déterminées dans le cadre de l'accord, un rapport annuel afin de vérifier la conformité des méthodes de détermination des prix de transfert appliquées aux termes de l'accord.

229. En cas de défaut de production dudit rapport, le contribuable dispose d'un délai supplémentaire de trente (30) jours, après mise en demeure, pour régulariser sa situation, sous peine d'annulation pure et simple de l'accord à compter de l'exercice au titre duquel le rapport n'a pas été présenté à l'administration fiscale. Cette disposition devra figurer de manière expresse dans l'accord.

230. Le contribuable doit conserver et tenir à la disposition de l'administration fiscale l'ensemble de la documentation relative à la détermination de ses prix de transfert conformément aux dispositions de l'article L 19 bis du LPF.

5.1.5.2. La procédure de renouvellement de l'accord préalable

231. À la demande de l'entreprise, l'accord peut éventuellement être renouvelé.

232. La demande de renouvellement doit être adressée à l'administration fiscale camerounaise au moins six mois avant la date d'expiration de l'accord. Si la demande n'est pas effectuée dans les délais requis, l'accord prend fin automatiquement à son échéance.

233. En cas d'accord formel de l'administration fiscale camerounaise sur le principe d'un renouvellement de l'accord, la nouvelle procédure de négociation respectera les mêmes modalités d'instruction que la négociation de l'accord initial.

5.2. L'accord préalable unilatéral en matière de prix de transfert

5.2.1. Définition de l'accord préalable unilatéral

234. L'accord préalable unilatéral en matière de prix de transfert garantit à l'entreprise demanderesse que les prix pratiqués dans ses relations industrielles, commerciales ou financières avec des entreprises liées sont conformes au principe de pleine concurrence et n'entrent pas dans les prévisions d'un transfert de bénéfices au sens de l'article 19 du CGI.

235. À la différence d'un accord bilatéral, l'accord préalable unilatéral n'est pas négocié avec une administration fiscale étrangère. Il revêt la forme d'un accord entre l'administration fiscale camerounaise et l'entreprise demanderesse.

236. Ledit accord détermine, préalablement à la réalisation d'opérations entre entreprises liées, un ensemble de critères appropriés (notamment la méthode à utiliser, les éléments de comparaison et les hypothèses principales quant à l'évolution future de l'activité) permettant de fixer le prix de transfert applicable à ces opérations pendant une période donnée.

5.2.2. Champ d'application de l'accord préalable unilatéral

237. L'accord préalable unilatéral n'offre pas la même sécurité juridique qu'un accord préalable bilatéral dans la mesure où il ne garantit pas en particulier contre une remise en cause de la valorisation des transactions entre entreprises liées par l'administration fiscale de l'autre ou des autres État(s) concerné(s).

238. Les entreprises peuvent notamment solliciter un accord unilatéral de prix de transfert dans les cas suivants :



- aucune procédure d'accord préalable de prix de transfert n'existe dans l'autre État concerné ;
- il n'existe pas de convention fiscale entre le Cameroun et l'autre État concerné qui comporte une disposition similaire à celle figurant au paragraphe 3 de l'article 25 du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE ou du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement.

5.2.3. Procédure de l'accord préalable unilatéral

239. Comme en matière d'accord préalable bilatéral, la demande d'accord préalable unilatéral en matière de prix de transfert, dûment timbrée, doit être adressée au Directeur Général des Impôts à l'adresse : **Direction Générale des Impôts - Division de la Législation et des Relations Fiscales Internationales - 2 rue de Narvik - Yaoundé - Cameroun**, six mois au moins avant l'ouverture du premier exercice visé par ladite demande. .

240. Le contenu de la demande, le déroulement de la procédure, la conclusion de l'accord et le dispositif de suivi et de renouvellement de l'accord préalable unilatéral sont les mêmes que ceux prévus pour l'accord préalable bilatéral. Il convient donc de s'y reporter. Bien entendu, les développements relatifs à l'aspect bilatéral de la procédure ne sont pas à prendre en considération.

241. Il est précisé que les documents à présenter à l'appui de la demande d'accord préalable unilatéral et la justification de la méthode retenue pour la détermination des prix de transfert sont identiques à ceux exigés pour une demande d'accord préalable bilatéral.

242. Les présentes prescriptions, qui annulent toute interprétation doctrinale antérieure contraire, devront être rigoureusement observées, et toute difficulté d'application soumise à mon attention.



Louis Paul MOTAZE

ANNEXES

- Déclaration annuelle sur les prix de transfert
- Notice explicative de la déclaration annuelle des prix de transfert

