

Eléments de la fiscalité des affaires au Cameroun

Roland Atanga Fongue
et
Adrien Tocke

**Éléments de la fiscalité des affaires
au Cameroun**

Préface de Thomas Kousok

L'HARMATTAN

DÉJÀ PARUS DU MÊME AUTEUR

Contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel, le cas du Cameroun, L'Harmattan, Paris, janvier 2008.

© L'HARMATTAN, 2011

5-7, rue de l'École-Polytechnique ; 75005 Paris

<http://www.librairieharmattan.com>

diffusion.harmattan@wanadoo.fr

harmattan1@wanadoo.fr

ISBN : 978-2-296-55022-3

EAN : 9782296550223

SOMMAIRE

| | |
|---|-----|
| PRÉFACE | 7 |
| Introduction générale : Considérations générales sur la fiscalité des affaires au Cameroun | 9 |
| Chapitre 1 : Le fisc et le management de l'entreprise..... | 15 |
| Chapitre 2 : Entreprise individuelle : La distinction fiscale entre patrimoine privé et patrimoine professionnel | 21 |
| Chapitre 3 : Le régime d'imposition de l'autofinancement de l'entreprise | 27 |
| Chapitre 4 : Le régime fiscal du financement par fonds d'emprunt | 31 |
| Chapitre 5 : Éléments de fiscalité des assurances | 39 |
| Chapitre 6 : Fiscalité pétrolière amont..... | 55 |
| Chapitre 7 : Fiscalité pétrolière aval | 75 |
| Chapitre 8 : Éléments de fiscalité des établissements de crédit et de micro-finance | 85 |
| Chapitre 9 : Fiscalité forestière | 105 |
| Chapitre 10 : Fiscalité minière..... | 115 |
| Chapitre 11 : Fiscalité du secteur boursier..... | 123 |
| Chapitre 12 : Éléments de fiscalité des entreprises du secteur des Technologies de l'information et de la communication | 129 |
| Chapitre 13 : Fiscalité des restructurations d'entreprise..... | 145 |
| Conclusion | 175 |
| INDEX | 177 |
| Bibliographie | 179 |

PRÉFACE

La fiscalité est une des sciences juridiques située au confluent de plusieurs autres branches des sciences juridiques à tel point qu'un observateur fiscal avisé a pu dire : « derrière chaque acte juridique de la vie d'un individu ou derrière chaque écriture comptable de l'entreprise, se cache un traitement fiscal dont le non-respect peut être lourd de conséquences pour celle-ci ou encore, que la méconnaissance des dispositions fiscales favorables peut générer un manque à gagner important ».

Conçu par une équipe de fiscalistes pétris de grandes connaissances livresques doublés d'une longue et riche expérience professionnelle entretenue par leurs métiers secondaires d'enseignants aux cursus complémentaires, l'ouvrage que messieurs Roland ATANGA FONGUE et Adrien TOCKE mettent à la disposition du public, de par son caractère à la fois synthétique et analytique, se présente comme un excellent instrument de travail fort utile à bon nombre de professionnels au rang desquels il convient d'inscrire les professionnels des finances, de la fiscalité, de la comptabilité, des étudiants ainsi que les chefs d'entreprise qui savent mieux que quiconque mesurer l'ampleur des difficultés souvent rencontrées dans un domaine qui présente le désavantage de la quasi absence d'ouvrages généraux et spécifiques fondant des matières fiscales aussi pointues et diversifiées que sont :

- la distinction fiscale entre patrimoine privé et patrimoine professionnel dans le cadre de l'entreprise individuelle ;
- l'Imposition de l'autofinancement de l'entreprise ;
- le régime fiscal du financement par fonds empruntés ;
- le fisc et le management de l'entreprise ;
- la fiscalité des assurances ;
- la fiscalité boursière ;
- la fiscalité bancaire ;
- la fiscalité des TIC ;
- la fiscalité des micro-finances ;
- la fiscalité pétrolière : secteur amont ;
- la fiscalité pétrolière : secteur aval ;
- les restructurations d'entreprise.

