



Cameroun : Travaux de fin d'exercice - Traitement fiscal des frais d'assistance technique

Fiche pratique publié le 30/12/2015, vu 14575 fois, Auteur : [CWA Legal&Tax News](#)

En cette fin d'exercice 2015 et en vue des travaux afférents à la préparation de la liasse fiscale 2015, à transmettre à l'administration fiscale au plus tard le 15 mars 2016, nous vous proposons un tour d'horizon de quelques retraitements fiscaux nécessités par la loi fiscale camerounaise. Cette première partie porte sur les retraitements fiscaux des frais d'assistance technique.

En cette fin d'exercice 2015 et en vue des travaux afférents à la préparation de la liasse fiscale 2015, à transmettre à l'administration fiscale au plus tard le 15 mars 2016, nous vous proposons un tour d'horizon de quelques retraitements fiscaux nécessités par la loi fiscale camerounaise.

Première partie : Traitement fiscal des frais d'assistance technique

1. Principe de plafonnement de la déductibilité fiscale des frais d'assistance technique

1.1. Principe proprement dit

Conformément à l'Article 7.A.1.d§3 du code général des impôts (CGI), **sous réserve de l'application des conventions fiscales** conclues par le Cameroun, les « **frais généraux de siège pour la part incombant aux opérations faites au Cameroun et les rémunérations de certains services effectifs (études, assistance technique, financière ou comptable)** rendus aux entreprises camerounaises par les personnes physiques ou morales étrangères », sont fiscalement déductibles du résultat imposable à l'Impôt sur les Sociétés dans la limite des taux ci-après :

- 5% du bénéfice imposable avant déduction des frais en cause, pour les entreprises soumises au régime général ;
- 2,5% du chiffre d'affaires, pour les entreprises du secteur des Travaux Publics ;
- 7,5% du chiffre d'affaires, pour les bureaux d'études et d'ingénieurs-conseils.

1.2. Portée du principe

La circulaire interprétative des dispositions fiscales de la loi de finances 2013 indique que toute prestation de service concourant à l'accroissement du rendement ou de la production de l'entreprise camerounaise qui en bénéficie, constitue une prestation d'assistance technique, lorsqu'elle est **rendue par une entreprise relevant du périmètre de consolidation de la société mère de la société camerounaise en cause.**

Ce faisant, l'administration entend soumettre à ce plafond de déductibilité l'ensemble des prestations de services rendues par des entités apparentées. Cette interprétation extensive a récemment suscité une vaste campagne de contrôles sur pièces initiés par la direction des grandes entreprises de la direction générale des impôts, lesquels ont donné lieu à des débats sur l'appréhension de la notion d'assistance technique.

A cette occasion, nous avons eu l'occasion d'exposer que le concept d'Assistance Technique induit toujours une part de transfert ou à tout le moins de complément à un savoir-faire ou à une technologie, que l'on ne saurait retrouver dans tout type de prestation, fût-elle rendue par une Société apparentée.

En effet, l'assistance technique peut être définie par son contenu et englobe :

- la mise à disposition de techniciens spécialisés ;
- les contrats de soutien technologique.

A titre d'illustration, la doctrine de la compagnie nationale des conseils en propriété intellectuelle^[1] définit l'assistance technique comme un « *Complément de savoir-faire destiné à aider à la réalisation, à la mise en œuvre, au développement d'un produit ou d'une technique* ».

Les Nations Unies identifient cinq (5) types d'assistance technique^[2] :

- les conseils techniques ;
- la formation des techniciens ;
- les démonstrations en vue d'améliorer et de répandre les techniques ;
- les entreprises pilotes ayant pour but la recherche des méthodes et des outillages qui conviennent le mieux aux conditions du milieu ;
- la vulgarisation de l'information technique.

Ici encore, apparaît de manière plus ou moins explicite la notion de savoir-faire, de technique, qui ne saurait se rattacher à des prestations de service de toute nature.

D'ailleurs la définition fournie par la Circulaire du 08 Février 2013 précise que les prestations visées doivent être rendues à la Société bénéficiaire « **en vue de renforcer ses capacités de production ou d'accroître son rendement** ». Il s'agit donc de prestations qui doivent être liées directement au cœur de métier de l'entreprise, lesquelles ont vocation à influencer sur l'outil de production : leur finalité étant de renforcer les capacités de production ou d'accroître le rendement.

A contrario, les charges externes de toute nature à l'instar du fret ou du transit n'ont pas cette finalité et ne sauraient donc être assimilées à de l'Assistance Technique, même au regard de la définition de la Circulaire du 08 Février 2013.

A titre d'illustration, s'il en était autrement, une prestation de nettoyage des bureaux rendue à une Société spécialisée dans la conception de logiciels, constituerait de l'assistance technique ; uniquement parce qu'elle serait rendue par une entité apparentée. Une telle acception serait absurde, du point de vue de la notion économique d'Assistance Technique telle que définie ci-dessus.

