

**COMMENTAIRE DE LA LOI N° 2008/012 DU 29 DECEMBRE 2008 PORTANT  
LOI DE FINANCES DE LA REPUBLIQUE DU CAMEROUN POUR  
L'EXERCICE 2009**

La loi de finances pour l'exercice 2009 est une continuation de la démarche amorcée depuis de nombreuses années par l'Etat camerounais qui tend :

- d'une part, à appréhender le maximum de revenu dans l'escarcelle fiscale par un élargissement progressif de l'assiette fiscale de certains impôts ou la mise en place de modalités de perception des impôts dus par certaines professions ou sociétés plus contraignantes du fait du transfert de la charge de leur recouvrement aux contribuables débiteurs des revenus soumis à imposition ;
- d'autre part, à améliorer les procédures applicables lors des contrôles fiscaux notamment par une limitation de la durée de la procédure à l'issue des contrôles fiscaux ;
- enfin, à une codification dans un corpus unique (le CGI) de l'ensemble des dispositions fiscales contenues dans divers textes législatifs tels que certains codes sectoriels de manière à ériger le Code Général des Impôts en référentiel unique en ce qui concerne la matière fiscale au Cameroun.

Plus précisément, les principales innovations apportées par la loi de finances sont les suivantes :

- Les précisions sur la durée de suspension des droits et taxes de douanes sur certains produits de première nécessité et sur la durée d'application des taux réduits du tarif extérieur commun (TEC) applicable sur les ciments ;
- Le plafonnement de la déductibilité fiscale en matière d'IS des commissions sur ventes ;

- La déductibilité en matière d'IS des primes d'assurance versées par les compagnies d'assurance locales dans le cadre des contrats relatifs à l'indemnité de fin de carrière ;
- La déductibilité en matière d'IS des provisions techniques des compagnies d'assurance ;
- L'alignement du taux de l'acompte mensuel d'IS dû par les exploitants des stations services sur le taux général ;
- La détermination des modalités d'imposition des revenus des mandataires ou agents commerciaux non-salariés ;
- La codification du relèvement du seuil d'imposition à l'IRPP sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères ;
- La modification des modalités de paiement de l'IRPP dû par les associés des personnes morales fiscalement transparentes ;
- L'extension de l'application du régime fiscal boursier de faveur aux sociétés faisant appel public à l'épargne ;
- L'assimilation aux dispositions du Code Général des Impôts des dispositions fiscales contenues dans certains codes sectoriels et autres textes législatifs ;
- L'extension des exonérations de TVA aux commissions d'assurance vie et d'assurance maladie ;
- La modification de la base imposable à la TVA et au Droit d'accises en ce qui concerne les importations de certaines boissons alcoolisées ;
- La modification des modalités de calcul de la contribution des licences ;
- L'extension du champ d'application de la TSR de droit commun ;
- La limitation du champ d'application de la TSR pétrolière ;
- Le relèvement du taux du produit de la Taxe spéciale sur les produits pétroliers affectée au profit de la redevance d'usage de la route ;
- L'exonération de la taxe d'entrée usine de certains bois ;
- La suppression de la caution de garantie du paiement de la redevance forestière annuelle sous certaines conditions ;
- L'ajustement du tarif du droit de timbre sur les certificats d'immatriculation des appareils ainsi que leur duplicata ;
- La précision sur l'identité du redevable de la taxe foncière en cas de bail emphytéotique, bail à construction ou de bail à réhabilitation ;

- L'extension des supports ouvrant droit à la perception du droit de timbre sur la publicité ;
- La consécration du taux de 10 % pour le timbre sur la publicité des boissons alcooliques ;
- La modification de la date d'exigibilité du droit de timbre automobile ;
- La réduction du délai de réponse du contribuable suite à un contrôle sur pièces ;
- La consécration du droit de réparation par le contribuable des erreurs commises dans les déclarations souscrites ;
- La détermination du délai d'envoi des notifications suite à un contrôle sur place ;
- Les clarifications des modalités de mise en œuvre des sanctions pour soustraction ou opposition au droit de communication ;
- Le durcissement des sanctions applicables dans le cas d'une taxation d'office ;
- L'institution d'une vignette de lutte contre la contrebande, la fraude et la contrefaçon.

Toutes ces innovations sont présentées dans le présent commentaire par type d'imposition ou par personnes imposables, ce qui nous amène à suivre l'ordonnement suivant :

- Les droits de douanes ;
- L'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu des personnes physiques ;
- Les modalités d'imposition des mandataires ou agents commerciaux non salariés ;
- Les modalités de perception des impôts dus par les associés des sociétés fiscalement transparentes ;
- Le régime fiscal boursier ;
- Les dispositions fiscales des codes sectoriels et autres textes ;
- La Taxe sur la Valeur Ajoutée et le droit d'accises ;
- La contribution des licences ;
- La Taxe Spéciale sur le Revenu ;
- La Taxe Spéciale sur les Produits Pétroliers ;
- La fiscalité forestière ;
- La Taxe foncière ;
- Les droits de timbre ;

- Le Livre de Procédures Fiscales ;
- Et les autres dispositions fiscales.

#### **I- LES DROITS DE DOUANES : Précisions sur la durée de suspension et de baisse des droits de douane sur certains produits importés**

La loi de finances pour l'exercice 2009 apporte des précisions sur la durée de suspension et de baisse des droits et taxes de douanes à l'importation de certains produits.

Elle précise en effet que :

- pour certains produits de première nécessité, en l'occurrence les poissons, les autres froments et méteils, les riz, semences de riz, riz décortiqué, riz blanchi ou semi blanchi, riz en brisure, **les droits et taxes de douane continuent à être suspendus, pour une période de six (6) mois ;**
- pour certains ciments, notamment les ciments Portland blancs même colorés artificiellement, les autres ciments Portland, les ciments alumineux et les autres ciments hydrauliques, **le taux du Tarif Extérieur Commun (TEC)<sup>1</sup> est de 10 %, pour une période de six (6) mois ;**
- Pour les ciments non pulvérisés dits « clinkers », **le taux du TEC demeure fixé à 5 % pour une durée de six mois également.**

**L'intérêt de ces dispositions réside en ce qu'elles viennent proroger le délai de suspension et de révision à la baisse de certains taux d'une part, et élargir la liste des ciments dont le TEC est maintenu à la baisse.**

---

<sup>1</sup>- Le TEC constitue la catégorie des droits de douane qui s'applique uniquement aux échanges des pays membres de la CEMAC avec les pays tiers. Il a été établi par l'Acte n° 7/93-UDEAC-556-CD-SEI du 28 juin 1993 portant révision du TEC et fixant les modalités d'application du Tarif Préférentiel Généralisé. Il a été adopté par l'Acte 16/96-UDEAC-556-CD-57 du 1<sup>er</sup> juillet 1996 portant adoption du TEC, complété par l'Acte Additionnel n° 03/00-CEMAC-046-CM 05 du 14 décembre 2000 et ses textes modificatifs subséquents et comprend le droit de douane et la taxe communautaire d'intégration.

L'on notera en effet que les mesures de baisse et suspension des taux du TEC pour les biens précités, avaient été prises par les ordonnances :

- n° 2008/001 du 07 mars 2008 portant révision du tarif extérieur commun applicable à l'importation du ciment, qui ramenait le tarif extérieur commun (TEC) de 20 à 10 %, jusqu'au 31 août 2008 sur tous les ciments Portland<sup>2</sup> importés, le ciment de type CPJ 35<sup>3</sup> ayant été exclu du champ d'application de cette ordonnance ;
- n° 2008/002 du 07 mars 2008 portant suspension des droits et taxes de douane à l'importation de certains produits de première nécessité, notamment les poissons, froment et blé dur, le riz, semence de riz, riz décortiqué, riz blanchi ou semi-blanchi, riz en brisure, la farine de froment de blé, sans précision sur la durée de cette suspension ;
- n° 2008/003 du 12 juillet 2008 portant révision du tarif extérieur commun applicable à l'importation des ciments non pulvérisés, dits clinkers<sup>4</sup>, qui faisait passer, de 10 à 5 %, le taux du TEC sur ce type de ciment, pour une période de six mois, à compter du 12 juillet 2008.

D'une manière générale, l'on doit noter que le but visé par ces mesures est de lutter contre la hausse des coûts des produits de première nécessité et des ciments, et de soutenir la production locale de ciment. Ceci se traduit en effet par le maintien d'une logique

---

<sup>2</sup> - A noter que d'après le tarif des douanes de la CEMAC, repris par le Tarif National des douanes, les différents ciments susceptibles d'être importés au Cameroun sont :

- les ciments non pulvérisés dits clinkers ;
- les ciments Portland blancs, même colorés artificiellement ;
- les autres ciments Portland :
- les ciments alumineux ;
- les autres ciments hydrauliques.

<sup>3</sup>- Le ciment de type CPJ 35 est un Ciment Portland avec Ajouts, qui contient un pourcentage minimum en Clinker de 65%, le reste étant constitué d'ajouts (calcaire, cendres volantes, pouzzolanes). Le CPJ 35 développe des performances adaptées pour une utilisation dans la confection des bétons faiblement sollicités, béton non armé et tous les types de mortiers.

<sup>4</sup>- Le clinker est le produit de la cuisson des constituants du ciment à la sortie du four, avant broyage. Concrètement, c'est la matière première de base entrant dans la production du ciment. A titre d'exemple, la société CIMENCAM, l'unique cimenterie du Cameroun, importe le clinker, pour produire son ciment.

commerciale, en établissant une différence entre le droit de douane applicable au produit fini (ciment), et celui applicable à une matière première (clinker).

Par ailleurs, étant donné que la loi de finances pour 2009 ne précise pas la date à partir de laquelle, la période de six (6) mois doit être décomptée, il convient de noter que c'est à partir de son entrée en vigueur que ce délai commence à courir. Ceci étant, la suspension et la révision à la baisse des produits précités, reste valable jusqu'au 30 juin 2009.

A noter également que les opérations d'exportation ou de réexportation des produits précités sont subordonnées au paiement préalable des droits et taxes de douane exigibles en situation normale à l'entrée de ces produits sur le territoire national.

## **II- L'IMPOT SUR LES SOCIETES ET L'IMPOT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES**

### **II.1- Sur l'impôt sur les sociétés (IS)**

La dernière loi de finances apporte quatre innovations en matière d'Impôt sur les Sociétés :

- Le plafonnement de la déductibilité fiscale des commissions sur ventes ;
- La déductibilité des primes d'assurance versées par les compagnies d'assurance locales dans le cadre des contrats relatifs à l'indemnité de fin de carrière ;
- La déductibilité des provisions techniques des compagnies d'assurance ;
- L'alignement du taux de l'acompte mensuel sur le chiffre d'affaires dû par les exploitants des stations services sur le taux général ;

#### ***II.1.1- Sur le plafonnement de la déductibilité des commissions sur ventes***

Jusqu'à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi de finances, seule la déductibilité fiscale en matière d'IS des commissions versées à des bureaux d'achat situés à l'étranger était plafonnée à 5 % du chiffre des achats, les commissions versées à des bureaux de vente situés à l'étranger étant alors intégralement déductibles.

Il faut avouer que ce manque de « parallélisme » apparaissait surprenant, vu que les commissions de bureau d'achat et les commissions de bureau de vente versées à l'étranger génèrent toutes une charge pour la société camerounaise dont la déductibilité fiscale permet de réduire l'assiette de l'impôt sur les sociétés. Il faut croire que le législateur de la période de mise en place de ces dispositions, n'avait pas jugé utile ou tout simplement avait omis de plafonner la déductibilité fiscale des commissions de bureaux de vente versées à l'étranger.

La nouvelle loi de finances corrige cette anomalie en prévoyant désormais un plafonnement au taux de 5 % du montant des ventes, de la déductibilité fiscale des commissions de bureau de vente versées à l'étranger.

La circulaire n°0001/MINFI/DGI/LC/L du 2 janvier 2009 précisant les modalités d'application des dispositions fiscales de la loi de finances précise que pour la détermination du plafond de 5 %, le montant des ventes à prendre en compte s'entend du prix de vente majoré des frais d'assurance et de fret.

La circulaire précise par ailleurs que les charges liées au paiement des commissions dues doivent être comptabilisées au titre de l'exercice de comptabilisation des produits auxquels elles se rapportent peu important la date de leur paiement effectif.

La circulaire précise en outre qu'en marge de la limite de déductibilité des commissions susvisées, ces dernières doivent constituer des charges réelles que nous opposons aux charges fictives non justifiées ou qui n'ont aucun lien avec l'exploitation.

A cet égard, il apparaît important de notre point de vue pour les sociétés d'être capables de justifier de la réalité de ces charges notamment par :

- l'existence d'un contrat de commission en bonne et due forme détaillant l'objet du contrat, les modalités de facturation et de paiement ;

- la conclusion de contrats avec des sociétés étrangères ayant réellement une activité d'intermédiation pour la vente des produits, ce qui prouvera l'existence d'une prestation réelle effectuée par la société étrangère ;
- l'existence de clients réels distincts de la société étrangère intermédiaire qui perçoit des commissions.

Par ailleurs, l'on doit signaler que la nouvelle loi de finances a supprimé la disposition qui précisait que les remises effectuées dans le cadre des achats de marchandises s'agissant des commissions sur achats, profitaient aux entreprises camerounaises.

La circulaire sus mentionnée ne fait aucune allusion aux conséquences de cette suppression, ce qui nous amènent à nous interroger sur les modalités de détermination du plafond de déductibilité fiscale lorsque la société étrangère qui vend les marchandises dans le cas des commissions de bureau d'achat a consenti à la société camerounaise des remises, rabais ou ristournes ou lorsque la société camerounaise qui vend des marchandises dans le cadre des commissions de bureau de vente a consenti de tels avantages aux sociétés étrangères acheteuses. Il faudrait que l'administration fiscale apporte une réponse claire à cette question.