C'est aussi un document de travail, pas comme les autres, qui tire son originalité de deux idées simples et ambitieuses :

1) Synthèse, dans un langage intelligible et accessible à tous, des différents types d'impositions liés tant aux activités financières qu'aux événements marquant la naissance, la vie et la fin de l'entreprise ;

2) Analyse systématique soutenue par un passage en revue de tous les impôts et taxes que doivent acquitter les entreprises de ces secteurs économiques particuliers sur les opérations qu'elles réalisent : impôts spécifiques par secteur, droits d'enregistrement, TVA, impôts sur le revenu des personnes physiques, impôts sur les sociétés.

Tel que l'ouvrage est présenté sous forme thématique, il vient non seulement combler un vide sur des sujets généralement considérés comme ésotériques, mais aussi, il doit être considéré comme un instrument de vulgarisation de la fiscalité répondant aux préoccupations quotidiennes de tous les opérateurs économiques et praticiens du droit fiscal de tout bord et non comme un traité de fiscalité.

Jamais un ouvrage de fiscalité n'a abordé, avec méthode et science, un spectre aussi large de secteurs économiques spécifiques. C'est le couronnement d'un long et fructueux parcours et, en quelque sorte, une transmission de relais.

Que les auteurs en soient complimentés.

Thomas KOUSOK
Inspecteur principal des impôts hors échelle
Ancien Directeur adjoint des Impôts
Conseil Fiscal agréé CEMAC inscrit
au Tableau de l'Ordre National
des Conseils Fiscaux du Cameroun
Enseignant de Fiscalité ENAM et UCAC.

Introduction générale :

Considérations générales sur la fiscalité des affaires au Cameroun

1. En prélude à l'examen proprement dit de la fiscalité des affaires au Cameroun, il convient de se réapproprier d'abord cette notion aux confins du droit et de l'économie (I), pour ensuite déterminer les étapes marquantes de son évolution (II) et enfin, la mettre en perspective dans l'environnement global de la politique fiscale camerounaise (III).

I. Imposer les « affaires » au Cameroun : l'éclatement d'une matière partagée entre réalité juridique et réalité socio-économique.

2. Le terme « affaires » est particulièrement galvaudé. Entre le chercheur d'emploi en tenue respectable et le chef d'une entreprise industrielle, entre le petit vendeur ambulant et le dirigeant d'une filiale de multinationale, le générique « homme d'affaires » est régulièrement affublé et accepté. Il s'ensuit que les contours du terme sont larges et insaisissables dans la mesure où il regroupe de multiples activités non saisies par le droit, mais imposables et dont les acteurs revendiquent la qualité de commerçant. Du langage commun, on peut néanmoins retenir quelques sens couramment acceptés. Tout à tour, il s'entend d'une entreprise industrielle et commerciale, d'une transaction avantageuse, d'une spéculation commerciale ou financière ou d'un intérêt pécuniaire d'une personne. Le trait commun de ces différentes acceptions est l'idée du lucre, de la recherche d'un profit.

3. Le langage juridique s'approprie ce dénominateur commun. Pour autant, ce dénominateur n'est pas suffisant pour circonscrire les activités relevant du monde des affaires. De manière plus pragmatique, le droit des affaires, délimité autour de la notion d'actes de commerce¹, est la branche du droit qui s'intéresse aux activités industrielles et commerciales et à leurs acteurs. L'entreprise², unité humaine organisée en vue de réaliser un objectif économique déterminé, y tient une place centrale. Cette approche permet d'exclure du champ du droit des affaires, les activités immobilières, agricoles et

¹ ISSA-SAYEGH (J), POUGOUE (P-G) et SAWADOGO (F M), *OHADA Traités et actes uniformes commentés et annotés*, Paris, Juriscope, 2008.

² NYAMA (J-M), *Eléments de droit des affaires. Cameroun- OHADA*, Yaoundé, Presses de l'UCAC, nouvelle édition, 2002.

les professions libérales³, quand bien même la recherche du profit ne serait pas exclue de leur exercice.

4. Sur la base de cette définition, la fiscalité des affaires se définit comme l'ensemble des règles liées à la perception ou non⁴ de l'impôt sur les activités industrielles et commerciales et sur leurs acteurs. Son champ couvre celui des entreprises commerciales et industrielles. La fiscalité des affaires s'irrigue aux sources formelles et matérielles connues du droit⁵. Elle flirte avantageusement⁶ avec de nombreuses disciplines à l'instar du droit civil, du droit commercial, du droit comptable, du droit pénal, du droit public des affaires⁷ pour ne citer que ces disciplines juridiques et rester conforme à notre orientation disciplinaire.

