



JURITAX CONSEIL

COMMENTAIRE DE LA LOI DE FINANCES POUR L'EXERCICE 2018 DU CABINET JURITAX CONSEIL

A l'examen de la Loi de Finances pour l'exercice 2018, nous notons qu'elle s'inscrit parfaitement dans le contexte économique actuel caractérisé par l'application des Accords de Partenariat Economique qui entraînent une baisse des recettes douanières et les contraintes liées au recours au Fonds Monétaire International qui impliquent une réduction de la dépense publique.

C'est pour ces raisons que cette Loi consacre plusieurs mesures tant en matière douanière que fiscale visant à l'élargissement de l'assiette fiscale dans le but d'accroître les recettes douanières et fiscales.

En marge de celles-ci, l'on relève des mesures de rationalisation de certains impôts, renforcement de la sécurisation des recettes fiscales et des procédures fiscales.

Plus concrètement, les innovations de la LF 2018 sont relatives à :

I- EN MATIERE DOUANIERE

- Elargissement de l'assiette fiscale et de l'optimisation de la mobilisation des recettes douanières ;
- Rationalisation et la maîtrise des régimes fiscaux incitatifs ;
- Amélioration du climat social et des affaires ;
- Renforcement du dispositif de lutte contre la fraude commerciale et douanière.

II- EN MATIERE FISCALE

- Consécration de la non déductibilité fiscale des pertes consécutives à des détournements ou une négligence des dirigeants ;
- Obligation de transmission automatique de la documentation relative aux prix de transfert par les grandes entreprises ;
- Renforcement du dispositif de lutte contre les paradis fiscaux ;
- Consécration de l'option entre le régime des acomptes d'IR sur le chiffre d'affaires et le système de la marge ;
- Clarification de la notion de profession libérale ;
- Ajustement des modalités de perception des impôts et taxes sur les dépenses effectuées sur le budget ;
- Encadrement des modalités de collecte des impôts et taxes sur la dépense publique ;
- Consécration de l'exonération de TVA sur les intérêts rémunérant les prêts accordés par les EMF de première catégorie et exemption de la formalité d'enregistrement ;



- Consécration de l'option pour l'assujettissement à la TVA ;
- Instauration d'un droit d'accises spécifique sur les jeux de hasard et de divertissement non visé à l'article 206 du CGI ;
- Application du taux réduit du droit d'accises sur tous les vins produits localement sans considération du niveau de vinification effectué au Cameroun ;
- Extension du champ des droits d'accises spécifiques à tous les emballages non retournables ;
- Régularisation de la TVA sur les opérations consécutives à un détournement ou à une fraude ;
- Mise en place d'une nouvelle procédure de remboursement des crédits de TVA en fonction des groupes de risques des entreprises ;
- Suppression des centimes additionnels communaux (CAC) grevant la taxe sur les jeux de hasard et de divertissement ;
- Soumission à la taxe spéciale sur le revenu (TSR) au taux réduit de 5% des rémunérations versées à l'étranger pour la fourniture de l'accès aux prestations audiovisuelle à contenu numérique ;
- Application du taux réduit de TSR aux opérations pétrolières de recherche et de développement ;
- Consécration de la compétence exclusive du Code minier en matière de fixation des taux des droits, taxes et redevances minières ;
- Substitution du quitus fiscal nécessaire d'une part, pour l'exportation des produits forestiers et miniers, et d'autre part pour le renouvellement ou le transfert d'un titre minier, par l'attestation de non-redevance ;
- Clarification des modalités d'exportation des produits forestiers ;
- Harmonisation du régime d'enregistrement des commandes publiques ;
- Clarification sur les modalités d'apposition du timbre sur les documents soumis au droit de timbre ;
- Prorogation du délai d'acquittement de la taxe foncière et instauration d'une modalité supplémentaire d'acquittement ;
- Suppression de l'exonération des engins spéciaux immatriculés « CE » du droit de timbre sur les automobiles ;
- Relèvement du tarif du droit de timbre d'aéroport sur les vols internationaux ;
- Réaménagement des conditions d'inscription au fichier des contribuables actifs et consécration de l'exigence de l'appartenance à ce fichier pour accomplir les opérations en douane ;
- Allègement des procédures de paiement des impôts ;
- Consécration du principe du contrôle conjoint impôt – douane ;



- Rationalisation de la production des pièces justificatives lors de la phase juridictionnelle des contrôles fiscaux ;
- Réaménagement des modalités d'exercice du droit de communication ;
- Institution d'un droit de visite de l'administration fiscale ;
- Clarification des modalités de mise en œuvre de procédure d'avis à tiers détenteur ;
- Extension du champ de la contrainte extérieure au Receveur des douanes et consécration de la rétention des marchandises importées par le contribuable comme mesure de recouvrement forcé ;
- Extension de l'exigence de l'attestation de non redevance (ANR) comme condition de transferts des fonds à l'étranger par les contribuables professionnels ;
- Renforcement des sanctions découlant de la mise en œuvre d'une taxation d'office ;
- Durcissement des sanctions découlant du non respect de certaines obligations fiscales ;
- Précision sur le terme des effets du sursis de paiement ;
- Alignement des procédures fiscales aux règles de compétence territoriale des tribunaux administratifs prévues par la loi n°2006/022 du 29 décembre 2006 fixant organisation et fonctionnement desdits tribunaux ;
- Encadrement des poursuites en recouvrement pendant la phase transactionnelle ;
- Aménagement des procédures de saisine du tribunal administratif ;
- Réduction du tarif du droit de timbre communal.

I- INNOVATIONS RELATIVES AUX DROITS DE DOUANES

Les mesures nouvelles douanières contenues dans la Loi de Finances 2018 peuvent être regroupées en quatre centres d'intérêts:

- Elargissement de l'assiette fiscale et de l'optimisation de la mobilisation des recettes douanières ;
- Rationalisation et la maîtrise des régimes fiscaux incitatifs ;
- Amélioration du climat social et des affaires ;
- Renforcement du dispositif de lutte contre la fraude commerciale et douanière.

I-1. Les mesures d'élargissement de l'assiette fiscale

- la soumission de tous les produits de rente exportés sans la moindre transformation au droit de sortie au taux général du droit de sortie au taux de 2%. Selon les explications reçues de l'administration des douanes, la transformation est considérée comme une ouvraison sur le produit qui lui donne de la valeur ajoutée et change sa



nature de sorte à ce que l'on puisse le déclasser et lui donner éventuellement une autre position tarifaire. En d'autres termes, les actions de tri, dépoussiérage, nettoyage et reconditionnement ne constituent pas des actes de transformation ;

- la soumission de certains produits spécifiques ci-après au droit de sortie au taux de 5 % : gomme arabique, riz, huile de palme, piment, noix de cola, mil, sorgho, poivre, le légume appelé "Gnetum Africanum (Eru/Okock);
- le réajustement du taux de prélèvement sur les bois exportés en grumes de 20 à 30 % ;
- l'institution du principe de la récupération préalable de la totalité ou de la fraction des droits et taxes de douane lors de la réexportation ou de la réexpédition des marchandises qui ont bénéficié à l'importation d'une mesure spéciale d'exonération totale, partielle ou de suspension des droits et taxes de douane ;
- l'institution du droit d'accises au taux général de 25% sur les armes, leurs parties et les munitions du chapitre 93 importées par des personnes autres que de droit public ;
- l'institution d'une contribution à recouvrer par la Direction Générale des Douanes auprès des sociétés d'inspection et de tous autres organismes exerçant sur les plateformes douanières ou bénéficiant de l'intervention du personnel douanier, en contrepartie de l'utilisation de son patrimoine ou pour service rendu.

I-2. Les mesures visant la rationalisation et la maîtrise des régimes fiscaux incitatifs

- la réforme du système de dédouanement des produits pétroliers à la SONARA en vue de permettre aux marketeurs qui achètent ces produits de procéder par eux-mêmes à la validation des déclarations douanières et au paiement direct des droits de douane y afférents ;
- la suppression du droit de douane de 5% à l'importation des biens d'équipement destinés à l'investissement prévu à l'alinéa 2 de l'article sixième de la Loi de Finances pour l'exercice 2007 ;
- la renégociation des facilités douanières et fiscales concédées par des autorités administratives à travers les conventions (convention d'établissement, cahiers de charges, accord d'établissement, etc.) antérieurement ou en marge de la loi n° 2013/04 du 18 avril 2013 fixant les incitations à l'investissement privé au Cameroun



et non ratifiées par le Parlement sont tenus, conformément à l'article cinquième de la Loi de Finances 2017, dans un délai maximal de deux ans, en vue de leur arrimage, pour des besoins de cohérence, d'harmonisation, d'égalité et d'équité fiscales, à la loi du 18 avril 2013 susvisée ;

- la conclusion obligatoire de tous les marchés publics en toutes taxes comprises.

I-3. Les mesures relatives à l'amélioration du climat social et des affaires

- la clarification de la réglementation en matière de dédouanement des logiciels, licences et autres droits d'usage ;
- l'institution d'un entrepôt de véhicules d'occasion de moins de dix (10) ans d'âge ;
- l'exonération de la TVA sur les bouteilles de gaz à usage domestique, les arrosoirs à usage agricole, les microscopes du 9011.80 00 000 et certains produits de la parapharmacie de l'annexe I de l'article 128 du Code Général des Impôts ;
- le déclassement du Tarif Extérieur Commun de 20 ou 30% à 10% sur certaines tôles en acier, les fils machines de diamètre inférieur à 5,5 mm, les bouteilles de gaz domestique, les conserves de sardines du 1604.13. 00.000 ;
- la possibilité de déclasser le tarif extérieur commun d'un produit utilisé en même temps comme matières premières ou intrants et produit de consommation finale, pour les industriels à 10% ;
- la restriction des contrôles et redressements douaniers aux seuls services de la Direction Générale des Douanes ;
- l'allègement et l'amélioration des modalités du contentieux douanier consistant notamment à : le passage du délai de recours de deux semaines à 30 jours, la computation du délai de recours qui ne commencera désormais qu'à compter de la notification du procès-verbal, la soumission contentieuse ne couvrira désormais plus que les droits et taxes querellés et non plus l'amende, les redevables contrôlés ne pourront plus se faire assister que par un Expert douanier autant que l'Administration des Douanes qui pourra se faire assister par des experts techniques lors desdits contrôles. A noter qu'il est toujours recommandé de signer le PV de contrôle afin de pouvoir ultérieurement engager un recours contentieux. Cependant, il faut mentionner ses réserves au moment de ladite signature, sans que celles-ci



soient nécessairement détaillées. Rappelons au passage que le PV de fin de contrôle douanier peut être signé par toute personne qui a un lien juridique avec l'entreprise et notamment celle qui a été présentée à l'administration douanière comme interlocuteur principal au début d'un contrôle;

- l'habilitation de l'Administration des Douanes à liquider les prélèvements, contributions, redevances, ainsi que les frais revenant aux acteurs de la chaîne logistique et de dédouanement ou à différents bénéficiaires, et à les faire reverser directement dans leurs comptes bancaires respectifs par le canal des banques agréées sur la plateforme électronique du Guichet Unique du Commerce Extérieur ;
- l'habilitation de la Direction Générale des Douanes à signer des protocoles d'accord avec les opérateurs privés en vue de la facilitation et de leur accompagnement ;
- la limitation des superpositions des contrôles douaniers et fiscaux à travers l'institution des contrôles mixtes Douanes- Impôts ;
- l'exclusivité de la Direction Générale des Douanes en matière de levée des déclarations d'importation et d'exportation ou à travers ses mandataires dans le cadre du commerce extérieur ;
- l'entrée en vigueur du Tarif des douanes 2017.

I-4. La lutte contre l'incivisme fiscal à travers

- l'institution d'un intérêt de retard de 1,5% des droits et taxes de douane dus par mois de retard dans la limite de 50%, à la charge des personnes qui n'ont pas procédé au règlement des droits et taxes de douane 30 (trente) jours après la liquidation de la déclaration en détail ;
- la possibilité de procéder aux redressements d'office à l'encontre du redevable qui s'abstient, use des manœuvres dilatoires ou refuse de communiquer les documents demandés lors d'un contrôle douanier ;
- l'éventualité de la reprise d'un contrôle douanier sur une période précédemment contrôlée et sur le même objet en cas de constatation d'éléments nouveaux dissimulés par la personne contrôlée lors du contrôle, découverts dans les écritures comptables et financières datant de moins de trois ans ;



- l'obligation faite aux intermédiaires agréés et aux micro-finances de transmettre mensuellement toutes les informations relatives aux transactions financières qu'ils ont effectuées avec l'étranger à la Direction Générale des Douanes ;
- l'habilitation de la Direction Générale des Douanes à suspendre les activités douanières des redevables indécis, à procéder au blocage de leur compte bancaire, à apposer les scellés sur les moyens de transport ou les lieux servant à masquer la fraude et à exercer des actions de saisie à tiers détenteur ;
- l'habilitation de l'Administration des Douanes sous réserve du recours préalable au juge compétent, lors de la surveillance et des enquêtes douanières, à utiliser les moyens prévus aux articles 98 à 100 du Règlement n° 01/CEMAC/UMAC/CM du 26 avril 2016 portant prévention et répression du blanchissement des capitaux et du financement du terrorisme et de la prolifération en Afrique Centrale notamment: la surveillance des comptes bancaires et assimilés, l'accès aux serveurs utilisés par des personnes sous enquête, la saisie des documents financiers et commerciaux de preuve, la mise sous surveillance ou l'interception des télécommunications, l'infiltration, les livraisons surveillées, le recueil des témoignages anonymes ;
- l'obligation faite à tout importateur ou exportateur qui souhaite procéder à la cessation de ses activités douanières, d'informer l'Administration des Douanes au moins quatre-vingt-dix (90) jours avant et solliciter un audit douanier.

II- LES INNOVATIONS EN MATIERE D'IMPOTS SUR LES SOCIETES ET D'IMPOT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES

Les innovations en matière d'impôt sur les sociétés portent sur :

- La consécration de la non déductibilité fiscale des pertes consécutives à des détournements ou une négligence des dirigeants ;
- L'obligation de transmission automatique de la documentation relative aux prix de transfert par les grandes entreprises ;
- Le renforcement du dispositif de lutte contre les paradis fiscaux ;
- La consécration de l'option entre le régime des acomptes d'IR sur le chiffre d'affaires et le système de la marge ;
- La clarification de notion de profession libérale.

Quant aux innovations en matière d'IRPP, elles portent principalement sur :



- **La clarification de la notion de professionnel libéral ;**
- **L'imposition des adjudicataires de la commande publique lorsque le montant de la commande est inférieur à 5 millions de FCFA ;**
- **La simplification des modalités d'application des dispositions de l'article 65bis sur le revenu exceptionnel.**

II-1. La consécration de la non déductibilité fiscale des pertes consécutives à des détournements ou une négligence des dirigeants (article 7C du CGI)

La Loi de Finances pour 2018 consacre la non déductibilité des bases de calcul de l'Impôt sur les sociétés des pertes constatées sur des éléments de l'actif immobilisé ou réalisable consécutives à un détournement commis par un associé ou un dirigeant de l'entreprise ou lorsque ce détournement est imputable à une négligence des dirigeants.

Par le passé, aucune disposition du Code Général des Impôts ne prévoyait ce dispositif vu qu'il était simplement fait état de la déductibilité fiscale des pertes constatées sur des éléments de l'actif immobilisé ou réalisable.

En pratique cependant, pour que de telles pertes soient admises en déduction des bases de l'Impôt sur les Sociétés (IS) par le passé, il était nécessaire de justifier de la réalité de ces pertes. Ainsi lorsqu'il s'agissait de vols par exemple, il était nécessaire de justifier qu'une plainte en bonne et due forme a été déposée par la société auprès d'un commissariat de police. Pour le cas de destructions d'éléments d'actifs, il était nécessaire de justifier d'un procès-verbal d'huissier constatant cette destruction.

La nouvelle Loi de Finances ne revient pas sur les positions passées, mais précise que dorénavant lorsqu'une perte d'un élément d'actif immobilisé ou réalisable sera consécutive à un détournement survenu au sein de l'entreprise commis par un associé ou un dirigeant ou sera imputable à une négligence d'un dirigeant elle ne sera plus déductible et la charge constatée sera réintégrée dans les bases de l'IS et supportera de l'IRCM au taux de 16,5%.