Au regard des définitions de l'Assistance Technique admises par la pratique des affaires, les Services de l'Administration Fiscale ne sauraient décider, en l'absence d'un élément légal concordant, que toute prestation de service constitue une prestation d'Assistance Technique, pour la simple raison qu'elle serait rendue par une Société apparentée.

En conclusion, les entreprises devraient distinguer entre les prestations rendues :

- par des entités relevant du périmètre de consolidation de leur société-mère et correspondant à des opérations d'assistance technique à plafonner en fonction des taux prévus par l'article 7.A.1.d du code général des impôts ;
- par des entités relevant du périmètre de consolidation de leur société-mère, mais ne correspondant pas à des opérations d'assistance technique, selon les critères définis ci avant. Cette dernière catégorie de prestations ne saurait être soumise à la limite de déductibilité fiscale de l'article 7.A.1.d du code général des impôts ;
- par des entités ne relevant pas du périmètre de consolidation de leur société-mère, lesquelles ne sont non plus soumises à cette limite.

2. Traitement fiscal de la quote-part non déductible des frais d'assistance technique

Une fois déterminés les frais d'assistance technique à plafonner, il convient de les réintégrer au tableau 22 de la déclaration statistique et fiscale (liasse fiscale), puis de les déduire dans la partie basse du même tableau, à concurrence des taux prévus à l'article 7.A.1.d du CGI.

Concernant la limite de déductibilité basée sur le bénéfice fiscal intermédiaire, en cas de résultat fiscal intermédiaire^[3] négatif, il convient de prendre en compte le résultat fiscal intermédiaire positif du dernier exercice non prescrit.

2.1. Principe

La quote-part non déductible des frais d'assistance technique est soumise aux retraitements fiscaux suivants :

- réintégration au résultat imposable en vue d'un assujettissement à l'impôt sur les bénéfices, calculé au taux de 33 % (sauf cas de soumission au minimum de perception calculé sur la base d'un pourcentage du chiffre d'affaires)^[4] ;
- assimilation à une distribution de revenus, sous déduction du montant de l'impôt sur les bénéfices rappelé^[5] et, à ce titre, taxation à l'impôt de distribution (IRCM) au taux de 16,5 % s'agissant d'un bénéficiaire domicilié à l'étranger. Ce taux est de 15% lorsque le bénéficiaire est domicilié en France ;
- imputation de la taxe spéciale sur les revenus antérieurement acquittée, au titre de la quote-part non déductible des frais d'assistance technique, sur l'impôt calculé ci-dessus ;
- la requalification en distribution de revenu de la quote-part non déductible des frais d'assistance technique entraîne l'absence d'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) d'aval et corrélativement l'absence du droit à déduction de la TVA d'amont. La collecte/récupération de TVA effectuée initialement est donc neutre et ne devrait pas nécessiter de régularisation de TVA amont déduite.

2.2. Exemple d'application

Au cours de l'exercice 2015, l'entreprise de négoce GEBRYNG présente un résultat fiscal intermédiaire d'un milliard (1 000 000 000) de francs CFA et a supporté des frais d'assistance technique d'un montant de cent millions (100.000.000) de francs CFA facturés par une entité domiciliée à Saint Vincent –et Les Grenadines, relevant du périmètre de consolidation de sa société-mère G2G.

Elle devrait procéder au retraitement extracomptable suivant, aux tableaux 22 et 23 ou 24 de sa liasse fiscale :

Résultat fiscal intermédiaire (A)	1 000 000 000
Frais d'Assistance Technique versés en France (B)	100 000 000
Quote-part AT fiscalement déductible (C = A x 5%)	50 000 000
Quote-part AT non déductible (D = B - C)	50 000 000
IS sur quote-part AT non déductible (E = D x 33%)	16 500 000
IRCM sur quote-part AT non déductible (F = (D - E) x 16.5%)	5 527 500
Total Impositions dues (G = E + F)	22 027 500
TSR éventuellement acquittée en cours d'exercice sur quote-part AT non déductible (H = D * 15%)	7 500 000
Solde à payer sous déduction TSR (I = G - H)	14 527 500

[1] Personne morale de Droit Français regroupant les Conseils en Propriété Intellectuelle.

[2] Technical Assistance for Economic Development, United Nations, E/1327/Add. 1 (1994), pp. 32-35.

[3] Il s'agit du résultat comptable auquel on rajoute l'ensemble des réintégrations de charges, y compris celles afférentes aux frais de siège.

[4] Concernant l'exercice 2015, les taux vont de 2,2% à 5,5% selon les régimes d'imposition.

[5] Application du principe dit de la cascade complète.