Enfin, nous rappelons qu'en vertu du principe de non discrimination en matière de déductibilité fiscale des charges qui existent dans la convention fiscale franco-camerounaise, ces commissions sont intégralement déductibles lorsqu'elles sont versées à des sociétés situées en France.

### ***II.1.2- La déductibilité des primes d'assurance versées par les compagnies d'assurance locales dans le cadre des contrats relatifs à l'indemnité de fin de carrière***

Avant la loi de finances 2009, le traitement fiscal en matière d'impôt sur les sociétés des primes d'assurance versées aux compagnies d'assurance locales par les entreprises en vue de la constitution des indemnités de fin de carrière au profit de leur personnel n'était pas visé par les dispositions du code général des impôts.

Le Code Général des Impôts se contentait jusqu'ici de préciser que seules sont déductibles dans la limite de 15 % du salaire de base et à l'exclusion des autres cotisations sociales, les seules cotisations patronales versées à l'étranger en vue de la constitution de la retraite d'un expatrié ayant un caractère obligatoire.

Il s'ensuit que jusqu'ici, les primes d'assurance versées par les entreprises en vue de la constitution d'indemnités de fin de carrière ou en d'autres termes, d'un capital de retraite complémentaire à celui qui a un caractère obligatoire et qui est dû par la CNPS, n'étaient pas déductibles pour la détermination des bases de calcul de l'impôt sur les sociétés, ce qui constituait un réel motif de faible engouement des employeurs pour ce produit d'assurance pourtant indispensable dans un contexte où l'on sait que le montant de l'indemnité de retraite versée par la CNPS est dérisoire.

L'on doit saluer cette innovation de la loi de finances pour 2009 qui pose le principe de la déductibilité fiscale des primes versées par les entreprises aux compagnies d'assurance locales dans le cadre de contrats relatifs aux indemnités de fin de carrière.

Il ressort de cette loi de finances et de sa circulaire interprétative que le bénéfice des nouvelles dispositions est ouvert sous les conditions suivantes :

- le contrat d'assurance doit être conclu soit, exclusivement avec les compagnies d'assurances établies au Cameroun, ce qui exclut tout contrat conclu avec des compagnies d'assurance situées à l'étranger, soit avec les établissements bancaires établis au Cameroun d'ordre et pour le compte de compagnies d'assurances locales, ce qui exclut les éventuels contrats conclus avec les établissements bancaires pour leur propre compte ;
- le contrat d'assurance doit avoir un caractère général (concerner soit l'ensemble du personnel, soit l'ensemble des cadres, des agents de maîtrise etc ....) ;
- le montant de la prime versée ne doit pas avoir un caractère discriminatoire et doit être le même pour des salariés ayant exactement les mêmes positions professionnelles et ancienneté.

Il convient en outre de noter que l'entreprise ne doit pas justifier de l'obligation de constituer une telle indemnité par une convention d'entreprise notamment.

En outre, la circulaire précitée indique que l'indemnité de fin de carrière versée au salarié par la compagnie d'assurance doit être soumise à l'IRPP dans la catégorie des traitements et salaires acquitté par voie de retenue à la source pratiquée par la compagnie d'assurance au moment du versement de cette indemnité.

Dans le cas où le salarié a versé une quote-part pour la constitution de l'indemnité de fin de carrière au travers d'une part salariale, il est clairement admis par la circulaire que l'IRPP supporté par le salarié sur cette quote-part salariale tout au long de la constitution de l'indemnité puisse être déduite du montant de l'impôt déterminé par la Compagnie d'assurance au moment du versement (pour mémoire, il est rappelé par la circulaire que les salariés ne peuvent pas déduire des bases d'imposition à l'IRPP l'éventuelle part salariale d'une prime d'assurance pour indemnité de fin de carrière).

Au regard de ces nouvelles avancées, il nous vient tout de même quelques observations :

- d'une part, il serait souhaitable que l'on puisse avoir de la part de l'administration fiscale des précisions sur la déductibilité fiscale des primes versées par les entreprises aux mutuelles du personnel en vue de la constitution d'indemnités de fin de carrière. Dès lors que les mutuelles ne sont pas des compagnies d'assurance au sens de la CIMA, le nouveau dispositif est-il applicable ?
- d'autre part, comment se passera concrètement la détermination de l'IRPP dû par les salariés en fin de carrière par l'assureur lorsque l'on sera en présence de cas où une quote-part de la prime est supportée par le salarié qui a acquitté l'IRPP sur cette dernière ? Faut-il que les entreprises mettent en place un système de communication du montant de l'IRPP mensuel ou annuel acquitté par chaque salarié à l'attention des assureurs afin que celui-ci puisse disposer de cette information lors de la détermination de l'IRPP dû en fin de carrière ? N'est-il pas tout simplement

préférable que l'assureur calcule l'IRPP dû en fin de carrière uniquement sur la quote-part de l'indemnité constituée par la prime employeur ?

- Quid du personnel expatrié de l'entreprise qui n'a pas vocation à prendre sa retraite au Cameroun et pour lequel il n'est pas admis la déductibilité d'une prime versée dans une compagnie d'assurance étrangère au titre de la constitution d'une indemnité de fin carrière ?
- La déductibilité fiscale des primes versées par l'employeur sera-t-elle toujours admise si l'indemnité de fin de carrière est versée par l'assureur sous forme de rente ?

### ***II.1.3- Sur la déductibilité des provisions techniques des compagnies d'assurance***

La loi de finances pour 2009 donne le coup de sifflet final aux longues discussions et contentieux fiscaux qui ont cours depuis plusieurs années entre l'Administration fiscale et les compagnies d'assurance sur le problème de la déductibilité fiscale des provisions techniques des compagnies d'assurance et leurs modalités de constitution.

Pour mémoire, les provisions techniques des compagnies d'assurance sont les provisions dont la constitution est rendue obligatoire à ces compagnies par le Code CIMA et qui figurent au passif de leur bilan en vue de garantir le règlement des engagements souscrits à l'égard des assurés. En d'autres termes, il s'agit d'une somme mise en réserve pour pouvoir couvrir un sinistre au cas où le risque assuré survient.

Il est dorénavant prévu à l'article 7 E du CGI que les provisions techniques des compagnies d'assurance constituées conformément aux règles et méthodes prescrites par le code CIMA sont déductibles des bases de calcul de l'IS.

La circulaire d'interprétation de la dernière loi de finances apporte quant à elle des précisions sur les modalités d'évaluation des provisions technique constituées dont la déductibilité est admise en indiquant que la déductibilité fiscale est admise uniquement

lorsque les provisions sont évaluées suivant les règles prévues aux articles 334-2 et suivants du CGI et s'agissant particulièrement des provisions pour sinistres tardifs, suivant la méthode statistique, basée sur la cadence des déclarations des sinistres tardifs (sinistres survenus mais non encore déclarés à la date de clôture de l'exercice).

Enfin, la circulaire d'interprétation prévoit un abandon de tous les redressements fiscaux en cours sur ce point et un dégrèvement des impôts y relatifs mis en recouvrement.

#### ***II.1.4- Sur l'alignement du taux de l'acompte mensuel sur le chiffre d'affaires dû par les exploitants des stations services sur le taux général***

Il est dorénavant prévu que les exploitants des stations service versent un acompte mensuel d'IS de 1,1% du chiffre d'affaires réalisé le mois précédent comme toutes les autres entreprises.

Par le passé et ce depuis la loi de finances pour l'exercice 1999/2000, l'acompte mensuel versé par les exploitants des stations service sur leurs ventes des produits pétroliers était fixé par l'article 21 alinéa 1 du code général des impôts à un taux réduit de 0,55 % centimes additionnels communaux inclus qui s'expliquait par la prise en compte de la faiblesse des marges des exploitants des stations service et de la distorsion qui existait entre le précompte de 0,5% prélevé sur les ventes et l'acompte de 1%<sup>5</sup>. Etant précisé par ailleurs que le chiffre d'affaires qui était pris en compte pour la détermination de l'acompte dû était le produit intégral des ventes.

L'augmentation du taux de l'acompte mensuel d'IS pour les exploitants de stations services résulte d'après la circulaire du 02 janvier 2009 susvisée du fait que la circulaire n° 127/MINFI/DGI/LC/L du 9 avril 2008 a modifié les modalités de détermination du chiffre d'affaires de ces exploitants en indiquant clairement qu'il est constitué du produit de la vente éventuelle des produits non pétroliers, des marges et commissions perçues sur la vente des

---

<sup>5</sup> Il s'agit d'un commentaire formulé par l'instruction n° 0140/MINEFI/DI/LC du 17 septembre 1999 portant application de certaines dispositions de la loi de finances pour l'exercice 1999/2000 modifiant et/ou complétant certaines dispositions du code général des impôts, du code de l'enregistrement, du timbre et de la curatelle, et de l'article huitième de la loi de finances pour l'exercice 1998/1999 sur la TVA.

produits pétroliers et non plus du montant total de leurs ventes comme tel était le cas par le passé.

La circulaire précitée souligne que le nouveau taux de 1,1 % d'acompte mensuel sur le chiffre d'affaires s'applique sur le chiffre d'affaires tel que déterminé par la circulaire du 9 avril 2008, étant indiqué que ces dispositions visent uniquement les exploitants de stations-service qui ne sont pas propriétaires des produits vendus, c'est-à-dire en d'autres termes les gérants libres de stations services.

Lorsqu'une compagnie pétrolière effectue une gérance directe des stations services, ces dispositions ne lui sont pas applicables puisqu'elle est propriétaire des produits vendus dans la station et ne perçoit donc pas de commission sur les ventes, son chiffre d'affaires au titre de ces stations étant bel et bien le produit total de ses ventes dans cette station.

## **II.2- La codification du relèvement du seuil d'imposition de l'IRPP sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères**

Au moment de la réforme IRPP entrée en vigueur en 2004, le plafond des revenus salariaux exempté d'IRPP avait été porté à 52 000 francs CFA, l'abattement forfaitaire pour frais professionnel étant à cette période de 20 %.

Le problème qui s'est posé est que dans le cadre de la loi de finances pour 2005, le taux de l'abattement sus visé a été porté de 20 % à 30 % sans qu'une modification n'ait été par ailleurs effectuée sur le plafond des revenus exempté d'IRPP qui s'en trouvait pourtant logiquement relevé.

Il apparaissait donc qu'en pratique, sans qu'il ne soit besoin d'une disposition légale en la matière, toutes les personnes qui percevaient une rémunération inférieure à 62 000 Francs CFA se trouvaient non imposées du fait de l'application du nouvel abattement pour frais professionnel.

L'Administration fiscale qui avait constaté cette anomalie a indiqué par une lettre circulaire qu'il fallait dorénavant tenir compte du seuil de 62 000 francs CFA en lieu et place de celui de 52 000 francs CFA.

La nouvelle loi de finances vient simplement corriger le Code Général des Impôts en modifiant l'erreur qui avait été commise lors de la modification du taux de l'abattement forfaitaire pour frais professionnel. Il ne s'agit donc pas d'une nouveauté, raison pour laquelle nous avons relevé uniquement la codification de la doctrine fiscale et de la pratique qui avait cours jusqu'ici.

### **III- LES MODALITES D'IMPOSITION DES MANDATAIRES OU AGENTS COMMERCIAUX NON SALARIES**

On est ici en présence d'activités qui, par le passé échappaient aisément à toute imposition tant les dispositions fiscales applicables en la matière n'étaient pas clairement définies (l'article 205 bis du CGI prévoyait l'application du tarif de la catégorie A de l'impôt libératoire à l'agent commercial non salarié) et les personnes exerçant ces professions difficilement saisissables leur activité exigeant généralement une grande mobilité et ne nécessitant pas forcément la mise en place d'une structure dans des locaux connus de l'administration fiscale.

Du fait de l'importance des commissions qui sont parfois versées à ces mandataires par des sociétés connues du fisc, il a été mis en place au travers de la nouvelle loi de finances un nouveau mécanisme de perception de l'impôt dû par ces mandataires. Ainsi, trois innovations sont apportées par la loi de finances :

- la détermination de la catégorie d'imposition des mandataires ou agents commerciaux ;
- La définition des modalités de détermination du revenu imposable de ces mandataires ;
- Et la détermination des modalités de paiement de l'impôt par ces mandataires.

Bien entendu, il s'agit ici des mandataires ou agents commerciaux exerçant leur activité en leur nom personnel, ce qui exclut ceux qui exercent cette activité dans le cadre de structures sociétaires qui dans ce cas de figure sont imposables à l'impôt sur les sociétés d'après des règles de droit commun.

Ceci précisé, préalablement à la détermination de leur régime d'imposition, il nous est apparu important d'apporter des précisions sur les personnes visées par ce texte.

### **III.1- L'étendue de la notion de mandataires ou agents commerciaux non salariés**

Il résulte des dispositions de l'acte uniforme OHADA sur le droit commercial général (article 184) que l'agent commercial est un mandataire, qui à titre de profession indépendante, est chargé de façon permanente de négocier, et éventuellement, de conclure, des contrats de vente, d'achat, de location ou de prestation de services, au nom et pour le compte de producteurs, industriels, commerçants ou d'autres agents commerciaux, sans être lié envers eux par un contrat de travail.

Il s'ensuit que l'agent commercial est un mandataire, un mandataire étant une personne qui agit au nom et pour le compte d'un tiers, ce qui signifie que si l'on interprète de manière stricte cette notion, la nouvelle disposition ne devrait viser que les personnes dont la profession est d'agir au nom et pour le compte d'un tiers dans le cadre de ses activités.

Seraient ainsi exclus : les commissionnaires en raison de ce qu'ils agissent en leur nom mais pour le compte d'autrui, les courtiers en raison de ce qu'ils n'agissent pas dans une opération mais se contentent de rapprocher des personnes en vue de faciliter la conclusion d'un contrat notamment.

Bien que la circulaire portant application de la dernière loi de finances ne les cite pas expressément, nous sommes d'avis que les nouvelles dispositions s'appliquent également aux courtiers et commissionnaires quand bien même ils ne seraient pas de véritables mandataires au sens juridique stricte puisqu'ils n'interviennent pas au nom de leurs mandants.