De ce fait, pour que la perte consécutive à un détournement ne soit pas déductible il faudra :

- Qu'elle porte sur un élément d'actif immobilisé ou réalisable : ceci signifie que cette disposition exclut le cas des pertes sur les stocks vu qu'ils ne constituent pas des éléments d'actifs immobilisé ou réalisable ;
- Que le détournement soit commis par un associé ou un dirigeant ou imputable à sa négligence.



Selon la circulaire sur la Loi de Finances de 2018 du 15 janvier 2018, le détournement doit être directement ou indirectement imputable au dirigeant.

Le détournement direct suppose le concours direct du concerné tandis que le détournement indirect suppose sa négligence. Pour la circulaire, la négligence est établie en cas de carence dans l'organisation de l'entreprise ou dans la mise en œuvre du dispositif de contrôle interne visant à limiter les cas de fraude.

Pour cette circulaire, le dirigeant s'entend des cadres assumant des positions de responsabilité au sein de l'entreprise (Directeur Général, Directeur Général adjoint, directeurs et assimilés etc.). Sur ce point l'on peut déplorer le fait que la circulaire aille plus loin que l'acte uniforme OHADA sur le droit des sociétés pour qui les dirigeants sont le Directeur Général ou le Directeur Général Adjoint, le Gérant seuls habilités légalement à représenter la société aux yeux des tiers.

Il convient également de relever qu'au regard de cette circulaire, le détournement est une appropriation frauduleuse des actifs de l'entreprise par des procédés tels que le vol, la surfacturation, les acquisitions fictives, le maquillage des comptes, les fausses factures, les faux emprunts etc.

La circulaire précise également qu'il appartiendra à l'entreprise d'apporter la preuve de la non imputation du détournement à son dirigeant. Sur ce point nous signalons que l'on pourra dans certains cas se retrouver dans des situations où les dirigeants légaux au regard de l'acte OHADA sur le droit des sociétés commerciales (DG, DGA ou gérant) n'ont pas commis de détournement directement ou indirectement (aucune négligence au sens de la circulaire) mais un cadre directeur a commis le détournement. La société qui est une personne morale distincte de ce cadre, doit-elle subir les conséquences des actes d'un cadre alors même qu'il n'est pas légalement habilité à la représenter aux yeux des tiers et que les personnes qui le sont (DG, DGA ou gérant) n'ont commis aucun détournement direct ou indirect ?

L'administration considère sur ce point que le dirigeant doit être entendu comme tout responsable de la société (DG, DGA, haut cadre, cadre etc.) ayant reçu mandat de cette dernière pour agir en son nom.

La circulaire précise enfin que pour l'application de cette disposition, il n'est pas nécessaire que la fraude soit établie par la justice. Il suffit qu'elle apparaisse dans un rapport du commissaire aux comptes, d'un organisme de contrôle des comptes sociaux et financiers (cas de la Cour des comptes, du CONSUPE notamment) ou ait donné lieu à une plainte déposée auprès des tribunaux contre les dirigeants sociaux. Sur ce point, l'on peut noter que la circulaire viole la règle de présomption d'innocence bénéficiant à toute personne. Par



ailleurs l'on peut s'interroger sur le sort des pertes réintégrées par application de cette disposition dans le cas où le juge saisi par la suite rendrait un jugement constatant l'absence de détournement ou de fraude ou de négligence imputable au dirigeant visé dans l'un de ces rapports.

La circulaire est muette sur l'entrée en vigueur de cette disposition de telle sorte que l'on s'interroge sur le point de savoir si elle vise les détournements qui auraient lieu à partir de 2018 qui seraient constatés dans les comptes à partir de 2018 ou alors les détournements ayant eu lieu par le passé et constatés dans les comptes déjà clôturés mais non encore contrôlés. Une clarification est indispensable pour la sécurité des entreprises.

II-2. L'obligation de transmission automatique de la documentation relative aux prix de transfert par les grandes entreprises (article 18-3 du CGI)

Avant la Loi de Finances 2018, les entreprises relevant de la DGE qui détiennent des participations supérieure à 25% de leur capital dans d'autres sociétés étaient simplement tenu de joindre à leur DSF, un relevé de leurs participations sur un imprimé fourni par l'Administration Fiscale et y joindre un état détaillé des transactions effectuées avec les entreprises qui les contrôlent ou qui sont sous leur contrôle.

La nouvelle Loi de Finances renforce cette obligation d'information en exigeant dorénavant la transmission d'une documentation permettant de justifier la politique de prix de transfert pratiquée dans le cadre des transactions de toute nature avec les entreprises qui contrôlent ou qui sont contrôlées par les grandes entreprises camerounaises. Plus précisément il s'agit des entreprises dont plus de 25% du capital ou des droits de vote est détenu directement ou indirectement par une entité située hors du Cameroun ou lorsqu'une entreprise située au Cameroun détient directement ou indirectement plus de 25% du capital ou des droits de vote d'une entreprise située hors du Cameroun.

La Loi de Finances 2018 précise que la documentation qui doit être transmise doit comporter les informations sollicitées par l'article L19 bis du CGI.

Pour mémoire, ces informations portent sur :

- La nature des relations entre les entreprises concernées (liens en capital notamment) ;
- La méthode de détermination des prix des opérations de nature industrielle, commerciale ou financière que l'entreprise effectue avec les entreprises qu'elle



contrôle ou qui sont contrôlés par elle, les éléments qui justifient cette méthode et les contreparties consenties ;

- Les activités exercées par les entreprises, sociétés ou groupement liées aux transactions concernées ;
- Le traitement fiscal réservé aux opérations réalisées par les entreprises situées hors du Cameroun.

La circulaire précise que cette documentation doit être transmise sous format exploitable (support électronique) et support physique. Elle précise enfin que cette obligation vise les résultats clos de l'exercice 2018, ce qui signifie que ceci visera la DSF déposée au plus tard le 15 mars 2019.

Signalons enfin qu'au regard de la Circulaire, le défaut de transmission de cette documentation est sanctionné par une amende forfaitaire de 50 000 000 de FCFA telle que prévue par l'article L104 du CGI.

II-3. Le renforcement du dispositif de lutte contre les paradis fiscaux (article 19 alinéa 2 du CGI)

L'article 19 du CGI tel que rédigé avant la LF 2018 prévoit que pour l'établissement de l'IS au Cameroun par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors du Cameroun, l'on incorpore les bénéfices indirectement transférés aux entreprises étrangères soit par voie de majoration de prix d'achat, soit par voie de diminution des prix de vente ou par tout autre moyen. Cette disposition vise les transactions d'achats de biens et de marchandises.

La nouvelle Loi de Finances étend ce dispositif aux cas où le transfert indirect de bénéfice a lieu au profit d'une entreprise située dans un territoire considéré comme paradis fiscal au sens de la loi camerounaise (article 8 ter du CGI). Dans ce cas de figure, la condition de contrôle ou de lien de dépendance ne sera pas exigée pour appliquer cette disposition. En d'autres termes, dans le cas où une entreprise camerounaise achète des marchandises ou des biens auprès d'une autre entreprise située dans un Etat considéré comme paradis fiscal et qui ne lui est pas liée, s'il apparaît une majoration de prix d'achat ou une minoration de prix de vente, les bénéfices jugés indirectement transférés seront réintégrés dans les bases de l'IS de l'entreprise camerounaise.

Il est précisé dans la circulaire que l'on considère que l'on est en présence d'un paradis fiscal lorsque :

- Soit le taux d'IS de l'Etat considéré est inférieur au tiers de celui du Cameroun ;



- Soit cet Etat est considéré comme non coopératif en matière de transparence et d'échanges d'informations à des fins fiscales par des organisations financières internationales ou des organisations de coordination fiscales internationales telles que le comité des affaires fiscales de l'OCDE ou le Comité économique de l'Union européenne.

Notons par ailleurs qu'en présence d'une convention fiscale, les critères d'appréciation de la déductibilité des charges seront fonction des termes de la convention, **en** dépit des termes de la circulaire.

Cette innovation nous appelle à nous interroger sur deux points :

- Pourquoi le Cameroun prend-t-il comme référence pour la détermination du caractère non coopératif les critères données par organisations telles que le Comité Economique de l'Union Européenne alors que nous ne sommes pas membres de cette Union ? L'OCDE n'est-elle pas suffisamment représentative le Cameroun en étant membre ?
- N'est-il pas abusif de considérer qu'il y a prix de transfert dans le cadre d'une relation entre deux entreprises non liées du seul fait que l'une des entreprises est située dans un paradis fiscal ? La notion de prix de transfert se justifie-t-elle dans ce cas vu que l'on ne peut prouver que les bénéfices de l'entreprise camerounaise ont été indirectement transférés à une entreprise du même groupe ?

II-4. La consécration de l'option entre le régime des acomptes d'IR sur le chiffre d'affaires et le système de la marge (article 21 du CGI)

L'on se souvient qu'au travers des Lois de Finances 2016 et 2017, il a été introduit pour certains secteurs d'activités à l'instar de la distribution des produits pétroliers, produits de la minoterie, des produits pharmaceutiques et des produits de presse, le calcul de l'acompte d'Impôt sur le revenu sur une marge brute. Le taux de cet acompte est fixé à 15,4% centimes inclus de la marge brute de ces entreprises.

Le problème qui se pose est que cette disposition a été jugée pénalisante pour certaines entreprises de ce secteur. Pour cette raison, la Circulaire sur la Loi de Finances 2017 permettait aux entreprises relevant des secteurs à marge administrée d'opter pour le régime de droit commun, à savoir le calcul de l'acompte à un taux de 2,2% de leur chiffre d'affaires. La Loi de Finances 2017 légalise donc simplement une pratique déjà prévue dans le circulaire.



La Loi de Finances précise que les contribuables qui souhaitent opter pour le régime de droit commun doivent informer leur centre des impôts par lettre au plus tard le 31 janvier. L'option est irrévocable jusqu'à la fin de l'exercice.

IMPOT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES

II-5. Clarification de la notion de profession libérale (article 92 bis)

La LF 2018 a fixé de manière exhaustive, les professions libérales astreintes à la retenue de 5,5% conformément aux dispositions de l'article 92 bis du CGI. Ainsi, seules devront faire l'objet de retenue, les rémunérations versées aux professionnels libéraux figurant dans la liste établie par l'administration fiscale. Cette liste se trouve en **annexe 1** de la circulaire d'application de la LF 2018.

Il y'a tout de même lieu de s'interroger sur la pertinence d'une telle liste tant il est vrai qu'à l'analyse certaines professions qui y sont mentionnées l'on constate qu'elles n'ont aucun lien avec l'exercice d'une activité libérale. Il en est notamment le cas des évangélistes, sages-femmes, etc.

En outre l'on constate que le DGI considère l'assistance technique comme étant une profession libérale. L'on peut également s'interroger sur la notion d'assistance technique utilisée à ce stade. Doit-on y voir l'assistance technique telle que définie par la circulaire d'application de la loi de finances 2013 ?

II-6. Assujettissement du taux de l'acompte de l'impôt sur le revenu des adjudicataires de la commande publique de montant inférieur à FCFA 5 millions (articles 21 et 92)

Avec la LF 2018, toute prestation de services réalisée par un adjudicataire d'une commande publique de montant inférieur à FCFA 5 millions, doit faire l'objet d'une retenue à la source 5,5% (CAC compris). Il importe de noter que cette retenue s'applique indépendamment du régime d'imposition du prestataire.

Il convient néanmoins de signaler qu'avec l'avènement de la loi de 2017 sur les entreprises publiques (Sociétés d'économie mixte et sociétés à capitaux publics), celles-ci sont désormais hors du champ d'application du code des marchés publics. De ce fait, les procédures applicables en matière de marché public, ainsi que la fiscalité y afférente ne leur sont plus applicables.



Fort de cette innovation introduite par la loi de 2017, nous pensons que les prestations de services rendues aux sociétés d'économie mixte, ainsi qu'aux sociétés à capitaux publiques ne devraient pas donner lieu à la présente retenue.

II-7. Simplification des formalités en vue du bénéfice du régime de faveur en matière d'imposition du revenu exceptionnel (article 65 bis)

La LF 2018 a allégé les modalités du bénéfice du régime d'imposition du revenu exceptionnel ou différé introduit par la LF de l'exercice 2005.

Il faut rappeler qu'avant cette innovation, le bénéfice de ce régime était subordonné à une autorisation préalable de l'Administration Fiscale. Cette autorisation n'est désormais plus requise.

Ainsi, à compter du 1^{er} janvier 2018 la mise en œuvre de cette procédure se fera sur simple déclaration selon les modalités suivantes :

- Le salarié doit adresser une demande écrite à son employeur en vue de solliciter l'application des modalités de calcul prévu à l'article 65 bis ;
- L'employeur doit s'assurer du caractère exceptionnel du revenu ayant motivé la demande du salarié;
- Une fois le caractère exceptionnel du revenu validé par l'employeur, celui-ci doit transmettre à titre déclaratif à son centre des impôts de rattachement :
 - La demande de son employé ;
 - Les bulletins de paie des trois derniers exercices du salarié ;
 - L'ensemble des éléments ayant servi de base de liquidation de l'IRPP sur le revenu exceptionnel ;
 - L'état des éléments exceptionnels doit être annexé à la déclaration fiscale mensuelle au titre du mois de paiement du revenu exceptionnel.

A noter que ces éléments doivent être annexés à la déclaration mensuelle de retenue sur salaire au titre du mois de paiement du revenu exceptionnel.

Nous rappelons que les modalités de calcul n'ont pas été modifiées. Ainsi le revenu exceptionnel demeure imposé comme suit :

- calcul de l'impôt par application du barème annuel progressif sur le revenu net ordinaire ;



- effectué le même calcul sur le revenu ordinaire majoré du quart du revenu exceptionnel ;
- détermination de la cotisation supplémentaire induite par le revenu exceptionnel ou différé qui correspond à la différence entre les montants obtenus aux étapes 2 et 1, multipliée par quatre ;
- additionné ce supplément à l'impôt correspondant au revenu ordinaire. On obtient ainsi le montant total de l'impôt dû au titre de l'année de versement du revenu exceptionnel ;
- dégagé l'IRPP à verser au Trésor Public.

Prenons l'illustration suivante :

Le salaire brut mensuel affiché sur le bulletin de paie de Monsieur X du mois de janvier 2018 est de FCFA 300 000. En plus de cette rémunération ordinaire apparaît un montant de FCFA 5 000 000 représentant les arriérés de salaire correspondant aux années 2017, 2016, et 2015. Pour être imposé, il sollicite de son employeur l'application des dispositions de l'article 65 bis du CGI.

Nous constatons que 5 000 000 FCFA est supérieur à la moyenne du revenu net de ce dernier au titre des 3 derniers exercices (3 600 000), le caractère exceptionnel est vérifié et l'article 65 bis s'applique.

a- Calcul de l'IRPP sur le revenu ordinaire

Salaire mensuel brut = 300 000 F CFA

Salaire annuel brut = F CFA 300 000 x 12 = 3 600 00 F CFA

- Abattement forfaitaire pour frais professionnels : $30\% \times 3\,600\,00 = 1\,080\,000$ (article 34 CGI), soit $3\,600\,000 - 1\,080\,000 = 2\,520\,000$;
- Déduction de la cotisation sociale CNPS (article 34 CGI) : $4,2\% \times 3\,600\,000 = 151\,200$ soit $2\,520\,000 - 151\,200 = 2\,368\,800$;
- Déduction complémentaire de 500 000 (article 29 CGI) : $2\,520\,000 - 500\,000 = 1\,868\,800$.

