

**ANALYSE COMPARATIVE PAR PAYS DES  
CONVENTIONS VISANT A EVITER LA DOUBLE  
IMPOSITION AU CAMEROUN ET AU TCHAD**

## SOMMAIRE

<b>AVANT-PROPOS</b> .....	5
<b>RESUME ANALYTIQUE</b> .....	6
<b>INTRODUCTION</b> .....	7
<b>1.1. Présentation sommaire des juridictions objet de l'étude</b> .....	7
<b>1.2. Souveraineté fiscale et intégration économique sous régionale</b> .....	8
<b>1.3. Problématique de l'étude</b> .....	9
<b>2. LA DYNAMIQUE AUTOUR DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES</b> .....	10
<b>2.1. Définition et objectifs des conventions fiscales</b> .....	10
<b>2.2. Le contenu des conventions fiscales internationales</b> .....	12
<b>2.3. Le processus conventionnel, mise en perspective et analyse discursive</b> .....	14
<b>2.3.1. Les travaux préparatoires</b> .....	14
Les travaux préparatoires à la négociation d'une convention fiscale internationale sont structurés autour des pourparlers et la préparation technique de la négociation .....	14
<b>2.3.2. Les négociations proprement dites</b> .....	16
<b>2.3.3. La conclusion et les procédures d'entrée en vigueur de la convention</b> .....	17
<b>3. LES OPPORTUNITES, RISQUES ET DEFIS AUTOUR DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES</b> .....	20
<b>3.1.1. Les opportunités politico-économiques</b> .....	20
<b>3.1.2. Les risques liés à la mise en œuvre des conventions fiscales</b> .....	20
<b>3.1.2.1. Les risques économiques</b> .....	20
<b>3.1.2.2. Les risques fiscaux</b> .....	21
<b>4. LES RESEAUX CONVENTIONNELS CAMEROUNAIS ET TCHADIEN</b> .....	22
<b>4.1. Des réseaux conventionnels similaires dans leur architecture formelle</b> .....	22
<b>4.2. Des réseaux conventionnels différenciés dans leur structure matérielle</b> .....	24
<b>5. ANALYSE PROSPECTIVE DES RESEAUX CONVENTIONNELS CAMEROUNAIS ET TCHADIEN</b> .....	28
<b>5.1. Les problématiques résultant de l'analyse croisée des réseaux conventionnels tchadiens et camerounais</b> .....	28
<b>5.1.1. Les possibilités de chalandage fiscal</b> .....	28
<b>5.1.2. Les retards de convergence normative</b> .....	29
<b>5.2. Les pistes de solutions aux problématiques résultant de l'analyse croisée des réseaux conventionnels tchadiens et camerounais</b> .....	32
<b>5.2.1. La structuration de la convergence normative</b> .....	32
<b>5.2.2. La consolidation des politiques d'extension des réseaux conventionnels</b> .....	39
<b>6. CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS</b> .....	42

## **LISTE DES FIGURES**

Figure 1 : Cartographie du réseau conventionnel Tchadien .....	22
Figure 2 : Cartographie du Réseau conventionnel camerounais .....	24
Figure 3 : Cartographie du réseau camerounais d'échange de renseignements à des fins fiscales .....	26
Figure 4 : Statut du Cameroun et du Tchad au regard de la convention concernant l'assistance administrative multilatérale .....	30
Figure 5 : Statut des deux juridictions au regard du premier cycle d'examens par les pairs .....	31
Figure 6 : Situation à date du Cameroun au regard de l'action 5 .....	36
Figure 7 : Situation à date du Cameroun au sujet du standard de l'action 6.....	37
Figure 8 : Situation à date du Cameroun au sujet du standard de l'action 13.....	38
Figure 9 : Situation à date du Cameroun au sujet du standard de l'action 14.....	39

## ACRONYMES

<b>ATAF</b>	African Tax Administration Forum
<b>BEPS</b>	Base erosion and profit shifting
<b>CEMAC</b>	Communauté économique et monétaire des États de l’Afrique centrale
<b>IM</b>	Instrument multilatéral
<b>IRPP</b>	Impôt sur le revenu des personnes physiques
<b>OCAM</b>	Organisation de Coopération Africaine et Malgache
<b>OCDE</b>	Organisation de Coopération et de Développement Economiques
<b>ONU</b>	Organisation des Nations-Unies
<b>RCA</b>	République Centrafricaine
<b>SDN</b>	Société Des Nations
<b>UDEAC</b>	Union Douanière et Economique des États de l’Afrique centrale

## **AVANT-PROPOS**

Les conventions fiscales jouent un rôle clé dans le contexte de la coopération internationale en matière fiscale. D'une part, elles encouragent l'investissement international et donc la croissance économique mondiale, en réduisant ou en éliminant la double imposition internationale sur les revenus transfrontaliers ; d'autre part, elles renforcent la coopération entre les administrations fiscales, en particulier dans la lutte contre la fraude fiscale internationale et les flux financiers illicites.

