

CHAZAI+PARTNERS

Cabinet d'avocats d'affaires

Avocats aux barreaux du Cameroun et de Paris

ANALYSE DES PRINCIPALES MODIFICATIONS DE LA LOI DE FINANCES POUR 2019

1^{er} mars 2019

ANALYSE DES PRINCIPALES MODIFICATIONS DE LA LOI DE FINANCES POUR 2019

—

1^{er} mars 2019

La loi n°2018/022 du 11 décembre 2018 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2019 a été publiée au journal officiel en date du 12 décembre 2018.

Nous présenterons ci-dessous les principales mesures « fiscales » (fiscalité interne) et « douanières » (fiscalité de porte) de cette loi de finances, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2019.

1. LES PRINCIPALES MODIFICATIONS « FISCALES » DE LA LOI DE FINANCES

Les principales modifications fiscales de la loi de finances peuvent être répertoriées en trois catégories de mesures : les mesures de diminution de la pression fiscale (1.1), les mesures d'élargissement de l'assiette fiscale (1.2), et les mesures de modernisation et de rationalisation du dispositif fiscal (1.3).

1.1. Les mesures de diminution de la pression fiscale

1.1.1.

La diminution du taux de l'impôt sur les plus-values immobilières

Auparavant, les plus-values immobilières étaient imposées au taux de 10%, exception faite de celles réalisées dans des zones encadrées par une mercuriale administrative, qui étaient, depuis la loi de finances pour l'exercice 2017, imposées au taux de 5%.

Désormais, toute plus-value immobilière est soumise au prélèvement libératoire au taux de 5%, indépendamment du lieu de situation de l'immeuble (bâti ou non) objet de la plus-value.

1.1.2.

L'extension aux *marketers* du champ des opérations dispensées du précompte sur achats

Désormais, les achats locaux de produits pétroliers effectués par les *marketers* inscrits au fichier des contribuables actifs de la Direction des Grandes Entreprises (DGE) sont dispensés de la perception du précompte.

Le bénéfice de cette mesure est donc soumis aux conditions cumulatives suivantes :

- le contribuable doit être un *marketer* ;
- il doit être inscrit au fichier des contribuables actifs de la DGE : ce qui exclut de fait les contribuables non connus des services des impôts ou qui ne sont pas à jour dans leurs obligations déclaratives ; et
- les achats doivent être effectués au Cameroun et porter uniquement sur des produits pétroliers.

Pour mémoire, il faut entendre par *marketers* les entreprises distributrices de produits pétroliers raffinés.

1.1.3.

La réduction de la base imposable des mandataires et agents commerciaux non-salariés

Auparavant, les revenus des mandataires et agents commerciaux non-salariés étaient imposés au taux libératoire de 10%, sans déduction de frais professionnels.

Désormais, à l'instar des salariés, leurs revenus sont imposés après déduction de frais professionnels d'un montant égal à 30% desdits revenus, ce qui diminue considérablement leur base imposable et partant, le montant de l'impôt dû par les mandataires et agents commerciaux non-salariés.

1.1.4.

L'augmentation du seuil des tranches de consommation d'eau et d'électricité ouvrant droit à l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) pour les ménages

Auparavant, l'exonération de TVA s'appliquait aux tranches de consommation d'eau et d'énergie inférieures à 10 m³ et 110 kW par mois, respectivement.

La nouvelle loi de finances vient relever ces seuils, en les portant à 20 m³ et 220 kW par mois. Il s'ensuit qu'à partir du mois de février (établissement des factures de consommation du mois de janvier) les ménages dont la consommation sera inférieure aux seuils susmentionnés seront dispensés du paiement de la TVA, ce qui représente une économie non négligeable (19,25% du montant hors taxe de la facture).

1.1.5.

Le réaménagement des taux de la taxe spéciale sur le revenu (TSR)

La nouvelle loi de finance institue un quatrième taux de TSR d'un pourcentage de 2%, dit « super réduit ».

Le taux super réduit s'applique aux rémunérations versées par les sociétés de transport maritime de droit camerounais dans l'accomplissement de leurs opérations de location d'espaces et d'affrètement des navires étrangers, ainsi qu'aux commissions servies aux agents portuaires à l'étranger.

Une telle mesure semble avoir vocation à booster l'attractivité du secteur maritime, eu égard notamment à la mise en service du port de Kribi au courant de l'année 2018.

1.1.6.

La réduction des taux des droits d'enregistrement des transactions immobilières

Les taux des droits d'enregistrement des transactions immobilières ont été revus à la baisse, comme suit :

| Transactions | Anciens taux ¹ | Nouveaux taux |
|--|---------------------------|---------------|
| Actes et mutations d'immeubles urbains bâtis | 15% 10%* | 10% |

¹ Les deuxièmes taux concernaient *les zones encadrées par une mercuriale administrative*.

| | | |
|--|-------------|----|
| Actes et mutations d'immeubles urbains non bâtis et ruraux bâtis | 10% 5 %* | 5% |
| Actes et mutations d'immeuble ruraux non bâtis | 5% 2%* | 2% |

1.2. Les mesures d'élargissement de l'assiette fiscale

1.2.1.