BAREME IRPP :

De 0.....à 2 000 000 x 10%

soit $1\,868\,800 \times 10\% = 186\,880$

- IRPP dû au titre de l'année après application du barème : 186 880 F CFA + 10% de CAC
- IRPP dû au titre du mois de Janvier 2018 : $205\,568 / 12 = 17\,573$ F CFA



b. Calcul de l'IRPP sur le revenu ordinaire majoré du quart du revenu différé montant :

$$3\,600\,000 + (5\,000\,000 \times 1/4) = 4\,850\,000 \text{ F CFA}$$

- Abattement pour frais professionnels :
 $4\,850\,000 \times 30\% = 1\,455\,000 \text{ F CFA}$
 $4\,850\,000 - 1\,455\,000 = 3\,395\,000 \text{ F CFA}$
- Déduction des cotisations sociales (CNPS)
 $4\,850\,000 \times 4,2\% = 203\,700 \text{ F CFA}$
 $3\,395\,000 - 203\,700 = 3\,191\,300 \text{ F CFA}$
- Déduction complémentaire de 500 000 F CFA
 $3\,191\,300 - 500\,000 = 2\,691\,300 \text{ F CFA}$

BAREME IRPP

$$0 \dots\dots\dots \text{à } 2\,000\,000 \times 10\% = 200\,000 \text{ F CFA}$$

$$691\,300 \dots\dots\dots \text{à } 3\,000\,000 \times 15\% = 103\,695 \text{ F CFA}$$

$$\text{IRPP GLOBAL : } 303\,695 \text{ F CFA} + 10\% \text{ CAC} = 334\,064$$

c. Cotisation supplémentaire : IRPP global diminué de l'IRPP annuel ordinaire multiplié par quatre :

$$(334\,064 - 205\,568) \times 4 = 513\,986 \text{ F CFA}$$

d. Détermination du montant total de l'IRPP dû au titre du mois servant de base à l'imposition : cotisation supplémentaire majorée de l'impôt correspondant au revenu ordinaire du mois de Janvier 2018 :

$$513\,986 + 17\,573 = 531\,559 \text{ F CFA}$$

e. Solde net à reverser au Trésor Public après déduction des retenues mensuelles : 531 559

f. IRPP à reverser au trésor public : 531 559

Intérêt de cette mesure :

Lorsque l'on compare l'IRPP annuel ou mensuel obtenu par application de ce régime de faveur, l'IRPP calculé selon les règles de droit commun, on constate une économie forte d'impôt pour le salarié en raison de l'application de l'article 65 bis. L'exemple ci-dessous permet d'illustrer nos propos :

$$\text{Salaire mensuel brut} = 300\,000 \text{ F CFA}$$



Revenu exceptionnel = 5 000 000 FCFA

Salaires annuels bruts = $(300\,000 \text{ F CFA} \times 12) + (60\,000\,000 \text{ FCFA} \times 12) = 63\,600\,000 \text{ FCFA}$

- Abattement forfaitaire pour frais professionnels : $30\% \times 63\,600\,000 = 19\,080\,000$ (article 34 CGI), soit $63\,600\,000 - 19\,080\,000 = 44\,520\,000$;
- Déduction de la cotisation sociale CNPS (article 34 CGI) : $4,2\% \times 9\,000\,000 = 378\,000$ soit $44\,520\,000 - 378\,000 = 44\,142\,000$;
- Déduction complémentaire de 500 000 (article 29 CGI) : $44\,142\,000 - 500\,000 = 43\,642\,000$.

BAREME IRPP :

De 0.....à 2 000 000 x 10%200 000

De 2 000 001 à 3 000 000150 000

De 3 000 001 à 5 000 000500 000

Plus de 5 000 001 ($43\,642\,000 - 5\,000\,000$) X 35% = $38\,642\,000 \times 35\% = 13\,524\,700$

Total IRPP annuel: 14 374 700 + 10% CAC= 15 812 170

Economie d'impôt : 15 812 170 – (513 986 + 205 568) = 15 092 616

III- AJUSTEMENT DES MODALITES DE PERCEPTION DES IMPOTS ET TAXES SUR LES DEPENSES EFFECTUEES SUR LE BUDGET DE L'ETAT.

III-1. Innovations relative au régime fiscal des marchés publics à financement extérieur ou conjoint (article 116 (nouveau) bis.-(1))

L'article 116 (nouveau) bis.-(1) précise la condition d'utilisation du terme « hors taxes » qui renvoie exclusivement à la TVA, les autres impôts et taxes restants dus par l'adjudicataire du marché.

III-2. Encadrement des modalités de collecte des impôts et taxes sur la dépense publique (articles 116 ter, quater, quinquies, sexies, septies et octies)

La Loi de Finances (LF) pour l'exercice 2018 a spécialement encadré dans ses nouveaux articles (116 ter, quater, quinquies, sexies, septies et octies), les modalités de collecte des impôts et taxes sur la dépense publique. Cette nouvelle partie est divisée en cinq (05) sous-titres explicites intitulés comme suit:

- 1- Procédure ordinaire d'exécution de la dépense ;
- 2- Procédures exceptionnelles d'exécution de la dépense ;
- 3- Obligations des régisseurs et des billeteurs des fonds ;
- 4- Contrôle des impôts et taxes sur la dépense publique ;



5- Régime fiscal de la commande publique exécutée par un groupement.

D'une manière générale, les dispositions de ces articles s'appliquent aux bons de commandes payés sur le budget de l'Etat, des collectivités territoriales décentralisées et des établissements publics et des entreprises publiques.

A priori, il n'y a pas de confusion possible sur la nature de ces entités publiques sus citées, mais deux textes de loi ont été publiés le 12 juillet 2017 précisant les critères de définition et de fonctionnement des établissements publics et des entreprises publiques. Il s'agit respectivement de loi N°2017/010 portant statut général des établissements publics et de la loi N°2017/011 portant statut général des entreprises publiques.

Aux termes de la loi N°2017/010, un établissement public est une personne morale de droit public dotée de la personnalité juridique et de l'autonomie financière, chargée de la gestion d'un service public ou de la réalisation d'une mission spéciale d'intérêt général pour le compte de l'Etat ou d'une collectivité territoriale décentralisée. Il peut notamment être à caractère : administratif, social, hospitalier, culturel, scientifique, technique, professionnel, économique et financier, spécial.

La loi N°2017/011 quant à elle définit l'entreprise publique comme une unité économique dotée de l'autonomie juridique et financière exerçant une activité industrielle et commerciale, et dont le capital social est détenu entièrement (les sociétés à capital public) ou majoritairement (les sociétés d'économie mixte) par une personne morale de droit public.

Ceci rappelé, l'article 116 rappelle que toutes ces entités doivent opérer la retenue à la source et le reversement des impôts et taxes lorsqu'elles effectuent des paiements pour le compte de l'Etat. Le contrôle du respect de ces obligations de reversements par les établissements publics, collectivités territoriales décentralisées et entreprises publiques est confié à l'Administration Fiscale.

En ce qui concerne le **régime fiscal de la commande publique exécutée par un groupement d'entreprises**, l'article 116 octies précise que : *Lorsque le groupement est dit solidaire, le régime fiscal applicable au marché est celui de l'entreprise chef de file du groupement. Pour le groupement dit conjoint, chaque membre est assujéti à l'impôt suivant le régime fiscal correspondant à sa situation.*

A titre d'illustration, pour un marché adjugé au profit :



- D'un groupement solidaire, si le chef de file est situé à l'étranger, la TSR sera appliquée sur la totalité du marché ;
- D'un groupement conjoint, la TSR sera appliquée sur les paiements effectués à l'étranger pour l'entreprise étrangère et l'Is sera appliqué aux entreprises Camerounaises.

Pour mémoire, dans un groupement solidaire, chacun des prestataires membre du groupement est engagé pour la totalité du marché et répond solidairement de son exécution, que le marché divisé en lots ou non. Dans le groupement conjoint en revanche, chacun des membres s'engage à exécuter le ou les lots qui lui ont été attribués.

La circulaire précise néanmoins que cette disposition s'applique à tous les marchés, y compris ceux passés avant le 1^{er} janvier 2018.

Toutefois, il n'est fait aucune précision sur l'octroi ou le choix de l'option de groupement solidaire ou conjoint. A notre avis, le système fiscal camerounais étant déclaratif l'option devrait être laissée aux entreprises qui se sont constitués en groupement. Ces derniers devant choisir l'option la plus optimale pour la gestion de la commande publique dont ils auront reçu la charge.

En somme les dispositions des articles 116 ter à octies sont des mesures de sécurisation des recettes fiscales, puisqu'elles encadrent les procédures et le circuit de traitement des recettes fiscales consécutives à l'exécution de la commande publique.

IV- LES INNOVATIONS EN MATIERE DE TVA ET DE DROITS D'ACCISES

Les innovations en matière de TVA et de droits d'accises portent sur :

- La consécration de l'exonération de TVA sur les intérêts rémunérant les prêts accordés par les EMF de première catégorie et exemption de la formalité d'enregistrement ;
- La consécration de l'option pour l'assujettissement à la TVA ;
- L'instauration d'un droit d'accises spécifique sur les jeux de hasard et de divertissement non visé à l'article 206 du CGI ;
- L'application du taux réduit du droit d'accises sur tous les vins produits localement sans considération du niveau de vinification effectué au Cameroun ;
- L'extension du champ des droits d'accises spécifiques à tous les emballages non retournables ;



- La régularisation de la TVA sur les opérations consécutives à un détournement ou à une fraude ;
- La mise en place d'une nouvelle procédure de remboursement des crédits de TVA en fonction des groupes de risques des entreprises.

IV-1. La consécration de l'exonération de TVA sur les intérêts rémunérant les prêts accordés par les EMF de première catégorie et exemption de la formalité d'enregistrement (articles 128 (25) et 546 (8))

❖ Exonération de TVA

La Loi de Finances pour l'exercice 2018 a étendu la liste des mesures d'ordre social en exonérant de TVA les intérêts rémunérant les prêts de moins de deux millions de FCFA accordés par les établissements de micro-finance (EMF) de première catégorie à leurs membres.

A titre de rappel, conformément aux dispositions de l'article 5 du règlement COBAC n° 01/02/CEMAC/UMAC/COBAC du 10 avril 2002, sont classés en première catégorie, les établissements qui procèdent à la collecte de l'épargne de leurs membres qu'ils emploient en opérations de crédit exclusivement au profit de ceux-ci.

Par membre, il faut entendre au sens de ce règlement « *toute personne qui contribue au capital ou à la dotation d'un EMF de première catégorie, assume les responsabilités qui en découlent, et peut bénéficier des prestations délivrées par l'EMF.* »

Il est important de signaler que bien que la circulaire étende le champ d'application de cette disposition aux prêts accordés à tout individu, seuls les membres peuvent en réalité en bénéficier, dès lors que les micro-finances de première catégorie ne peuvent légalement accorder les crédits qu'à leurs membres.

Ainsi, à compter du 1^{er} janvier 2018, seuls les intérêts rémunérant les prêts d'un montant égal ou supérieur à deux (2) millions de francs CFA accordés par lesdits établissements à leurs membres seront soumis à la TVA. Les intérêts sur les prêts à ce seuil étant désormais exonérés de TVA.

Pour l'application de cette exonération, il n'est pas nécessaire d'exiger l'attestation d'exonération comme c'est le cas pour le bénéfice des avantages relevant des impôts indirects.



En pratique l'EMF devra apprécier sous sa responsabilité les conditions d'éligibilité du prêt accordé au membre. A titre d'information, pour l'application de cette mesure nouvelle, les conditions ci-après doivent être respectées :

- Il doit s'agir d'un prêt accordé par un EMF de 1^{ère} catégorie régulièrement agréé par l'autorité monétaire. Ce qui implique que les intérêts sur les prêts accordés par les établissements de 2^{ème} et 3^{ème} catégorie demeurent assujettis à la TVA et ce, quel qu'en soit le montant ;
- Le prêt doit être accordé à un membre, dès lors que les établissements de première catégorie ne peuvent accorder des prêts qu'à ceux-ci. Ce qui exclut d'office les usagers ou clients ;
- Le prêt doit être inférieur à 2 000 000 de FCFA, le seuil de 2 000 000 FCFA s'apprécie par prêt et par membre. Lorsque le prêt est supérieur à 2 000 000 FCFA les intérêts rémunérant le crédit sont totalement soumis à la TVA. C'est l'occasion de rappeler que :
 - Dans l'hypothèse où un membre bénéficie d'un prêt supérieur à 2 000 000 FCFA, l'exonération ne peut s'appliquer ;
 - En cas d'exonération, l'EMF devra procéder au calcul d'un prorata pour la déduction de la TVA ;
 - Dans l'hypothèse d'un prêt accordé à un groupe de membres, le seuil de 2 000 000 FCFA s'apprécie par membre du groupement.

Nous rappelons que cette disposition ne concerne que les prêts accordés à partir du 1^{er} janvier 2018. Ceux contractés avant cette date ne bénéficient pas de cette mesure incitative.

❖ Exemption de droit d'enregistrement

La LF pour l'exercice 2018 a consacré l'exemption de droit d'enregistrement des prêts surnantissement et sur hypothèque passés avec les EMF de première catégorie ainsi que les mainlevées, cautionnements et garanties y relatifs.

Par le passé, lesdits prêts étaient enregistrés gratis avec application du droit de timbre gradué prévu par l'article 585 du CGI. Désormais toutes les conventions de **prêts visées ci-dessus conclues à compter du 1^{er} janvier 2018, sont exemptées** de la formalité d'enregistrement. Néanmoins, ces actes peuvent être volontairement soumis à la formalité d'enregistrement, avec paiement d'un droit fixe de 12 000 FCFA. Cette soumission volontaire à ladite formalité a pour but de conférer à l'acte une date certaine.



A noter que cette mesure s'applique indépendamment du montant du prêt accordé. Pour les établissements de 2^{ème} et 3^{ème} catégorie, le régime fiscal antérieur demeure applicable.

IV-2. La consécration de l'option pour l'assujettissement à la TVA (article 128 bis)

La LF 2018 a consacré la possibilité pour les assujettis à la TVA de renoncer aux exonérations dont elles bénéficiaient au regard de l'article 128 du CGI.

Concrètement les contribuables qui relèvent du régime du réel et qui réalisent des opérations exonérées par les dispositions de l'article 128 du CGI, ont la possibilité d'opter pour l'assujettissement à la TVA.

Trois conditions doivent être remplies pour bénéficier de l'option :

- Il doit s'agir de personnes physiques ou morales assujetties à la TVA. En d'autres termes, ces personnes doivent être immatriculées et relever régime du réel ;
- Elles doivent réaliser des opérations exonérées en vertu des dispositions de l'article 128 du CGI ;
- Elles doivent justifier que la non déductibilité de la TVA d'amont annihile l'effet de l'exonération.

Sur le plan de la forme, l'assujetti qui entend exercer l'option doit en informer son centre d'impôt de rattachement au plus tard le 30 janvier.

Il convient de préciser que selon la circulaire, l'option ne devra pas avoir pour effet d'augmenter le prix de vente du produit, lequel doit demeurer identique. Concrètement, l'opérateur devra revoir à la baisse le prix de vente du produit de sorte que la facturation de la TVA aboutisse à un montant TTC identique au montant HT facturé jadis. Il s'ensuit bien entendu que le montant du chiffre d'affaires connaîtra une baisse et partant, le montant de l'IS.

De même, il faut préciser que l'option entraîne la déductibilité de la TVA d'amont sur les seules opérations réalisées après prise d'effet de l'option. Elle ne peut donner lieu à imputation de la TVA d'amont supportée avant l'exercice de l'option ni à sa restitution.

A noter que l'option est irrévocable jusqu'à la fin de l'exercice et entraîne le respect des obligations déclaratives et de paiement de ladite taxe.



En somme, l'on comprend qu'à travers cette procédure le législateur a voulu régler le problème des exonérations qui ont souvent eu pour impact d'accroître les charges des opérateurs économiques, dès lors que ne pouvant plus récupérer ledit impôt celui-ci devenait un élément du coût. Bien qu'intéressante, l'on est en droit d'en attendre un peu plus dans la mesure où un ajustement de l'article 147 du CGI aurait permis d'atteindre un objectif imparable. Sauf que dans ce cas, il aurait fallu rendre les opérateurs concernés éligibles au remboursement.

IV-3. Instauration d'un droit d'accises spécifique sur les jeux de hasard et de divertissement article 142 alinéas 8, 9 & 10) non visés à l'article 206 du CGI.

La LF pour l'exercice 2018 a institué un droit d'accises spécifique sur les jeux de hasard et de divertissement non soumis à la taxe spéciale sur les jeux de hasard et de divertissement visée à l'article 206 du CGI.