Les pays en développement, en particulier les moins avancés, ne possèdent souvent pas l'expertise et l'expérience nécessaires pour interpréter et administrer efficacement les conventions fiscales. De ce fait, l'application des conventions fiscales peut s'avérer difficile, prendre beaucoup de temps et, dans le pire scénario, être inefficace, voire dommageable pour les pays.

La coexistence de plusieurs souverainetés fiscales et la mobilité des personnes, des services et des capitaux accélérée par la globalisation économique a, d'un point de vue fiscal renforcé les possibilités de double imposition d'une part, et de fraude et d'évasion fiscale internationale d'autre part.

Des initiatives pour éviter la double imposition, voire l'imposition zéro sont donc nécessaires pour accroître les capacités et pour réduire les importants dommages économiques, sociaux et politiques qui peuvent en résulter.

Les pays en développement doivent de toute urgence renforcer leurs connaissances et leurs ressources afin de pouvoir traiter tous les problèmes fiscaux en profondeur. Les modèles de convention de l'OCDE et de l'ONU et leurs commentaires respectifs restent les principales références, que ce soit dans la pratique quotidienne ou pour l'élaboration de stratégies à long terme.

Dans un contexte marqué par plusieurs types de crises, y compris sanitaire portée par le virus Corona, l'étude sur l'analyse comparative des réseaux conventionnels tchadien et camerounais, conduite par le CRADEC dans le cadre du projet de renforcement de la justice fiscale au Cameroun, apprécie les niveaux d'effectivité des conventions fiscales avec les partenaires bilatéraux et multilatéraux, leur impact sur l'économie nationale, dans une perspective de relance post-COVID-19.

Jean MBALLA MBALLA  
Directeur Exécutif du CRADEC  
Membre de la Coalition camerounaise PWYP  
Membre du Comité ITIE/Cameroun  
Membre de la Task-Force FFI/PALU  
Vice président de Tax Justice Network-Africa

## RESUME ANALYTIQUE

L'analyse comparative des réseaux conventionnels camerounais et tchadien dans un contexte marqué par l'inscription au cœur de l'agenda fiscal international d'une perspective de convergence normative portée par un vaste mouvement de réforme des normes de fiscalité internationale que structure l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) peut paraître déroutante à première vue.

A bien y regarder cependant, l'appartenance commune des deux juridictions à la communauté d'intégration sous-régionale que constitue la CEMAC autant que les liens d'interdépendance économique qu'entretiennent les deux juridictions constituent des facteurs explicatifs et justificatifs pertinents à la présente étude.

Tout en mettant en perspective la dynamique autour du mouvement conventionnel en matière fiscale en fournissant des explications tant du point de vue du contenu que du processus qui conduit à leur adoption, l'étude s'attache à rendre compte de leur pertinence en tant qu'outils de politique économique, d'attraits des investissements directs étranger et de protection de la juridiction fiscale et des intérêts financiers publics à partir de mécanismes de lutte contre les flux financiers illicites et la fraude et l'évasion fiscale internationales.

De même, tout en rendant compte de l'étendue des réseaux conventionnels des deux juridictions dans leur état actuel, tant en ce qui concerne leur structure matérielle que pour ce qui est de leur architecture formelle, elle met en évidence les disparités normatives autant que les problématiques qui en résultent de leur analyse croisée.

Selon un prisme d'analyse prospectif, l'étude propose des pistes de solution auxdites problématiques tout en formulant une série de recommandations diverses dont la mise en œuvre effective pourrait produire des effets amélioratifs tant en ce qui concerne le pilotage du processus conventionnel en matière fiscale, qu'en ce qui concerne l'efficacité des instruments fiscaux conventionnels en tant qu'outils de politique économique.

## INTRODUCTION

### 1.1. Présentation sommaire des juridictions objet de l'étude

Le Cameroun et le Tchad sont deux pays liés par une proximité géographique et ayant en partage l'appartenance à une même communauté d'intégration sous régionale, en l'occurrence la Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale (CEMAC). Classé cinquième (5ème) pays africain par sa superficie estimée à un million deux cent quatre-vingt-quatre mille (1.284.000) Km<sup>2</sup>, le Tchad se situe au cœur du continent africain. Il est entouré de six pays (06) à savoir la Libye au Nord, le Soudan à l'Est, la RCA et le Cameroun au Sud, le Nigéria et le Niger à l'Ouest. Sa population est d'environ seize millions d'habitants en 2019. Le Cameroun pour sa part est un triangle de quatre cent soixante-quinze mille quatre cent quarante-deux (475 442) Km<sup>2</sup>, limité au Nord par le Tchad et son lac, au Sud par la Guinée équatoriale, le Gabon et le Congo, à l'Est par la République centrafricaine et à l'Ouest par le Nigéria, pour une population estimée à vingt-huit (28) millions d'habitants.