II. Les grandes étapes de la fiscalité des « affaires » au Cameroun

5. La fiscalité des affaires au plan national connaît une évolution décisive dans les années 1990, évolution consignée dans les rapports de la réforme fiscale de 1995. On doit retenir ainsi l'avant 1995 et l'après 1995⁸.

6. Avant 1995, l'impôt interne, perçu sur les activités et les revenus domestiques, ne constitue pas la principale source de financement du budget. L'emprunt massif, les recettes douanières, l'aide publique au développement, les recettes des produits du sol et du sous-sol exportés, fournissent à l'État les ressources dont il a besoin pour financer ses activités. Plus encore, le besoin de légitimation de l'État dans un contexte postcolonial insurrectionnel n'incite pas les pouvoirs publics à mettre en place des stratégies de ponctions fiscales

³ Cette exclusion est fondée sur la distinction entre l'entreprise civile (régie par le droit civil) et l'entreprise commerciale (articles 3 et 4 de l'Acte uniforme OHADA portant sur le droit commercial général). La frontière n'est pas rigide, le monde des affaires se caractérisant par le dynamisme et le pragmatisme. Ainsi, une entreprise agricole qui étend son périmètre d'activités à la transformation et à l'achat de produits extérieurs en vue de la revente, mène une activité commerciale assujettie au droit des affaires. Une autre illustration peut être donnée par la catégorie de société civile immobilière que la doctrine administrative fiscale qualifie de professionnels de l'immobilier.

⁴ Le contexte fiscal actuel est marqué par la thématique de l'amélioration du climat des affaires. Il charrie des notions résurgentes liées au désarmement fiscal et à l'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et le contribuable, incluant les dépenses fiscales, l'allègement des procédures fiscales et la mise en relief du mécanisme participatif dans la fabrication des textes fiscaux.

⁵ La source de droit renvoie aux faits, événements et processus qui occasionnent et permettent la cristallisation de la règle de droit. On y dénombre dans l'ordre interne et international, la constitution, les lois, la jurisprudence, les règlements, la doctrine administrative, les principes généraux, les usages, les conventions internationales et le droit communautaire.

⁶ Le droit fiscal se départit ici de son autonomie mythique. En effet, la compréhension du traitement fiscal des domaines envisagés sera très souvent tributaire de la maîtrise des phénomènes juridiques qui sont sujets à l'imposition.

⁷ ECKERT (G), *Droit public des affaires*, Paris, Montchrestien, 2001, 251p.

ATANGA FONGUE (R), *Contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel : Le cas du Cameroun*, Paris, L'Harmattan, 2007, p. 45.

contraignantes. Ce contexte est aggravé au plan économique par l'absence d'un tissu industriel, l'extraversion de l'économie nationale, le règne des multinationales. Ces différents éléments ne favorisent pas l'émergence d'un droit fiscal des affaires. Dès 1980, le pays rentre dans une profonde crise économique et financière d'allure planétaire dont les causes au plan interne sont liées à la baisse du prix du pétrole et des autres matières premières d'exportation, la modification de la parité du dollar en franc CFA, le retard pris par l'État dans l'ajustement de ses dépenses, l'insuffisante maîtrise des recettes fiscales non pétrolières, l'inefficacité des incitations et soutiens accordés aux entreprises publiques. Cette crise appelle une profonde mutation politique, économique et financière.

7. En 1995, une réflexion nationale⁹ est dédiée à la réforme fiscale. Son objectif est double : moderniser le système de prélèvement de l'impôt et accroître les recettes fiscales internes. Le droit fiscal matériel et processuel connaît une profonde mutation dont les traits marquants sont : l'institution d'un impôt libérateur (année budgétaire 1995-1996), le réaménagement de la contribution des patentes (LF 1996-1997), le démantèlement des exonérations fiscales, l'institution de la TCA puis de la TVA (LF 1998-1999), le réaménagement des régimes d'imposition (1999-2000), la réforme de l'Impôt sur le revenu des personnes physiques (2003), la suppression de la surtaxe progressive et l'adoption du Livre des procédures fiscales (2004). Toutes ces mesures adoptées dans le cadre de la réforme de 1995 seront évaluées et approfondies dans un second mouvement constitué par la réforme fiscale de 2007. Elles traduisent le recentrage du prélèvement fiscal autour des activités industrielles et commerciales domestiques.