La réduction du champ des exonérations de TVA

Tout en augmentant les seuils des tranches de consommation d'eau et d'électricité ouvrant droit à l'exonération de TVA (cf. point 1.1.4), la nouvelle loi de finances a supprimé du champ des exonérations de TVA les opérations ci-dessous listées :

- Les ventes des produits des activités extractives (minières). Leur coût augmentera du fait de la TVA.
- Les intérêts rémunérant les emprunts extérieurs. Cette mesure entraînera à n'en point douter une diminution du volume des emprunts extérieurs, auxquels les multinationales ont largement recours (auprès des sociétés mères étrangères) dans le cadre de conventions de trésorerie entre sociétés mères et filiales.
- Les intérêts rémunérant les dépôts effectués auprès des établissements de crédit par des non-professionnels de ce secteur (les particuliers). Cette mesure aura pour conséquence immédiate l'augmentation du coût des services bancaires, notamment le crédit, pour compenser l'augmentation de la charge fiscale des banques du fait du paiement de la TVA sur les intérêts des dépôts.
- Les contrats et commissions d'assurance vie et d'assurance maladie. Cette mesure entraînera une hausse du montant des primes, pour tenir compte de la TVA.
- Les opérations de transformation locale de bois. Leur coût augmentera du fait de la TVA.

1.2.2.

La suppression de la prise en charge de la TVA en matière de commande publique

Auparavant, lorsque la convention de financement relative au marché le prévoyait, la TVA liée à l'acquisition de biens et services dans le cadre du marché était prise en charge par l'Etat, via le maître d'ouvrage.

Désormais, les conventions de financement, y compris celles relatives aux marchés publics, doivent être conclues toutes taxes comprises.

Cette mesure entraînera notamment une augmentation significative du volume du crédit de TVA et partant, des demandes de remboursement de crédit de TVA.

1.2.3.

Le réaménagement des taux du droit d'accises

Les taux du droit d'accises sont modifiés ainsi qu'il suit :

- Le taux réduit de **12,5%** est désormais dénommé **taux moyen** et s'applique aux véhicules² et à certains articles de friperie et pneumatiques d'occasion.
- Il est institué un nouveau taux intermédiaire entre le taux super réduit de 2% et le taux moyen de 12,5%. Il s'agit du **taux réduit**, qui est de **5%**. Il s'applique aux jeux de hasard et de divertissement non assujettis à la taxe spéciale sur les jeux de hasard et de divertissement, et est assis sur le chiffre d'affaires réalisé ; et
- Le droit spécifique additionnel a été réaménagé pour l'ensemble des produits concernés et institué en particulier pour les boissons gazeuses, sodas et autres boissons sucrées importées, au tarif de **2,5 FCFA** par centilitre.

1.2.4.

L'augmentation de la base d'imposition au droit d'accises pour les boissons

Sous réserve des discussions en cours entre l'administration fiscale et les représentants de l'industrie brassicole, la base d'imposition au droit d'accises pour les boissons a été revue à la hausse comme suit :

- Elle est désormais constituée par le prix de vente conseillé par les entreprises de production, déduction faite des droits d'accises et de la TVA. Auparavant elle était constituée par la valeur transactionnelle, certes ajustable dans certaines conditions, mais en tout état de cause inférieure au prix de vente ; et
- Les bières titrant un degré d'alcool inférieur ou égal à 5,5% bénéficient d'un abattement moins important, à savoir **10%**, contre 20% auparavant.

Nous notons donc de manière générale une augmentation des charges fiscales pour les opérateurs du secteur brassicole, ce qui induira une augmentation du prix des boissons.

1.2.5.

L'élargissement des activités soumises à la taxe de séjour

Désormais, les établissements meublés et autres gîtes sont soumis à la taxe de séjour au tarif de 2000 FCFA par nuitée. Les modalités de paiement de ladite taxe demeurent inchangées.

L'expansion du modèle des gîtes et maisons d'hôtes comme forme d'hébergement appelle en effet une attention fiscale. Afin de les loger à la même enseigne, il est apparu nécessaire de soumettre leurs clients au paiement de la taxe de séjour, au même titre que ceux des hôtels classiques.

1.2.6.

La modification des règles relatives à la taxe d'abattage (fiscalité forestière)

Le taux et les obligations déclaratives relatifs à la taxe d'abattage sont modifiés comme suit :

- le taux passe de 2,50% à **4%** ; et

² Les taux du droit d'accises applicable aux véhicules sont détaillés au point 2.1.1.

→ la déclaration de la taxe d'abattage doit désormais être accompagnée des DF 10 correspondants.

Pour mémoire, les DF 10 sont des carnets de chantier retraçant le volume mensuel / journalier de grumes abattues.

1.2.7.

Le relèvement des taux des droits d'enregistrement en matière de commande publique

Auparavant les taux des droits d'enregistrement des marchés publics oscillaient entre 1% et 5%.

Ils ont été relevés et réaménagés comme suit :

- Pour les marchés d'un montant égal ou supérieur à 50 millions FCFA et payés par l'Etat, les collectivités territoriales décentralisées et les établissements publics (« **marchés publics** ») : **3%** ;
- Pour les marchés d'un montant égal ou supérieur à 5 millions FCFA et inférieur à 50 millions FCFA payés par les mêmes entités (les « **lettres commandes** ») : **5%** ;
- Pour les marchés d'un montant inférieur à 5 millions FCFA et payés par les mêmes entités (les « **bons de commande publique** ») : **7%**.

Ces dispositions devraient donc concerner uniquement les marchés des entités susmentionnés, à l'exclusion de ceux des sociétés publiques et d'économie mixte.

S'agissant de ces dernières, (i) les dispositions relatives aux marchés d'un montant inférieur à 5 millions FCFA passés par ces sociétés ont été supprimées, (ii) tandis que celles concernant les marchés d'un montant supérieur à 5 millions demeurent inchangées.

Il se pose cependant la question de savoir à quel taux doivent être soumis les marchés mentionnés au (i), étant entendu que la seule disposition traitant de tous les types de marchés, indépendamment de leur source de financement (qui pouvait donc intégrer les marchés mentionnés au (i)), ne concerne que les marchés d'un montant supérieur ou égal ou 5 millions FCFA (cf. art. 543 - d) 6^{ème} tiret du Code général des impôts (CGI).