A la différence du Cameroun qui dispose d'une façade maritime, le Tchad est un pays de l'hinterland dont les ports les plus proches sont ceux de Douala et Kribi. Cette situation d'enclavement constitue un handicap majeur au développement de son commerce extérieur et plus généralement pour la compétitivité de son économie. Il dispose cependant d'alternatives de désenclavement et d'intégration à l'instar des ports de Khartoum au Soudan situé à 2511,1 Km, de Cotonou au Bénin situé à 1921,0 Km, de Port-Harcourt au Nigéria, et de Lomé au Togo 2121,0 Km. Au demeurant, le Corridor Douala-N'Djamena, qui constitue une plateforme de **transit conventionnel**, reste à ce jour le plus compétitif pour les opérations commerciales de ce pays. Il permet en effet d'acheminer par voie terrestre quatre-vingt pour cent (80%) des opérations d'exportation et d'importation tchadiennes, permettant ainsi au Cameroun de réaliser avec le Tchad un volume d'échanges commerciaux évalué à près de deux cent (200) milliards de FCFA. Pour compléter le tableau des échanges économiques entre les deux pays il est important de souligner l'existence du Pipeline Tchad/Cameroun, composante majeure du Projet d'exportation de la production tchadienne de pétrole brut vers les marchés internationaux, long d'environ 1070 km, partant des champs pétrolifères de Doba, et traversant le territoire camerounais sur près de 890 km, de la frontière Nord-Est avec le Tchad jusqu'au large de l'Océan Atlantique, à Kribi.

Au plan de la coopération bilatérale, une commission mixte bilatérale contribue à structurer la coopération diversifiée existant entre les deux pays. Ladite commission s'est réunie en session courant 2019 à Yaoundé. Par la suite, les ministres de l'économie et de la planification des deux pays se sont rencontrés du 10 au 14 janvier 2020 à l'effet de faire le point sur les projets d'infrastructures intégrateurs liant les deux pays, à l'instar du pont sur le Logone devant relier les deux berges de ce fleuve à Yagoua et Bongor, du projet d'extension du chemin de fer au Tchad et enfin du projet d'interconnexion des réseaux énergétiques des deux pays<sup>1</sup>. Une telle coopération bilatérale, riche de sa diversification devrait normalement se traduire par l'existence de liens fiscaux conventionnels spécifiques, de caractère bilatéral tenant à la particularité ainsi qu'à la richesse de la relation économique entretenue par les deux pays. De

---

<sup>1</sup><https://www.financialafrik.com/2020/01/15/le-cameroun-et-le-tchad-font-le-point-sur-les-projets-integrateurs/>

ce point de vue cependant, les deux pays sont simplement parties à la convention multilatérale CEMAC.

## **1.2. Souveraineté fiscale et intégration économique sous régionale**

La participation commune du Cameroun et du Tchad à une même communauté d'intégration régionale, en occurrence la CEMAC se traduit par une limitation consentie des conditions d'exercice de leur compétence fiscale normative. Cette limitation suppose une conformité des ordres fiscaux internes tchadien et camerounais aux prescriptions normatives des traités primaires et du droit dérivé de la communauté. La concrétisation de cette exigence de conformité dans les ordres fiscaux internes camerounais et tchadien est traduite par l'adoption de mesures de réception en droit interne des normes fiscales communes. Elle contribue par ailleurs à structurer l'unité d'ensemble de l'ordre fiscal commun.

Dans le même temps, la souveraineté fiscale que traduit la capacité de l'Etat à s'engager de manière autonome, s'exerce parallèlement à la participation à une communauté d'intégration régionale et à la perspective d'harmonisation fiscale qui en découle, dans le cadre de processus conventionnels en matière fiscale. Elle contribue à encadrer un certain nombre de problématiques à l'instar de la double imposition, dans la mesure où la faculté de contracter des engagements internationaux est précisément un attribut de l'Etat.

Fondée sur les traités constitutifs qu'ont ratifiés le Cameroun et le Tchad, le processus de construction communautaire n'a pas pour effet d'impacter la souveraineté fiscale de principe dévolue aux Etats membres. Elle en aménage simplement les conditions d'exercice dans le sillon tracé par le droit primaire et le droit dérivé de la communauté.

Cependant, dès lors que l'exercice de la souveraineté fiscale dans le cadre du processus d'intégration régionale ouvre des perspectives de convergence normative, l'exercice par les Etats de leur souveraineté dans le cadre de la négociation d'accords fiscaux est susceptible de créer des disparités normatives au sein de la communauté. Ces disparités normatives s'expriment à travers la superposition de normes fiscales harmonisées et des normes conventionnelles, susceptibles de générer des comportements d'opportunité au sein du périmètre communautaire. Ces comportements peuvent tenir à la volonté de profiter de manière abusive des avantages d'une convention fiscale. C'est notamment le cas entre le Cameroun et le Tchad objet de la présente étude. L'absence de convention de non double imposition entre la France et le Tchad, couplée à la proximité de ce pays est susceptible de créer les conditions d'émergence des comportements d'opportunité pouvant favoriser le chalandage fiscal.