III. La place de la fiscalité des « affaires » dans la politique fiscale du Cameroun

8. La fiscalité des affaires occupe une place prépondérante et irréversiblement grandissante dans le système fiscal camerounais. En effet, après le financement majoritaire du budget étatique par des emprunts massifs et improductifs au sortir de la colonisation, après le financement par les recettes des produits du sous-sol et du sol exportés, la sévère crise économique des années 1980 a occasionné et justifié une profonde mutation du système fiscal autour des recettes fiscales internes. Au plan statistique, les recettes fiscales internes passent de 184 milliards en 1987/1988¹⁰ à 688 milliards en 2003¹¹ puis

⁹ Cette réflexion nationale est précédée d'un Plan régional de réformes adopté à Libreville en 1991 dans le cadre de la réforme fiscale-douanière menée entre l'Union douanière et économique de l'Afrique centrale, devancière institutionnelle de la Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale (CEMAC) et ses partenaires (BIRD, FMI, UE et Coopération française).

¹⁰ loi de règlement 1987-1988 ;

¹¹ loi de règlement 2003 ;

à 953 milliards en 2010¹². Appelée également transition fiscale, cette réorientation stratégique s'est faite sur l'imposition des activités économiques et industrielles domestiques dont le contexte de libéralisation a permis le foisonnement. Micro-finances, Technologies de l'information et de la communication (TIC), assurances et dérivés, banques, sont autant d'activités dont l'éclosion et l'expansion intéressent et interpellent la fiscalité. A ces activités se greffent naturellement des problématiques d'essence libérale liées à la propriété, au management et aux transformations d'entreprises.

9. L'étude de la fiscalité des affaires est au cœur de nombreux enjeux de politique fiscale.

10. Le premier enjeu est budgétaire et traduit l'une des missions fondamentales de l'impôt. Les prélèvements effectués sur les activités économiques et industrielles constituent à n'en point douter la part la plus importante des recettes fiscales. Se déployant à travers les principales cédules d'imposition, ces prélèvements constituent en 2010, près de 83% des recettes générées par la fiscalité interne. L'option gouvernementale d'élargissement de l'assiette fiscale, constante depuis plus d'une décennie, permet de maintenir, voire d'améliorer ce cap budgétaire.

11. Le second enjeu se situe dans le vaste champ de la gouvernance et de l'amélioration du climat des affaires. Ici, les thématiques à considérer dans la mise en œuvre de la ponction, voire de la dépense fiscale¹³, sont liées aux garanties procédurales accordées au contribuable¹⁴, à la sécurité juridique et fiscale du contribuable, à l'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et son partenaire qu'est devenu le contribuable¹⁵.

12. Le troisième enjeu se noue au plan économique autour des questions d'attractivité et d'incitations fiscales. Comment en effet permettre aux acteurs du monde économique et industriel de créer des activités, de les mener dans des conditions satisfaisantes et pérennes de profit ? La prise de décision fiscale intègre ici des considérations internationales¹⁶, notamment de concurrence fiscale.

13. L'intelligence de la fiscalité des affaires commande la conciliation des enjeux ci-dessus mentionnés qui, sans être totalement contradictoires, sont tout

¹² loi de règlement 2010.

¹³ Les dépenses fiscales sont constituées de dérogations avantageuses pour une catégorie de contribuables dont la conséquence est la diminution des recettes fiscales. Cf. LEROY (M), *L'impôt, l'État et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, Paris, Economica, 2010, p.287.

¹⁴ BAYLAC (C), *Le formalisme du droit fiscal*, Paris, L'Harmattan, 2002.

¹⁵ ATANGA FONGUE, *Contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structure*, Op.cit. p. 16.