En effet, la circulaire vise (peut être par ignorance des textes OHADA sur le droit commercial) tous les intermédiaires de commerce indépendants qui réalisent des actes juridiques **pour le compte** de leurs mandants et n'exige pas que ces actes soient conclus au nom de ces mandants ainsi que tel est le cas des actes conclus par de véritables mandataires au sens juridique.

Par ailleurs, l'article 137 de l'acte uniforme OHADA sur le droit commercial général définit l'intermédiaire de commerce comme celui qui a le pouvoir d'agir, ou entend agir, habituellement et professionnellement **pour le compte** d'une autre personne, le représenté, pour conclure avec un tiers un contrat de vente à caractère commercial.

L'article 139 de l'acte OHADA susvisé intègre parmi les intermédiaires de commerce, le courtier, le commissionnaire et l'agent commercial, ce qui conforte notre position.

En conclusion sur ce point, l'on peut soutenir que les nouvelles dispositions sur les mandataires et agents commerciaux non salariés visent :

- les mandataires et agents commerciaux non salariés tels que ceux qui interviennent dans les compagnies d'assurance ;
- les distributeurs indépendants de la vente directe ;
- les courtiers divers ;
- et les commissionnaires.

En dépit des explications précédentes, l'on peut se demander par exemple si tous les commissionnaires sont visés, à l'instar des commissionnaires agréés en douanes ou si tous les prestataires de services des entreprises qui perçoivent une commission sont concernés par cette disposition.

### **III.2- La détermination de la catégorie d'imposition des mandataires ou agents commerciaux non salariés (art 50 du CGI)**

La loi de finances 2009 pose le principe de l'imposition des revenus des mandataires ou agents commerciaux non salariés à l'IRPP dans la catégorie des bénéficiaires artisans,

industriels et commerciaux, ce qui est indiscutable en raison de ce que les dispositions de l'article 138 de l'acte uniforme OHADA sur le droit commercial général précise que l'intermédiaire de commerce est un commerçant.

### **III.3- La définition des modalités de détermination du revenu imposable de ces mandataires (art 52 alinéa 3 nouveau)**

Par le passé, les agents commerciaux non salariés étaient soumis à l'impôt libératoire dans la catégorie A.

Il apparaît à la lecture des dispositions de la nouvelle loi de finances que pour la détermination de la base d'imposition des revenus perçus par les mandataires ou agents commerciaux, bien que la nouvelle loi de finances dispose qu'ils entrent dans la catégorie des BIC, il n'est pas tenu compte du chiffre d'affaires réalisé par ces mandataires pour déterminer le mode de calcul du revenu imposable (régime de base ou régime simplifié). Pour la détermination du revenu imposable pour ces professions, la notion de types de régime d'imposition n'est pas applicable. Il est simplement prévu de déduire du montant des revenus bruts perçus par ces derniers, les frais professionnels fixés forfaitairement en référence certainement à ceux des salariés, à 30 % du revenu brut, sauf si une justification des frais réels exposés est possible et apparaît plus avantageuse pour le concerné et ce, quel que soit le chiffre d'affaires réalisé par le mandataire.

L'impôt dû est alors calculé par application sur le revenu net obtenu, du taux d'IRPP correspondant à la tranche du barème applicable au regard du montant de ce revenu net.

### **III.4- Sur la détermination des modalités de paiement de l'impôt par les mandataires ou agents commerciaux non salariés (art 93 bis nouveau)**

Dans le but d'être assuré d'un recouvrement efficace des impositions dues par les mandataires sur les revenus qu'ils perçoivent du fait de leurs activités, la nouvelle loi de finances transfère aux parties versantes que sont en l'occurrence leurs mandants, l'obligation

de retenir à la source sur les sommes qui leurs sont dues, les impôts afférents et de les reverser au centre des impôts de rattachement.

En pratique, l'entreprise mandante devra déterminer l'imposition due par le mandataire comme indiqué au point précédent et la retenir sur le montant de la rémunération due au mandataire qui ne percevra désormais qu'une somme nette d'impôt.

Deux cas de figure pourront exister : soit les sommes versées par le mandant constituent les seuls revenus du mandataire, et dans ce cas, la retenue à la source pratiquée par le mandant sera libératoire de toute imposition et ce dernier ne sera pas tenu d'effectuer une quelconque déclaration de revenu le 15 mars, soit, le mandataire dispose d'autres revenus imposés dans les catégories d'impositions distinctes tels que par exemple, les revenus fonciers, des BIC autres que ceux tirés d'un mandat et dans ce cas, pour déterminer le montant de son imposition, il conviendra de faire la somme de ses revenus nets catégoriels comme l'exigent l'article 29 du CGI pour déterminer l'IRPP dû auquel le contribuable pourra déduire le montant de l'IRPP acquitté par voie de retenue à la source pratiquée par son mandant sur la quote-part de ses revenus issus de son statut de mandataire.

Pour permettre une meilleure compréhension de ce dispositif, la circulaire propose des exemples desquels l'on constate que l'abattement de 500 000 francs CFA prévu par l'article 29 du CGI est pris en compte pour la détermination du revenu imposable uniquement lorsque le mandataire dispose d'autres revenus.

Cette interprétation des textes faite par la circulaire ne nous paraît pas fondée et mérite d'être précisée par l'administration fiscale en raison de ce que de l'article 29 du code général des impôts, il ressort que l'assiette de l'IRPP est constituée de la somme des revenus nets catégoriels après abattement d'un montant forfaitaire de 500 000 FCFA et que ce texte ne rejette pas expressément l'application de cet abattement lorsque le contribuable n'a qu'un seul revenu catégoriel. L'on devrait donc en principe faire application de cet abattement en sus de l'abattement de 30 % pour frais professionnels pour la détermination de la base imposable à l'IRPP.

Signalons enfin que bien que la loi prévoit la possibilité de déterminer les frais professionnels des mandataires suivant le réel, la circulaire n'apporte aucune précision sur les modalités de détermination du revenu imposable du mandataire lorsque ce dernier dispose des justificatifs qui lui permettent de déduire de ses revenus bruts les frais réels supportés qui s'avèreraient supérieurs au forfait de 30 % admis par la loi. Le mandataire devra-t-il dans ce cas, présenter ces justificatifs à son mandant afin que ce dernier détermine son imposition ? ou alors dans ce cas, le mandataire pourra-t-il alors effectuer lui-même une déclaration et calculer et acquitter son impôt ? ou enfin, le mandant déterminera néanmoins l'imposition du mandataire en déduisant la charge forfaitaire et le mandataire fera à son tour une déclaration et déduira de l'impôt calculé suivant ses charges réelles l'impôt retenu à la source, ce qui lui donnera un crédit d'impôt imputable sur ses futurs impôts ? Des précisions méritent d'être apportées par l'administration fiscale.

#### **IV- LES MODALITES DE PERCEPTION DES IMPOTS DUS PAR LES ASSOCIES DES SOCIETES FISCALEMENT TRANSPARENTES**

La nouvelle loi de finances prévoit dans un nouvel article 104 bis que l'IRPP dû par les associés des sociétés de personnes et d'une manière générale, par les associés des personnes morales fiscalement transparentes, à l'exception des sociétés de personnes ayant opté pour l'IS est retenu à la source et reversé par la société ayant réalisé lesdits revenus selon le barème de l'IRPP prévu à l'article 69 du CGI.

Il s'agit là d'une mesure visant à sécuriser les recettes fiscales en raison de ce qu'elle transfère à la société la charge de retenir et reverser l'imposition due par ses associés plutôt que de laisser cette responsabilité à ces derniers ainsi que tel était le cas jusqu'ici, entraînant ainsi en pratique une absence totale de paiement d'impôt par ces sociétés, leur imposition devant être directement supportée par leurs associés qui en pratique s'abstenaient d'acquitter une quelconque imposition.

L'on a été surpris que cette nouvelle disposition soit prévue dans le chapitre III intitulé « Dispositions générales et communes à l'IS et à l'IRPP » et dans la section IV « obligations des chefs d'entreprises » alors qu'elle vise uniquement l'IRPP et est relative aux modalités de

perception de cet impôt et aurait dû de ce fait être insérée au chapitre II intitulé « IRPP », Section VI intitulée « modalités de perception », sous-section IV relative notamment aux BIC. Il aurait dû être créé un nouvel article 93 bis pour la simplification de l'exploitation et la compréhension des règles prévues dans le CGI. Il faut espérer que cette erreur sera rectifiée lors de la prochaine loi de finances.

Ceci dit, pour bien comprendre le mécanisme d'imposition de ces types de sociétés et la substance du nouveau dispositif, il nous est apparu nécessaire de rappeler au préalable les sociétés visées par ce dispositif.

#### **IV.1- Les sociétés visées par le nouvel article 104 bis**

Cet article vise les sociétés de personnes et d'une manière générale les sociétés fiscalement transparentes.

Par sociétés fiscalement transparentes, il faut entendre les sociétés dans lesquelles l'imposition est effectuée non pas au niveau de la société, mais directement au niveau de ses associés. La transparence vient donc du fait qu'il n'existe en matière d'imposition aucun « écran » entre la société et les associés. Il n'y a pas dans ce type de société ainsi que tel est le cas des sociétés classiques, d'abord, une imposition de la société sur ses résultats, puis une imposition des associés sur leur quote-part en cas de distribution des revenus.

La circulaire d'interprétation de la loi de finances précise que sont concernées :

- les sociétés en nom collectif ;
- les sociétés en commandite simple ;
- les sociétés civiles ;
- les sociétés en participation (société dans laquelle les associés ont convenu qu'elle ne sera jamais immatriculée et qui n'a donc pas de personnalité juridique) ;
- les groupements d'intérêt économique ;
- les groupements d'initiative commune.

A cette liste, nous ajouterons les sociétés de fait (cas où des personnes se sont comportées comme des associés sans avoir constitué entre elles une société en bonne et due forme) en raison de ce que lorsqu'elles sont reconnues par un juge, elles se voient appliquer les règles des sociétés en nom collectif.

Par ailleurs, une remarque doit être formulée sur le cas particulier des groupements d'intérêt économique en raison de ce que ces derniers peuvent avoir des membres personnes physiques ou morales, ces dernières pouvant être soumises à l'IS. L'on peut alors se demander si le nouveau dispositif de l'article 104 bis sera applicable à la quote-part des bénéfices correspondant à la participation des membres personnes morales passibles de l'IS. Pour notre part, en application des dispositions de l'article 4 dernier alinéa du CGI qui exonère d'IS les GIE pour la quote-part de leur bénéfice distribué à leurs membres personnes physiques, l'on devrait considérer que les dispositions de l'article 104 bis visent uniquement la quote-part des bénéfices revenant aux membres personnes physiques. Il faudrait que précisions soient données par le fisc sur cette question.

Sont exclues de ces dispositions les sociétés visées ci-dessus qui ont opté pour l'IS ou qui sont assujetties à l'IS soit en raison de leur objet (SCI à objet commercial notamment), soit en raison de ce que l'un de leurs associés est une société soumise à l'IS.

## **IV.2- Les modalités d'imposition des sociétés fiscalement transparentes**

Trois dispositions du CGI traiteront désormais des modalités d'imposition de ces sociétés.

Tout d'abord, l'article 26 du CGI prévoit que les associés des sociétés en nom collectif, les commandités des sociétés en commandite simple, les membres des sociétés civiles, des sociétés en participation et des sociétés de fait n'ayant pas opté pour l'IS sont personnellement soumis à l'IRPP pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société.

Ensuite, l'article 63-2 alinéa 2 du CGI précise que le bénéfice des sociétés sus visées est déterminé dans tous les cas, dans les conditions prévues pour les exploitants individuels

imposables d'après le régime du réel, à l'exception des sociétés civiles immobilières qui relèvent des revenus fonciers lorsqu'elles n'ont pas opté pour l'IS.

Ceci signifie que pour ce type de société, il convient en préalable de déterminer le montant du bénéfice fiscal imposable au niveau de la société d'après les règles du réel, c'est-à-dire comme en matière d'impôt sur les sociétés (retraitement extra comptable des charges dans la DSF), puis de répartir ce bénéfice entre les associés au prorata de leur part dans le capital afin que soit déterminé la quote-part d'imposition à supporter par chaque associé.

Il est par ailleurs prévu à l'article 63-2 dernier alinéa que les associés ou participants de ces sociétés sont censés avoir acquis la disposition de leur part de bénéfices à la clôture de l'exercice comptable de la société, ce qui signifie qu'il n'est pas nécessaire qu'il y ait distribution de bénéfices au sens juridique du terme, supposant une Assemblée Générale décidant une affectation du bénéfice en dividende pour que l'imposition soit due.

Enfin, la troisième disposition applicable en la matière est le nouvel article 104 bis qui dispose que l'impôt obtenu par voie d'application du barème de l'IRPP à la quote-part du bénéfice fiscal revenant à chaque associé, est acquitté dorénavant, non plus par les associés eux-mêmes (qui en pratique le faisaient rarement), mais par voie de retenue à la source pratiquée par la société qui a réalisé le revenu, cette société devant reverser l'imposition due par chaque associé au plus tard le 15 mars.

Il convient de souligner qu'en dépit de ce que la loi et la circulaire ne l'indiquent pas expressément, pour les sociétés visées dans le nouvel article 104 bis passibles de l'IRPP appréhendé directement au niveau de leurs membres, il n'y a pas cumul d'imposition entre l'IRCM et l'IRPP lorsque la société décide de faire une distribution au sens juridique du terme.

## **V- LE REGIME FISCAL BOURSIER**

Le gouvernement poursuit sa politique d'incitation à l'investissement sur le marché boursier à travers deux séries de mesures à l'attention des sociétés qui font déjà appel public à l'épargne par d'autres moyens que l'inscription de leurs titres à la cote de la DSX :

- L'extension aux dites sociétés, des avantages fiscaux octroyés aux entreprises cotées sur le marché boursier national (V.1) ;
- Accessoirement l'amnistie des sanctions aux infractions prévues par la réglementation de l'appel public à l'épargne commises par ces sociétés dès lors qu'elles consentent à ce que leurs titres soient échangés sur le second marché de la DSX (V.2).