Dans le même ordre d'idées, la communauté d'appartenance des deux juridictions à la CEMAC se traduit par leur participation au processus d'harmonisation fiscale que pilotent les instances dirigeantes de ladite communauté.

Or le Cameroun, qui est devenu membre du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (Forum mondial), a mis en œuvre depuis 2015, un processus de convergence normative vers les standards de transparence fiscale internationale définis par cette organisation. L'examen par les pairs sanctionnant ce processus s'est soldé pour le Cameroun par la notation *conforme pour l'essentiel*, traduisant ainsi ses efforts dans la quête de transparence. De même, le pays participe aux travaux du cadre inclusif en qualité de membre associé et s'est engagé à mettre en œuvre les standards normatifs obligatoires résultant du projet



BEPS à travers la signature en 2017 à Paris, de l'Instrument multilatéral qu'il a par ailleurs été ratifié en décembre 2020. Or, dans l'Etat actuel, le Tchad n'est pas partie à ces processus de convergence normative et son cadre juridique interne en matière fiscale présente dès lors des disparités normatives avec celui du Cameroun, susceptibles de générer de la part des opérateurs internationaux des comportements d'opportunité.

### **1.3. Problématique de l'étude**

Les considérations précédentes, tirées de la disparité des réseaux conventionnels camerounais et tchadiens rendent compte de la pertinence qu'il y aurait, de procéder à leur analyse comparée à partir des conventions de non double imposition. Une telle analyse permettrait d'en dresser une cartographie, d'en évaluer l'effectivité du point de vue de la mise en œuvre à des fins de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale d'une part et d'encadrement des risques des flux financiers illicites d'autre part.

Cependant, la pertinence d'une analyse croisée des réseaux conventionnels camerounais et tchadiens aux fins précédentes pourrait être discutée au regard de la résurgence de grandes problématiques fiscales internationales et de la mobilisation internationale y relative, ayant abouti à la vulgarisation de deux instruments fiscaux internationaux de caractère multilatéral. La Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale d'une part et l'instrument multilatéral d'autre part. Ces deux instruments conventionnels multilatéraux présentent en effet l'avantage d'impacter positivement les réseaux de conventions bilatérales existants pour le Cameroun, et d'ouvrir pour lui la possibilité d'extension extraterritoriale de sa compétence fiscale, aussi bien en matière d'assiette qu'en matière de recouvrement des créances fiscales, de sorte qu'il nous apparait pertinent d'étendre le périmètre de la présente étude au réseau de conventions multilatérales. Une telle perspective permettrait d'explorer, d'explicitier et de rendre compte des situations de divergences normatives générées par les disparités normatives observables dans les réseaux conventionnels tchadiens et camerounais et de proposer des pistes de solutions.

En tout état de cause, s'il est affirmé que l'existence d'un réseau conventionnel en matière fiscale contribue à l'attrait d'investissements directs étrangers (IDE) ainsi qu'à la protection des bases taxables et à l'équité fiscale à travers les clauses de non-discrimination, il n'en demeure pas moins que les accords et autres conventions d'investissement adoptés sur le fondement de la législation interne participent ou poursuivent les mêmes objectifs. Cependant bien qu'il s'agît la plupart du temps d'instruments juridiques marqués du sceau de la souveraineté étatique, ils ne répondent cependant pas à la qualification de convention fiscale et de ce fait ne feront pas partie du périmètre de la présente étude.

## 2. LA DYNAMIQUE AUTOUR DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES

Envisager la dynamique autour des conventions fiscales internationales revient dans une large mesure à les définir, à en donner les principaux objectifs et à mettre en évidence les différentes étapes du processus qui aboutit à leur adoption.

### 2.1. Définition et objectifs des conventions fiscales

Les conventions fiscales internationales constituent une source du droit fiscal. Elles se superposent<sup>2</sup> au droit fiscal interne des États sans toutefois s'y substituer<sup>3</sup>, sous réserve de leur primauté<sup>4</sup> sur celui-ci. Il s'agit en effet de traités internationaux négociés conformément aux stipulations de la convention de Vienne de 1969 sur le droit des traités. Elles contribuent à lever les obstacles fiscaux que constituent les doubles impositions pour le développement des relations économiques entre les États<sup>5</sup> et à faciliter un plus grand afflux d'investissements étrangers dans les pays en développement<sup>6</sup>.

La coexistence de plusieurs souverainetés fiscales et la mobilité des personnes, des services et des capitaux accélérée par la globalisation économique a, d'un point de vue fiscal renforcé les possibilités de double imposition d'une part, et de fraude et d'évasion fiscale internationale d'autre part.