Cette imposition vise à assujettir à l'impôt, les jeux de hasard et de divertissement qui jusqu'ici ne rentraient pas dans le champ d'application de la taxe sur les jeux telle que prévue par l'article 206 du CGI.

a- Champ d'application

Rentrent dans le champ d'application du droit d'accises, tous les jeux autres que ceux prévus aux articles 206 et suivants, notamment les paris et jeux de loterie. A titre de rappel, sont assujettis à la taxe sur les jeux conformément aux articles 206, 208 et suivants du CGI :

- jeux de hasard, de contrepartie tels que la boule, le 23, les roulettes, les 30 et 40, *le black jack*, les craps et tout autre jeu de même nature ;
- jeux dits « de cercle » tels que le baccara, chemin de fer, le baccara à deux tableaux à banque limitée, l'écarté ;
- américain, le baccara à 2 tableaux à banque ouverte et tout autre jeu de même nature ;
- les machines à sous ou appareils dont le fonctionnement nécessite l'introduction d'une pièce de monnaie ou d'un jeton destinés ou non à procurer au joueur la chance d'un gain ;
- les jeux organisés via la téléphonie mobile.



b- Base d'imposition et tarif du droit d'accises spécifique sur les jeux de hasard et de divertissement

La base d'imposition du droit d'accises spécifique sur les jeux de hasard et de divertissement est constituée par l'unité de jeu ou de pari. Son taux est de 25 FCFA par unité de jeu ou de pari. A titre de rappel, le droit d'accises rentre dans l'assiette de la TVA.

La circulaire d'application de la LF 2018 précise que l'unité de jeu ou de pari correspond à un ticket, lorsque le montant de celui-ci est inférieur ou égal à 500 FCFA. Tout ticket ou mise de montant supérieur à 500 FCFA équivaut à autant d'unités de jeu que de fractions ou cotes de 500 FCFA. Les fractions inférieures étant arrondies à l'unité supérieure.

Exemple d'illustration : soit une entreprise de pari qui a vendu :

- 1000 tickets de 200 FCFA ;
- 500 tickets de 400 FCFA ;
- 100 tickets de 500 FCFA ;
- 50 tickets de 10 000 FCFA.

Détermination du nombre d'unités de jeu :

- Tickets de 200 FCFA = 1000 unités de jeu ;
- Tickets de 400 FCFA = 500 unités de jeu ;
- Tickets de 500 FCFA = 100 unités de jeu ;
- Tickets de 10 000 FCFA = $(10\,000/500) \times 50 = 1000$ unités de jeu.

Droits d'accises : $(1\,000 + 500 + 100 + 1\,000) \times 25 = 65\,000$ FCFA

Il convient de préciser que le droit d'accises spécifique sur les jeux de hasard est collecté par l'entreprise de jeu, déclaré et reversé au trésor au plus tard le 15 du mois qui suit la réalisation de l'opération.

IV-4. Application du taux réduit du droit d'accises sur tous les vins produits localement sans considération du niveau de vinification effectué au Cameroun.

Pour mémoire, par ordonnance N° 2015/002 du 02 juin 2015 ratifiée par la loi N° 2015/011 du 16 juillet 2015, il avait été institué un droit d'accises spécifique sur les vins produits localement. Le montant de ce droit se présentait comme suit :

- 120 FCFA par litres pour les vins issus d'une vinification complète sur le territoire camerounais et vendus en brique ;



- 300 FCFA pour les vins de 75 cl produits localement ou de gamme dite inférieure ;
- 2000 FCFA pour les vins dits hauts de gamme ou de grand cru.

Ainsi, selon cette ordonnance, seuls les vins issus d'une vinification complète au Cameroun bénéficiaient d'un tarif réduit de 120 FCFA. Désormais, ce régime de faveur bénéficiera à tout vin produit localement, sans considération du niveau de vinification au Cameroun.

Pour l'application du droit d'accises spécifique, il conviendra de distinguer selon que le vin est produit localement ou importé. La circulaire précise que ne sont pas considérés comme produits localement les vins fabriqués à l'étranger, importés en vrac et conditionnés au Cameroun.

Pour la mise en œuvre de cette mesure, les entreprises productrices devront transmettre aux services des impôts au plus tard le 31 janvier 2018, la liste des vins produits localement assortie pour chaque vin du processus de sa fabrication et le détail des ingrédients utilisés.

IV-5. Extension du champ des droits d'accises spécifiques à tous les emballages non retournables(article 142 alinéa 9)

A la suite de la Loi de Finances 2017 qui avait institué un droit d'accises spécifique sur les emballages non retournables, contenant les boissons alcooliques, gazeuses et les autres liquides, la Loi de Finances 2018 étend le champ d'application des droits d'accises spécifiques à tous les emballages non retournables sans considération du contenu, que ceux-ci soient liquides, solides ou à l'état gazeux.

a. Nature du conditionnement

Les emballages visés sont ceux non récupérables par le vendeur. En d'autres termes, il s'agit des emballages vendus avec la marchandise et non susceptibles de retour (verre, plastique, etc.) qu'ils soient réutilisables ou non, à l'exception des emballages non retournables dont la composante principale est le papier. Au plan comptable, ces emballages rentrent dans la catégorie des emballages perdus dont la valeur est intégrée dans le prix de vente de la marchandise.

b. Nature du produit conditionné

Avant le premier janvier 2018, seuls étaient visés les emballages des produits liquides. Etaient donc visés les boissons alcooliques, les boissons gazeuses et les autres liquides. Les autres liquides s'entendant des liquides autres que ceux cités précédemment notamment



l'eau minérale, les huiles alimentaires ou non, les jus de fruits naturels, les yaourts et autres concentrés à l'état liquide.

La nouvelle Loi de Finances 2018 élargit l'assiette des droits d'accises spécifiques aux emballages non retournables pour tout type de produits, sans distinction aucune de la nature du produit qui peut être liquide, solide, ou gazeux. Désormais, les emballages non retournables (à l'exception de ceux dont la composante principale est le papier) contenant des produits autres que les liquides sont assujettis au droit d'accises spécifique.

A notre sens cette mesure menace de nouveau le consommateur final qui semblait avoir un soulagement avec l'exonération de la TVA des produits de première nécessité. Il sera désormais contraint de déboursier un peu plus pour s'approprier les produits alimentaires qui, pour la plupart sont conditionnés dans des emballages non retournables.

c. Base d'imposition et tarif

La base d'imposition du droit d'accises spécifique sur les produits conditionnés est constituée par la valeur de l'unité d'emballage direct. Ce qui exclut les emballages indirects.

Le tarif du droit d'accises tel que fixé par la nouvelle Loi de Finances est de 5 FCFA par unité d'emballage non retournable à l'exception des emballages des boissons alcoolisées et gazeuses dont le tarif demeure fixé à 15 FCFA par unité d'emballage.

Par unité d'emballage, il faut entendre le conditionnement direct du produit et non l'emballage utilisé pour transporter le produit déjà conditionné.

d. Modalité de perception

Le droit d'accises spécifique sur les emballages inclus dans le prix de la marchandise est collecté et reversé comme suit :

- Pour le producteur, à l'occasion de ses déclarations mensuelles ;
- Pour l'importateur, à l'occasion de ses déclarations mensuelles suivant le mois de l'importation auprès de son centre d'impôt de rattachement.

IV-6. Régularisation de la TVA sur les opérations consécutives à un détournement ou à une fraude (article 145)

La LF 2018 introduit l'obligation de procéder à une régularisation en cas de fraude ou du détournement, directement ou indirectement imputable aux dirigeants ou à un associé.



La mise en œuvre de cette régularisation suppose au préalable que la TVA sur le bien ou service objet de fraude ou de détournement ait été initialement déduite. Il est important de noter que le reversement de cette TVA initialement déduite doit être effectué quand bien même la fraude aurait été constatée après l'expiration de délai de quatre (04) ans fixé pour la régularisation de la TVA sur les immobilisations.

En somme, pour l'application de cette mesure nouvelle et en dépit des lettres du DGI N°2965/MINFI/DGI/LC/L et 0360/MINFI/DGI/LC/L respectivement datées du 08 mars 2001 et du 28 janvier 2008 et qui prévoyaient une dispense de régularisation en matière notamment de vol ou de détournement des stocks, toute fraude ou détournement portant sur les immobilisations des biens et services produits par l'entreprise donne lieu à régularisation de la TVA déduite.

IV-7. La mise en place d'une nouvelle procédure de remboursement des crédits de TVA en fonction des groupes de risques des entreprises (article 149 bis & ter)

L'une des innovations majeure de la LF 2018 est la rationalisation et la « simplification » des procédures de remboursement de crédit de TVA.

a- Sur la recevabilité de la demande

L'une des innovations de la LF 2018 consiste en la possibilité d'introduire une demande de remboursement de crédit de TVA assortie des pièces justificatives, par voie électronique via le portail web de la DGI (www.impots.cm).

A titre de rappel, les pièces à fournir pour le remboursement du crédit de TVA sont les suivantes :

- Les copies de toutes les déclarations mensuelles de la période de constitution des crédits ;
- Une attestation de non redevance délivrée par le Receveur des impôts du Centre de rattachement ;
- Une attestation de non redevance délivrée par la Direction des Douanes pour les exportateurs ou par le chef de centre des impôts compétent pour les autres ;
- Une attestation de rapatriement des fonds pour les exportations hors CEMAC délivrée par la Direction Générale du Trésor et de la Coopération Monétaire et Financière ;
- Copies des attestations de retenue à la source le cas échéant.



Il ne s'agit pas en réalité d'une grande nouveauté vu qu'en pratique le Ministre des finances, dans un communiqué du 14 juin 2017 avait déjà pris des mesures de simplification de la procédure de remboursement des crédits de TVA. La présente mesure vise à consacrer sur le plan législatif les précédentes dispositions prises par le Ministre des finances.

b- Sur l'instruction des demandes

L'instruction des demandes de remboursement de crédit de TVA est désormais fonction du niveau de civisme fiscal du contribuable : à la réception d'une demande de remboursement, le service gestionnaire doit procéder au rattachement du contribuable à l'un des groupes de risque. Il reste entendu que la détermination du niveau de risque peut également se faire à travers un système automatisé.

❖ Pour les entreprises à faible risque

Les entreprises à risque faible sont celles qui sont à jour de leurs obligations fiscales et remplissent à la date de leur demande les critères cumulatifs suivants :

- Appartenir au portefeuille de la DGE ;
- Ne pas avoir d'arriérés fiscaux y compris dans le cadre d'un contentieux fiscal ;
- Avoir régulièrement bénéficié de remboursements de crédit de TVA au cours des 03 derniers exercices non remis en cause à l'occasion d'un contrôle fiscal. Il faudrait avoir bénéficié d'au moins un remboursement de crédit de TVA au moins une fois par an au cours des trois derniers exercices

Pour ces entreprises le remboursement s'effectue automatiquement sans que ne soit mise en œuvre une procédure de contrôle de validation préalable. La simple introduction d'une demande par ces dernières enclenche la procédure de remboursement.

A noter qu'avant la LF 2018, le remboursement du crédit de TVA était subordonné à la réalisation d'un contrôle de validation du crédit, devant faire l'objet du remboursement.

Avec la LF 2018, pour les entreprises à risque faible le contrôle de validation de TVA sera désormais effectué à posteriori soit dans le cadre d'une vérification générale de comptabilité (VGC), soit dans le cadre d'un contrôle ponctuel la fin de l'exercice.

Il convient de préciser que les redressements de TVA issus du contrôle à posteriori donnent lieu à l'application des pénalités de 150% et des intérêts de retard sans plafonnement et sans possibilité de remise gracieuse. Par ailleurs, les contribuables concernés seront



immédiatement reclassés dans la catégorie des contribuables à risque moyen ou élevé selon le cas.

Pour finir, les entreprises relevant du groupe de risque faible sont celles figurant en annexe de la décision N°0037/MINFI/DGI du 09 janvier 2018 portant classification des entreprises dans le cadre de la procédure de remboursement des crédits de TVA.

❖ Pour les entreprises à risque moyen

Les entreprises à risque moyen sont celles qui sont à jour de leurs obligations fiscales et remplissent à la date de leur demande les critères cumulatifs suivants :

- Appartenir au portefeuille de la DGE ou d'un CIME ;
- Ne pas avoir d'arriérés fiscaux y compris dans le cadre d'un contentieux fiscal ;
- Avoir régulièrement bénéficié d'au moins un remboursement de crédit de TVA au cours d'un exercice clos non remis en cause à l'occasion d'un contrôle fiscal.

Pour ces entreprises le remboursement s'effectue au terme d'une procédure de validation de crédits de TVA. A noter que les opérations de contrôle débouchent sur :

- L'éligibilité du crédit au remboursement ;
- L'inéligibilité au remboursement et dans ce cas le service gestionnaire en informe le contribuable.

Il convient de préciser que les entreprises ayant bénéficié du remboursement de crédit de TVA après validation feront l'objet d'une vérification générale de comptabilité. Et les redressements portant sur la TVA remboursée antérieurement donneront lieu à l'application des pénalités de 100% et des intérêts de retard sans plafonnement.

❖ Pour les entreprises à risque élevé

Les entreprises à risque élevé sont celles qui n'appartiennent à aucune des catégories ci-dessus. Pour ces entreprises, le remboursement s'effectue au terme d'une procédure de vérification générale de comptabilité à la condition toutefois que les impositions mises à la charge du contribuable dans le cadre de cette VGC aient été intégralement acquittées.

A notre sens, les réaménagements de cet article dont le but est de simplifier la procédure de remboursement des crédits de TVA sont de nature à engendrer d'énormes difficultés en pratique et, à dissuader les contribuables de solliciter les remboursements de crédits de TVA pour les raisons suivantes :



- L'on constate au regard des critères à remplir pour être une entreprise à risque faible ou moyen, que dans la pratique beaucoup d'entreprises (y compris les plus grands contribuables du Cameroun) ne pourront pas être concernées par cette mesure vu qu'au rang des trois conditions cumulatives, l'on note pour les entreprises à risque faible l'obligation de n'avoir aucun arriéré fiscal y compris dans le cadre d'un contentieux fiscal. Ce qui est quasiment impossible à l'état actuel des choses au regard de la lenteur des contentieux auprès du Tribunal Administratif et de tous les contentieux en cours qui y pendent, pour lesquels aucune réponse n'est donnée actuellement par les juges. Ceci constitue d'ailleurs une violation grave des droits de défense des contribuables, vu que cette mesure tend à dissuader les entreprises à introduire des contentieux lorsqu'elles ont par ailleurs des crédits de TVA.
- De plus, le critère d'avoir régulièrement bénéficié de remboursements de crédits de TVA au cours d'un exercice fiscal pour les entreprises à risque moyen et de remboursements de crédit de TVA au cours des trois derniers exercices pour les entreprises à risque faible, non remis en cause à l'occasion d'un contrôle fiscal ne sera pas facilement appréciable car, en pratique, l'on sait que lors de tels contrôles il y a très souvent des petites remises en cause.
- Par ailleurs, vu les nombreux goulots d'étranglement qui entravent la procédure de remboursement de crédit de TVA, en l'état actuel il serait impossible pour une entreprise d'avoir bénéficié d'au moins un remboursement de crédit de TVA au moins une fois par an au cours des trois derniers exercices.
- Enfin, les pénalités et intérêts de retard applicables en cas de redressements fiscaux en matière de TVA à l'issue des contrôles à posteriori, à savoir : 150% pour les contribuables à risque faible et 100% pour les contribuables à risque moyen sont de nature à dissuader les contribuables de réclamer le remboursement des crédits de TVA.

De notre point de vue, cette sanction est non fondée vu que la suppression de la validation préalable n'est pas le fait du contribuable, mais de l'administration elle-même. Il n'est pas donné de possibilité au contribuable de choisir une validation préalable pour se prémunir d'un redressement. De ce fait, on ne comprend pas pourquoi il devrait être sanctionné aussi lourdement.

En outre, pour les cas des entreprises à risque moyen comment comprendre une telle sanction alors même que la validation préalable est faite par les services de l'Administration



Fiscale elle-même et non pas par le contribuable. Doit-il être puni pour les irrégularités ou manquements qui n'ont pas été relevées par la cellule de validation elle-même.