1.3. Les mesures de modernisation et de rationalisation du dispositif fiscal

1.3.1.

La précision des modalités de calcul du minimum de perception pour les contribuables opérant dans les secteurs à marge administrée

Auparavant, le taux et la base de calcul du minimum de perception pour les entreprises relevant des secteurs à marge administrée n'étaient pas clairement définis.

S'agissant du taux, l'article 22 (2) du CGI prévoyait un taux de 2% pour « *chaque société ou collectivité* », sans distinguer le cas des contribuables des secteurs à marge administrée.

Concernant la base, l'article 23 du CGI, qui fixait clairement la base pour les entreprises relevant du régime commun d'imposition (le chiffre d'affaires), disposait en outre que « *pour les entreprises relevant des activités à marge administrée [...] le chiffre d'affaires servant de base au calcul de l'acompte de l'impôt sur les sociétés est constitué de la marge brute, des gratifications et des commissions de toute nature reçues.* » Le minimum de perception n'était donc pas expressément visé.

Il s'ensuit que les contribuables des secteurs à marge administrée pouvaient appliquer le taux général de 2%, et ce en retenant comme base du minimum de perception le chiffre d'affaires, conformément à la lettre de la loi.

La nouvelle loi de finances vient combler ce vide juridique qui pouvait être source de contentieux, en énonçant clairement les modalités de calcul du minimum de perception pour les contribuables relevant des secteurs à marge administrée, comme suit :

- concernant le taux applicable : il est de 14% ; et
- concernant la base : il s'agit de la marge brute, des gratifications et des commissions de toute nature reçues.

1.3.2.

La modification des règles relatives au reversement des impôts retenus sur les salaires pour les employeurs exploitant plusieurs établissements

Auparavant, l'administration fiscale donnait la possibilité aux employeurs exploitant plusieurs établissements d'effectuer les reversements selon leur gré, soit séparément par établissement à la caisse du Receveur des Impôts du lieu de situation de chaque établissement, soit globalement à la caisse du Receveur des Impôts de leur centre de rattachement.

Désormais, dès lors qu'ils relèvent d'une unité de gestion spécialisée, les employeurs exploitant plusieurs établissements sont tenus d'effectuer lesdits reversements exclusivement à la caisse du Receveur des Impôts de leur centre de rattachement. En effet, l'usage de la conjonction de coordination « et » dans le texte de la loi de finances sous-entend qu'il s'agit de deux conditions cumulatives (appartenir à une unité de gestion spécialisée et exploiter plusieurs établissements).

Il s'ensuit que les employeurs exploitant plusieurs établissements mais ne relevant pas d'une unité de gestion spécialisée ne devraient pas être concernés par cette mesure. D'où la question de savoir s'ils continuent alors de bénéficier de la liberté de choix de la méthode de reversement. *A priori* la réponse est négative, étant entendu que la nouvelle loi de finances a purement et simplement supprimé les dispositions relatives à cette liberté de choix.

En tout état de cause, les employeurs exploitant plusieurs établissements mais ne relevant pas d'une unité de gestion spécialisée devraient interroger l'administration fiscale sur ce point.

1.3.3.

La simplification des modalités de report des crédits de TVA trimestriel cumulés

Auparavant, le report des crédits de TVA trimestriel cumulés d'un montant supérieur à 50 millions de FCFA (pour les entreprises relevant de la DGE) et à 20 millions de FCFA (pour les entreprises relevant des autres unités de gestion) était assujéti à la procédure de validation de crédit de TVA.

Cette exigence a été supprimée et ce pour tous les contribuables, indépendamment du montant du crédit de TVA.

1.3.4.

Le renforcement des modalités de report de crédit de TVA pour les opérateurs du commerce général

Désormais, le report de crédit de TVA pour les opérateurs du commerce général (vente en détail et en gros) au-delà d'une période de 3 mois est assujéti à un contrôle de validation préalable du crédit.

Ainsi, le report de crédit de TVA pour ces opérateurs est libre de toute condition tant qu'il est réalisé avant l'écoulement de la période de 3 mois.

1.3.5.

L'allongement du délai de prescription des demandes de remboursement de crédits de TVA

Le régime autrefois disparate des délais d'introduction de la demande de remboursement de crédits de TVA par les personnes éligibles est désormais unifié à l'article L 94 bis du CGI.

Les entreprises demanderesse du remboursement des crédits de TVA disposent à l'avenir d'un délai de 3 ans pour introduire leurs demandes auprès du service gestionnaire.

Cet effort dans le sens d'une plus grande justice fiscale se heurte cependant au silence du législateur quant au point de départ de la computation du délai de prescription. Face à ce silence, l'on peut déduire que le législateur a entendu conserver les points de départs spécifiques au cas de chaque entreprise éligible³.

1.3.6.

L'encadrement de la vérification générale de comptabilité (VGC) par un délai dans le cadre de la procédure de remboursement de crédit de TVA pour les entreprises à risque élevé

La nouvelle loi de finance vient préciser le délai dans lequel doit être effectuée la VGC consécutive à une demande de remboursement de crédit de TVA. Il s'agit d'un délai d'un mois suivant la demande de remboursement.

L'on peut cependant regretter qu'une mesure similaire n'ait pas été prise pour les entreprises à risque moyen, dont la procédure de contrôle de validation des crédits de TVA n'est encadrée par aucun délai.

1.3.7.

La flexibilisation de l'échéance de paiement de la taxe à l'essieu

Anciennement perçue dans les quinze jours ouvrables suivant la fin de chaque trimestre d'après la déclaration faite par les transporteurs, la taxe à l'essieu peut désormais être acquittée en un versement unique annuel au plus tard le 15 mars.

1.3.8.