La double imposition peut être économique ou juridique. D'un point de vue économique, elle s'entend comme l'imposition d'un même revenu entre les mains de deux contribuables différents par une ou deux juridictions fiscales (pays). D'un point de vue juridique, la double imposition renvoie à l'imposition d'un même revenu entre les mains d'une même personne par deux juridictions fiscales différentes au titre d'impôts de même nature.

La double imposition juridique qui s'est révélée fortement préjudiciable aux relations économiques entre les pays a emmené les États à s'entendre par le biais des conventions fiscales afin d'éviter qu'un revenu gagné dans un pays par une personne résidant dans un autre pays ne supporte l'impôt qu'une fois<sup>7</sup>. Il s'agit donc d'éviter la double imposition mais seulement en matière d'impôts sur les revenus ou sur la fortune, encore connus sous l'appellation d'impôts

---

<sup>2</sup> Fourriques (M.), « L'articulation du droit interne avec les conventions fiscales internationales », *LPA*, n° 03, janvier 2013, p. 3 et s.

<sup>3</sup> Trindade Marinho (A.), *La subsidiarité des conventions fiscales*, Thèse Paris 1, 2015, 513 p.

<sup>4</sup> Aubrège (M.-L.), *L'articulation entre les dispositions fiscales internationales et le droit fiscal interne : la position du juge français*, thèse, Saint-Etienne, 1999, 355 p.

<sup>5</sup> D'après l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE), la double imposition a des effets néfastes sur l'échange des biens et services et sur les mouvements de capitaux, de technologie et de personnes, in « Modèle de convention concernant le revenu et la fortune », juillet 2010, page 7.

<sup>6</sup> Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, op. cit. p.VI

<sup>7</sup> La double imposition économique n'apparaît dans les conventions fiscales que dans l'hypothèse de correction des prix de transfert (ajustement corrélatif prévu à l'article 9, paragraphe 2, du Modèle OCDE et ONU).

directs, puisque les autres impôts, notamment indirects n'aboutissent pas à des situations de double imposition telles que ci-dessus définies.

De façon générale, on peut considérer aujourd'hui que « *les conventions fiscales bilatérales ont notamment pour objet de protéger pleinement les contribuables contre la double imposition (directe ou indirecte)<sup>8</sup> et d'éviter le découragement que la taxation risque d'entraîner pour la liberté des échanges commerciaux et des investissements internationaux ainsi que pour le transfert de technologie. Elles visent aussi à empêcher la discrimination entre les contribuables dans le domaine international et à introduire dans les domaines juridique et fiscal l'élément de certitude indispensable aux opérations internationales. Les conventions fiscales devraient donc favoriser la réalisation des objectifs de progrès des pays en développement. Elles ont aussi pour objet d'améliorer la coopération mutuelle des autorités fiscales dans l'exercice de leurs fonctions* »<sup>9</sup>.

En somme, les conventions fiscales tendent à éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu ou d'impôts directs et à lutter contre l'évasion fiscale, ainsi que cela apparaît dans leur dénomination et dans leur contenu.

Du point de vue de leurs objectifs, elles visent historiquement l'articulation des **souverainetés fiscales** concurrentes en permettant de répartir le droit d'imposer des États sur une matière imposable concurrente. Dans le même temps, elles contribuent à limiter et à encadrer par la norme les possibilités de survenance des surcharges fiscales en prévoyant des mécanismes d'élimination de la double imposition. Dans le même temps, elles contribuent à protéger les intérêts financiers publics des États parties en prévoyant des mécanismes de coopération administrative en matière fiscale, autant que les droits de leurs contribuables.

Plus récemment et en dépit de la cristallisation des problématiques fiscales internationales du fait de la disparité des normes conventionnelles fiscales, l'élimination des doubles impositions à l'origine du mouvement conventionnel en matière fiscale est demeurée une composante majeure du mouvement conventionnel en matière fiscale. Cependant le développement et le pilotage des politiques fiscales conventionnelles en Afrique et ailleurs se trouvent impactés par les possibilités économiques nouvelles générées par la globalisation et la numérisation économiques autant que les perspectives d'optimisation fiscale susceptibles d'éroder les bases taxables qui en découlent, lesquelles appellent un renouvellement des considérations de politique fiscale internationale antérieures. Depuis lors, les conventions fiscales poursuivent un objectif complémentaire d'élimination des possibilités de survenance des situations de non-imposition ou d'imposition réduite via des pratiques d'évasion ou de fraude fiscale résultant notamment de la mise en œuvre des stratégies de chalandage fiscal destinées à obtenir frauduleusement des allègements fiscaux conventionnels.

---

<sup>8</sup> La double imposition directe fait ici référence à la double imposition juridique tandis que la double imposition indirecte désigne la double imposition économique.

<sup>9</sup> « Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement », 2001, p. VI.