Par ailleurs, nous pensons que le véritable problème en matière de remboursement des crédits de TVA est le délai de remboursement. Le maintien de la procédure de validation n'est pas un problème si le contribuable est assuré du remboursement immédiat de son crédit de TVA après validation.

V- LES IMPOTS ET TAXES DIVERS

Les modifications apportées par la LF 2018 sur les impôts et taxes divers portent sur :

- La suppression des centimes additionnels communaux (CAC) grevant la taxe sur les jeux de hasard et de divertissement ;
- La soumission à la taxe spéciale sur le revenu (TSR) au taux réduit de 5% des rémunérations versées à l'étranger pour la fourniture de l'accès aux prestations audiovisuelle à contenu numérique ;
- L'application du taux réduit de TSR aux opérations pétrolières de recherche et de développement.

V-1. La suppression des centimes additionnels communaux (CAC) grevant la taxe sur les jeux de hasard et de divertissement (articles 211 & 217)

La LF 2018 a supprimé les centimes additionnels communaux applicables sur la taxe sur les jeux de hasard et de divertissement. Le nouveau taux s'applique sur le chiffre d'affaires réalisé à compter du 1^{er} janvier 2018.

V-2. Soumission à la taxe spéciale sur le revenu (TSR) au taux réduit de 5% des rémunérations versées à l'étranger pour la fourniture de l'accès aux prestations audiovisuelle à contenu numérique (article 225 ter)

La LF 2009 avait élargi le champ d'application de la TSR aux rémunérations versées à l'étranger en contrepartie des prestations audiovisuelles à contenu numérique. Cette rémunération était alors assujettie à la TSR au taux de 15%.

La LF 2018 a ramené ce taux à 5% applicable à toutes les opérations payées ou comptabilisées à partir du 1^{er} janvier 2018.



A priori, l'on pourrait penser que le taux de 5% serait applicable aux factures émises en 2017 et payées en 2018. Mais tel n'est pas le cas dans la mesure où conformément à l'article 226 du CGI, le fait générateur de la TSR est constitué par le paiement ou la comptabilisation en charge déductible, pour la détermination du résultat de la partie versante. Ce qui signifie que dès lors que la facture a été comptabilisée en charge, la TSR est due. Ainsi, pour le cas des factures émises en 2017 mais réglées en 2018, la TSR restera due au taux de 15% en raison de la comptabilisation en charge déductible au cours de l'exercice 2017.

En définitive, seules les factures émises à partir du 1^{er} janvier 2018 bénéficieront de l'application du taux réduit de 5%.

V-3. Application du taux réduit de TSR aux opérations pétrolières de recherche et de développement (article 225 ter)

La Loi de Finances pour l'exercice 2018 abroge les dispositions de l'article 99 alinéa 4 du code pétrolier. En effet, selon ses termes, sont désormais soumises à la TSR prévue à l'article 225 du CGI, les rémunérations des prestations de services rendues aux compagnies pétrolières y compris les prestations fournies à prix coûtant, même par une entreprise affiliée lors des phases de recherche et de développement.

Pour mémoire, l'article 99 al 4 dispose que : « *Pour la conduite des Opérations Pétrolières de Recherche et de développement, les Titulaires et leurs sous-traitants sont exonérés du paiement de la taxe spéciale sur les revenus instituée par la loi n°79/01 du 29 juin 1979 portant Loi de Finances de la République Unie du Cameroun pour l'exercice 1979/1980 et ses modificatifs subséquents.* »

Cette exonération porte sur l'assistance, la location d'équipement, du matériel et sur toutes prestations de services rendues à un Titulaire par ses sous-traitants au titre des Opérations Pétrolières, à condition que ces derniers :

- *ne disposent pas d'un établissement stable au Cameroun ;*
- *fournissent à prix coûtant, pour le compte des Titulaires, des prestations de services ou des biens au titre des Opérations Pétrolières. »*

Comme on peut le constater la Loi de Finances 2018 vient supprimer cette exonération.

En somme, les entreprises pétrolières devront désormais veiller à retenir systématiquement à la source la TSR sur les rémunérations versées aux sociétés affiliées, au titre des prestations rendues, et ce en dépit de ce que lesdites prestations soient rendues à prix coutant.



Ceci dit, pour notre part, nous considérons qu'il faudra désormais distinguer plusieurs hypothèses en fonction des termes des conventions d'établissement des compagnies pétrolières :

- La convention d'établissement renvoie aux dispositions du code pétrolier ou du CGI : dans ce cas la TSR sera appliquée suivant les dispositions nouvelles de l'article 225 du CGI dans la mesure où les dispositions de 99 alinéa 4 du code pétrolier ont été abrogées au profit de l'article 225 du CGI.

Toutefois dans ce cas de figure, il conviendra de s'assurer que la convention d'établissement n'a pas prévu une clause dite de la « nation la plus favorisée ». Il s'agit d'une clause permettant à une entreprise d'obtenir dans un Etat, les mêmes avantages que ceux octroyés à une autre entreprise concurrente. En pareille hypothèse, elle serait en droit de solliciter de l'Etat du Cameroun, l'application de l'exonération de TSR si elle prouve que les autres sociétés en bénéficie.

- La convention d'établissement prévoit dans son corpus l'exonération de TSR. Dans ce cas, deux situations peuvent se présenter :
 - Existence d'une clause de stabilité fiscale : sur le fondement de cette clause, la compagnie pétrolière peut opposer ladite clause à l'administration fiscale et continuer de se prévaloir de l'exonération de TSR sous les conditions prévues par le passé ;
 - Absence de clause de stabilité : application de l'article 225 nouveau du CGI.

Le Directeur Général des Impôts conscient de l'existence de conventions d'établissement déclare dans sa circulaire que l'application de la TSR aux opérations de recherche et de développement se fait sur option. Aussi, deux situations peuvent se présenter :

- Le contribuable invoque sa convention d'établissement : dans ce cas il continue de bénéficier de l'exonération de la TSR sur les prestations rendues à prix coûtant par les sociétés affiliées. Etant entendu que pour les prestations rendues par les sociétés affiliées au prix de marché tout comme celles rendues par des tiers, la TSR est due au taux de 15% ;
- Le contribuable opte pour l'application de la TSR et dans ce cas la TSR et dans ce cas la TSR sera applicable au taux de 5% quelque soit le prix facturé ou la nature des liens avec le prestataire.



VI- INNOVATIONS EN MATIERE DE FISCALITES SPECIFIQUES

La LF pour l'exercice 2018 a modifié certaines dispositions touchant à la fiscalité spécifique à savoir :

- La consécration de la compétence exclusive du Code minier en matière de fixation des taux des droits, taxes et redevances minières ;
- La substitution du quitus fiscal nécessaire d'une part, pour l'exportation des produits forestiers et miniers, et d'autre part pour le renouvellement ou le transfert d'un titre minier, par l'attestation de non-redevance ;
- La clarification des modalités d'exportation des produits forestiers.

VI-1. La consécration de la compétence exclusive du Code minier en matière de fixation des taux des droits, taxes et redevances minières (article 239 bis)

La LF 2018 transcrit dans le CGI les dispositions de la loi n° 2016/017 du 14 décembre 2017 portant code minier.

A travers cette disposition, le législateur a voulu mettre fin au désordre existant. En effet, avant la LF 2018, les taux des droits, taxes et redevances minières prévus dans le code minier différaient de ceux figurant dans le code général des impôts.

A titre d'exemple les droits de renouvellement des cartes d'artisans miniers étaient fixés à 20 000 FCFA dans le code minier et à 15 000 FCFA dans le code général des impôts.

C'est pour mettre fin à de telles distorsions que le législateur a procédé à cet arrimage.

VI-2. La substitution du quitus fiscal nécessaire d'une part, pour l'exportation des produits forestiers et miniers, et d'autre part pour le renouvellement ou le transfert d'un titre minier, par l'attestation de non-redevance (articles 239 quater & 247 bis-4)

Avant la LF 2018, l'exportation des produits forestiers et miniers ainsi que le renouvellement et le transfert d'un titre minier n'étaient autorisés que sur présentation d'un quitus fiscal dûment signé par l'Administration Fiscale. Tel n'est plus le cas dorénavant, le législateur ayant substitué à travers la nouvelle Loi de Finances le quitus par l'attestation de non redevance (ANR). Désormais le contribuable voulant procéder à l'exportation des produits miniers et forestiers ou au renouvellement et au transfert d'un titre minier devra au préalable s'assurer qu'il n'est redevable d'aucun droit, impôt ou taxe à l'égard de



l'Administration Fiscale y compris ceux dus en vertu du principe de solidarité de paiement visé à l'article 247 du CGI, dont la confirmation est apportée par l'ANR.

VI-3. La clarification des modalités d'exportation des produits forestiers (article 247bis -1)

Avant la LF 2018, l'exportation des produits forestiers était subordonnée à la justification du paiement des taxes dues. A travers la LF de 2018, le législateur a tenu à clarifier cette disposition en précisant que ce paiement porte sur l'ensemble des droits et taxes dus dans le cadre de l'exploitation des produits forestiers. Il s'agit des impôts et taxes de droit commun (impôt sur les sociétés, TVA, droits d'enregistrement, etc.) ainsi que les prélèvements spécifiques du secteur (RFA, taxe d'abattage, surtaxe à l'exportation, taxe de régénération, etc.).

Par ailleurs en vue de renforcer les mesures de recouvrement, la LF 2018 institue une solidarité de paiement entre l'entreprise exportatrice et le titulaire du titre forestier dont sont issus les produits exportés. Il appartient au Receveur des impôts de démontrer par tous moyens l'existence d'une relation d'affaires entre l'exportateur et le titulaire du titre dont sont issus les produits. Il peut ainsi s'appuyer sur les contrats de partenariat signés des deux parties ou sur tout autre élément probant à l'instar des factures d'achats, des dépôts en usine ou en parcs de rupture, etc. mention de la nature de la relation avec le redevable réel doit être faite dans la lettre de notification adressée au tiers solidaire.

VII- INNOVATIONS EN MATIERE DE DROITS D'ENREGISTREMENT

La LF 2018 a apporté des modifications à certaines dispositions touchant aux droits d'enregistrements qui sont les suivantes :

- Harmonisation du régime d'enregistrement des commandes publiques;
- Clarification des modalités d'apposition du timbre sur les documents soumis au droit de timbre.

VII-1. Harmonisation du régime d'enregistrement des commandes publiques (articles 350 & 543)

- *Suppression du droit fixe pour l'enregistrement des conventions passées avec l'Etat pour l'exécution du plan de développement économique et social*

Avant la LF 2018, les actes découlant d'accords et conventions passés avec l'Etat pour l'exécution du plan de développement économique et social et dont le prix était payé sur



financement extérieur, étaient enregistrés au droit fixe de 50 000 FCFA donnant ouverture au droit de timbre gradué, sauf si l'application du droit progressif était davantage favorable au redevable.

Pour compter du 1^{er} janvier de l'année en cours, cette disposition a été supprimée afin d'arrimer le taux des commandes publiques payées sur financement extérieur avec celui des commandes publiques payées sur le budget de l'Etat, des CDT et des ETA.

Ainsi, les commandes publiques relatives à l'exécution du plan de développement économique et social, quelle que soit la source de financement, d'un montant supérieur ou égal à 5 millions de FCFA, sont enregistrées au taux de 2%. Celles d'un montant inférieur à 5 millions de FCFA sont enregistrées au taux de 5%.

La présente mesure s'applique à toutes les commandes présentées à la formalité à compter du 1^{er} janvier 2018.

- ***Rappel des taux applicables sur les commandes passées par les sociétés à capitaux publics et les sociétés d'économie mixte (Entreprises publiques)***

La circulaire fait également un rappel des droits d'enregistrement applicables aux commandes passées par les sociétés à capitaux publics et les sociétés d'économie mixte. Ainsi, lorsque la procédure adoptée est celle de la commande publique, les taux applicables sont les suivants :

- 1% pour les commandes de montant supérieur ou égal à 5 millions de FCFA ;
- 2% pour les commandes de montant inférieur ou égal à 5 millions de FCFA.

L'on constate ici que le DGI applique les droits d'enregistrement selon l'option choisie par l'entreprise publique :

- Si elle opte pour l'acquisition des biens et services selon la procédure de la commande publique (Code des marchés publics), les taux applicables seront de 1% à 2% selon le montant de la commande ;
- Si elle opte pour l'acquisition suivant les règles de droit commun, les taux applicables seront fonction de la nature de l'opération.

De notre point de vue, la position du DGI est influencée par les dispositions de l'article 119 alinéa 1 de la Loi N°2017/011 du 12 Juillet 2017 portant statut général des entreprises publiques.



Pour mémoire, l'article 119 susvisé prévoit que les entreprises publiques (sociétés à capitaux publics et sociétés d'économie mixte où l'Etat détient une participation majoritaire) ne sont plus assujetties aux dispositions du Code des marchés publics. Dès lors, les contrats conclus entre les entreprises publiques et leurs fournisseurs échappent dorénavant à la définition de marchés publics donnée par le Code des marchés publics.

Ainsi, en l'absence de marchés publics au sein desdites entreprises publiques, l'on ne saurait appliquer la fiscalité y afférente.

Pour éviter toute confusion et échapper à l'application du droit d'enregistrement selon les règles en vigueur avant le 1^{er} janvier 2018, il est indispensable que chaque entreprise publique au sein de laquelle l'Etat détient la majorité du capital (plus de 50%), établisse en interne une procédure d'achat, laquelle sera applicable en lieu et place du code des marchés.

Ce point est d'autant plus important que cela a un impact non seulement en matière de droits d'enregistrement, mais aussi en matière de Taxe Spéciale sur le Revenu (TSR).

VII-2. Clarification sur les modalités d'apposition du timbre sur les documents soumis au droit de timbre (article 438, 439, 440)

La Loi de Finances 2018 clarifie les modalités d'apposition de l'empreinte du timbre de dimension sur les documents, en même temps qu'elle institue une modalité nouvelle de perception dudit droit, notamment le paiement par voie électronique.

S'agissant des modalités d'apposition du timbre, la loi précise que le timbre est apposé sur chaque page en haut de la partie gauche de la page. Il s'agit d'une modification importante car par le passé le timbre était apposé par feuille.

Désormais avec les nouvelles dispositions de la LF 2018, pour un document imprimé recto-verso, le timbre devra être appliqué sur la page figurant en recto, ainsi que sur celle figurant au verso. Bien entendu, il ne peut s'agir que de pages contenant des écrits et non pas de pages vierges.

Pour ce qui est des modalités de perception du droit de timbre sur les documents administratifs délivrés par voie électronique, les dispositions de l'article 439 (2) du CGI prévoient que ce droit peut être désormais acquitté en ligne selon des modalités qui seront précisées par une circulaire du Ministre des finances.

Dans l'attente des précisions sur ces modalités, les documents ainsi délivrés peuvent recevoir le timbre exigé auprès de tout poste comptable du Trésor.



VIII- INNOVATION RELATIVE A LA TAXE SUR LES PROPRIETES IMMOBILIERES

Prorogation du délai d'acquittement de la taxe foncière et instauration d'une modalité supplémentaire d'acquittement (article 579 al 1)

La LF 2018 proroge le délai d'acquittement de la taxe foncière qui passe ainsi du 15 mars au 30 juin et instaure la déclaration pré-remplie aux cotés de la déclaration classique comme mode d'acquittement de la taxe. En effet, avant la LF 2018, les assujettis devaient s'acquitter spontanément de cette taxe au plus tard le 15 mars de chaque année sur déclaration du redevable ou de son représentant.

Pour mémoire, la taxe foncière est une taxe due annuellement (exigible dès le 1^{er} janvier) sur les propriétés immobilières, bâties ou non, situées au Cameroun, dans les chefs-lieux d'unités administratives. Elle est due par toute personne physique ou morale propriétaire d'immeuble (s) bâti (s) ou non bâti (s), y compris tout propriétaire de fait. De même, elle est due par le preneur d'un bail à construction ou à réhabilitation ou du titulaire de l'autorisation lorsqu'il s'agit d'un immeuble loué soit par bail emphytéotique, soit par bail à construction, soit par bail à réhabilitation, ou qui a fait l'objet d'une autorisation d'occupation temporaire du domaine public constitutive d'un droit réel.