L'informatisation du mécanisme de transmission de la déclaration statistique et fiscale (DSF)

Désormais les entreprises relevant d'une unité de gestion spécialisée, *i.e.* la DGE, les Centres des Impôts des Moyennes Entreprises (CIME) et les Centres Spécialisés des Impôts (CSI) doivent transmettre leurs DSF par voie électronique, à travers un système informatique mis en place par l'administration fiscale.

Cette mesure traduit notamment la volonté de l'administration fiscale de rompre avec les mauvaises pratiques d'antidate des DSF déposées tardivement par certains contribuables.

Notons cependant que l'implémentation de ce procédé électronique innovant devra répondre à l'exigence de sécurité informatique des systèmes d'authentification des contribuables, afin de parer

³ http://www.impots.cm/dginew/index.php?page=remboursement-de-tva&hl=fr_FR

aux risques cybernétiques tels que les perturbations ou interruptions du fonctionnement du réseau, les intrusions malveillantes aux fins d'espionnage, etc.

1.3.9.

L'informatisation des procédés d'échange d'informations entre les contribuables et l'administration fiscale

- Premièrement, la faculté est reconnue à l'administration fiscale de notifier au contribuable, par voie électronique, les pièces afférentes aux différentes procédures fiscales, suivant des modalités qu'elle fixera par voie réglementaire.

En tout état de cause, le règlement d'application de cette disposition ne devra pas occulter la délicate question de la valeur d'une telle transmission et plus généralement de son opposabilité au contribuable. Pour l'administration comme pour le contribuable, la date certaine de réception des pièces et actes de procédure fiscale est un élément déterminant en ceci qu'elle est le point de départ des délais d'action. La conséquence d'un aménagement réglementaire peu lisible d'une telle innovation pourrait alors être l'émergence d'un contentieux parasite portant sur la preuve de l'émission ou de la réception d'un document, sur une erreur d'adressage, etc., paralysant ainsi une procédure fiscale.

- Deuxièmement, dans le cadre des opérations de vérification de comptabilité, le législateur a pris en compte la situation des contribuables dont la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés. Ces derniers devront dorénavant remettre à l'inspecteur vérificateur une copie des fichiers des écritures comptables de la période vérifiée.

1.3.10.

L'institution d'une amende sanctionnant la violation des seuils de frais de traitement bancaire

Tout établissement financier qui, dans le cadre du traitement des opérations liées au paiement des impôts et taxes, perçoit des frais inférieurs ou supérieurs aux seuils prévus par la loi, s'expose au paiement d'une amende correspondant au montant des sommes excédentaires facturées. L'amende ainsi infligée est insusceptible de remise.

Il convient de rappeler que le plafonnement des frais de virement des impôts, droits et taxes, qui avait été institué par la loi de finances pour l'exercice 2017, n'était assorti d'aucune sanction. La nouvelle loi de finances vient donc pallier ce manquement.

L'on peut toutefois se demander comment l'administration fiscale ou le procureur assurera le contrôle et la sanction du respect de cette mesure. En effet, les informations relatives aux frais de virement des impôts, droits et taxes ne figurent pas sur les documents de paiement transmis à l'administration fiscale par le contribuable. Or, il serait malaisé, voire impossible pour l'administration fiscale ou le procureur de se lancer dans une opération de contrôle sur place ou sur pièce du respect du plafonnement des frais de virement dans tous les établissements de crédit du pays. Cette mesure semble donc être essentiellement dissuasive pour lesdits établissements de crédit.

1.3.11.

Le durcissement des sanctions en cas d'inexécution de l'obligation de produire la DSF

A titre de rappel, l'inexécution s'entend de l'absence de dépôt ou du dépôt tardif de la DSF.

Afin d'inciter les contribuables à faire preuve de civisme fiscal, le législateur a entrepris de sanctionner d'une amende forfaitaire fixée à l'alinéa 3 de l'article L 99 du CGI, les contribuables coupables de non-

dépôt ou de dépôt tardif de la DSF. Le caractère insusceptible de remise qui frappe ladite amende témoigne à suffire de l'importance accordée à l'exécution normale de cette obligation déclarative.

S'agissant du quantum de l'amende, il est déterminé en considération de l'unité de gestion spécialisée d'appartenance du contribuable en cause, comme suit :

- entreprises relevant de la DGE : 5.000.000 FCFA ;
- entreprises relevant des CIME et des CSI : 1.000.000 FCFA ; et
- entreprises relevant des Centres Divisionnaires des Impôts (CDI) : 250.000 FCFA.

1.3.12.

La sanction du reversement tardif des impôts, droits et taxes retenus à la source

Le nouvel alinéa 2 de l'article 106 du CGI prévoit une amende forfaitaire applicable aux collectivités territoriales décentralisées, établissements publics et entreprises habilitées à retenir à la source les impôts, droits et taxes, en cas de non reversement de ceux-ci dans les délais prescrits par la loi.

Ladite amende est insusceptible de recours et son montant est proportionnel à la somme à reverser à l'administration fiscale, comme suit :

- de 0 à 5.000.000 : 500.000 FCFA ;
- de 5.000.001 à 25.000.000 : 2.000.000 FCFA ;
- de 25.000.001 à 50.000.000 : 5.000.000 FCFA ; et
- plus de 50.000.000 : 10.000.000 FCFA.

1.3.13.

L'accroissement des conditions requises pour l'obtention du sursis de paiement

→ Conditions tenant à la situation fiscale du contribuable :

A côté des (i) références à la réclamation contentieuse (ii) et au paiement de la partie non contestée de l'impôt, le contribuable doit satisfaire à deux nouvelles conditions de fond : (iii) ne pas avoir d'arriérés fiscaux autres que ceux contestés (iv) et ne pas faire l'objet de poursuites pénales pour fraude fiscale.