## **2.2. Le contenu des conventions fiscales internationales**

L'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE) et l'Organisation des Nations Unies (ONU) ont, à la suite des travaux effectués par la Société Des Nations (SDN) au début du XX<sup>ème</sup> siècle, élaboré des modèles de conventions fiscales<sup>10</sup>. Ces modèles ont été complétés par le modèle ATAF, un modèle alternatif de convention fiscale en grande partie inspiré des compromis normatifs consacrés dans les modèles précédents, qui propose des modalités de partage du droit d'imposition plus adaptées à la structures économique des pays en développement. Après de fréquentes mises à jour dont la plus récente est intervenue en 2017, les modèles OCDE et ONU convergent dans leur structure et le contenu de plusieurs dispositions, avec cependant des différences fondamentales.

En général, les conventions fiscales comprennent un titre, un préambule et 29 (ONU) ou 31 (OCDE) articles. Après le préambule qui situe en un paragraphe l'objectif global visé par la convention, le texte commence par circonscrire les personnes et les impôts concernés (articles 1 et 2) et par définir certains termes (articles clés 3, 4 et 5). La partie la plus importante est constituée des articles 6 à 21, qui organisent la répartition conventionnelle des compétences entre les deux États contractant en matière d'imposition des revenus.

Les articles 23 à 28 concernent quant à eux les méthodes d'élimination de la double imposition, la non-discrimination et les procédures particulières (échange de renseignements, assistance au recouvrement, et imposition des revenus des diplomates) consacrées au titre des garanties conventionnelles complémentaires.

Les conventions s'achèvent en toute logique par les dispositions finales portant sur leur entrée en vigueur (article 30) et leur possible dénonciation (article 31).

### **2.2.1. Champ d'application et définitions**

Les conventions fiscales s'appliquent à toutes les personnes qui sont des résidents d'un ou des deux États contractants (article 1) ; elles ne concernent que les impôts sur le revenu (et la fortune), dont l'énumération est donnée à l'article 2. En plus des définitions données aux articles 3, 4 et 5 des modèles, certains termes clés tels que les « *dividendes* », « *intérêts* », « *redevances* » et « *biens immobiliers* » sont définis dans des articles spécifiques traitant de ces questions.

### **2.2.2. Répartition conventionnelle du pouvoir d'imposer**

Les conventions fiscales éliminent la double imposition en déterminant, pour chaque catégorie de revenus qu'elles prévoient, les compétences fiscales respectives de l'État de source et celles de l'État de résidence (articles 6 à 21).

---

<sup>10</sup> La première version du modèle de convention OCDE (entre pays développés) date de 1963. L'ONU a quant à elle publié en 1980 le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement.

Les revenus peuvent ainsi être classés en trois catégories selon le régime applicable dans l'État de la source :

- Les revenus qui sont imposables sans limitation dans l'État de source ou de *situs* [revenus des biens immobiliers (article 6), gains tirés de l'aliénation des biens immobiliers (article 13), bénéfices d'un Établissement Stable (article 7) ...] ;
- Les revenus qui peuvent être soumis à une imposition partagée entre l'État de source ou de *situs* et l'État de résidence [dividendes (article 10), intérêts (article 11) et redevances (articles 12)...];
- Les revenus qui sont imposables uniquement dans l'État de résidence [gains provenant de l'aliénation des biens non immobiliers (exemple valeur mobilière) (article 13 para 5) ; les pensions du secteur privé (article 19) ...].

### **2.2.3. Elimination de la double imposition**

Lorsqu'en application des dispositions de la convention, un revenu peut être imposé à la fois dans l'État de source et dans l'État de résidence, ce dernier État a l'obligation d'éliminer la double imposition. Deux méthodes sont proposées par les modèles ONU et OCDE (article 23): la méthode de l'exemption (article 23 A) et la méthode de l'imputation (article 23 B).

La méthode d'exemption s'intéresse au revenu. Elle limite le droit d'imposer de l'État de résidence à la partie des revenus que prévoit la convention, à l'exclusion de la partie imposable dans l'État de source. Cette méthode admet deux variantes à savoir l'exemption intégrale et l'exemption avec progressivité.

La méthode d'imputation qui s'intéresse à l'impôt conserve à l'État de résidence son droit d'imposer l'ensemble des revenus quelle qu'en soit la provenance, mais l'impôt payé dans l'État de source est imputé sur l'impôt dû dans l'État de résidence. Comme la méthode d'exemption, la méthode d'imputation a deux variantes : l'imputation intégrale et l'imputation ordinaire.

Pendant longtemps, le Cameroun a utilisé les deux méthodes. En effet, dans quelques conventions, la méthode de l'imputation ordinaire (Tunisie, Maroc) est adoptée pour l'ensemble des revenus. Dans d'autres (France, Canada, Afrique du Sud) la méthode de l'exemption avec progressivité est utilisée, sauf pour les revenus passifs (dividendes, intérêts et redevances) qui obéissent à la méthode de l'imputation ordinaire.