### **V.1 L'extension du champ d'application des avantages fiscaux octroyés aux entreprises cotées sur le marché boursier national**

Nous procéderons tout d'abord à une présentation du nouveau dispositif (I.1.1) avant de fournir des précisions complémentaires sur les sociétés qui en bénéficient (I.1.2).

#### ***V.1.1 Présentation du nouveau dispositif***

La loi de finances pour l'exercice 2009 introduit dans le code général des impôts, un article 109 bis qui dispose que :

*« Les sociétés qui sont réputées faire appel public à l'épargne conformément aux dispositions de l'acte uniforme OHADA relatif aux sociétés commerciales et au groupement d'intérêt économique et qui consentent à admettre et échanger tout ou partie de leurs titres de capital et de leurs titres de créance à la cote de la bourse des valeurs mobilières du Cameroun, bénéficient de l'application d'un*

*taux réduit d'impôt sur les sociétés de 30% pendant trois ans, à compter de la date d'admission des titres ».*

Pour mémoire, aux termes de l'article 81 de l'acte uniforme OHADA susvisé, sont réputées faire appel à l'épargne, outre les sociétés dont les titres sont inscrits à la bourse des valeurs du Cameroun et de tout Etat partie au traité de l'OHADA :

- les sociétés qui, pour offrir au public d'un Etat partie des titres de quelque nature que ce soit (titres de capital ou de créance notamment), ont recours soit à des établissements de crédit ou agents de change, soit à des procédés de publicité quelconque, soit au démarchage ;
- et les sociétés dont les titres sont diffusés au-delà d'un cercle de 100 personnes.

Les sociétés dont les titres sont cotés à la DSX bénéficient déjà du régime fiscal de faveur résultant des dispositions des articles 108 et 109 du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi de finances pour l'exercice 2008. Elles ne sont donc pas concernées par les dispositions du nouvel article 109 bis du code général des impôts.

En revanche, de notre point de vue, les avantages fiscaux prévus par ce nouvel article 109 bis (taux réduit d'impôt sur les sociétés de 30% pendant trois ans) devraient bénéficier aux sociétés de droit camerounais ou aux succursales de sociétés étrangères (soumises à l'impôt sur les sociétés au Cameroun) dont les titres sont inscrits à la BVMAC ou à la bourse régionale des valeurs mobilières (BRVM) d'Abidjan et qui consentiraient également à ce que leurs titres soient listés à la DSX et échangés sur le second marché des valeurs mobilières du Cameroun. En effet, de telles sociétés sont également réputées faire appel public à l'épargne au sens de l'acte uniforme OHADA relatif aux sociétés commerciales et au groupement d'intérêt économique et remplissent donc les conditions prévues à l'article 109 bis.

Toutefois, dans son esprit le nouvel article 109 bis du code général des impôts vise principalement les sociétés qui sont réputées faire appel public à l'épargne en application des

deux autres critères de l'appel public à l'épargne posés par l'article 81 de l'acte uniforme OHADA, à savoir :

- la sollicitation du public par l'intermédiaire d'un établissement de crédit ou d'un agent de change ou par procédés de publicité ou de démarchage, d'une part ;
- et la diffusion des titres au-delà d'un cercle de 100 personnes.

Si des sociétés qui, à la date de l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'exercice 2009 ou même postérieurement à l'entrée en vigueur de cette loi de finances, ont déjà effectué l'une ou l'autre de ces opérations, consentent à ce que leurs titres soient listés à la DSX en vue d'être échangés sur le second marché entre actionnaires et investisseurs potentiels, elles pourront bénéficier d'un taux réduit d'impôt sur les sociétés de 30% pendant trois ans à compter de la date d'inscription de leurs titres à la DSX, **sans qu'il soit besoin pour ces sociétés d'accéder à la DSX à travers le marché primaire, c'est-à-dire à travers une opération complexe d'émission de titres de capital ou de créances à l'attention du public.**

Pour mémoire, le marché primaire est généralement défini comme étant le marché sur lequel les entreprises (mais également les collectivités publiques ou l'Etat) peuvent, en contrepartie des valeurs mobilières, se procurer des capitaux sur du long, nécessaires à leur financement. Sur ce marché, les transactions s'effectuent entre l'émetteur et le public, les premiers fixant la nature des titres à émettre (actions ou obligations) ainsi que leurs caractéristiques (modalités de souscriptions, prix d'émission, prime de remboursement etc.). Le marché primaire se caractérise notamment par le fait que les transactions ne sont pas soumises à la loi de l'offre et de la demande, les émetteurs fixant eux-mêmes leur prix.

Une entreprise qui accède au marché boursier par voie d'augmentation de capital notamment intervient sur le marché primaire. C'est également le cas d'une entreprise qui intervient elle-même sur le marché boursier pour offrir ses titres dans le public par voie de cessions d'actions.

Sur le marché secondaire, en revanche, l'émetteur n'intervient pas. Le marché secondaire est généralement désigné comme étant celui de « l'occasion » (par opposition au marché primaire, désigné comme étant celui du « neuf »). Sur le secondaire sont effectués les échanges de titres cotés entre actionnaires de sociétés cotées et investisseurs potentiels.

**Il résulte de ce qui précède qu'une société faisant déjà appel public à l'épargne autrement qu'à travers le marché boursier et qui ne recherche pas nécessairement du financement à long terme sur le marché financier peut bénéficier des avantages du régime de faveur du secteur boursier, si elle consent à ce que ses titres soient échangés sur le marché secondaire, ce qui signifie qu'elle devrait préalablement procéder à l'admission de ces titres à la DSX dans les conditions prévues par les articles 85 et suivants du règlement de la DSX. L'admission des titres de telles sociétés qui, nous le rappelons, sollicitent déjà le public, permettra néanmoins d'assurer la liquidité de ces titres.**

Nous précisons néanmoins que pour l'efficacité de ce nouveau dispositif et, en particulier, pour faciliter l'accès des titres des sociétés concernées à la négociation sur le second marché de la DSX, il conviendrait que cette dernière prenne une instruction dérogeant d'une manière générale à l'application aux sociétés faisant déjà appel public à l'épargne autrement que par le biais de la DSX et désireuses de voir leurs titres admis au second marché, des dispositions de l'article 92 du règlement de la DSX. Cet article dispose que :

*« Sauf dérogation de DSX les instruments donnant accès au capital d'une collectivité émettrice ne peuvent être admis aux négociations que si les titres de capital auxquels ils se réfèrent sont eux-mêmes admis sur un marché réglementé ou sur un marché présentant les mêmes caractéristiques ».*

Ce texte semble indiquer implicitement qu'en principe, les demandes d'admission des instruments financiers à la négociation sur le marché secondaire de la DSX ne sont recevables que si ces instruments financiers ont préalablement été admis sur le marché primaire qui est le marché réglementé par excellence. Bien entendu, cette règle n'est pas impérative et la DSX peut consentir des dérogations pour certains instruments financiers.

Toutefois, pour éviter que les sociétés concernées ne soient obligées de faire accompagner chacune de leur demande d'admission d'une demande de dérogation, il conviendrait qu'une instruction de la DSX octroie une dérogation générale à l'ensemble de ces entreprises.

Les dispositions de l'article 109 bis nouveau comportent cependant une petite ambiguïté qu'il nous semble opportun de lever dans le cadre de la doctrine fiscale. En effet, cet article réserve le bénéfice des avantages qu'il prévoit aux sociétés « qui consentent à admettre ou à échanger tout ou partie de leurs titres de capital et leurs titres de créances à la cote de la bourse des valeurs mobilières du Cameroun ».

L'emploi de la conjonction de coordination « et » au cas particulier ne nous paraît pas très heureuse car elle suscite un certain nombre d'interrogations :

Cette conjonction de coordination donne, en effet, à penser qu'il faut, pour bénéficier des avantages prévus à l'article 109 bis, que non seulement des titres de capital soient admis à la cote de la bourse, mais également des titres de créances.

Dès lors, l'on peut notamment se demander si les sociétés faisant appel public à l'épargne qui ne consentiraient qu'à l'échange de titres de créance (obligations notamment) sur le marché secondaire, à l'exception des titres de capital, bénéficieraient-elles de cette mesure de faveur ? Il convient de préciser que d'après l'article 81 de l'acte uniforme OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique, une société est réputée faire appel public à l'épargne dès lors qu'elle sollicite le public par l'un des procédés prévus par cet article et ce, quelle que soit la nature des titres qu'elle propose au public. Comme nous le verrons au point 1.1.2 ci-après, cela signifie que les sociétés susceptibles d'être concernées par les dispositions du nouvel article 109 bis ne sont pas nécessairement celles qui ont diffusées des titres de capital dans le public mais peuvent être des sociétés qui ont sollicité le public pour un investissement dans des titres de créance. Il serait logique que ce soit ces titres qui soient admis à la négociation sur le marché boursier et non les titres de capital de ces sociétés.

### ***V.1.2 Précisions sur les sociétés bénéficiaires de ce nouveau dispositif***

Nous attirons votre attention sur l'interprétation qu'il conviendrait de donner aux dispositions légales concernant certaines sociétés faisant l'appel public à l'épargne au sens de l'article 81 de l'acte uniforme OHADA relatif aux sociétés commerciales et au groupement d'intérêt économique, en particulier :

- celles qui sont réputées faire publiquement appel à l'épargne en raison de ce qu'elles ont recours aux établissements crédits ou aux agents de change pour solliciter le public ;
- celles qui ont recours aux procédés de publicité ou de démarchage ;
- et celles, dont les titres sont diffusés au-delà d'un cercle de cent personnes.

➤ En ce qui concerne les sociétés qui ont recours aux établissements de crédits ou aux agents de change, la doctrine OHADA considère qu'il y a appel public à l'épargne au sens de l'article 81 de l'acte uniforme OHADA relatif aux sociétés commerciales et au groupement lorsque l'établissement de crédit est intervenu, à la demande de la société émettrice, comme intermédiaire entre la société et des investisseurs potentiels. A titre d'exemple, une société à la recherche de financements pour la restructuration de ses capitaux propres et qui solliciterait les services d'une banque pour l'aider à trouver un ou plusieurs investisseurs serait considérée comme faisant appel public à l'épargne au sens des dispositions de l'article 81 susvisées et pourrait, de ce fait, prétendre au bénéfice des avantages fiscaux du nouvel article 109 bis du code général des impôts, si elle consent à ce que tout ou partie de ses titres de capitaux ou de créances soient échangés sur le marché boursier camerounais.

La doctrine considère également qu'il y a appel public à l'épargne lorsqu'un établissement de crédit (banque) prend des participations dans le capital d'une société commerciale dans le but, non pas de conserver les actions ainsi acquises dans son portefeuille, mais de les placer ensuite dans le public.

Par ailleurs, compte tenu que l'article 81 vise toutes les formes de titres de société et pas uniquement les actions et les obligations, l'on doit considérer que le recours au service d'un établissement de crédit comme intermédiaire dans le cadre d'une opération de titrisation (transfert à des investisseurs des actifs tels que les créances en transformant ces créances en titres financiers émis sur le marché des capitaux) constitue un appel public à l'épargne.

Enfin, il convient de tenir compte des dispositions de l'article 83 de l'acte uniforme OHADA aux termes desquelles « l'offre de titres visés à l'article 81 s'entend du placement de titres dans le cadre soit d'une émission soit d'une cession ». La doctrine en déduit que si un actionnaire décide de céder ses titres dans le public en demandant à un intermédiaire (établissement de crédit ou agent de change) de procéder à leur reclassement, cette cession est constitutive d'appel public à l'épargne.

- Concernant le critère tiré de la diffusion des titres au-delà d'un cercle de 100 personnes, la doctrine OHADA considère que la notion de diffusion s'entend du simple nombre de propriétaires entre lesquels les titres sont répartis, **de sorte que toute société commerciale comportant plus de cent associés est considérée comme faisant appel public à l'épargne, même si elle n'est pas cotée en bourse ou si elle n'utilise aucun intermédiaire financier ou procédé médiatique pour le placement de ses titres.**
- Enfin, concernant le critère tiré du recours à des procédés de publicité ou au démarchage, la doctrine précise que la notion de publicité doit s'entendre largement et englobe notamment toute annonce diffusée dans la presse, en affiche dans les lieux publics ainsi que les communiqués diffusés dans les organes de presse. Toutefois, sont exclus de cette notion les publicités prescrites par les lois et règlement et notamment celles prescrites par l'acte uniforme OHADA relatif au droit des sociétés commerciales lui-même. En droit comparé, la jurisprudence de droit précise cependant que la teneur du message de publicité doit être le placement des titres de la société initiatrice de l'offre (Cour d'Appel de Paris, 15 février 1995 BISMUTH, jugé

qu'il n'y a pas appel public à l'épargne dès lors que la publicité invoquée « n'était porteuse que d'une offre d'adhésion à un réseau de franchise et non d'une proposition en vue (...) de la souscription de valeurs mobilières ».

Les sociétés qui ont effectué ou qui effectuent les opérations mentionnées ci-dessus devraient normalement bénéficier du taux réduit d'impôt sur les sociétés prévu à l'article 109 bis nouveau du code général des impôts si elles consentent à l'admission de leurs titres à la cote de la DSX. Nous précisons cependant que la doctrine fiscale ne s'est pas encore prononcée sur l'interprétation qu'il conviendrait de donner aux dispositions de l'article 81 de l'acte uniforme OHADA relatif aux sociétés commerciales et au groupement d'intérêt économique, pour les besoins de l'application des dispositions de l'article 109 bis du code général des impôts.