¹⁶ FOTSING (J-B), *Le pouvoir fiscal en Afrique. Essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d'Afrique Noire francophone*, Paris, LGDJ, 1995, p. 212.

au moins distants. Elle suppose que soient mis en exergue, pour l'État qui a besoin d'attirer des investisseurs, les acteurs économiques et d'engranger les ressources nécessaires à la réalisation de ses missions d'une part, pour les opérateurs qui ont besoin de sécurité, transparence et maximisation des profits, les règles et mécanismes du jeu fiscal liés aux affaires d'autre part. De manière traditionnelle¹⁷, la fiscalité des affaires est abordée de façon transversale, au rythme de la vie de l'entreprise. Elle s'intéresse ainsi à la création de l'entreprise, au facteur capital, aux opérations effectuées qui génèrent des profits ou pertes mais aussi la valeur ajoutée, aux résultats de l'entreprise elle-même, aux ressources qu'elle procure à ses géniteurs, etc. Cette approche qui présente l'avantage de l'exhaustivité ne sera pas retenue dans le cadre de cet ouvrage. En raison de la diversité et de la complexité qui caractérisent la vie des affaires, cette approche occasionnerait une présentation quasi encyclopédique, non exempte de chevauchements.

14. Le présent ouvrage adopte une approche thématique qui complète et affine la première. Elle présente l'avantage de ne pas revenir de façon mécanique sur les différents impôts pris isolément et de servir aux lecteurs des précis d'impôt sur les sociétés, de TVA ou de toute autre cédule par ailleurs exposés dans le Code général des impôts. En sélectionnant des thèmes qui sont autant de principes et d'activités complètes du monde industriel et commercial, l'ouvrage se veut pratique et entier sur les questions abordées. Il se présente, à l'instar d'un aide-mémoire, comme un repère utile pour l'étudiant, le praticien, l'entrepreneur, voire l'enseignant. Il entend combler un vide en exposant les règles fiscales applicables à des métiers et activités spécifiques notamment les assurances, la banque, les nouvelles technologies de l'information et de la communication, le secteur pétrolier, etc. Chaque thème étudié fait l'objet d'un chapitre. Le chapitre est envisagé sur un triple ancrage autour des concepts, du fondement juridique et fiscal et de l'application pratique.

¹⁷ DEBAT (O), *Droit fiscal des affaires*, Paris, Montchrestien, 2008, p. 14-15.
SERLOOTEN (P), *Droit fiscal des affaires*, Paris, Précis Dalloz, 1999.

Chapitre 1 : Le fisc et le management de l'entreprise

15. L'impôt, en raison de son incidence financière, des obligations qui en découlent pour l'entreprise et du capital public qu'il crée, est un élément central de toute décision de gestion sociale.

16. Variable imposée, l'entrepreneur et les dirigeants sociaux doivent en tenir compte et en tirer parti avantageusement. Loin de toute optique conflictuelle largement prétendue, le droit fiscal aménage la relation entre l'administration fiscale et le management de l'entreprise autour du principe de la liberté de gestion, principe qui admet des exceptions.

I. Le principe de la liberté de gestion de l'entreprise

17. La gestion fiscale signifie la recherche par l'entreprise des moyens de réduction de sa charge fiscale, par une économie supérieure, aux risques qu'elle peut être amenée à prendre.

18. Le principe de liberté de gestion suppose le droit reconnu à l'entreprise d'opter pour la solution la moins imposée. Il s'entend du droit pour l'entrepreneur de conduire ses affaires comme il l'entend : en particulier, le droit de s'autofinancer ou de s'endetter, de choisir ses fournisseurs et ses clients, de décider de ses modes de distribution, de vendre sur le marché national ou à l'étranger, d'ouvrir des ateliers ou des entrepôts ou d'en fermer ; le droit également de faire la publicité de son choix selon le support librement déterminé par lui, d'y consacrer un budget plus ou moins important. La liberté de gestion, expression du principe plus vaste de la liberté de commerce, dans sa formulation, semble aller de soi. Elle mérite pourtant d'être réaffirmée pour au moins deux raisons :

- au double plan méthodologique et psychologique, trop souvent, seules sont exposées les exceptions à ce principe, de sorte que le fiscaliste apparaît généralement, comme l'empêcheur de tourner en ronds, le fossoyeur de la liberté de gestion par l'entrepreneur de son affaire. Plus souvent, le fisc, mû par l'intérêt fiscal, veut imposer à l'entrepreneur de choisir la voie qui permet au Trésor public d'enregistrer le maximum de recettes ou celle qui semble moins onéreuse en matière de recouvrement des recettes. Cette attitude peut sérieusement contrarier la libre gestion sociale et compromettre la mobilisation des recettes du fait des conflits qu'elle peut générer. Ce principe interdit à l'administration de critiquer la décision de l'entreprise. Il suggère que soit reconnu à l'entreprise un droit à l'erreur. Une mauvaise affaire n'est pas nécessairement le signe d'une gestion anormale ;