### **2.2.4. Les garanties conventionnelles**

Deux dispositions des conventions fiscales participent de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, à travers

- L'assistance administrative composée de l'échange de renseignements fiscaux entre les autorités fiscales des États Contractants (article 26); et de l'assistance au recouvrement par chacun des États Contractants au profit de l'autre État (article 27) ;
- Non-discrimination ;
- Procédures amiables.

## **E – Dispositions spéciales et finales**

Les conventions fiscales comportent un certain nombre de dispositions spéciales relatives aux points suivants :

- L'élimination de la discrimination fiscale dans diverses circonstances (article 25) ;
- L'application d'une procédure amiable en vue de résoudre les éventuels désaccords concernant l'interprétation ou l'application de la convention (article 26) ;
- Le traitement fiscal des membres des Missions Diplomatiques et postes consulaires en conformité avec le droit international (article 29).

Enfin, les modèles de Convention fiscale prévoient des dispositions finales portant aussi bien sur l'entrée en vigueur (60 jours après la date de l'échange des instruments de ratification) (article 30), et la dénonciation (article 31)

### **2.3. Le processus conventionnel, mise en perspective et analyse discursive**

Le processus conventionnel est structuré autour de trois phases essentielles. Les travaux préparatoires, l'entrée en négociation et les procédures d'entrée en vigueur de la convention.

#### **2.3.1. Les travaux préparatoires**

Les travaux préparatoires à la négociation d'une convention fiscale internationale sont structurés autour des pourparlers et la préparation technique de la négociation.

Les pourparlers sont constitués par une série d'échanges de caractère formel entre les partenaires conventionnels envisagés. Il s'agit d'une phase d'approche permettant d'identifier et d'entrer en discussion préalable avec une juridiction avec laquelle on envisage de négocier une convention fiscale, en raison de l'importance des liens historiques et diplomatiques, du volume des échanges économiques et commerciaux ou plus simplement à la demande des opérateurs économiques. Ils peuvent se tenir à la diligence du Cameroun ou à la demande d'une autre juridiction. Dans tous les cas, ils permettent de déterminer l'intérêt pour le Cameroun d'entrer en négociation avec un pays tiers. Dès lors que cet intérêt est réciproquement manifesté par les deux juridictions, celle-ci procèdent alors à l'échange de leurs modèles de convention fiscale via les points focaux désignés à cet effet.

Au terme des pourparlers fructueux, les parties s'accordent sur les dates et lieux d'ouverture des négociations. Auparavant, et sur la base du modèle de convention fiscale échangé, la partie camerounaise procède à la préparation de la négociation déjà programmée. Outre les aspects administratifs liés à la préparation de la négociation et qui ont trait à la constitution de l'équipe de négociation et aux modalités de mise en route, celle-ci comporte également des aspects techniques sur lesquels on s'appesantira.

La préparation technique de la négociation programmée s'articule autour de l'appropriation du système fiscal de la juridiction partenaire et de l'appréciation des intérêts économiques réciproques. Elle est matérialisée par l'élaboration d'un dossier technique.

En ce qui concerne l'appropriation du système fiscal de la juridiction partenaire et l'analyse des intérêts économiques réciproques, il est important de souligner que les négociations portent sur le droit fiscal interne positif des deux partenaires conventionnels. Elle vise l'articulation de ces deux droits, en vue d'éliminer les obstacles de nature fiscale que leur mis en œuvre cumulative pourraient générer, afin que la convention à conclure s'insère harmonieusement dans le système fiscal des deux États Parties.

La connaissance du système fiscal du partenaire conventionnel constitue donc un élément central dans la préparation des négociations, afin de mieux comprendre et de mieux discuter les propositions de l'autre Partie en s'inspirant au besoin de sa propre loi fiscale.

De même, la convention intervenant pour répondre aux préoccupations des acteurs économiques, il est particulièrement nécessaire, préalablement à l'entame des négociations, de faire le point des relations économiques entre les deux juridictions (échanges commerciaux, investissements de l'autre pays sur le territoire camerounais, mouvement des capitaux...), afin d'identifier et de préparer la négociation subtile des aspects fiscaux y relatifs.

Les informations sur le système fiscal du partenaire conventionnel et les enjeux économiques de la future convention sont consignées dans le « dossier technique de négociation », lequel comprend les éléments ci-après :

- Les projets de conventions fiscales des deux pays ;
- Le tableau comparatif des deux projets<sup>11</sup> ;
- La synthèse de la législation fiscale des deux pays ;
- Le tableau récapitulatif de la pratique conventionnelle<sup>12</sup> du pays partenaire (taux des retenues à la source, durée de constitution de l'Établissement Stable..) ;
- Les éléments techniques de position à défendre par le Cameroun sur les articles divergents<sup>13</sup>.

---

<sup>11</sup> L'examen comparatif des deux projets de conventions fiscales permet quant à lui d'élaborer une fiche technique sur les articles divergents, laquelle va orienter la stratégie à adopter lors des négociations.