## **V.2 Les mesures d'amnistie prévues à l'article cinquième de la loi de finances pour l'exercice 2009**

L'article cinquième de la loi de finances pour l'exercice 2009 dispose que :

*« Les sanctions prévues à l'article 23 de la loi n°2003/008 du 10 juillet 2003 portant répression des infractions contenues dans certains actes uniformes OHADA ne sont pas applicables aux sociétés éligibles au régime fiscal du secteur boursier prévu aux articles 108 et suivants du code général des impôts ».*

L'article 23 auquel il est fait mention dans ce texte dispose, quant à lui, que :

*« (1) En application de l'article 905 de l'acte uniforme OHADA du 17 avril 1997 relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique, sont punis d'un emprisonnement de trois (3) mois à trois (3) ans et d'une amende de 100.000 francs, ou de l'une de ces deux peines seulement, les présidents, les administrateurs ou les directeurs généraux de sociétés qui ont émis des valeurs mobilières offertes au public :*

- sans qu'une notice soit insérée dans un journal habilité à recevoir les annonces légales préalablement à toute mesure de publicité ;
- sans que les prospectus et circulaires reproduisent les énonciations de la notice susmentionnée et contiennent la mention de l'insertion de cette notice au journal habilité à recevoir les annonces légales avec référence au numéro dans lequel elle a été publiée ;
- sans que les affiches et les annonces dans les journaux reproduisent les mêmes énonciations ou tout au moins, un extrait de ces énonciations avec référence à ladite notice, indications du numéro du journal habilité à recevoir les annonces légales dans lequel elle a été publiée ;
- sans que les affiches, les prospectus et les circulaires mentionnent la signature de la personne ou du représentant de la société dont l'offre émane et précisent si les valeurs offertes sont cotées ou non et, dans l'affirmative, à quelle bourse.

(2) Sont punies des mêmes peines que celles prévues à l'alinéa 1 ci-dessus, les personnes qui auront servi d'intermédiaires à l'occasion de la cession de valeurs mobilières sans qu'aient été respectées les prescriptions du présent article ».

Il résulte de ce texte qu'encourent des sanctions pénales (trois mois à trois ans d'emprisonnement et/ou une peine d'amende de 100 000 FCFA) les dirigeants (présidents directeurs généraux ou présidents de conseils d'administration, administrateurs ou directeurs généraux<sup>6</sup>) des sociétés qui sont réputées faire appel public à l'épargne pour les raisons décrites au point 1.1.2 ci-dessus et qui n'ont pas accompli certaines des formalités prescrites par les articles 89 et suivant de l'acte uniforme OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique, notamment l'insertion dans un journal d'annonces légales d'un document destiné à l'information du public (article 89 de l'acte uniforme).

C'est le cas en particulier :

- des dirigeants de sociétés anonymes comportant plus de 100 actionnaires et ceux qui ont eu recours à l'intermédiation d'un établissement de crédit ou d'un agent de change pour le placement de titres de quelque nature que ce soit, qui sont, de ce fait,

---

<sup>6</sup> L'article 23 ne vise que les dirigeants de sociétés anonymes. Le droit pénal étant d'interprétation stricte, l'on doit considérer que seuls ces derniers sont concernés par les sanctions pénales susvisées.

réputées faire appel public à l'épargne, dès lors que ces sociétés n'ont pas procédé à la publication d'un document d'information du public préalablement au dépassement du seuil de 100 actionnaires ou à l'appel public à l'épargne ;

- des dirigeants de sociétés anonymes qui ont fait appel public à l'épargne par des procédés de publicité tels qu'affiches et annonces dans les journaux et qui n'ont pas publié le document d'information du public susvisé ou dont les affiches et prospectus ne reproduisent pas les énonciations de ce document ou tout au moins un extrait de ces énonciations ;
- et des dirigeants des sociétés anonymes qui ont fait ou qui font appel public à travers les procédés de démarchage (prospectus et circulaires) sans que les prospectus et circulaires utilisés à cet effet ne reproduisent les énonciations du document d'information du public et ne contiennent la mention de l'insertion de ce document dans un journal habilité à recevoir des annonces légales.

La nouvelle loi de finances a pour effet, d'amnistier les dirigeants des sociétés concernés pour les infractions déjà commises dès lors que ces sociétés consentent à l'admission de leurs titres à la cote de la DSX et à ce qu'ils sont échangés sur le second marché.

Nous précisons que certaines de ces infractions à la réglementation de l'appel public à l'épargne sont des infractions continues, c'est-à-dire des infractions dont la consommation se réalise par un acte qui dure dans le temps (par exemple le fait d'avoir plus de cent actionnaires sans avoir souscrit aux obligations prévues par l'acte uniforme OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique en matière d'appel public à l'épargne). Pour les infractions de cette nature, la prescription de l'action ne court qu'à compter de la cessation de l'infraction.

## **VI- LES DISPOSITIONS FISCALES DES CODES SECTORIELS ET AUTRES TEXTES FISCAUX**

La loi de finances pour l'exercice 2009 introduit dans le code général des impôts un article 117 rédigé de la manière suivante :

*« Sont assimilées aux dispositions du code général des impôts, les dispositions fiscales contenues dans les codes miniers, gazier et pétrolier, ainsi que les dispositions fiscales relatives aux contrats de partenariat public-privé ».*

La circulaire précisant les modalités d'application des dispositions fiscales de cette loi de finances fixe, par ailleurs, les modalités d'application des dispositions fiscales contenues dans les textes particuliers susvisés et, spécialement, les conditions d'octroi des avantages relevant des impôts indirects qui y figurent.

Nous analyserons successivement :

- la portée des dispositions de l'article 117 du code général des impôts dans sa rédaction issue de la loi de finances pour l'exercice 2009 ;
- et la légalité des dispositions de la circulaire d'application de la loi de finances pour l'exercice 2009, concernant les conditions qui président au bénéfice des avantages afférents aux impôts indirects contenus dans le code minier, le code pétrolier, le code gazier et les textes régissant les contrats de partenariat public-privé.

## **VI.1 Sur la portée des dispositions de l'article 117 du code général des impôts**

D'après la circulaire d'application de la loi de finances pour l'exercice 2009, l'objectif de cette disposition est de faire du code général des impôts le référentiel unique en matière fiscale au Cameroun en y intégrant les dispositions éparses contenues dans les codes sectoriels et textes particuliers régissant les activités minières, pétrolières, les activités régies par le code gazier et les contrats de partenariat public-privé.

Toutefois, la portée pratique et juridique de cette disposition suscite un certain nombre d'interrogations, spécialement au regard de la technique de la codification.

En effet, du point de vue de la technique juridique, la codification consiste à regrouper des textes normatifs de nature diverses dans des recueils ou dans un texte concernant une matière donnée. Il s'agit, en réalité, de reprendre dans un seul et même texte ou recueil de textes, l'ensemble des règles de droit concernant une matière ou, pour les codifications les plus récentes, une activité donnée.

La codification poursuit généralement des buts multiples. Elle permet la structuration d'une matière juridique en repérant, au passage, les incohérences du système juridique. Mais elle a surtout pour but de rendre le droit plus lisible à ses destinataires : « *à la place du flot juridique produit au jour le jour et de manière forcément éparse, le citoyen va pouvoir trouver sous une présentation méthodique et raisonnée, toutes les règles auxquelles il doit se conformer, ou tous les droits qu'il peut revendiquer* »<sup>7</sup>.

Paradoxalement, l'article 117 introduit dans le code général des impôts par la loi de finances pour l'exercice 2009 ne permet pas d'atteindre ce deuxième objectif majeur de la codification, bien que ce soit, à la lecture de la circulaire d'application de cette loi de finances, le but qui était initialement recherché :

- Bien qu'étant assimilées aux dispositions du code général des impôts, les dispositions fiscales concernées n'ont pas été matériellement introduites dans ce code de sorte que le contribuable est toujours tenu de consulter le code minier, le code pétrolier, le code gazier ou les textes régissant les contrats de partenariat public-privé pour avoir la teneur des dispositions fiscales ainsi assimilées aux dispositions du CGI. En conséquence, l'article 117 nouveau ne présente aucun intérêt pratique pour lui. Il ne présente pas davantage de réel intérêt au plan juridique, s'agissant de dispositions de valeur législative. En effet, ces dispositions ont exactement la même valeur juridique, qu'elles demeurent contenues dans les textes législatifs qui les renfermaient initialement ou qu'elles soient « assimilées » aux dispositions du code général des impôts.

---

<sup>7</sup> Article sur la codification publié sur le site les info-stratèges (les-infostratèges .com) en novembre 2003

- Mais c'est spécialement la codification des règles juridiques régissant des activités stratégiques que l'article 117 semble mettre à mal. En effet, l'objectif poursuivi par le législateur en élaborant les codes sectoriels concernés (spécialement le code minier, le code gazier et le code pétrolier) et en leur attribuant le statut de « code », c'était de fournir aux investisseurs potentiels, dans toute la mesure du possible dans un seul et même texte, l'ensemble des règles juridiques, fiscales et sociales susceptibles de s'appliquer à leur activité pour que ces investisseurs puissent avoir la meilleure lisibilité possible concernant les droits dont ils bénéficient et des obligations mises à leur charge dans le cadre de l'exercice des activités concernées.

La tendance amorcée avec l'article 117 nouveau du code général des impôts indique que désormais les investisseurs n'auront plus, dans un seul texte juridique, une vision globale de l'ensemble de leurs droits et obligations mais devront avoir recours à plusieurs textes, un texte spécial pour les aspects autres que les aspects fiscaux et un texte de droit commun, le code général des impôts, pour les aspects fiscaux. En réalité, les textes régissant les activités concernées deviendront de moins en moins des codes, au sens propre du terme (encore que la codification des règles juridiques en leur sein n'était déjà pas suffisamment complète), mais de simples lois régissant certains aspects de l'activité concernée, des pans aussi importants du corpus juridique de ces activités, tels que la fiscalité, étant transférés dans d'autres textes.

## **VI.2 Sur la légalité des dispositions de la circulaire concernant le bénéfice des avantages relevant des impôts indirects contenus dans les dispositions fiscales particulières relatives au secteur minier, gazier et pétrolier et aux contrats de partenariat public-privé**

La circulaire prévoit que pour la mise en œuvre des dispositions fiscales susvisées, « *le bénéfice des avantages relevant des impôts indirects est subordonné, en sus de la justification d'un agrément, à la **présentation d'une attestation d'exonération délivrée exclusivement par le Directeur Général des Impôts ou le Ministre en charge des finances, sur requête introduite par le contribuable*** ».

Cette condition d'octroi des exonérations en matière d'impôts indirects n'est prévue, ni par le code pétrolier, ni par le code minier, ni par le code gazier, ni par la loi n°2008/009 du 16 juillet 2008 fixant le régime fiscal, financier et comptable applicable aux contrats de partenariat.

Cela signifie que sur ce point la circulaire d'application de la loi de finances pour l'exercice 2009 ne se contente pas d'interpréter (fixer le sens) des dispositions légales en vigueur, mais fixe des règles nouvelles qui modifient l'ordonnance juridique. Les dispositions de cette nature contenues dans une circulaire sont considérées par la jurisprudence comme ayant un caractère réglementaire, c'est-à-dire comme étant de même nature que celles qui sont contenues dans un arrêté ministériel (arrêt du Conseil d'Etat français du 29 janvier 1954, applicable au Cameroun).

**Or d'après les tribunaux, les dispositions réglementaires contenues dans les circulaires prises par le Directeur Général des Impôts sont, en principe, illégales pour défaut de compétence de leur auteur pour prendre des mesures de cette nature (arrêt du Conseil d'Etat du 29 janvier 1954 susvisé).**

**Il n'en va autrement que si le texte dont le Directeur Général des Impôts entend faire application (en l'occurrence la loi de finances) lui confère expressément le pouvoir de prendre de telles mesures, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.**

Au demeurant, ces mesures sont intervenues en matière fiscale et concernent les modalités d'octroi des exonérations fiscales et relèvent, d'après la constitution, du domaine de la loi. Elles sont, par ailleurs, incompatibles avec les dispositions législatives contenues dans certains des codes sectoriels concernés, notamment le code pétrolier. En effet, il ressort de l'article 99 du code pétrolier que l'exonération d'impôt indirect (TVA) bénéficie aux fournitures de biens et prestations de services qui figurent sur une liste établie par le Ministre chargé des finances, après avis du Ministre chargé des hydrocarbures, sans qu'il soit besoin pour les compagnies pétrolières bénéficiaires de cette exonération, de fournir une attestation individuelle d'exonération.

Les contribuables disposent d'un délai de deux mois à compter de la publication de la circulaire d'application de la loi de finances (c'est-à-dire à compter du 2 janvier 2009) pour en contester la légalité, en formant au préalable un recours hiérarchique devant le Ministre chargé des finances. En cas de rejet de ce recours, les contribuables pourront former un recours pour excès de pouvoir aux fins d'annulation de la circulaire devant la chambre administrative de la Cour Suprême.

## **VI- LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE ET LES DROITS D'ACCISES**

Les innovations apportées par la loi de finances 2009 en ce qui concerne la TVA et les droits d'accises portent sur l'extension des mesures d'exonération de la TVA et l'instauration d'une nouvelle détermination de la base d'imposition à la TVA des boissons alcooliques.

### **VI.1 Extension de l'exonération de la TVA aux commissions d'assurance vie et d'assurance maladie (Article 128 du CGI)**

La loi de finances pour 2009 étend le principe d'exonération de la TVA **aux commissions d'assurance vie et d'assurance maladie.**

Avant la loi de finances pour l'exercice 2009, en ce qui concerne les assurances, l'exonération de TVA ne concernait que les contrats d'assurance vie et d'assurance maladie.

La nouvelle loi de finances étend l'exonération de TVA aux commissions d'assurance vie et d'assurance maladie. Les commissions d'assurance étant définies par la circulaire précisant les modalités d'application de la loi de finances 2009 comme les rémunérations versées aux courtiers, agents et autres intermédiaires par les compagnies d'assurance en raison de la vente ou de la gestion des contrats d'assurance vie et d'assurance maladie qu'ils réalisent.