Il s'agit là d'une forme de codification à droit constant, en ceci que le législateur s'est contenté d'officialiser cette pratique en inscrivant dans le CGI des conditions autrefois requises par la doctrine administrative⁴, mais abandonnée à la faveur d'une approche libérale prônée par la circulaire cadre n° 0004/MINFI/DGI/LC/C du 08 mai 2008, relative au contentieux fiscal.

→ Conditions tenant au paiement d'une quote-part des impôts contestés :

- Réclamation devant le Ministre des Finances : **15%** de la partie contestée.
- Réclamation devant le Tribunal Administratif : **35%** de la partie contestée, contre 10% auparavant.

⁴ Note n° 3033/MINFI/DI du 04 décembre 2001 portant traitement des instances contentieuses en matière de droits et taxes autres que les droits d'enregistrement.

- Réclamation devant la Cour Suprême : **50%** de la partie contestée et **consignation de 50%** de la partie restante.

1.3.14.

L'informatisation de la procédure de délivrance du sursis de paiement pour les contribuables relevant de centres des impôts « informatisés »

La nouvelle loi de finances prévoit la délivrance du sursis de paiement en ligne, selon des modalités pratiques restant à déterminer par l'administration.

Elle précise toutefois que pour « *les contribuables relevant de centre des impôts non informatisés* », le sursis peut être délivré manuellement, dans un délai de 15 jours suivant la date de réception de la demande. Cela revient donc à considérer que la délivrance en ligne n'est possible que dans les centres des impôts « informatisés ».

Seulement, la notion d'informatisation n'a pas été définie par l'administration. La difficulté pour le contribuable est alors celle de savoir si son centre des impôts appartient à la catégorie des centres informatisés ou non, et partant de savoir si sa demande doit être adressée manuellement ou en ligne.

1.3.15.

L'augmentation de la durée de validité du sursis de paiement

La notification de la décision de l'administration ou l'arrivée du terme du délai à elle imparti pour rendre sa décision n'emporte plus cessation de l'effet du sursis de paiement.

Désormais, c'est l'arrivée du terme du délai de saisine de l'autorité supérieure qui entraîne la cessation de l'effet du sursis de paiement. Il s'agit du délai de saisine de 30 jours imparti au contribuable pour saisir le Ministre des Finances, lorsqu'il est insatisfait par la décision du Chef de Centre Régional des Impôts, du Directeur de la DGE ou du Directeur Général des Impôts.

1.3.16.

L'institution d'une amende sanctionnant le défaut de dématérialisation des valeurs mobilières

L'on savait le processus de dématérialisation des valeurs mobilières suspendu depuis le 06 juillet 2018 par le dépositaire central, à la suite d'un accord trouvé avec le Groupement Inter-patronal du Cameroun.

L'article trentième des dispositions relatives aux autres ressources prévoit cependant l'infliction d'une amende forfaitaire égale à 1.000.000 FCFA, aux sociétés anonymes astreintes à l'obligation de dématérialisation de leurs titres, qui n'annexeraient pas à leurs DSF, l'attestation de dématérialisation des valeurs mobilières qu'elles ont émises, dûment délivrée par le dépositaire central.

Cette mesure vient réaffirmer le caractère impératif de l'exigence de dématérialisation consacré par loi n° 2014/007 du 23 avril 2014 fixant les modalités de dématérialisation des valeurs mobilières et son décret d'application n° 2014/3763/PM du 17 novembre 2014, en conformité avec l'article 744 nouveau de l'Acte Uniforme OHADA relatif aux Sociétés Commerciales et au Groupement d'intérêt Economique.

1.3.17.

L'arrimage du délai de paiement post avis de mise en recouvrement (AMR) au délai de contestation dudit AMR

Le contribuable destinataire d'un AMR dispose désormais d'un délai de 30 jours pour acquitter sa dette et non plus de 15 jours.

Auparavant, le décalage incongru entre le délai accordé au contribuable pour exécuter l'AMR (15 jours) et celui pour le contester (30 jours) constituait l'une des incohérences du contentieux fiscal camerounais et revenait à demander au contribuable de payer d'abord et de contester ensuite.

La mise en adéquation des deux délais participera donc à rendre plus cohérente la procédure de contestation des impositions.

1.3.18.

L'explicitation des cas de délivrance de l'attestation de non redevance en cas de dettes fiscales

La nouvelle formulation de l'article L 94 bis du CGI précise avec rigueur les cas dans lesquels l'attestation de non redevance peut à l'avenir être délivrée aux contribuables redevables d'une dette fiscale.

Elle peut notamment l'être :

- concomitamment à l'introduction d'une réclamation contentieuse ;
- lorsque, relevant d'une unité de gestion spécialisée, le contribuable dispose de crédits de TVA validés et en attente de paiement ; et
- lorsque une entreprise publique est bénéficiaire de subventions de l'Etat ou dont les prestations fournies à l'Etat sont en attente de règlement.

Il aurait cependant été intéressant d'élargir ce troisième cas de figure aux entreprises privées, dans la mesure où elles peuvent également fournir des prestations à l'Etat.

1.3.19.

La suppression de l'autorisation de transfert de fonds vers l'étranger

Autrefois soumis à la production d'une autorisation dont, l'obtention était subordonnée à la présentation d'une attestation de non redevance, le transfert de fonds à l'étranger n'est dorénavant conditionné que par la simple présentation d'une attestation de non redevance en cours de validité.

Cette suppression du préalable de l'autorisation de transfert de fonds vers l'étranger a le mérite de résoudre une difficulté que relevaient déjà les importateurs camerounais, relative aux retards dans le transfert de fonds du fait de la longueur de la procédure d'autorisation.