- au plan pratique, l'importance avérée du principe de liberté de gestion dans un contexte d'amélioration du climat des affaires oblige d'interpréter de manière restrictive les exceptions qui peuvent lui être apportées

19. Le législateur a aménagé la possibilité pour le contribuable de jouir de sa liberté de gestion par le biais du rescrit fiscal. Le Livre des procédures fiscales (LPF) dispose à cet égard en son article L33bis : « Tout contribuable peut, préalablement à la conclusion d'une opération sous la forme d'un contrat, d'un acte juridique ou d'un projet quelconque, solliciter l'avis de l'administration sur le régime fiscal qui lui est applicable. Lorsque le contribuable a fourni à l'administration l'ensemble des éléments nécessaires à l'appréciation de la portée véritable de l'opération en cause, la position énoncée par celle-ci garantit le contribuable contre le changement d'interprétation ultérieur ». Cette technique permet en effet à toute entreprise de solliciter l'avis de l'administration sur des actes qu'elle entend poser. Cette sollicitation, en plus de lier l'administration du fait de la réponse qu'elle prononce, a le mérite de démontrer la volonté du requérant de jouer cartes sur table.

20. La liberté reconnue aux dirigeants sociaux de conduire les destinées de l'entreprise implique que ces derniers en sont responsables. Plus encore, l'administration ne peut admettre sans réagir que par, une gestion fantaisiste, les dirigeants dilapident la matière imposable.

II. Les exceptions au principe de liberté de gestion

21. Trois exceptions notables peuvent être apportées au principe de liberté de gestion :

- l'abus de droit ;
- l'acte anormal de gestion ;
- l'erreur comptable

1. L'abus de droit : séparer l'optimisation fiscale¹⁸ de l'évitement de l'impôt

22. L'abus de droit permet à l'administration fiscale de requalifier les faits contenus dans un acte. Cette théorie postule que la liberté de gestion ne peut être utilisée pour frauder la loi. Face à la tentation naturelle¹⁹ voire universelle

¹⁸ L'optimisation fiscale peut être définie comme le moyen qui permet à un contribuable d'utiliser des mesures prévues par le droit fiscal, dans le but de diminuer sa charge fiscale. Cette technique doit alors se comprendre à la faveur d'un choix entre différentes options offertes par le législateur ou résultant d'une tolérance de l'administration fiscale.

¹⁹ Le professeur Maurice COZIAN a justement écrit que « Vouloir payer le plus d'impôts possible, pour certains, c'est peut-être de la sainteté ou de l'héroïsme ; on serait plutôt tenté d'y voir un dérangement de l'esprit (ça se soigne) ; ce ne serait certainement pas le modèle du bon père de famille du code civil qui doit gérer son patrimoine au mieux de ses intérêts » in *Les grands principes de la fiscalité*, Paris, Litec, 4éd, 1999, p.20.

pour le contribuable de chercher à échapper à l'impôt, la théorie de l'abus de droit a pour objet de corriger l'usage excessif de la liberté des contribuables d'échapper à l'impôt ou en d'autres termes, de faire la distinction entre les opérations abusives et celles relevant de la simple habileté fiscale²⁰. L'article L33 du Livre des procédures fiscales (LPF) dispose en effet que « toute opération conclue sous la forme d'un contrat ou d'un acte juridique quelconque dissimulant une réalisation ou un transfert de bénéfices ou revenus effectués directement ou par personnes interposées, n'est pas opposable à l'administration des impôts qui a le droit de restituer à l'opération son véritable caractère et de déterminer en conséquence les bases des impôts sur les sociétés ou sur le revenu des personnes physiques ».

23. Sur un plan comparé, et en nous basant sur l'excellente étude précitée, le dénominateur commun de l'abus de droit demeure la recherche d'un avantage exclusivement fiscal contraire à la loi. Il suppose un mensonge juridique ou fiscal (simulation) dont le but manifeste est de frauder la loi fiscale²¹. Par ailleurs, l'abus de droit appelle moins une répression lourde que la recherche d'un juste milieu entre le droit des contribuables à l'optimisation fiscale et la sanction justifiée des abus manifestes. C'est ici que le juge intervient. Son rôle est central dans la délimitation entre ce qui est permis et ce qui est interdit dans un contexte de silence législatif. Et même en présence de dispositions légales expresses, il lui reviendra de fixer les conditions d'application de l'abus de droit. Il va sans dire que le dynamisme du système juridictionnel est ici fortement sollicité pour faciliter l'action taxatrice de la puissance publique tout en assurant la protection des droits du contribuable.