Cette nouvelle disposition permet de mettre un terme au problème de rémanence de la TVA sur les contrats d'assurance vie et d'assurance maladie que connaissait les assureurs vu que d'une part, les contrats d'assurance vie et d'assurance maladie qu'ils concluaient étaient exonérés de TVA alors que de l'autre côté les commissions supportées sur ces ventes de

contrats étaient assujetties à cette TVA qu'ils ne pouvaient pas récupérer et qui constituait donc une charge pour eux.

Il est prévu dans la circulaire que les dispositions susvisées entrent en vigueur dès le 1<sup>er</sup> janvier 2009. A cette date, les déclarations du mois de décembre n'ont pas encore été effectuées, il est donc possible de rectifier les déclarations de TVA s'agissant des commissions qui n'ont pas encore été facturées. Or, en ce qui concerne les commissions facturées avant l'adoption de la loi de finances 2009, en application de l'article 134 alinéa 2 du code des impôts, la TVA a été collectée et doit en principe être reversée, ce qui pourra apparaître paradoxale vu que la circulaire a précisé que les nouvelles dispositions prévoyant l'exonération entrent en vigueur dès le 1<sup>er</sup> janvier 2009.

Ces nouvelles dispositions visent-elles uniquement les commissions facturées à compter de cette date ou s'appliquent-elles aussi aux commissions facturées avant cette date mais devant être acquittées après cette date ? Quid de la règle de l'article 134 alinéa 2 susvisée ?

Il apparaît urgent que les services de l'administration fiscale donnent des précisions sur ces questions.

## **VI.2 Détermination de la base d'imposition à la TVA des boissons alcooliques**

La nouvelle loi de finances détermine les modalités de calcul de la base imposable à la TVA et au droit d'accises de certains produits.

En effet, à partir de l'entrée en vigueur de la nouvelle loi de finances, la valeur imposable des importations des boissons alcoolisées ci-après à la TVA et au droit d'accises **est la valeur imposable telle que définie par les articles 23 à 48 du code des douanes**. Il s'agit de :

- Vins de raisin de numéro de tarif 2204 ;
- Vermouths et autres vins de raisins frais de numéro de tarif 2205 ;
- Autres boissons fermentées (cidre, poiré, hydromel par exemple) de numéro de tarif 22060000.

- Eaux-de-vie, whiskies, rhum, gin et spiritueux de numéro de tarif 22082000, à l'exception de l'alcool éthylique non dénaturé de numéro de tarif 22099010.

Pour mémoire la valeur imposable définie aux articles 24 à 48 est la valeur en douane des marchandises importées qui est **la valeur des marchandises déterminée en vue de la perception de droits de douanes et taxes d'effet équivalent ad valorem. Elle se définit aussi comme la valeur transactionnelle, c'est-à-dire le prix effectivement payé ou à payer pour ces marchandises, lorsqu'elles sont vendues pour l'exportation à destination de l'Etat membre d'importation, après ajustement, conformément aux dispositions de l'article 27 du code des douanes.**

Les ajustements à effectuer consistent en l'incorporation dans le prix payé ou à payer, d'éléments obligatoires (commissions, frais de courtage hormis les commissions d'achats, coût des contenants traités à des fins douanières comme ne faisant qu'un avec la marchandise, coût de l'emballage comprenant aussi bien la main d'œuvre que les matériaux, les différents apports, notamment les éléments incorporés dans les marchandises importées et faisant partie du prix de la marchandise, les redevances et les droits de licence relatifs aux marchandises à évaluer que l'acheteur est tenu d'acquitter soit directement soit indirectement) et facultatifs (frais de transport des marchandises importées jusqu'au port ou au lieu d'importation, frais de chargement, de déchargement et de manutention connexes au transport des marchandises importées jusqu'au port ou lieu d'importation, coût de l'assurance).

## **VII- LA CONTRIBUTION DES LICENCES**

**Sur la contribution des licences : réaménagement de la catégorisation des boissons et modification du tarifaire de la contribution des licences**

L'innovation de la loi de finances 2009 sur ce point, réside dans la nouvelle catégorisation des vins et boissons, et la modification subséquente du tarifaire de la contribution des licences.

Avant le 1<sup>er</sup> janvier 2009, les articles 182 et suivants du code général des impôts distinguaient les boissons alcooliques, les vins, les boissons hygiéniques, et les autres boissons (différents types d'eaux et jus de fruits).

Avec l'entrée en vigueur de la nouvelle loi de finances, les vins entrent désormais dans la catégorie des boissons alcooliques, et les bières ne font plus partie de la catégorie des boissons hygiéniques.

Il en découle que la classification des boissons désormais soumise à la contribution des licences est la suivante :

- Les boissons hygiéniques (bière provenant de la fermentation d'un moût préparé à l'aide de malt, d'orge ou de riz, de houblon et d'eau, le cidre (boisson préparée avec du jus de pomme fermenté, le poiré (cidre faite avec des poires), résultant de la fermentation du jus de pomme et de poires fraîches et d'une manière générale, tous jus fermentés de fruits frais (citron, ananas, orange, calebasse, framboise, grenade, cerise, groseille, à l'exception du vin) ;
- Les eaux minérales, gazeuses, aromatisées ou non par extraits non alcoolisés, ainsi que les jus de fruits frais non fermentés ;
- Les boissons non alcooliques, notamment la bière à teneur d'alcool nulle, provenant d'un moût préparé à l'aide de malt, d'orge ou de riz, de houblon et d'eau ;
- Les boissons alcooliques (le vin et les boissons autres que celles mentionnées ci-dessus.

La circulaire interprétative de la loi de finances pour l'exercice 2009 indique à cet égard que seul le critère de la teneur en alcool est désormais retenu pour la classification des boissons.

Ceci implique des conséquences dans le calcul des droits de licences acquittés par les professionnels du secteur des boissons alcooliques et non alcooliques, selon la répartition suivante :

<i>Nature de l'activité</i>		<b>Activité assujettie à la patente</b>	<b>Activité soumise à l'impôt libératoire</b>
<b>Classe de licence</b>	<i>Elément de base</i>	<b>Contribution de la patente</b>	<b>Montant de l'impôt libératoire</b>
1 <sup>ère</sup> classe	Boissons alcooliques	6 fois la contribution de la patente	1,5 fois le montant de l'impôt
2 <sup>ème</sup> classe	Boissons non alcooliques	2 fois la contribution de la patente	0,5 fois le montant de l'impôt libératoire
	Vins et boissons hygiéniques	4 fois la contribution de la patente	1 fois le montant de l'impôt libératoire
3 <sup>ème</sup> classe	Boissons hygiéniques	2 fois la contribution de la patente	0,5 fois le montant de l'impôt libératoire

### **VIII- LA TAXE SPECIALE SUR LE REVENU (TSR art 225 du CGI)**

Il s'agit ici de l'une des innovations les plus importantes apportée par la nouvelle loi de finances quant à son impact, en raison de ce que :

- d'une part, le champ d'application de la TSR dite classique a été considérablement étendu ;

- et d'autre part, le champ d'application de la TSR pétrolière a été restreint ;

ces deux mesures visant de notre point de vue, à accroître les recettes fiscales vu que d'une part, l'on souhaite accroître le rendement de la TSR et de l'autre celui de l'IS, les contribuables ne pouvant plus bénéficier de la TSR pétrolière devant être assujetti à l'IS.

### **VIII.1- Sur l'extension du champ d'application de la TSR classique**

Jusqu'à la nouvelle loi de finances, la TSR était applicable au taux de 15 % sur les revenus servis aux personnes morales ou physiques domiciliées hors du Cameroun, par des entreprises ou établissements situés au Cameroun, l'Etat ou les collectivités territoriales décentralisées publiques au titre d'un certain nombre de prestations limitativement énumérées par ce texte vu que cette disposition ne contenait aucune mention du caractère non exhaustif de la liste des prestations visées.

Il apparaissait donc que par application du principe suivant lequel les dispositions fiscales doivent être interprétées de manière stricte, un certain nombre de prestations (en général des prestations portant sur des technologies nouvelles non prévues en 1979 au moment de l'introduction de la TSR) réalisées par des personnes étrangères générant des revenus qui leur étaient servis par des personnes domiciliées au Cameroun échappaient à toute imposition au titre de la TSR au motif qu'elles ne figuraient pas sur la liste exhaustive prévue à l'article 225 du CGI.

En pratique, on assistait à une certaine « mauvaise foi » des vérificateurs qui, faisant fi de l'absence de mention expresse de certaines prestations dans l'article 225 effectuaient des redressements du chef de la TSR en se fondant sur « l'esprit » de cette taxe et non à la lettre du texte, ce qui était très discutable du fait des principes applicables en matière fiscale.

Nous sommes certains que c'est dans le but de mettre un terme à toutes les discussions qui existaient sur l'applicabilité de la TSR à certaines prestations non expressément listées dans l'article 225 du CGI que la dernière loi de finances a étendu le champ d'application de cette taxe de manière à y assujettir toutes les prestations de services.

Ainsi, dorénavant, outre les prestations déjà soumises à la TSR jusqu'ici, cette taxe sera désormais applicable aux sommes versées à l'étranger par des entreprises domiciliées au Cameroun en rémunération :

- des prestations audiovisuelles à contenu numérique (définies par la circulaire comme étant les prestations ayant pour objet la transmission des signaux de radiodiffusion sonore ou de télévision, sous forme numérique, analogique ou par voie hertzienne, celles-ci visant notamment la transmission et la distribution d'images ou sons par satellite, fibre optique ou par tout autre procédé technologique) ;
- et d'une manière générale, des prestations de toute nature fournies ou utilisées au Cameroun.

La circulaire du 2 janvier 2009 indique que désormais du fait de cette dernière disposition qui assujettit à la TSR les prestations de toute nature, les prestations immatérielles et intellectuelles notamment **seront soumises à la TSR à condition que celles-ci soient fournies ou exploitées au Cameroun et que l'entreprise n'y ait pas un établissement stable**, étant par ailleurs précisé que la circulaire substitue le terme « exploité » à « utilisé » ce qui ne saurait être juridiquement admis vu que la circulaire doit se contenter d'interpréter la loi.

De notre point de vue, cette nouvelle disposition qui tend à assujettir les prestations de toute nature à la TSR dès lors qu'elles sont fournies ou utilisées au Cameroun est de nature à susciter de nombreuses discussions dès lors que ni la loi de finances, ni la circulaire n'apportent des précisions sur ce qu'il faut entendre par prestation de services fournies ou utilisées au Cameroun ;

A notre sens, les dispositions sur la TSR doivent être lues à la lumière de l'article 5 du CGI applicable en matière d'IS (la TSR étant un impôt sur le revenu dû par les prestataires non domiciliés au Cameroun) qui précise que les bénéfices passibles de l'IS au Cameroun sont

déterminés en tenant compte uniquement des bénéfices obtenus dans les entreprises exploitées ou sur des opérations réalisées au Cameroun.

Cet article pose le principe de territorialité applicable en matière d'impôt sur les sociétés et partant d'impôt sur le revenu applicable à toute personne morale.

Pour clarifier ce point, il faudrait que l'administration fiscale retienne par exemple la définition suivante tirée de la doctrine française (mémento fiscal) :

- Une prestation est considérée comme fournie au Cameroun si elle y est matériellement exécutée ;
- Une prestation est utilisée au Cameroun si le lieu d'utilisation effective de la prestation se situe au Cameroun (exemple : fourniture d'information d'ordre industriel, commercial ou scientifique ou d'études techniques dont les résultats sont effectivement utilisés au Cameroun, location d'un matériel ou autre bien meuble effectivement utilisé au Cameroun en raison de ce que le matériel ou le bien s'y trouve).

Signalons enfin que la circulaire d'interprétation de la loi de finances précise que la TSR n'est pas applicable si l'entreprise étrangère prestataire de service a un établissement stable au Cameroun.

Nous supposons que l'on doit en déduire que la TSR ne saurait être applicable notamment lorsqu'une société qui a une succursale au Cameroun adresse à cette dernière une note de débit au titre de prestations de toute nature fournies ou utilisées au Cameroun au profit de cette entité. Il faudrait que l'administration fiscale confirme cette interprétation.

Enfin, des précisions doivent être données sur les modalités d'entrée en vigueur de cette disposition. Quid des prestations exécutées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2009 sur la base de contrats ou accords signés avant cette date et indiquant la non application de la TSR sur la base des anciennes dispositions de l'art 225 et donnant lieu à facturation ou à paiement dès le 1<sup>er</sup> janvier 2009 ? La TSR va-t-elle être applicable ? La réponse à cette question devrait tenir

compte des risques de déséquilibre contractuel qu'une position sévère de l'administration fiscale pourrait engendrer parce que les contrats sont conclus sur la base de projections fiscales précises permettant de connaître à l'avance leur rentabilité.

### **VIII.2- Sur la restriction du champ d'application de la TSR pétrolière**

Probablement dans le but d'accroître les recettes fiscales en élargissant l'assiette de l'impôt sur les sociétés, la loi de finances pour l'exercice 2009 limite l'application de la TSR pétrolière aux seules rémunérations versées aux entreprises effectuant des travaux de forage, de recherche ou d'assistance pour le compte des compagnies pétrolières lorsque ces entreprises n'ont pas d'établissement stable au Cameroun, les entreprises disposant d'un établissement stable au Cameroun devant désormais acquitter l'impôt sur les sociétés et déposer une liasse fiscale.

Par le passé, la TSR pétrolière était applicable également aux entreprises exécutant les prestations visées ci-dessus disposant d'un établissement stable au Cameroun (succursales camerounaises de sociétés étrangères) à la condition que celles-ci renoncent à l'imposition à l'impôt sur les sociétés rendant obligatoire l'établissement et le dépôt d'une DSF. Ces entreprises avaient donc le choix lors de leur création entre la TSR pétrolière et l'IS.

Il résulte de la nouvelle loi de finances que toutes les entreprises remplissant les critères présentés ci-dessus qui disposent d'un établissement stable au Cameroun seront de droit soumises à l'IS.