1.3.20.

L'institution d'une obligation de motivation de la réponse à la réclamation du contribuable

L'autorité administrative fiscale adressataire d'une réclamation émanant d'un contribuable qui se croit imposé à tort ou surtaxé, n'est plus simplement tenue d'y répondre dans un délai de 30 jours.

Le contenu que doit impérativement adopter cette réponse est désormais précisé à l'alinéa 4 de l'article L116 du CGI, qui dispose que la réponse « *doit être motivée en faits et en droit* ».

Seulement, cette solution n'est intéressante que si l'autorité saisie se décide à répondre au contribuable par écrit. Or cette dernière conserve l'entière liberté sur la forme de sa réponse, de telle sorte qu'elle préfère très souvent garder le silence au terme du délai d'attente, eu égard au fait que celui-ci vaudra rejet implicite.

Ainsi, la pertinence de l'obligation de motiver en fait et en droit ne se comprend que s'il est institué en amont, une obligation de répondre par écrit à la réclamation du contribuable requérant.

1.3.21.

La modification des éléments de l'impôt insusceptibles de remises ou modérations dans le cadre de recours gracieux

La nouvelle configuration de l'article L142 du CGI met fin à la généralité de l'ancienne formule, qui déclarait insusceptible de remise ou de modération tous les impôts collectés auprès des tiers.

Le législateur a cantonné cette interdiction au principal de l'impôt exclusivement, tout en élargissant le champ des impositions concernées par la mesure, puisque ce dernier comprend désormais les impôts retenus à la source.

2. LES PRINCIPALES MODIFICATIONS « DOUANIERES » DE LA LOI DE FINANCES

A l'instar des mesures « fiscales », les mesures « douanières » de la loi de finances peuvent être classifiées en mesures de diminution de la pression fiscale (2.1), d'élargissement de l'assiette fiscale (2.2), et de modernisation et de rationalisation du dispositif fiscal (2.3).

2.1. Les mesures de diminution de la pression fiscale

2.1.1.

Le réaménagement des taux du droit d'accises pour certains types de véhicules

Les taux du droit d'accises pour certains véhicules utilitaires et de tourisme sont réorganisés comme suit, en tenant notamment compte de leur âge :

| Types de véhicule | Age | Taux |
|---|-------------------------|-------|
| Véhicules de tourisme d'une cylindrée inférieure ou égale à 2500 cm ³ | De 1 à 10 ans | 0% |
| | Plus de 10 ans à 15 ans | 12,5% |
| | Plus de 15 ans | 25% |
| Véhicules de tourisme d'une cylindrée supérieure à 2500 cm ³ | De 1 à 15 ans | 12,5% |
| | Plus de 15 ans | 25% |
| Autres véhicules utilitaires, véhicules de transport en commun, remorques, tracteurs à l'exclusion de ceux agricoles quelle que soit la cylindrée | De 0 à 15 ans | 0% |
| | Plus de 15 ans à 25 ans | 12,5% |
| | Plus de 25 ans | 25% |

L'on note ainsi une certaine souplesse dans ce réaménagement des taux, à travers l'admission au taux zéro et au taux réduit pour plusieurs catégories de véhicules.

La circulaire n°019/MINFI/DGD du 17 janvier 2019 précisant les modalités d'application de certaines dispositions douanières de la loi de finances (ci-après la « **Circulaire Douanière** ») précise en outre qu'en cas de conflit entre les deux critères de classification, le critère de la cylindrée prévaut sur celui de l'âge.

2.2. Les mesures d'élargissement de l'assiette fiscale

2.2.1.

L'extension de la liste des produits soumis au droit d'accises

Désormais, les produits suivants sont soumis au droit d'accises :

- les articles de friperie et les pneumatiques (pneus) d'occasion : taux réduit de 12,5% ; et
- les pipes et leurs parties, ainsi que leurs préparations, quelle que soit leur forme et leur destination, notamment le tabac pour pipe à eau et les « chichas » : taux général de 25%.

A propos des pneumatiques, il convient en outre de relever que l'abattement de 20% dont bénéficiaient les pneumatiques neufs a été supprimé.

2.2.2.

L'institution d'un droit d'accises spécial (additionnel) au taux de 0,5%

La loi de finances institue, sur tous les produits soumis au droit d'accises, un droit d'accises spécial au taux de 0,5% de la base imposable, destiné au financement de l'enlèvement et du traitement des ordures au bénéfice des collectivités territoriales décentralisées.

En l'absence de précisions apportées par la Circulaire Douanière sur ce point, nous présumons que les différents taux du droit d'accises devraient donc s'en trouver majorés de 0,5% chacun.

De même, en l'absence de dispositions concernant le droit spécifique (applicable aux boissons alcoolisées, aux emballages non retournables et aux jeux de hasard - divertissement), nous présumons que le droit d'accises spécial de 0,5% concerne uniquement les taux en vigueur, et par conséquent ne s'applique pas aux droits d'accise spécifiques additionnels.

Cette mesure de la loi de finances semble être destinée à pallier le manque de ressources financières dans le secteur de la collecte des ordures ménagères, dont la récente libéralisation au courant de l'année 2017 nécessite, à n'en point douter, la mobilisation de ressources financières supplémentaires.

2.2.3.

La majoration de la base imposable au droit d'accises et à la taxe sur la valeur ajoutée pour certains produits

Auparavant, la base imposable au droit d'accises et à la TVA pour les boissons alcoolisées, le tabac, les armes et leurs munitions était constituée uniquement de la valeur imposable, *i.e.* la valeur transactionnelle des marchandises (coût, assurance et fret).

Désormais, elle comprend :

- S'agissant du droit d'accises : la valeur transactionnelle et le montant du droit de douane ; et

- S'agissant de la TVA : la valeur transactionnelle, le montant du droit de douane et le montant du droit d'accises.