A notre avis, cette rallonge des délais a notamment pour finalité de désengorger des centres des impôts faisant l'objet d'une grande affluence à la période du 15 mars compte tenu des divers impôts qui doivent être acquittés à cette date.

IX- INNOVATION SUR LES DROITS DE TIMBRE SUR LES AUTOMOBILES

Suppression de l'exonération des engins spéciaux immatriculés « CE » du droit de timbre sur les automobiles (article 595)

La LF 2018 supprime l'exonération du droit de timbre sur automobiles sur certains engins spéciaux. En effet, par le passé, ces véhicules étaient exonérés de droits de timbre communément appelé « vignette automobile ». A partir du 1^{er} janvier 2018, les engins dits spéciaux seront soumis au droit de timbre automobile et les compagnies d'assurance seront tenues de collecter ledit droit à l'occasion de la souscription de la police d'assurance sur ces engins.

La circulaire d'application de la LF précise que cette mesure s'applique aux souscriptions d'assurance des engins spéciaux intervenant à partir du 1^{er} janvier 2018 ainsi qu'aux polices souscrites en 2017 avec prise d'effet à partir du 1^{er} janvier 2018.



Par engins spéciaux, il faut entendre au sens des dispositions de l'arrêté N° 82/705/A/MINT du 09 octobre 1982 portant réglementation de l'immatriculation des véhicules automobiles, les engins mécaniques et les tracteurs agricoles ou routiers. Ils sont identifiables à travers la lettre « E » ou « T » suivant l'indication de la région où est domicilié le propriétaire.

X- INNOVATION EN MATIERE DE DROITS DE TIMBRE D'AEROPORT

Relèvement du tarif du droit de timbre d'aéroport sur les vols internationaux (article 606)

Pour mémoire, le droit de timbre d'aéroport est dû pour tous les vols commerciaux à partir du territoire camerounais. Il est collecté par les compagnies aériennes au moment de l'achat du titre de transport et reversé auprès du receveur des impôts de rattachement, au plus tard le 15 du mois suivant.

Avant l'entrée en vigueur de la LF 2018, ce droit était fixé à 10 000 FCFA par personne et par vol pour les vols internationaux. La LF 2018 a relevé ce tarif qui est désormais porté à 25 000 FCFA. Le tarif de ce droit sur les vols internes demeure quant à lui fixé à 1 000 FCFA.

La circulaire indique que cette mesure ne s'applique qu'aux titres de transport acquis à compter du 1^{er} janvier 2018. Pour ceux acquis en 2017 sur la base des droits de 10 000 FCFA, ils peuvent être utilisés jusqu'en mars 2018 sans redressement de tarif.

XI- LES INNOVATIONS EN MATIERE DES PROCEDURES FISCALES

Les innovations de la LF 2018 portent essentiellement sur :

- Le réaménagement des conditions d'inscription au fichier des contribuables actifs et consécration de l'exigence de l'appartenance à ce fichier pour accomplir les opérations en douane ;
- L'allègement des procédures de paiement des impôts ;
- La consécration du principe du contrôle conjoint impôt – douane ;
- La rationalisation de la production des pièces justificatives lors de la phase juridictionnelle des contrôles fiscaux ;
- Le réaménagement des modalités d'exercice du droit de communication ;
- L'institution d'un droit de visite de l'Administration Fiscale ;
- La clarification des modalités de mise en œuvre de procédure d'avis à tiers détenteur ;



- L'extension du champ de la contrainte extérieure au Receveur des douanes et consécration de la rétention des marchandises importées par le contribuable comme mesure de recouvrement forcé ;
- L'extension de l'exigence de l'attestation de non redevance (ANR) comme condition de transferts des fonds à l'étranger par les contribuables professionnels ;
- Le renforcement des sanctions découlant de la mise en œuvre d'une taxation d'office ;
- Le durcissement des sanctions découlant du non respect de certaines obligations fiscales ;
- La précision sur le terme des effets du sursis de paiement ;
- L'alignement des procédures fiscales aux règles de compétence territoriale des tribunaux administratifs prévues par la loi n°2006/022 du 29 décembre 2006 fixant organisation et fonctionnement desdits tribunaux ;
- L'encadrement des poursuites en recouvrement pendant la phase transactionnelle ;
- L'aménagement des procédures de saisine du tribunal administratif.

XI-1. Le réaménagement des conditions d'inscription au fichier des contribuables actifs et consécration de l'exigence de l'appartenance à ce fichier pour accomplir les opérations en douane (article L2 ter)

a- Le réaménagement des conditions d'inscription au fichier des contribuables

L'article L2 ter réaménage les conditions d'inscription au fichier des contribuables applicables à partir du 1^{er} janvier 2018.

En effet, cet article précise en son alinéa 1 que ***les contribuables à jour de leurs obligations déclaratives sont inscrits au fichier des contribuables actifs de la Direction Générale des Impôts***. En d'autres termes, l'appartenance au fichier des contribuables actifs de la DGI est conditionnée par le respect des obligations déclaratives du contribuable (d'où le vocable « **actif** »). Il convient de rappeler que jusqu'à une époque récente (2014), l'appartenance au fichier se justifiait par la production d'une carte de contribuable, laquelle attestait de l'immatriculation fiscale.

A noter toutefois que les dispositions du présent article sont juste un rappel, tant il est vrai que cette innovation avait déjà été introduite par la Loi de Finances 2016 en ce qui concernait les taux applicables en matière de précomptes sur ventes et d'acomptes d'IS.



Ceci dit, seuls les contribuables à jour de leurs obligations déclaratives, c'est-à-dire ceux qui souscrivent régulièrement à leurs déclarations mensuelles d'impôts et taxes sont inscrits au fichier.

En cas de défaillance déclarative sur une période de 03 mois consécutifs, le contribuable est retiré du fichier dès la constatation de sa défaillance au troisième mois. Il sera désormais considéré comme un contribuable inactif.

La réintégration d'un contribuable au fichier est conditionnée par la régularisation intégrale de sa situation auprès de son centre de rattachement.

A noter que l'appartenance au fichier de la DGI est un élément indispensable pour la détermination du taux d'imposition applicable en matière d'acompte d'impôt sur le revenu (IR) et de précompte sur vente (PSV). En effet, avant la LF 2016 l'administration fiscale se limitait à l'analyse des éléments contenus dans le dossier fiscal des fournisseurs ou des clients selon le cas, afin de déterminer le taux de retenue à la source applicable en matière d'IR et de PSV.

Depuis cette loi (LF 2016), seules font foi les informations renseignées dans le fichier des contribuables de la DGI, bien que dans la pratique des contrôles fiscaux, il s'est installé depuis peu une dérive conduisant l'administration, pour les exercices antérieurs à 2016, à instaurer au rang des critères de détermination du taux, l'appartenance au fichier des contribuables. Cette dérive s'étend même aux conditions de déductibilité de la TVA (et charges en matières d'IS) qui dépendent elles aussi de l'appartenance au site de la DGI des contribuables (fournisseurs) l'ayant facturée.

Cette nouvelle disposition de la LF 2018 vient renforcer l'idée selon laquelle la seule source d'information à prendre en compte pour le traitement fiscal des contribuables actifs (fournisseurs ou clients) est le fichier des contribuables disponible sur le site de la DGI www.impots.cm.

Nous vous invitons désormais à consulter systématiquement ce fichier afin de s'assurer pour chaque opération effectuée, que le fournisseur ou le client figure bien au rang des contribuables actifs. Nous vous recommandons également de procéder à une capture d'écran des informations présentes dans le site afin de les conserver comme pièces justificatives.

En dépit des clarifications apportées par la LF 2018 des zones d'ombres persistent lors de la mise en œuvre de cette mesure :



- La circulaire prévoit que la preuve de l'inscription au fichier des contribuables est apportée par la production d'une attestation de non redevance (ANR) ou par la consultation du fichier archivé sur le site.

Quel crédit doit-on encore accorder à l'ARN quand on sait que seules les informations contenues dans le fichier en ligne font foi ?

Par ailleurs, le fichier archivé sur le site renseigne-t-il sur le caractère « actif » d'un contribuable ? En effet, la circulaire précise qu'un contribuable défaillant pendant trois mois consécutifs est retiré du fichier. Ce retrait porte-t-il uniquement sur le fichier du mois en cours disponible directement en ligne ou alors ce retrait s'étend aux fichiers des mois précédents qui ont été archivés vu que la preuve de l'inscription au fichier peut être faite par consultation du fichier archivé sur le site ?

A titre d'exemple, un contribuable qui a régulièrement souscrit à ses obligations fiscales les trois premiers mois de l'exercice apparaîtra en principe dans les fichiers des mois de janvier, février et mars. Imaginons que ce dernier cesse d'effectuer ses déclarations pendant les mois d'avril, mai et juin. D'après la circulaire, ce dernier continuera d'apparaître sur le site jusqu'au mois de juin vu qu'il ne sera retiré du site que lors de la constatation de sa défaillance au titre du troisième mois (mois de juin). Logiquement il cessera d'apparaître en ligne au mois de juillet. Ce qui veut dire que pour attester de la preuve de son inscription il faudrait non pas consulter le fichier archivé du mois de juin par exemple mais plutôt celui du mois en cours (juillet) qui est directement disponible en ligne.

- Il faut également souligner que la mise en œuvre de cette obligation par un contribuable nécessite non seulement l'achat d'un ordinateur ou tout matériel informatique permettant de se connecter, mais également la souscription d'un abonnement internet. L'on peut interroger l'efficacité d'une telle mesure lorsque l'on observe le niveau de couverture internet de notre pays (surtout dans les régions du Nord-Ouest et du Sud-ouest, où la connexion internet connaît quelque fois des perturbations).

Nous signalons pour finir qu'il est désormais indispensable pour chaque entreprise de vérifier à la fin de chaque exercice fiscal, qu'elle figure bien dans le fichier des contribuables actifs. Dans l'hypothèse où une entreprise en serait retirée à tort, il conviendra dans ce cas de saisir le chef de centre des impôts de rattachement afin de signaler cette anomalie.

b- L'exigence d'inscription au fichier comme condition pour la réalisation des opérations en douane



L'article L2 ter renforce en outre la nécessité de l'appartenance au fichier des contribuables en la rendant obligatoire pour l'exécution des opérations en douane.

La circulaire précise que l'inscription au fichier s'apprécie au jour de l'opération en douane. Par opération douanière, il faut entendre aussi bien l'importation ou l'introduction que l'exportation.

A noter que sont dispensées de l'obligation d'inscription préalable au fichier pour effectuer leurs opérations douanières, les personnes physiques pour leurs importations à usage privé.

XI-2. L'allègement des procédures de paiement des impôts (article L7)

La LF 2018 vient alléger les modalités de paiement des impôts en introduisant la possibilité de paiement en espèce auprès des guichets des banques, y compris pour les contribuables n'ayant pas de compte bancaire. Il s'agit en d'autres termes de la transformation des guichets de banque en véritables « recette des impôts ». La circulaire a néanmoins encadré les cas dans lesquels ce mode de paiement est autorisé. Ainsi, demeurent exclus au paiement en espèces les contribuables relevant des unités de gestion spécialisées (DGE et CIME).

a- Contribuables autorisés à effectuer les paiements en espèce

Les contribuables éligibles à ce mode de paiement sont les suivants :

- Ceux relevant des centres divisionnaires des impôts (CDI) ;
- Ceux relevant des centres spécialisés des impôts des établissements publics administratifs ;
- Les collectivités territoriales décentralisées ;
- Les autres organismes publics de Yaoundé ;
- Les personnes publiques relevant des régions autres que celle du Centre ;
- Les contribuables soumis aux droits d'enregistrement et de timbre dus à l'occasion de l'enregistrement de la commande publique et des mutations immobilières et mobilières à l'exception de ceux relevant des unités de gestion spécialisées (DGE et CIME).

b- Impôts visés

Les paiements en espèce auprès des guichets des banques visent tous les impôts, droits et taxes éligibles.



Rappelons tout de même que ces paiements en espèces donnent lieu à la délivrance d'un reçu de versement d'espèce, ainsi que d'une attestation de virement, laquelle doit être mise à la disposition du contribuable au moment du paiement. La délivrance de l'attestation de virement demeure soumise à des frais bancaires dont le montant varie entre 500 FCFA et 10 000 FCFA sans excéder 10% des impôts à payer.

Enfin, le receveur des impôts doit délivrer une quittance au contribuable sur la base de l'avis d'imposition ou du bulletin d'émission, le reçu de versement et de l'attestation de virement correspondante.

XI-3. La consécration du principe du contrôle conjoint impôt – douane (article L 18 alinéa 2)

L'innovation apportée à cet article est la formalisation de la coopération entre la Direction Générale des Impôts et de la Direction Générale des Douanes dans le cadre des procédures de contrôle. En effet, s'il est vrai qu'auparavant ces administrations collaboraient effectivement, cette phrase ajoutée à l'alinéa 2 de l'article L18 (... ***dans le cadre de l'exercice de son droit de contrôle, intervenir conjointement avec l'administration douanière...***) apporte la consécration du contrôle conjoint DGI/DGE.

Il s'agit en réalité de deux contrôles distincts effectués concomitamment. Pour le contribuable, il ne sera plus question de subir des contrôles à des périodes distinctes au cours desquelles il sera obligé à chaque fois de regrouper et de communiquer des informations.

A la lecture de la LF 2018 et de sa circulaire d'application, il apparaît que l'intervention de chaque administration est encadrée par la législation la régissant. C'est ainsi que pendant le contrôle conjoint l'action de l'administration fiscale (DGI) sera encadrée par les dispositions du Livre de Procédures Fiscales du CGI, tandis que celle de l'administration douanière (DGD) restera soumise aux dispositions du code des douanes CEMAC.

Par ailleurs, le contrôle doit être précédé de l'envoi d'un avis de vérification signé conjointement par les deux administrations et portant leurs sceaux. Cet avis obéit aux conditions de fond et de forme prévues par le LPF en fonction de la nature de l'intervention. Il convient de préciser que l'intervention conjointe peut être faite à l'occasion des VGC, du droit d'enquête, du droit de communication, du droit de constatation physique des stocks, du droit de visite etc.



XI-4. La rationalisation de la production des pièces justificatives lors de la phase juridictionnelle des contrôles fiscaux (article L22 bis)

La LF 2016 avait introduit dans le CGI un article L22 bis qui prévoyait qu'au cours des opérations de contrôle fiscal, la constatation de la carence de production des pièces justificatives sur procès-verbal lors de l'intervention en entreprise, emportait l'irrecevabilité absolue desdites pièces pendant la phase contentieuse.

La circulaire d'application de la LF 2016 apportait des précisions sur cette mesure en précisant les points suivants :

« - En cas de silence du contribuable pendant un délai de 7 jours suivant une demande verbale, les vérificateurs devront matérialiser par écrit toute demande de pièces justificatives ;

- En l'absence de réaction du contribuable suite à cette lettre de demande de pièces, une mise en demeure devra lui être adressée, lui laissant un délai de 15 jours à compter de sa réception ;*
- Passé le délai de 15 jours mentionné sur la mise en demeure, un procès-verbal de constat de carence de pièces justificatives sera établi et signé par les parties. Le refus éventuel de signer ce PV par le contribuable est mentionné dans le PV. La non indication du délai de 15 jours dans la mise en demeure entraîne la nullité de la procédure de contrôle.*

Une fois qu'un tel PV est signé, le contribuable n'a plus le droit de présenter des pièces justificatives en phase contentieuse. »

La LF 2018 vient étendre l'irrecevabilité desdites pièces justificatives à la phase juridictionnelle. Ainsi, le défaut de production d'une pièce justificative pendant les travaux sur place et constaté dans un procès-verbal après mise en demeure entraîne l'irrecevabilité de cette pièce non seulement en phase contentieuse mais également devant le juge administratif.

La circulaire précise que cette mesure vise les contestations des résultats des contrôles initiés à compter du 1^{er} janvier 2018. Il s'agit en d'autres termes des recours contentieux engagés à compter du 1^{er} janvier 2018.

XI-5. Réaménagement des modalités d'exercice du droit de communication



a- Consécration de la possibilité d'exercice du droit de communication à partir du bureau dans le cadre des demandes de renseignements pour le compte d'une administration fiscale étrangère

Avant la LF 2018 l'exercice du droit de communication à partir du bureau de l'administration fiscale n'était prévu que dans le cadre de la procédure de remboursement des crédits de TVA.