Dans le but d'éviter toute confusion, **il est nécessaire que l'administration fiscale apporte des précisions sur la notion d'assistance** figurant depuis de nombreuses années dans l'article 225 du CGI dans laquelle on peut inclure diverses choses. Par exemple, une location de matériel au profit d'une compagnie pétrolière constitue-t-elle une assistance ? Quel taux de TSR sera par exemple applicable dans le cadre d'une assistance (de toute sorte) effectuée par une société française à une compagnie pétrolière, sachant que la convention fiscale franco-camerounaise ne vise pas la TSR pétrolière mais la TSR classique ? S'agira-t-il du taux de 7,5 % applicable à l'assistance technique française ou de celui de 15 % ?

Par ailleurs, une définition plus claire de la notion d'établissement stable en droit interne camerounais apparaît indispensable pour une application de cette nouvelle disposition afin d'éviter que des sociétés étrangères cessent de mettre en place des structures juridiques au Cameroun lorsqu'elles ont des contrats avec des compagnies pétrolières pour être assujettie à la TSR pétrolière. Pour ce faire, il faudra s'inspirer des dispositions de la circulaire 12/72 UDEAC commentant l'acte UDEAC sur l'IS et invoquant la notion de cycle commercial complet. La notion d'établissement stable n'implique pas forcément la mise en place d'une structure juridique au Cameroun et peut viser des sociétés non établies au Cameroun mais réalisant des opérations formant un cycle commercial complet dans cet Etat, d'où l'intérêt d'une clarification de cette notion par le fisc.

Du côté des compagnies pétrolières, une distinction claire devra être faite entre les sous-traitants ne disposant pas d'un établissement stable au Cameroun et effectuant des travaux de forage, de recherche ou d'assistance qui seront soumis à la TSR pétrolière et ceux qui disposent d'un établissement stable au Cameroun qui ne seront plus soumis à cette taxe. Une distinction sera également faite suivant la définition de la notion d'assistance donnée par l'administration fiscale entre la TSR classique et la TSR pétrolière.

Il faut espérer que le but recherché par l'administration fiscale qui est l'accroissement des recettes fiscales soit atteint par cette nouvelle disposition.

## **IX- LA TAXE SPECIAL SUR LES PRODUITS PETROLIERS (TSPP)**

Avant la loi de finances pour l'exercice 2009, la quote-part des recettes de la taxe spéciale sur les produits pétroliers affectée au profit de la redevance d'usage de la route était de 70 FCFA à prélever sur le litre de super et 45 FCFA sur le litre de gas-oil. Nous tenons à préciser ici que le montant affecté pour le gas-oil était de 45 FCFA et non de 60 FCFA comme semble l'indiquer la circulaire, car la loi de finances pour l'exercice 2008 n'a modifié que la quote-part afférente au super.

La nouvelle loi de finances porte la quote-part affectée à la redevance d'usage de la route de 70 FCFA à 75 FCFA pour le super et de 45 FCFA à 65 FCFA pour le gas-oil.

## **X- LA FISCALITE FORESTIERE**

Les innovations apportées par la loi de finances 2009 en matière de fiscalité forestière portent d'une part, sur l'institution de l'exonération de la taxe d'entrée usine pour les bois ayant fait l'objet de certaines transformations et d'autre part, sur la suppression du cautionnement bancaire destiné à garantissant le paiement de la RFA.

### **X.I Sur l'institution de l'exonération de la taxe d'entrée usine**

La loi de finances pour l'exercice 2009 instaure l'exonération de la taxe d'entrée usine pour les bois ayant fait l'objet d'une deuxième ou d'une troisième transformation telle que définie par la législation forestière en vigueur.

Pour mémoire, on entend par deuxième ou troisième transformation du bois, au sens de la législation forestière (voir références textuelles la loi 94/01 du 20 janvier 1994 portant régime des forêts, de la faune et de la pêche, ainsi que son décret d'application n°95/531 du 23 août 1995), les activités de modelage, de menuiserie et d'ébénisterie aboutissant à la fabrication de produits finis ou semi-finis.

Ceci étant, la direction générale des impôts, en liaison avec le Ministère des forêts, a établi un tableau d'orientation pour la qualification des trois étapes de transformation, étant précisé, d'après des indications qui nous ont données par la direction générale des impôts, que cette liste reste vraiment indicative. Il conviendra donc de régler les problèmes qui se poseront au cas par cas. De notre point de vue, afin d'éviter des divergences d'interprétation de ces dispositions, il conviendrait qu'un lobbying soit effectué par les membres de la filière bois, afin qu'un tableau définitif soit arrêté, en concertation avec le Ministère des finances et celui des forêts.

Pour mémoire, le tableau établi par la Direction Générale des Impôts est le suivant :

	<b>Activités</b>	<b>Outillage</b>	<b>Produits</b>
<b>1<sup>ère</sup> transformation</b>	<i>Equarrissage, débitage, déroulage, tranchage...</i>	<i>Scie de tête, scie à chaîne, scie mobile, scie de reprise, dérouleuse, ébouteuse...</i>	<i>Equarris, débités et sciages (lattes, chevrons, bastaing...), pacages, contreplaqués...</i>
<b>2<sup>ème</sup> transformation</b>	<i>Modelage.</i>	<i>Raboteuse, déligneuse, ébouteuse...</i>	<i>Eléments pour assemblage, produits finis ou semi-finis (utilisables peu ou prou en l'état)</i>
<b>3<sup>ème</sup> transformation</b>	<i>Menuiserie, ébénisterie...</i>	<i>Divers matériel de menuiserie</i>	<i>Produits finis (meubles, panneaux de particules...)</i>

## **X.2 Sur la suppression de la caution bancaire garantissant le paiement de la RFA**

En vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2000, le cautionnement bancaire en matière forestière avait été institué pour couvrir aussi bien les obligations fiscales et environnementales prescrites par les lois et règlements en vigueur que les obligations prévues dans les cahiers de charges et les plans d'aménagement des entreprises forestières. Les dépôts étaient constitués auprès d'une banque de premier ordre agréée par l'Autorité Monétaire.

L'innovation de la loi de finances pour 2009 sur ce point, consiste donc en l'exemption du paiement de cette caution pour les entreprises, qui remplissent les conditions suivantes :

- Etre à jour de ses obligations fiscales, ce qui devrait se traduire par un quitus délivré par le Directeur Général des Impôts ;
- Relever d'un centre de gestion spécialisée, en l'occurrence la Division des grandes entreprises (DGE), le Centre des Impôts des Moyennes Entreprises (CIME) ou le Programme de Sécurisation des Recettes Forestières (PSRF)

Il convient de noter que la circulaire interprétative de la loi de finances indique que les demandes d'obtention de quitus doivent être traitées dans les 48 heures du dépôt de la demande, et appelle de ce fait plusieurs remarques de notre part.

Tout d'abord, la circulaire sème la confusion, dans la mesure où elle laisse croire que les demandes de dépôts peuvent être déposées ailleurs qu'au secrétariat du directeur général des impôts (DGI), notamment auprès du centre des impôts dont relèverait l'entreprise concernée.

Ensuite, la circulaire ne donne aucune indication, sur la conduite à tenir ou les conséquences de l'absence de réponse du DGI, à l'expiration du délai de 48 heures. Il serait donc indiqué, que l'Administration fiscale apporte des précisions sur ce point.

## **XI- LES DROITS DE TIMBRE**

Les innovations de la loi de finances sur ce point, concernent les droits de timbres :

- sur les certificats d'immatriculation ;
- sur la publicité ;
- et automobile.

## **XI.1 Sur le droit de timbre sur les certificats d'immatriculation : ajustement des dispositions du CGI avec la loi de finances pour 2005**

La nouvelle loi de finances précise que le tarif du timbre sur les certificats d'immatriculation des appareils soumis à la taxe sur les jeux de hasard est de 1000 FCFA.

Il ne s'agit pas d'une innovation de la loi de finances, mais d'un ajustement, car cette disposition vise uniquement à harmoniser les dispositions de l'article 557 du CGI en vigueur au 31 décembre 2008, avec les dispositions de la loi de finances pour 2005, qui faisait passer le montant du timbre, de 500 à 1000 FCFA.

## **XI.2 Sur le droit de timbre sur la publicité : élargissement des supports ouvrant droit à la perception du timbre sur la publicité**

L'innovation apportée par la loi de finances a consisté en **l'élargissement du champ d'application du timbre de publicité aux supports matériel ou immatériel** et en **des précisions sur la publicité des boissons alcooliques**.

Sont assujettis désormais au droit de timbre sur la publicité, les supports matériels (panneau, affiche, prospectus, banderoles, calendriers, murs, véhicules, gadgets) ou immatériels (images télévisées, messages radio, bande vidéo, sms, internet, photo-projections, message électronique).

La circulaire interprétative de la loi de finances précise que lorsque la diffusion se fait par Internet ou par fibre optique, les droits de timbre sur la publicité sont perçus par les régies publicitaires ou, le cas échéant par le fournisseur d'accès ou le diffuseur.

En ce qui concerne le taux du droit de timbre sur la publicité des boissons alcooliques, il ne s'agit pas d'une innovation, mais plutôt d'une précision permettant de prendre en considération les boissons alcooliques telles qu'elles sont désormais définies à l'article 182 du CGI.

Il convient donc de noter que contrairement à ce qu'indique la circulaire, le droit de timbre sur la publicité des tabacs et boissons alcooliques n'était pas fixé à 2% avant la loi de finances 2009, mais plutôt à 10%, il n'y a donc pas eu de variation de taux.

### **XI.3 Sur le droit de timbre automobile : précisions sur le délai d'acquittement dudit timbre**

Avant la loi finances 2009, le droit de timbre automobile était exigible au premier jour de la période d'imposition, de la mise en circulation au Cameroun ou de la cessation d'une exonération.

Avec l'adoption de la loi de finances 2009, le droit de timbre est désormais acquitté :

- dans le mois qui suit le début de l'année fiscale pour le renouvellement ;
- au moment de la mise en circulation pour les véhicules nouvellement mis en circulation ;
- à la fin de la période d'exonération pour les véhicules acquis sous le régime d'admission temporaire.

La circulaire interprétative de la loi de finances précise ainsi que la date limite de paiement du timbre automobile est fixée au 31 janvier de chaque année en ce qui concerne le renouvellement du timbre, les pénalités devenant applicables à compter du 1<sup>er</sup> février de l'exercice fiscal, pour toute carence constatée.

S'agissant du cas de la première mise en circulation, le droit de timbre est exigible immédiatement au moment de la mise en circulation de la manière suivante :

- lors du franchissement du cordon douanier pour les véhicules importés ;
- lors de la première utilisation pour les véhicules acquis localement.

S'agissant des véhicules acquis sous admission temporaire, le droit de timbre est exigible à la fin de la période d'exonération et les pénalités sont dues un mois après la fin de la période d'exonération.

Le non respect des délais ainsi fixés entraîne le paiement d'un droit en sus à titre de pénalités sans préjudice d'autres sanctions, en application des dispositions de l'article 601 du code général des impôts.

Pour mémoire, l'article 601 du CGI dispose que la non présentation de la vignette automobile dûment constatée constitue une contravention de deuxième classe et est punie par l'article 362 b du code pénal. Le défaut de paiement de la vignette par contre, constitue une contravention de 3<sup>e</sup> classe prévue et réprimée par l'article 362 C du code pénal.

## **XII- LA TAXE FONCIERE**

La loi de finances pour 2009 apporte des précisions sur les personnes redevables de la taxe foncière lorsqu'un immeuble est loué soit par :

- bail emphytéotique ;
- bail à construction ;
- bail à réhabilitation,

ou lorsque cet immeuble a fait l'objet d'une autorisation d'occupation temporaire.

Il est précisé par la loi de finances que dans de telles hypothèses, la taxe foncière est établie au nom de l'emphytéote, du preneur du bail à construction ou à réhabilitation ou le titulaire de l'autorisation d'occupation.

La circulaire interprétative de la loi de finances précise que la taxe foncière acquittée à ce titre, vient en déduction du bénéfice imposable du redevable.

Il convient de noter sur ce point, que les techniques contractuelles de bail à construction et de bail à réhabilitation, dont les définitions sont données par la circulaire interprétative de la loi de finances, sont effectivement utilisées en pratique, soit dans le cadre de la construction de locaux à usage commercial ou industriel, soit même dans le cadre de projets de construction d'immeubles à usage d'habitation, mais la législation camerounaise ne prévoit pas le mécanisme du bail à construction ou à réhabilitation comme tel est le cas en France notamment.

Seul le bail emphytéotique est réglementé au Cameroun, notamment par la loi du 25 juin 1902 relative au bail emphytéotique.

### **XIII- LE LIVRE DES PROCEDURES FISCALES**

Les modifications issues de la loi de finances pour 2009 portent sur :

- La réduction du délai de réponse du contribuable suite à un contrôle sur pièces ;
- La consécration du droit de réparation par le contribuable des erreurs commises dans les déclarations souscrites ;
- La détermination du délai d'envoi des notifications suite à un contrôle sur place
- Les clarifications des modalités de mise en œuvre des sanctions pour soustraction ou opposition au droit de communication ;
- Le durcissement des sanctions applicables dans le cas d'une taxation d'office ;

#### **XIII.1- Sur la réduction du délai de réponse du contribuable à la notification de redressement suite à un contrôle sur pièces**

Lors de l'introduction des vérifications partielles dans le CGI, il avait été ouvert au contribuable vérifié un délai de réponse de 15 jours après réception de la notification adressée par l'inspecteur vérificateur à l'issue de la période de contrôle. Ce délai de réponse de 15 jours a été également prévu dans le cadre de la loi de finances pour l'exercice 2007 qui a introduit les contrôles ponctuels.