2.2.4.

La taxation aux droits de douane des logiciels pour téléphones portables et tablettes

Désormais, les applications mobiles téléchargées seront assujetties au droit de douane au tarif de 200 FCFA par application. Le prélèvement y relatif sera effectué par les opérateurs de téléphonie mobile après chaque téléchargement et reversé à l'administration douanière au plus tard le 15 du mois suivant.

Le montant de la taxe étant connu à l'avance, l'on peut présumer qu'il s'agira d'un prélèvement libératoire, de sorte que le paiement soit exigé (quasiment) au moment du téléchargement, comme c'est le cas pour la plupart des produits téléphoniques.

A l'instar du prélèvement du droit d'accises pour les téléphones portables et tablettes directement auprès des utilisateurs finaux (v. infra point 2.3.1), cette mesure devrait entraîner une hausse des coûts des communications électroniques chez tous les opérateurs de téléphonie mobile.

Dans le même ordre d'idées, cette nouvelle imposition constitue une charge financière non négligeable pour les contribuables, qui devront désormais payer même pour des applications gratuites (y compris les mises à jour), étant entendu que ces dernières sont les plus téléchargées.

En tout état de cause, bien que ni la loi de finance, ni la Circulaire Douanière ne l'aient prévu, cette mesure doit être assortie d'une période transitoire, le temps pour les sociétés de téléphonie de mettre en place le système de gestion de ce droit de douane.

Il convient enfin de rappeler que la loi de finances pour 2017 avait déjà institué la soumission aux droits de douanes des « marchandises acquises par voie électronique et importées au Cameroun », comprenant notamment les logiciels. Cette mesure de la nouvelle loi de finances est donc une application concrète du principe de la soumission des logiciels aux droits de douane.

2.3. Les mesures de modernisation et de rationalisation du dispositif fiscal

2.3.1.

La réorganisation des modalités de taxation des téléphones portables et tablettes au droit d'accise

La nouvelle loi de finances met en place un nouveau système de taxation des téléphones portables et tablettes au droit d'accise, comme suit :

- Les téléphones portables et tablettes peuvent désormais être importés en suspension des droits de douane.
 - Une telle formulation laisse penser qu'il s'agit simplement d'une faculté et que les opérateurs économiques de ces secteurs conservent donc la possibilité de s'acquitter des droits de douanes au moment de l'importation.
 - Cependant, si tel est le cas, dans un souci de facilitation de la gestion des procédures relatives au paiement des droits de douanes des téléphones portables et tablettes, il serait plus judicieux d'imposer un seul système de taxation.
- Les acquéreurs de ces appareils doivent procéder au paiement des droits de douane au moyen d'un prélèvement effectué par les sociétés de téléphonie notamment pendant les émissions

téléphoniques ; les droits de douane ainsi prélevés doivent être reversés au plus tard le 15 de chaque mois à l'administration douanière.

- Sur l'identité du débiteur des droits de douane. Considérant le mode de paiement (prélèvements lors d'émissions téléphoniques), l'on comprend que l'acquéreur dont il s'agit n'est autre que l'utilisateur final (l'acheteur des appareils) et non l'opérateur économique qui importe lesdits appareils (le vendeur). Il s'opère donc en apparence un transfert de la charge du paiement entre le vendeur et l'acheteur. En apparence seulement dans la mesure où, en réalité, le vendeur a toujours ventilé les droits de douane dans le prix de vente des appareils et par conséquent le paiement a toujours implicitement incombé à l'acheteur. Cette nouvelle mesure présente donc l'inconvénient que l'acheteur aura désormais conscience de la charge du paiement des droits de douanes.
- Sur la mise en œuvre du paiement. L'on peut valablement présumer qu'il ne s'agira pas d'un prélèvement unique libératoire, étant donné que ledit prélèvement doit être effectué à l'occasion d'émissions téléphoniques, et dépendra donc de l'importance et de la fréquence desdites émissions.
- L'impact sur les prix. Etant entendu que le paiement sera désormais prélevé à l'occasion d'émissions téléphoniques, l'on devrait s'attendre à une légère réduction des prix des téléphones et tablettes, correspondant aux droits de douane, qui ne devraient plus être inclus dans le prix de vente. Corrélativement, l'on devrait observer une augmentation des coûts des communications électroniques chez tous les opérateurs de téléphonie mobile, intégrant le prélèvement au titre des droits de douane.

En choisissant de prélever les droits de douane directement auprès de l'utilisateur final, l'administration douanière entend améliorer ses performances en termes de recouvrement. En effet, on se doute que lorsque le paiement des droits de douane incombait aux opérateurs économiques importateurs de téléphones portables et tablettes, le fait de devoir en amont acquitter eux-mêmes en totalité les droits (qu'ils refacturaient ensuite aux acheteurs dans les prix de vente) était source de difficultés et nombre d'entre eux ne parvenaient pas toujours à s'acquitter des droits de douane.

L'administration douanière contourne donc cette difficulté de recouvrement en prélevant directement les droits de douane auprès des utilisateurs finaux.

Cependant, au vu de la complexité du système à mettre en place par les opérateurs téléphoniques en synergie avec l'administration, cette mesure est assortie d'une période transitoire dont la durée doit encore être fixée par des textes particuliers.

En tout état de cause, cette mesure participe de la lutte contre les importations sans déclaration et devrait à terme contribuer à augmenter les recettes fiscales en matière douanière.

2.3.2.

L'institution d'un contrôle des prix de transfert en matière douanière et de l'obligation de transmission des déclarations statistiques et fiscales à l'administration douanière

Désormais, l'administration douanière est habilitée à opérer des réintégrations dès lors qu'il est établi qu'un contribuable minore les valeurs en douane dans le cadre de ses transactions intragroupe.