24. Au plan opérationnel, pour écarter l'opposabilité d'un acte passé par un contribuable, l'administration fiscale doit prouver que l'acte a un caractère fictif, déguisé ou à défaut, qu'il n'a pu être inspiré par aucun motif autre que celui d'éluder l'impôt. Ceci suppose trois conditions :

- l'existence d'un acte ;
- l'intention d'éluder l'impôt ;
- l'atténuation et l'éradication de la charge fiscale.

25. La charge de la preuve de l'abus de droit incombe à l'administration en cas de contentieux (article L33 p.2 du LPF).

Exemple d'abus de droit :

• Un contrat de location/gérance suivi peu après de la cession du matériel au locataire → transferts du fonds de commerce.

²⁰ TIRARD (J-M), « L'abus de droit en droit comparé », in *Ecrits de fiscalité des entreprises, Etudes à la mémoire du Professeur Maurice Cozian*, Paris, Litec, 2009, pp. 209-228.

²¹ COZIAN, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Op cit., p. 67.

2. L'acte anormal de gestion : entre pouvoirs exorbitants du fisc et protection de l'intérêt social

26. La théorie de l'acte anormal de gestion permet de vérifier que les décisions de l'entreprise ayant une incidence fiscale ont bel et bien été prises dans l'intérêt de celle-ci. L'article 7 du CGI dispose à cet effet que « le bénéfice net imposable est établi sous déduction de toutes charges nécessitées directement par l'exercice de l'activité imposable au Cameroun ». Cet article procède par la suite à une énumération desdites charges.

27. L'acte normal est l'acte conforme à l'objet économique ayant présidé à la création de l'entreprise. L'acte anormal est un acte contraire à cet objet. Sont ici concernées :

- les charges étrangères à l'intérêt de l'entreprise (qui profitent aux dirigeants, associés, au personnel) ;
- les charges exposées au profit des tiers ;
- la renonciation à un profit. La renonciation peut se faire au profit d'un membre de l'entreprise ou d'un tiers.

Exemple :

- Vente à un prix insuffisant ;
- location à un prix insuffisant ;
- renonciation à des intérêts ou à des indemnités.

28. A la suite d'une décision du conseil d'État français de 1984, le président Racine²² a conclu que, « en droit fiscal, l'acte anormal de gestion est un acte ou une opération qui se traduit par une écriture comptable affectant le bénéfice imposable que l'administration entend écarter comme étrangère ou contraire aux intérêts de l'entreprise (). Le concept d'acte anormal de gestion est le fruit de l'acclimatation ou de la transplantation en droit fiscal du concept commercial²³ d'acte non conforme à l'intérêt social, mais avec deux différences de taille : seule l'administration peut l'invoquer et elle peut agir d'office ».

29. Au plan procédural, la charge de la preuve incombe à l'administration. L'anormalité fiscale découle d'une appréciation juridique portée par l'inspecteur des impôts ou le juge sur des faits ou opérations accomplis par une entreprise contrairement à son objet social. Les moyens de preuve sont assez variés. La vérification de comptabilité constitue le cadre par excellence de matérialisation de l'acte anormal de gestion. « Les documents comptables réguliers peuvent constituer une preuve directe de l'AAG, mais le plus souvent,

²² Concl. ssCE, 27 juillet 1984, pl :RJF10/1984, p.563.

²³ Le concept est étudié dans diverses branches de droit. En plus du droit fiscal et du droit commercial, le droit civil et le droit pénal s'y intéressent mais pas dans le même but.

l'agent administratif (inspecteur des impôts ou agent de la concurrence) ou le juge, tire sur le plan technique les conséquences des faits constatés dans les documents à la suite d'une opération intellectuelle nécessaire, dès lors que l'application d'un texte quelconque suppose presque toujours une appréciation »²⁴.