Avant la loi de finances pour 2009, il apparaissait une certaine incohérence dans les textes vu que d'un côté on avait un délai de réponse de 15 jours laissé aux contribuables pour les réponses aux notifications de vérifications partielles et contrôles ponctuels qui sont des contrôles de comptabilité nécessitant que le contribuable fasse parfois de véritables analyses de sa comptabilité pour y répondre et le délai de 30 jours accordé aux contribuables pour leurs réponses aux contrôles sur pièces qui constituent de simples contrôles de cohérence.

Avec la modification de l'article L25 du livre de procédures fiscales par la nouvelle loi de finances, le contribuable dispose à présent d'un délai réduit de 15 jours ouvrables, dès la réception de la première notification de redressement de contrôle sur pièces motivée et chiffrée, pour faire parvenir sa réponse.

Le délai de réponse accordée au contribuable est réduit, d'après la circulaire précisant les modalités d'application de la loi, dans un souci de conformité à l'esprit du contrôle sur pièces qui n'est qu'un contrôle de cohérence des déclarations souscrites par les contribuables et qui ne devrait pas aboutir à une vérification de comptabilité.

A notre avis, pour continuer à répondre à cette préoccupation, le législateur fiscal devrait également prévoir un délai de réponse court de l'administration fiscale pour réagir à la réponse du contribuable de telle sorte que la phase contradictoire de la procédure de contrôle sur pièces ait une durée brève.

Pour nous résumer, en l'état actuel des choses, la procédure applicable en phase contradictoire dans le cadre d'un contrôle sur pièces est la suivante :

- Notification de redressement de contrôle sur pièces ;
- Réponse du contribuable (15 jours au plus tard après notification) ;
- Réponse de l'administration aux observations du contribuable par une notification définitive (aucun délai prévu).

### **XIII.2- La consécration du droit de réparation par le contribuable des erreurs commises dans les déclarations souscrites**

La loi de finances 2009 a apporté une modification importante en ce qui concerne la réparation des omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette de l'impôt, des inexactitudes, insuffisances ou erreurs d'imposition.

En effet, antérieurement réservé exclusivement à l'administration fiscale, le droit de réparation des omissions totales ou partielles constatées sur les bases de calcul de l'impôt, des insuffisances et inexactitudes ou des erreurs d'imposition (droit de reprise) est à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009, également octroyé au contribuable dans un délai de quatre ans après l'exigibilité de l'impôt ou de la taxe.

Deux hypothèses pourront se présenter :

- la réparation est effectuée spontanément par le contribuable avant l'envoi d'un avis de vérification ou d'une notification de redressement dans le cas d'un contrôle sur pièces, et dans ce cas, le contribuable n'encourt aucune pénalités ;
- la réparation est effectuée de manière spontanée par le contribuable après l'envoi d'un avis de vérification ou d'une notification de redressements suite à un contrôle sur pièces et dans ce cas, le contribuable ne bénéficie d'aucune faveur et se verra appliquer toutes les pénalités prévues par le droit commun.

Cette nouvelle mesure doit être saluée en raison de ce qu'elle consacre dans le code des impôts une pratique qui avait déjà court et qui était en réalité laissée à l'appréciation de l'administration fiscale qui pouvait accepter ou non des DSF ou autres déclarations rectificatives et réclamer ou non des pénalités de retard dans ces circonstances.

L'on doit cependant s'interroger sur le point de savoir s'il est possible pour un contribuable qui a reçu de l'administration fiscale une simple demande d'éclaircissements et de justifications au sens de l'article L22 du CGI de bénéficier du droit de reprise prévue par

l'article L 34 alinéa 2 nouveau sans que ne lui soient appliquées des pénalités. Une réponse de l'administration sur ce point est souhaitable.

### **XIII.3- La détermination du délai d'envoi des notifications suite à un contrôle sur place (art L38 du CGI)**

Jusqu'à la loi de finances pour 2009, l'article L38 du CGI se limitait à indiquer que la fin de la procédure de contrôle sur place est matérialisée par l'envoi soit d'une notification de redressements, soit d'un avis d'absence de notification sans qu'aucune précision ne soit donnée sur le délai d'envoi de ces notifications.

Il était alors possible que l'on assiste à de véritables dérapages de la part de certains vérificateurs qui pouvaient ainsi aisément adresser des notifications aux contribuables plusieurs mois après la fin des opérations de contrôles sur place allongeant ainsi les procédures de contrôles fiscaux.

Dans le souci d'améliorer les procédures de contrôle fiscal et partant le rendement de l'impôt, la nouvelle loi de finances corrige la carence qui existait dans l'ancien dispositif et précise que **la notification de redressement ou d'absence de redressement qui doit être adressée au contribuable à la fin des opérations de contrôle sur place, doit l'être dans un délai de un mois à compter de la fin des opérations de contrôle sur place, sous peine de nullité.**

L'on aurait pu se demander quel est l'événement qui matérialise la fin des opérations de contrôle sur place et comment disposer de la preuve de la survenance de cet événement. Pour éviter ces questions, **la circulaire du 2 janvier 2009 qui interprète cette loi de finances précise que la fin des opérations de contrôle sur place se matérialise entre autres par un procès verbal de fin de contrôle sur place dont le modèle est fourni par l'administration fiscale dont le modèle est fourni par l'administration** et que nous joignons en annexe de ce commentaire et qui devra soit être signé par le contribuable ou son conseil et par les agents de l'administration qui ont effectué la vérification sur place, soit faire ressortir le refus de signature de l'une des parties.

Il convient par ailleurs de souligner le fait que **le nouvel article L38 sanctionne de nullité le non respect par les inspecteurs du délai de un mois qu'il prévoit.**

La circulaire prévoit cependant que cette nullité est une nullité relative puisque la période contrôlée en cause dont la notification est arrivée hors délai, peut faire l'objet d'une nouvelle programmation à contrôle si l'on se trouve encore dans le délai de reprise.

Du côté du contribuable, cette nullité qui signifie que l'on doit considérer qu'aucune vérification n'a eu lieu, permet au contribuable de pouvoir bénéficier à nouveau des avantages du nouvel article L 34 et de faire valoir son droit de reprise en réparant les erreurs et omissions commises par le biais d'une déclaration rectificative.

Par ailleurs, bien que la loi de finances ne le prévoie pas, la circulaire qui est sur ce point réglementaire, mais qui peut être invoquée par les contribuables en tant que acte de doctrine fiscale administrative puisqu'elle est signée par le Directeur Général des Impôts, mentionne qu'après la réponse du contribuable suite à la notification provisoire de redressement dans le cadre du contrôle sur place, l'administration dispose d'un délai d'un mois pour répondre au contribuable. Ce délai n'est cependant pas fixé sous peine de sanction et l'on ne peut pas déterminer exactement à la lecture de cette disposition, les droits accordés au contribuable lorsque ce délai n'est pas respecté. Peut-il exceptionnellement (en dehors du délai légal de 2 mois) invoquer une décision implicite de rejet et saisir le supérieur hiérarchique de l'inspecteur qui aurait dû notifier ? A cette phase de la procédure, toute contestation nouvelle du contribuable doit être faite dans le cadre d'une procédure contentieuse qui commence en principe par un AMR ou une notification définitive. Doit-on considérer que le délai de trois mois dont dispose le contribuable pour saisir le chef de la structure de gestion (art L116) court à compter de l'absence de réponse dans le délai d'un mois ?

En conclusion, en matière de contrôle sur place, la procédure avant contentieux est la suivante :

- Avis de passage (au moins 8 jours avant le début du contrôle)
- Contrôle sur place (durée maximale de trois mois sauf exceptions)
- Procès verbal de fin de contrôle
- Notification de redressement ou d'absence de redressement (30 jours au plus tard après le PV) ;
- Si notification de redressement, réponse du contribuable (30 jours au plus tard après notification)
- Notification définitive de redressement (30 jours au plus tard après réponse du contribuable).

#### **XIII.4- Les clarifications des modalités de mise en œuvre des sanctions pour soustraction ou opposition au droit de communication (art L44)**

Le droit de communication permet à l'administration de recueillir auprès d'un certain nombre de personnes (personnes physiques ou morales versant des salaires, honoraires, droits d'auteur, encaissant, gérant, toutes les administrations publiques, toutes les personnes ayant la qualité de commerçant, industriel etc ....) communication de documents qu'ils détiennent afin d'effectuer le contrôle des déclarations souscrites par les contribuables (recoupements d'informations).

Ce droit qui lui est accordé est prévu aux articles L43 à L46 du livre de procédures fiscales.

L'on a constaté que le législateur renforce de plus en plus ce droit au gré des différentes lois de finances.

Ainsi par le passé, il était prévu une sanction pour tout contribuable qui se serait soustrait ou opposé à l'exercice du droit de communication (sanction de l'article L104) sans que les modalités de mise en œuvre de cette sanction ne soient définies par la loi.

C'est aujourd'hui chose faite vu que l'article L44 modifié par la loi de finances 2009 précise que le contribuable dispose d'un délai de 15 jours à compter de la réception de l'avis de passage, le cachet de la poste ou le bordereau de décharge en cas de remise en mains

propres en faisant foi pour communiquer les informations qui lui sont demandées. Le défaut de réponse dans le délai prévu entraîne une mise en demeure valant commandement de communiquer. Dès la réception de la mise en demeure, le contribuable dispose alors d'un délai de huit jours pour s'exécuter. Le défaut d'exécution après mise en demeure entraîne l'application des sanctions prévues à l'article L104 du livre des procédures fiscales, à savoir :

- une amende forfaitaire pouvant aller jusqu'à cinq millions (5 000 000) de francs appliquée à toute personne ayant communiqué de fausses informations ou ayant tenté de se soustraire ou de s'opposer au droit de communication ou à l'avis à tiers détenteur ;
- une astreinte de cent mille (100 000) francs par jour de retard, au-delà des délais indiqués sur la demande, à toute tentative de différer l'exécution du droit de communication. La même astreinte, calculée à partir de la date de la réception de l'avis à tiers détenteur, est appliquée en cas de manoeuvres dilatoires ayant pour but de s'opposer à l'exécution de ce dernier.

La loi de finances par cette nouvelle disposition met en place un véritable dispositif coercitif permettant le respect par le contribuable du droit de communication dont dispose l'administration fiscale. Toutefois ni la loi, ni la circulaire ne précisent si les dispositions du dernier paragraphe de l'article L44 sur l'obligation faite aux tribunaux d'informer le DGI de fraudes dont ils auraient connaissance lors des procès est supprimée, car il n'est pas indiqué dans la loi comme c'est le cas pour d'autres articles « *le reste sans changement* ».

### **XIII.5- Sur le renforcement des pénalités consécutives à une taxation d'office (art L142)**

Avant l'adoption de la loi de finances pour l'exercice 2009, l'interdiction d'accorder des remises ou modérations mentionnée à l'article L142 du livre de procédures fiscales était limitée aux impôts sur le chiffre d'affaires et aux autres impôts collectés auprès des tiers pour le compte du Trésor.

Dorénavant, probablement dans le but de dissuader les contribuables d'adopter des comportements pouvant entraîner une taxation d'office à leur encontre (absence de comptabilité ou comptabilité non probante, absence de déclarations etc..), **il a été inséré dans l'article L142 précité, l'interdiction d'accorder des remises ou modérations de pénalités à la suite d'une taxation d'office.**

Ainsi, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009, tout contribuable qui a fait l'objet d'une taxation d'office ne peut bénéficier d'une remise ou modération de pénalités ou d'une transaction.

Cependant, cette disposition nous pousse à nous interroger sur le cas des taxations d'office intervenues avant l'adoption de la loi de finances alors que la procédure contentieuse est encore en cours. Va-t-on faire application des dispositions nouvelles de la loi de finances ou pourra-t-on transiger comme par le passé pour les pénalités ?

#### **XIV- LES AUTRES DISPOSITIONS FISCALES ET FINANCIERES**

L'innovation de la loi de finances 2009 sur ce point, se caractérise essentiellement par l'institution d'une vignette de lutte contre la fraude, la contrebande et la contrefaçon sur certains produits locaux ou importés, et la suppression concomitante de la vignette sur les tabac manufacturés instituée par la loi de finances pour 1997/1998

La loi de finances pour 2009 institue une vignette de lutte contre la fraude, la contrebande et la contrefaçon sur certains produits locaux ou importés, dont la liste devra être arrêtée conjointement par les Ministres des Finances et du Commerce.

Il est précisé que les modalités de mise en œuvre de cette vignette seront également précisées par voie réglementaire. Dans le même temps, la vignette sur les tabacs manufacturés importés ou produits localement, instituée par la loi de finances pour 1997/1998, est supprimée.

D'après la circulaire interprétative, il s'agit d'une simple mesure de sécurisation des recettes fiscales et de facilitation du contrôle, et non d'un impôt nouveau. Bien entendu, nous ne

partageons pas cet avis, dans la mesure où cette vignette aura un coût pour les contribuables.

Pour le moment, l'on notera qu'en l'absence des textes réglementaires fixant les modalités de mise en œuvre de cette vignette, les dispositions concernées de la loi de finances 2009 doivent être considérées comme n'étant pas encore entrées en vigueur. Ceci se justifie par le fait que d'après la jurisprudence, lorsque l'application des dispositions d'une loi est subordonnée à l'entrée en vigueur de mesures d'application, les dispositions concernées ne deviennent obligatoires qu'à compter de la publication des mesures d'application annoncées (Cour de cassation française, chambre civile, 16 décembre 1942, arrêt applicable en République du Cameroun).

Ceci étant, aussi longtemps que les textes particuliers annoncés à l'article quatrième du chapitre quatrième de la loi de finances 2009 n'auront pas été adoptés, les dispositions de cet article devront être considérées comme n'étant pas encore entrées en vigueur. Dans ce cas, il convient d'après la jurisprudence, de faire application de la législation en vigueur avant l'adoption de la loi de finances précitée (Conseil d'Etat français, 6 janvier 1956, arrêt applicable en République du Cameroun). Au cas particulier, seules les dispositions de la loi de finances pour 1997/1998 afférentes à la vignette sur les tabacs et les textes d'application subséquents, continueront à être applicables.