A cet effet, il est notamment fait obligation aux contribuables exerçant habituellement des opérations d'importation et/ou d'exportation, de transmettre par voie électronique leurs DSF à l'administration douanière au plus tard le 15 mars de l'année suivante.

L'on se serait également attendu à l'institution d'une obligation de transmission à l'administration douanière de la documentation relative aux prix de transfert, mais nul doute que la coopération entre les administrations douanière et fiscale sera largement mise à contribution à cette fin.

Ces mesures visent à renforcer les moyens de l'administration douanière en termes de contrôle des prix de transfert, précisément en matière de TVA, de droits de douane et de droit d'accise, par opposition à la conception classique des prix de transfert, qui concerne uniquement l'impôt sur les sociétés (IS).

Par ailleurs, cette nouvelle attribution de l'administration douanière s'accompagne de sanctions propres. Or en matière de fiscalité interne, la pratique de prix intragroupe minorés est déjà sanctionnée par la réintégration au résultat. En ajoutant à cela les sanctions douanières, l'on aboutit vraisemblablement à une double sanction pour les faits de minoration du prix : une première réintégration au résultat (augmentation de la base imposable à l'IS) et une seconde réintégration à la valeur en douane (augmentation de la base imposable à la TVA, aux droits de douane et au droit d'accise).

Il convient en outre de relever que cette nouvelle mission confiée à l'administration douanière ne va pas sans difficultés car l'association prix de transfert et douane n'est pas chose aisée, notamment pour les raisons suivantes :

- les deux domaines sont soumis à des réglementations différentes : (i) la valeur en douane lors d'une importation doit respecter les règles définies par l'Accord⁵ de l'Organisation Mondiale du Commerce sur l'évaluation en douane, (ii) alors que les prix de transfert doivent respecter le principe de pleine concurrence défini par l'Organisation de Coopération et de Développement Economique ;
- au Cameroun, prix de transfert et douane relèvent du ressort de deux administrations : la Direction Générale des Impôts et la Direction Générale des Douanes ;
- les deux domaines n'ont pas les mêmes champs géographiques d'application : (i) en zone CEMAC, la question de la valeur en douane s'applique dans les relations entre les Etats membres de la CEMAC et les pays tiers, (ii) alors que les prix de transfert concernent toutes les transactions intragroupe internationales ; et
- ils ne recouvrent pas les mêmes transactions : (i) les droits de douane sont en principe calculés à partir de la valeur transactionnelle des marchandises, (ii) alors que les prix de transfert visent aussi les ventes de services, les redevances de marque ou de brevet, ou encore les *management fees*.

L'administration douanière devra donc mettre en place des mécanismes de contrôle tenant compte des difficultés sus énumérées.

2.3.3.

L'institution du paiement des droits et taxes de douane par voie électronique

Désormais, les contribuables peuvent effectuer leurs paiements des droits et taxes douaniers par voie électronique, à travers une plateforme intégrant notamment des banques et les sociétés de téléphonie mobile.

⁵ Cet accord est destiné à offrir un système d'évaluation en douane des marchandises importées unique, équitable, uniforme, neutre, conforme à la réalité commerciale et qui exclut l'utilisation de valeurs en douane arbitraires ou fictives. En définissant la valeur en douane de manière positive, l'Accord pose comme principe qu'elle doit, dans toute la mesure possible, reposer sur le prix réel des marchandises payées, ou à payer et pour les marchandises importées.

Les modalités particulières de mise en place de ce mécanisme doivent encore être définies par des textes particuliers, qui devraient notamment aborder la question de l'encadrement des frais de paiement (frais de virement ou de transfert d'argent), comme c'est le cas pour le paiement des impôts et taxe en matière de fiscalité interne.

2.3.4.

L'institution de la « décision anticipée » et du « renseignement contraignant »

Désormais, en vue de la détermination de la valeur en douane, de l'origine ou du classement tarifaire d'une marchandise, les contribuables peuvent saisir l'administration douanière afin qu'elle leur indique la solution appropriée eu égard aux spécificités de la transaction. Les modalités pratiques de saisine de l'administration restent à déterminer par des textes particuliers.

La réponse de l'administration douanière est alors appelée décision anticipée ou renseignement contraignant et elle est opposable à cette dernière, qui doit en outre la publier.

Ce nouvel instrument s'apparente fortement à la demande de rescrit fiscal en fiscalité interne, en cela qu'il permet au contribuable dans le doute de saisir directement l'administration douanière afin d'être édifié sur tel ou tel point précis.

Pour mémoire, la demande de rescrit fiscal est un écrit adressé à l'administration fiscale en prélude à la réalisation d'une transaction, afin de solliciter l'avis de cette dernière (le rescrit) sur le régime fiscal applicable à ladite opération, étant entendu que cet avis sera opposable à l'administration fiscale.

—

Auteurs :

Aurélié Chazai, avocate aux Barreaux du Cameroun et de Paris, *managing partner* du cabinet Chazai & Partners.

Alexandre Ekollo Moundi, juriste collaborateur au sein du cabinet Chazai & Partners.

Aurélien Patrick Djoufain Togueu, juriste collaborateur au sein du cabinet Chazai & Partners.

CHAZAI+PARTNERS

Cabinet d'avocats d'affaires indépendants basé au Cameroun

Bld. de la République - Immeuble SUNU Assurances (à côté Hôtel SOMATEL), Bali

B.P. 4937 Douala - Cameroun

T: +237 233 432 617 | P: +237 6 66 97 14 88 | P: +33 6 13 15 85 26

Email : contact@chazai-partners.com

Site web : www.chazai-partners.com