La LF 2018 étend désormais cette modalité aux cas où la demande vise à obtenir des renseignements pour le compte d'une administration étrangère. Pour ce faire, la DGI adresse au contribuable une demande à l'initiative de l'Unité d'Echange International de Renseignements, mentionnant que les informations dont la communication est requise sont destinées à une administration étrangère.

Le régime de sanction reste le même que celui prévu aux articles L44 et L104 du LPF.

b- Transmission permanente des informations à caractère fiscal détenues par tous types d'organismes

La LF 2018 consacre la possibilité pour l'Administration Fiscale de solliciter la mise à sa disposition, de façon permanente et suivant une périodicité déterminée, de l'ensemble des données et informations dont disposent les organismes publics ou privés de toute nature, nécessaires à la taxation des tiers.

A l'analyse, cette innovation mérite un encadrement plus accru afin d'éviter toute dérive. En effet, en l'absence d'une définition claire et précise de la notion d'organisme public et privé, l'administration pourrait aisément solliciter de tous les contribuables des informations dans le cadre de cette procédure, notamment ceux prévus aux articles 101 et suivants du CGI. La conséquence étant la mise en œuvre récurrente de la procédure de déclaration pré-remplie, en vue du contrôle de la bonne application notamment, des retenues à la source du précompte sur ventes et de l'acompte d'IR.

La circulaire prévoit que les modalités de cette procédure seront définies par des protocoles de collaboration conclus entre la DGI et les organismes en question.

XI-6. Institution d'un droit de visite de l'Administration Fiscale

La LF 2018 prévoit que les agents des impôts ayant au moins le grade d'inspecteur peuvent, sur autorisation du juge, procéder à des visites des locaux et lieux à usage professionnel,



ainsi que des terrains et des entrepôts ou des locaux privés, lorsqu'il existe des présomptions qu'un contribuable se soustrait à l'établissement ou au paiement d'impôts ou taxes, en dissimulant ses stocks ou tout ou partie de son activité.

❖ Autorisation du droit de visite

La circulaire précise que l'autorisation est donnée par le Président du Tribunal de Première Instance du lieu de situation des locaux visés par cette procédure. Le Président du tribunal rend son autorisation par voie d'ordonnance à la requête du Directeur des Grandes Entreprises ou du Chef de centre régional territorialement compétent, laquelle doit contenir les mentions suivantes :

- L'adresse des lieux à visiter;
- Le nom et la qualité des fonctionnaires habilités à procéder aux opérations de visite ;
- La date et l'heure de la visite.

D'après le DGI, l'ordonnance doit être notifiée sur place au moment de la visite, à l'occupant des lieux ou à son représentant qui doit en recevoir copie contre récépissé.

❖ Conditions d'exercice du droit de visite

Le droit de visite exercé par l'Administration Fiscale s'effectue entre 8 heures du matin et 20 heures ou en dehors de ces heures lorsque l'accès au public est autorisé. Cette disposition de l'alinéa 2 de l'article 50 ter laisse présager à notre avis un abus manifeste de l'Administration Fiscale qui prévoit non seulement des visites au-delà des heures régulières de travail (8 heures à 18 heures au plus, excepté pour le cas des sociétés industrielles ou les opérateurs portuaires et maritimes dont l'activité peut s'étaler sur 24 heures et où il est effectué le travail de nuit) des locaux à usage professionnel, mais aussi des visites dans les locaux privés au risque de confondre les espaces à usages professionnels et la propriété privée des administrateurs de la société.

En outre le droit de visite institué peut être exercé en dehors de l'intervalle sus évoqué « *lorsque l'accès au public est autorisé* ». Si l'on s'en tient aux termes de la loi, il reste clair que dès l'instant où les portes des bureaux ou entrepôts d'une société ne sont pas totalement fermées et permettent de se mouvoir vers l'intérieur desdits bâtiments, l'Administration Fiscale peut à notre sens exercer son droit de visite quelque soit l'heure souhaitée.



Nous signalons qu'un officier de police judiciaire commis par le juge assiste les agents des impôts lors de la visite.

❖ Constatation des faits

Au préalable, il faut rappeler que la visite doit être effectuée en présence d'un officier de police judiciaire, qui doit décliner son identité au contribuable et présenter son ordre de mission signé. La Circulaire précise que la visite est sanctionnée par un procès-verbal consignant les constatations faites. Ce document est signé par les agents de l'Administration Fiscale, l'officier de police judiciaire, l'occupant des lieux ou son représentant ou deux témoins.

Ceci suppose de notre point de vu que le procès-verbal est établi le même jour à l'issue de la visite.

La circulaire précise également que la visite peut donner lieu à la saisie conservatoire ou mise en fourrière selon le cas des documents et pièces qui doivent être consignés dans un document d'inventaire signé dans les mêmes conditions que le procès-verbal. Ces documents et pièces peuvent également être placés sous scellés en raison des difficultés de l'inventaire sur place.

Le procès-verbal doit être établi en trois(03) exemplaires dont un (01) remis au contribuable.

❖ Sanction applicable

La circulaire précise que le droit de visite ne peut donner lieu à une notification de redressement. Cependant, il peut donner lieu à des contrôles et des actions en recouvrement. En cas d'opposition à l'exercice de ce droit de visite de constatation physique, le contribuable encourt une amende allant jusqu'à 50 millions de FCFA et une astreinte de 100 000 FCFA par jour de retard.

La question que l'on peut se poser est celle de savoir si une société qui a déjà fait l'objet d'une telle procédure et qui a abouti à une absence d'infraction pourrait opposer aux vérificateurs lors d'une vérification générale le PV signé à la suite de l'exercice par l'administration de son droit de visite ?

XI-7. La clarification des modalités de mise en œuvre de procédure d'avis à tiers détenteur

La LF 2018 a réaménagé la procédure de l'avis à tiers détenteur (ATD) en apportant des précisions complémentaires à ses règles d'application qui sont dorénavant extrêmement astreignantes vis-à-vis du tiers détenteur.



Pour mémoire, l'ATD est une mesure particulière de poursuite qui est dérogatoire au droit commun. Ce caractère dérogatoire résulte des règles applicables à cette procédure. Sur ce point, nous signalons que cette procédure obéit à des règles propres édictées par le Code Général des Impôts (articles L71 à L73) et non pas par l'Acte Uniforme OHADA portant organisation des procédures simplifiées de recouvrement et des voies d'exécution, bien qu'étant une mesure de recouvrement forcé. En pratique, l'ATD est une opération triangulaire entre **l'Administration Fiscale** qui initie la procédure, **le contribuable poursuivi** débiteur de l'administration fiscale et **le tiers détenteur** débiteur du contribuable poursuivi.

Ceci dit, s'il est clair que comme avant la LF 2018, le tiers détenteur est toujours tenu de verser en lieu et place du contribuable poursuivi les sommes correspondant aux impôts dus à l'administration, à partir du 1^{er} janvier 2018, ce dernier est désormais tenu de :

- Déclarer les sommes dues à son créancier (contribuable poursuivi) dans l'accusé de réception de l'ATD ;
- Affecter les sommes dues au règlement de la dette fiscale du contribuable concerné.

Concrètement en pratique, une fois que la société (tiers détenteur) recevra un ATD, elle devra procéder à des vérifications en interne afin de :

- s'assurer que le contribuable poursuivi est bien créancier dans ses livres ;
- connaître le montant de la créance du contribuable poursuivi vis-à-vis de lui.

Ces informations devront donc être indiquées sur l'accusé de réception de l'ATD. Dans l'hypothèse où le contribuable poursuivi n'est pas créancier du tiers détenteur, il conviendra aussi de l'indiquer sur l'accusé de réception.

En pratique, il faudra sensibiliser le service courrier de la société afin que celui-ci puisse transmettre à très bref délai à l'attention des services compétents, l'ATD porté à leur niveau, dans le but de permettre que l'accusé de réception dûment renseigné comme mentionné ci-dessus par ses services, puisse parvenir à l'agent de l'administration le plus rapidement possible, renseigné de l'existence ou non de la créance ainsi que de son montant.

Nous rappelons qu'une fois l'accusé de réception renseigné avec le montant de la créance, la société tiers détenteurs devient *ipso facto* débitrice de l'administration fiscale à concurrence du même montant, sans possibilité de soulever la moindre contestation. Corrélativement à ce changement de créancier intervenu à la suite de l'ATD, la société tiers détenteur est déchargée de sa dette vis-à-vis de son créancier principal, à savoir le contribuable poursuivi.



Cependant, lorsque le tiers détenteur refuse soit de communiquer à l'Administration Fiscale le solde du compte du contribuable poursuivi, soit d'affecter immédiatement ledit solde au paiement de la dette fiscale de ce contribuable, soit tout simplement de décharger l'ATD dûment constaté par huissier, les sanctions auxquelles il s'expose sont les suivantes :

- Une amende forfaitaire d'un montant plafonné de cinquante millions (50 000 000) FCFA assortie d'une astreinte de 100 000 FCFA par jour de retard en cas de manœuvre dilatoire ayant pour but de s'opposer à l'exécution de l'ATD ;
- La solidarité du paiement avec le contribuable poursuivi de sa dette fiscale envers l'administration, en cas de refus de décharger l'ATD constaté par voie d'huissier.

Rappelons enfin que ces sanctions sont désormais ***insusceptibles d'atténuation ou de remise***.

Notons que pour le cas particulier du refus de décharger l'ATD, outre les sanctions ci-dessus, le tiers détenteur ne peut bénéficier de l'ANR même s'il n'est pas débiteur à titre personnel vis-à-vis de l'Administration Fiscale.

XI-8. Extension du champ de la contrainte extérieure au Receveur des douanes et consécration de la rétention des marchandises importées par le contribuable comme mesure de recouvrement forcé

La contrainte extérieure est une mesure particulière de poursuite engagée par le Receveur assignataire à l'adresse d'un autre Receveur lorsque le contribuable poursuivi dispose des créances domiciliées chez ce dernier ou en cas de changement de domicile du contribuable. Elle s'exerce sur tous les impôts et taxes y compris ceux retenus à la source et non reversés.

La contrainte extérieure est donc un mandat par lequel le comptable ayant émis l'AMR, demande au comptable du lieu de domiciliation de la créance de recouvrer les impôts dus pour son compte.

Ceci rappelé, au terme des nouvelles dispositions de l'article L74, la contrainte extérieure peut dorénavant être exercée à l'adresse du receveur des douanes lorsque le redevable est un importateur. Dans ce cas, le receveur des douanes compétent, peut procéder à la rétention des marchandises importées par ledit contribuable.

La circulaire précise que dès réception de la contrainte extérieure, le Receveur des douanes doit suspendre la procédure de dédouanement et notifier une mise en demeure valant



commandement de payer à l'importateur. Cette suspension ne peut être levée que sur présentation par l'importateur d'une quittance de paiement des impôts et taxes établie par le Receveur émetteur du centre des impôts de rattachement de l'importateur.

En cas de non paiement de la dette fiscale au terme du délai fixé dans la mise en demeure valant commandement, le Receveur des douanes fait procéder à la vente aux enchères des marchandises du contribuable.

Il est important de signaler que cette mesure ne peut être mise œuvre que pour autant que la dette dont le recouvrement est poursuivi soit exigible. A contrario, lorsque l'exigibilité a été suspendue notamment dans le cas d'un sursis de paiement, cette mesure ne peut légalement être mise en œuvre.

XI-9. Extension de l'exigence de l'attestation de non redevance (ANR) comme condition de transferts des fonds à l'étranger par les contribuables professionnels (article L94 quater)

La LF 2018 a renforcé les conditions de délivrance des autorisations de transfert de fonds à l'étranger par les contribuables professionnels à travers le nouvel article L94 quater.

Selon cet article tout transfert de fonds à l'étranger est subordonné à la présentation par le requérant d'une ANR en cours de validité. Toute demande de transfert de fonds à l'étranger non accompagnée de l'ANR est irrecevable.

Cette disposition s'applique dans les conditions suivantes :

- Il doit s'agir d'un transfert de sommes, titres ou valeurs ;
- Le transfert doit être effectué par une personne physique ou morale professionnelle. Par personne physique ou morale professionnelle il faut entendre toute personne assujettie au paiement d'un impôt à l'occasion de l'exercice de ses activités ;
- Le bénéficiaire doit être établi hors du Cameroun. Il n'est pas tenu compte du fait qu'il soit ou non résident de la CEMAC.

Au regard de ce texte, tous les transferts de fonds effectués par des contribuables sont désormais subordonnés à la présentation de l'ANR. La seule exception admise concerne les transferts non soumis à la procédure d'autorisation préalable, effectués par des particuliers.

Cette mesure nécessite quelques clarifications :

- Qu'entend-on par contribuable professionnel ;
- En quoi consiste la procédure d'autorisation préalable.



Cette mesure est excessive et contraire à la fluidité des échanges économiques puisque tout au long de l'exercice fiscal, pour chaque opération de transfert de fonds à l'étranger il faudra présenter une ANR valide.

En outre, de part sa nature, cette mesure vise à donner des pouvoirs exorbitants à l'Administration Fiscale qui pourra ainsi freiner le fonctionnement même des entreprises en refusant de leur délivrer cette ANR. Il est important de préciser par ailleurs que jusqu'en 2017, lorsqu'une entreprise avait un contentieux auprès du Tribunal administratif et n'avait pas encore obtenu une ordonnance de sursis du juge administratif, l'ANR ne lui était pas délivrée. Nous doutons fort que cette situation s'améliore maintenant que ce pouvoir est laissé à la discrétion du MINFI.

XI-10. Renforcement des sanctions découlant de la mise en œuvre d'une taxation d'office (article L103)

Avant la LF 2018, le non-dépôt d'une déclaration donnant lieu à taxation d'office entraînait la perte du droit à déduction de la taxe d'amont et du crédit de TVA se rapportant à la période.

A compter du 1^{er} janvier 2018, le non-dépôt d'une déclaration donnant lieu à Taxation d'Office, entraîne également la perte du droit à imputation des déficits des exercices antérieurs ainsi que des crédits d'impôt.

A titre de rappel, la procédure de taxation d'office prévue par les articles L29 à L32 du LPF, autorise l'administration fiscale à fixer unilatéralement les bases de l'imposition sans possibilité de dialogue pour le contribuable. Cette procédure n'est possible que lorsque le contribuable n'a pas régularisé sa situation dans un délai de 15 jours ouvrables suivant la réception d'une lettre de relance valant mise en demeure de déposer sa déclaration.

Cette disposition est une mesure coercitive complémentaire, car jusqu'ici, la taxation d'office n'entraînait des conséquences qu'en matière de TVA. Désormais, la perte du droit à imputation des déficits des exercices antérieurs, ainsi que des crédits d'impôt figure au rang des sanctions applicables par l'Administration Fiscale.

La circulaire précise que cette sanction s'applique quelle que soit la nature de la déclaration dont le non-dépôt a donné lieu à la taxation d'office. Qu'il s'agisse d'une déclaration mensuelle ou annuelle.

Cette disposition nécessite plusieurs clarifications pour les raisons suivantes :



- Cette sanction peut-elle être appliquée avant l'issue de la procédure contentieuse engagée par le contribuable visé ;
- Une taxation d'office portant sur le non-dépôt d'une déclaration de précompte sur loyer par exemple peut-elle entraîner la perte du droit à l'imputation des déficits antérieurs ? ou alors seule la taxation d'office pour non dépôt de la DSF entrainera la perte de ce droit.

XI-11. Le durcissement des sanctions découlant du non-respect de certaines obligations fiscales (article L104)

La LF 2018 a renforcé les sanctions applicables au non respect de certaines obligations fiscales. Ces sanctions s'appliquent :

- A l'opposition à l'exercice du droit de communication de l'Administration Fiscale ;
- A l'opposition à l'exercice de la procédure de l'Avis à tiers détenteur ;
- Au défaut de communication des documents requis en vertu de l'article L6 du LPF du CGI (registres de transfert d'actions et d'obligations, les feuilles de présence et les procès-verbaux d'Assemblées générales et de Conseils d'administration, les rapports de gestion, les conventions réglementées, les rapports du CAC, les manuels de procédures etc.) ;
- Au défaut de souscription de la déclaration de dépense fiscale ;
- Au défaut de communication au DGI de tout compte de dépôt de titres, valeurs ou espèces, compte courant et autres.