30. Le domaine de l'acte anormal de gestion englobe aussi la fiscalité des entreprises que l'imposition des personnes physiques. Il couvre la rectification de l'assiette de l'impôt et peu importe la forme juridique que revêt l'exploitation ou le statut fiscal de cette dernière. Ce qui importe, c'est la preuve que le résultat imposable s'est appauvri sans contrepartie. La conclusion de Florence Deboissy trouve à s'appliquer dans le contexte fiscal camerounais lorsqu'elle affirme que : « en définitive, il apparaît que l'acte anormal de gestion, caractérisé par l'absence de contrepartie suffisante dans le résultat imposable en France, est toujours apprécié du point de vue de l'entité dégageant un résultat fiscal propre, qu'elle soit ou non dotée d'une autonomie juridique... »²⁵.

31. La pratique n'offre pas de cas de redressements sous l'angle formel et juridique de l'acte anormal de gestion. Les cas sont nombreux où ce redressement pourrait prospérer mais le prisme de redressement choisi par les vérificateurs est celui du rejet de la charge non nécessitée par l'exploitation et la réintégration fiscale conséquente. Ceci est le fait sans doute de la facilité, pour éviter le cheminement intellectuel et la collecte des preuves, que requiert la procédure de l'acte anormal de gestion.

3. L'erreur comptable : une certaine idée de justice

32. Lorsque la comptabilité est arrêtée, elle ne peut plus normalement être modifiée conformément au principe de l'intangibilité des écritures comptables. Comme tout principe, ce dernier admet des correctifs, aménagements, voire des limites. Il peut arriver que les comptes présentés par un contribuable contiennent des erreurs ayant justifié une détermination erronée de l'impôt. Ces erreurs doivent être réparées pour que soit prélevé l'impôt, le bon impôt, le juste impôt.

33. La possibilité étant donnée à l'administration de rectifier les impositions et donc les écritures comptables en remontant dans le passé jusqu'à la date de prescription, le droit fiscal reconnaît également au contribuable un droit à l'erreur par lequel il peut réclamer la correction de ses propres erreurs. Le contribuable a en effet le droit de rectifier son résultat déclaré lorsque celui-ci est affecté par une erreur comptable ; en revanche, il ne peut après coup fonder

²⁴ Cyrille DAVID.

²⁵ DEBOISSY (F), « Acte anormal de gestion et groupe de sociétés », in *Ecrits de Fiscalité des entreprises*, Op cit., p.280.

une telle modification sur la remise en cause d'une décision de gestion régulièrement prise : le contribuable étant libre de ses choix de gestion, la circonstance que ceux-ci ne sont pas générateurs du plus grand bénéfice possible ne peut être invoqué par l'administration, mais elle ne saurait non plus donner lieu à rectification après coup par le contribuable. Une comptabilité arrêtée ne peut plus être modifiée que si elle est affectée par des erreurs comptables, soit de fait consistant en omissions d'écritures ou inscriptions inexactes, soit de droit car, non conformes aux règles fiscales ou comptables. L'article L34 du LPF dispose dans ce sens que les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette de l'impôt, les insuffisances et inexactitudes ou erreurs d'imposition « peuvent également être réparées spontanément par le contribuable lui-même avant l'envoi d'un avis de vérification ou avant l'envoi d'une notification de redressement dans l'hypothèse d'un contrôle sur pièces. Dans ce cas, il n'est appliqué aucune pénalité ».

34. En pratique, l'administration fiscale est particulièrement permissive en matière de correction spontanée des erreurs comptables par le contribuable. Cette attitude a favorisé le développement de la pratique des Déclarations statistiques fiscales (DSF) rectificatives. Ces corrections se comprennent aisément dans un contexte où la certification comptable manque de rigueur. La seule limite imposée au contribuable est le début d'une procédure de contrôle. Dans ce cas, les redressements qui pourraient découler de la procédure de contrôle initiée seraient assortis de pénalités.

35. L'erreur comptable est nettement distinguée de la décision de gestion. Cette dernière, contrairement à l'erreur comptable est volontaire et facultative. En termes de conséquence, la décision de gestion ne peut être critiquée par l'administration, ni modifiée par l'entreprise après expiration du délai légal de déclaration alors que l'erreur peut faire l'objet de rectification à l'initiative de l'entreprise comme de celle de l'administration fiscale.

Exemple de décision de gestion :

- Omission d'inscrire une partie des amortissements en comptabilité ;
- augmentation de la valeur d'une immobilisation par rapport au bilan précédent. Pour le fisc, c'est une réévaluation libre des bilans.