A noter que la sanction est constituée par une amende forfaitaire plafonnée à cinquante millions (50 000 000) FCFA. Bien entendu, cette amende est subordonnée à la préalable notification d'une mise en demeure.

XI-12. La précision sur le terme des effets du sursis de paiement (article L121)

A partir du 1^{er} janvier 2018, le sursis de paiement cesse de produire ses effets soit à compter de la date de notification de la décision de l'administration, soit en cas de silence de l'administration, à compter du terme du délai imparti à celle-ci pour rendre sa décision. En d'autres termes, même lorsque l'Administration Fiscale saisie n'a pas rendu sa décision sur le fond, le sursis de paiement obtenu prend fin à l'arrivée du terme de la période accordée à l'administration pour se prononcer.

A titre de rappel, l'absence de réponse de l'administration dans un délai de 15 jours, à compter de la demande de sursis, équivaut à l'acceptation tacite du sursis de paiement.



Si par exemple, une réclamation contentieuse est introduite en même temps qu'une demande de sursis de paiement devant le DGE le 1^{er} janvier 2018, le silence du DGE au bout de 15 jours vaut acceptation tacite du sursis. Cependant, en cas de silence-rejet de la réclamation contentieuse c'est-à-dire si le DGE n'a pas répondu au terme du délai de 30 jours qui lui était imparti pour se prononcer, le sursis de paiement tacitement accordé prendra également fin à cette date.

Cette nouvelle mesure abroge les termes de la circulaire LF 2016 qui prévoyait qu'en dépit de l'expiration du délai de réponse de l'Administration Fiscale, lorsqu'il était établi à travers des convocations dûment signées par le DGI, le DGE ou le CCRI que des séances de travail étaient en cours, le sursis initialement accordé continuait de produire ses effets jusqu'au prononcé de la décision de l'administration.

XI-13. Alignement des procédures fiscales aux règles de compétence territoriale des tribunaux administratifs prévues par la loi n°2006/022 du 29 décembre 2006 fixant organisation et fonctionnement desdits tribunaux (article L124)

Avant la LF 2018, le contribuable insatisfait au terme de la phase contentieuse ne pouvait porter sa réclamation que devant le Tribunal administratif de son centre d'impôt de rattachement en cas de silence gardé par le MINFI. Cette formalité s'avérait très lourde et onéreuse pour les contribuables résidant dans une région autre que celle du centre des impôts de rattachement (tel était le cas des entreprises relevant de la DGE).

Désormais, avec cette harmonisation de la LF 2018, le contribuable peut librement porter son recours contentieux soit devant le tribunal administratif de son lieu de résidence conformément aux dispositions de l'article 15 de la loi n°2006/022 du 29 décembre 2006 fixant organisation et fonctionnement des tribunaux administratifs, soit devant celui de son centre de rattachement. A noter que cette mesure s'applique au recours contentieux introduit à compter du 1^{er} janvier 2018.

Cette innovation constitue un allègement de la procédure devant la juridiction contentieuse pour le contribuable et participe aussi de l'amélioration du climat des affaires.

XI-14. L'encadrement des poursuites en recouvrement pendant la phase transactionnelle (article L 125 ter)



L'article L 125 ter dans son ensemble est une innovation de la LF 2018. Elle apporte notamment des précisions sur les effets de l'introduction d'une demande de transaction et la computation des délais de procédure durant la phase transactionnelle.

Pour mémoire, la transaction est une convention passée entre l'administration et le contribuable, portant atténuation totale ou partielle des impositions lorsque celle-ci ne sont pas encore devenues définitives.

Ceci dit, toute demande de transaction introduite en phase contentieuse à compter du 1^{er} janvier 2018 a pour effet :

- De suspendre les poursuites en recouvrement jusqu'à la décision de l'administration ou l'expiration du délai de 15 jours imparti pour se prononcer ;
- D'interrompre le délai de recours auprès de l'autorité supérieure.

La loi fixe désormais un délai de 15 jours à l'administration pour rendre sa décision sur la demande de transaction. Le silence de l'administration au terme de ce délai vaut rejet de l'offre transactionnelle.

XI-15. L'aménagement des procédures de saisine du tribunal administratif (articles L126 ; L129 ; L133 & L133 bis)

- a- Rationalisation des délais de présentation des mémoires, encadrement de la procédure d'échange des écrits devant le tribunal administratif et de la production des conclusions du Parquet Général (articles L133 et L133 bis)**

Avec l'entrée en vigueur de la LF 2018, le législateur a raccourci les délais impartis à l'administration, au contribuable, ainsi qu'au ministère public dans le cadre de l'instruction des recours contentieux introduits devant le tribunal administratif.

La procédure contentieuse se présente désormais comme suit :

- 1- Requête introductive d'instance du contribuable : trente (30) jours** à partir du jour de la réception de l'avis portant notification de la décision de l'administration (réponse du Ministre des finances), ou du terme imparti au MINFI pour répondre (ce délai est de 02 mois à compter de la réception du recours gracieux préalable).
- 2- Production du mémoire en défense du MINFI : 02 mois** à partir de la notification de la requête du contribuable. Ce délai peut néanmoins être prorogé d'**un (01) mois en raison des circonstances exceptionnelles et sur demande motivée.**



- 3- **Dépôt du mémoire en réplique du contribuable : 30 jours** à partir de la notification du mémoire en défense de l'Etat.
- 4- **Dépôt du mémoire en duplique du MINFI : 15 jours** à partir de la notification du mémoire en réplique du contribuable (lorsque des moyens nouveaux ont été soulevés par ce dernier). Ce mémoire en duplique met fin aux échanges écrits.
- 5- **Production des conclusions du Parquet Général : 2 mois à compter de la fin des échanges écrits.**

En résumé, les échanges écrits entre le contribuable et l'administration fiscale devant le tribunal administratif se limitent à deux documents pour chaque partie :

- Pour le contribuable : Requête introductive d'instance – mémoire en réplique;
- Pour le MINFI : Mémoire en défense – mémoire en duplique.

En outre le nouvel **article L133bis** vient définir et encadrer les délais impartis au parquet général pour diligenter la procédure après la fin des échanges écrits entre le contribuable et l'administration fiscale.

- b- **Transfert de compétence en matière d'octroi du sursis de paiement lors de la phase juridictionnelle au MINFI et extension de l'exigence de la consignation de 10% des impositions contestées au pourvoi devant la cour suprême**
- ❖ **Attribution au MINFI de la compétence pour accorder le sursis de paiement lors de la phase juridictionnelle du contentieux**

La LF 2018 attribue au Ministre des Finances la compétence pour octroyer un sursis à paiement temporaire au contribuable qui souhaite en bénéficier pendant la phase juridictionnelle. C'est ce qui ressort de l'article L129, qui prévoit que le requérant qui entend bénéficier devant le juge administratif du sursis de paiement déjà appliqué au stade de la réclamation, doit renouveler expressément sa demande **par requête adressée au Ministre des Finances** et s'acquitter d'un montant supplémentaire de 10% des impositions contestées.

A la lecture de cette disposition, l'on constate que la LF a supprimé une des prérogatives reconnu au juge dans le cadre du contentieux administratif pour la transférer au Ministre des Finances. Mais curieusement, à la lecture de la circulaire, il apparaît que le contribuable conserve le droit de saisir le juge administratif d'une requête aux fins de sursis de paiement.



Cette interprétation de la LF 2018 par le DGI nous paraît quelque peu cavalière ce d'autant qu'elle viole les termes de la loi. En effet, il est clairement indiqué au sein de l'article L129 « nouveau » que le contribuable qui entend bénéficier du sursis devant le juge doit adresser sa demande au MINFI. De notre humble avis, le législateur a supprimé dans le CGI les conditions de saisine du juge administratif en matière de sursis de paiement. Désormais, les règles applicables en la matière devraient être celles contenues dans la loi N°2006/022 du 22 décembre 2006 fixant l'organisation et le fonctionnement des tribunaux administratifs.

Suivant l'article 30 de cette loi, lorsque l'exécution est de nature à causer un préjudice irréparable et que la décision attaquée n'intéresse ni l'ordre public, ni la sécurité ou la tranquillité publique, le Président du tribunal administratif peut, saisi d'une requête, après communication à la partie adverse et conclusion du Ministère public, ordonner le sursis à exécution.

Au cas particulier, la décision du Ministres des finances étant un acte administratif, le contribuable conserve le droit, en dépit des modifications apportées par la LF 2018, de solliciter le sursis à exécution de la décision de l'administration lorsque l'exécution de celle-ci est de nature à lui causer un préjudice irréparable.

Nous précisons que dans le cadre de la saisine du Président du tribunal administratif eu égard à la loi de 2006, le contribuable est tenu au paiement d'une consignation correspondant à un droit fixe déterminé par le greffe et non 10% des impositions contestées.

Il est donc surprenant que le DGI, sans aucune base légale, crée de manière discrétionnaire les conditions de saisine du tribunal administratif en matière de sursis de paiement, lesquelles violent d'ailleurs les règles figurant au sein de la loi susvisée. En effet selon lui, la recevabilité de la requête de sursis devant le juge administratif est subordonnée au paiement d'une consignation de 10% des impositions contestées.

Nous contestons donc l'application de cette disposition vu que la circulaire n'étant qu'interprétative et n'ayant aucune valeur législative, elle ne saurait déroger aux dispositions de la loi, ni étendre ou restreindre sa portée en apportant des dispositions nouvelles.

A titre de rappel, la circulaire est un document interne à l'administration qui est opposable aux seuls fonctionnaires de l'administration fiscale et non pas aux contribuables dans la mesure où ledit acte n'a pas fait l'objet d'une publication tel qu'il ressort de l'ordonnance



N°72-11 du 26 août 1972 relative à la publication des lois, ordonnances, décrets et actes réglementaires.

Ceci dit, selon cette même circulaire, vu que la requête adressée au juge n'est pas elle-même suspensive de l'action en recouvrement, la loi offre la faculté au contribuable de saisir le Ministre des finances en vue de l'obtention rapide dudit sursis, sous réserve du paiement de 10% des impositions contestées.

Si l'on se résume à ce stade, le contribuable qui entend bénéficier du sursis à exécution en phase juridictionnelle doit suivre la procédure suivante :

- Saisir le juge d'une requête aux fins de sursis à exécution et justifier du paiement de 10% des impositions contestées ;
- Saisir le Ministre des finances d'une autre demande de sursis de paiement en attendant la décision du juge, et justifier également du paiement de 10% supplémentaires des impositions contestées ;
- Saisir le juge d'une requête introductive d'instance vu que la loi de 2006 rend caduque l'ordonnance de sursis, si à l'expiration du délai de 60 jours (ce délai a été ramené à 30 jours par la LF 2018) le tribunal n'est pas saisi d'une requête au fond.

Il convient de rappeler en outre que dans le cadre de cette procédure, le Ministre des finances dispose d'un délai de 30 jours pour se prononcer. Passé ce délai son silence vaut rejet de la demande de sursis.

Par ailleurs, la décision du Ministre des finances ne lie pas le juge qui dans le cadre de son office peut accorder ou rejeter le sursis de paiement sollicité par le contribuable.

❖ Extension de l'exigence de la consignation de 10% des impositions contestées au pourvoi devant la cour suprême

La LF 2018 prévoit en outre que le sursis doit être renouvelé à l'occasion de tout recours additionnel. Ses règles d'instruction demeurant identiques.

La circulaire précise que la demande de sursis doit être renouvelée dans les mêmes conditions en cas de pourvoi devant la chambre administrative de la cour suprême, ce qui implique l'obligation de s'acquitter d'une caution supplémentaire de 10%, sous peine d'irrecevabilité de la demande de sursis.

En attendant la décision du juge, le contribuable garde la possibilité de saisir le Ministre des finances d'une demande de renouvellement de son sursis.



Les nouvelles dispositions s'appliquent aux demandes introduites à compter du 1^{er} janvier 2018. Cependant, les contribuables qui ont des demandes pendantes devant le juge au 1^{er} janvier 2018 peuvent également saisir le Ministre des finances.

Cette mesure est constitutive d'un abus de pouvoir manifeste de l'administration fiscale qui souhaite ainsi dissuader les contribuables insatisfaits des décisions du MINFI de saisir le tribunal administratif. Sinon comment comprendre que le sort d'un contribuable qui conteste la décision d'une autorité soit renvoyé devant celle-ci pour décider de l'application ou non d'une mesure répressive à son encontre, alors même que la contestation est sensée être portée devant une instance supérieure. A notre avis l'administration veut désormais se prémunir de toute décision du tribunal administratif qui serait contraire à ses intérêts et, en rejetant le sursis (ce qui devrait très souvent se produire maintenant) permettre le recouvrement d'une partie de l'impôt réclamé pendant que l'affaire est encore pendante devant le tribunal administratif.

Il ya lieu de s'interroger sur l'hypothèse où le contribuable ayant sollicité devant le MINFI un sursis de paiement voit sa demande rejetée avec mise en route des mesures de recouvrement forcé et que par la suite, le tribunal saisi lui accorde ledit sursis. En pareille hypothèse, quel sera le sort des sommes ainsi recouvrées par l'administration fiscale. Seront-elles remboursées au contribuable ?

XII- INNOVATIONS EN MATIERE DE FISCALITE LOCALE

Réduction du tarif du droit de timbre communal (article C104)

La LF 2018 a réduit de 600 FCFA à 500 FCFA le tarif du timbre communal sur les documents de format égal ou supérieur à une page de format A4.

XIII- AUTRES DISPOSITIONS FINANCIERES

XIII-1. Article cinquième

Cet article prévoit que les bénéficiaires personnes physiques ou morales, des facilités douanières et fiscales contenues dans les conventions signées avec diverses autorités administratives (convention d'établissement, cahiers de charges, accord d'établissement, etc.) antérieurement ou en marge de la loi n° 2013/04 du 18 avril 2013 fixant les incitations à l'investissement privé au Cameroun et non ratifiées par le parlement disposent, conformément à l'article cinquième de la loi de finances 2017, d'un délai de deux (02) ans à



compter de la date de promulgation de la LF 2018, pour négocier avec le Ministère en charge des finances, l'arrimage des dispositions desdites conventions à la loi-cadre sur les incitations à l'investissement.

Il est important de relever que cette disposition ne peut s'appliquer qu'aux conventions bénéficiant aux entreprises régies par le droit commun. En effet, les articles 2 alinéa 3 et 36 de la loi de 2013 susvisée, prévoient que celle-ci ne s'applique pas aux investissements régis par les codes sectoriels et le régime général des contrats de partenariat.

Ainsi, l'obligation de mise en harmonie des conventions avec la loi de 2013 ne s'applique pas aux conventions ci-après :

- Les conventions conclues dans le cadre des secteurs régis par des textes particuliers notamment les secteurs pétrolier, le secteur minier et le secteur gazier ;
- Les contrats de partenariat.

XIII-2. Article onzième

La LF 2018 exonère les administrations publiques de tous impôts, droits, taxes et redevances publicitaires sur la diffusion de leurs communications et informations au public.

Par administration publique, il faut entendre les services et institutions de l'Etat à l'exception des collectivités territoriales décentralisées et des établissements publics.

A partir du 1^{er} janvier 2018, les prestations de diffusion des communications et informations des administrations publiques ci-dessus visées sont exonérées de tous droits, taxes et redevances publicitaires. Il s'agit du droit de timbre sur la publicité et des droits de concession des emplacements publicitaires.

XIII-3. Article douzième

La Loi de Finances 2018 autorise les contribuables à procéder au paiement par voie électronique des droits de péage routier et de pesage. Cependant, la circulaire n'a pas fixé les modalités de ce paiement.

XIII-4. Article treizième

La LF 2018 consacre l'exigence de présentation de la quittance de paiement des impôts et taxes pour l'obtention de l'attestation de dédouanement des véhicules d'occasion importés.



Ainsi, tout importateur de véhicule d'occasion est tenu de s'acquitter au préalable des impôts et taxes dus à l'occasion de l'enregistrement de la mutation auprès des services fiscaux et de présenter la quittance au poste de dédouanement aux fins de délivrance de son attestation de dédouanement.