<sup>12</sup> Le tableau récapitulatif de la pratique conventionnelle du partenaire conventionnel est une synthèse de plusieurs conventions qu'il a conclues avec des juridictions tierces, notamment des pays développés, des pays en développement, des pays africains, et des pays comparables au Cameroun (niveau de développement, structure de l'économie...). Il permet de comprendre les options habituellement retenues par ce partenaire dans ses conventions fiscales en fonction des enjeux, afin d'anticiper sur certains arguments que ses représentants pourraient faire valoir lors des échanges.

<sup>13</sup> Dans la préparation de la position à défendre par le Cameroun sur les articles divergents (position à soumettre à l'arbitrage et à la validation de la hiérarchie), un accent particulier est généralement mis sur les points négociables et les points non négociables. La détermination de ces points tient compte non seulement des contraintes juridiques internes (constitution, lois, organisation des services) au Cameroun, mais davantage des options de politique gouvernementale, des positions de principe et des acquis de la pratique conventionnelle camerounais. A titre d'illustration, le Cameroun tient par principe au partage d'imposition pour ce qui est des revenus passifs des articles 10, 11 et 12 des conventions fiscales. De même, la définition du Cameroun ne peut exclure de l'État, les Collectivités Territoriales Décentralisées, dans la mesure où, constitutionnellement, le Cameroun est un État unitaire décentralisé.

Le dossier de l'équipe de négociation de la partie camerounaise est reproduit en un exemplaire pour chaque de membre dans la délégation. Dans le même temps, le Cameroun prépare également le dossier technique de la juridiction partenaire en rapport à la taille de sa délégation. Il est constitué de deux éléments principaux, que sont les modèles de conventions fiscales des deux pays et une synthèse du système fiscal camerounais.

Au terme des travaux préparatoires (pourparlers et documentation de travail) les négociations proprement dites peuvent commencer aux lieux, heure et date arrêtés d'accord partie.

### **2.3.2. Les négociations proprement dites**

Les négociations proprement dites s'effectuent en *rounds*. Les parties peuvent parvenir à un accord complet sur l'ensemble des articles du projet de convention en un round de négociation. En général cependant, elles peuvent se retrouver à deux ou plusieurs reprises pour parvenir à un accord global et définitif sur le projet de convention. Lesdites négociations sont organisées autour d'équipes.

La composition des équipes de négociation est laissée à la discrétion de chaque juridiction en fonction de son expérience en matière de négociation, de sa pratique et de son organisation administrative. En tout état de cause cependant, l'équipe de négociation camerounaise comprend un « *chief negociator* »<sup>14</sup>. Dans le cas du Cameroun, la délégation est très souvent composée ainsi qu'il suit :

- ✚ Un représentant du Secrétariat Général de la Présidence de la République (Division des affaires économiques et financières), Chef de délégation ;
- ✚ Un représentant des Services du Premier Ministre ;
- ✚ Le Directeur de la Législation fiscale ;
- ✚ Un représentant de la Division des Affaires Juridiques du Ministère des Finances ;
- ✚ Un représentant du Ministère des Relations Extérieures
- ✚ Les représentants de la Cellule des Relations Fiscales Internationales de la DGI.

Lorsque les négociations se tiennent dans un pays étranger disposant d'une mission diplomatique camerounaise, l'Ambassadeur, s'il est disponible, conduit la délégation. De même, le Directeur Général des Impôts est toujours chef de délégation du Cameroun lorsque les négociations ont lieu au Cameroun. Il ouvre alors les travaux avant de se retirer pour laisser les experts travailler. Il peut également, s'il est disponible, clôturer les négociations, parapher le projet de convention fiscale et signer le procès-verbal.

Dans l'hypothèse où la négociation n'est pas achevée au cours d'un round, la préparation des tours suivants de négociation s'effectue au sein de l'administration fiscale. Celle-ci commence par un compte rendu adressé au Ministre des Finances qui propose déjà une esquisse de solution

---

<sup>14</sup> Le *chief negociator* est en général un haut responsable de l'administration fiscale en charge de la législation ou de la politique fiscale, ou encore un responsable en charge des questions de fiscalité internationale, un juriste qui, dans certains cas, peut être un avocat.



aux différents blocages soulevés par la négociation. Elle se poursuit par l'examen approfondi des points restés en suspens lors du round précédent.

En tout état de cause un contact informel avec la juridiction partenaire est gardé à l'effet de convenir des dates pour la poursuite des négociations afin de garder la dynamique créée au cours des précédentes négociations. En pratique, la préparation des tours suivants se fait exactement comme lors du premier tour. Dès lors, la même procédure est suivie d'un point de vue technique. Lorsque les deux Parties parviennent à un accord définitif sur l'ensemble des dispositions du projet, la convention peut être conclue. Elle entrera en vigueur au terme de l'accomplissement des formalités de réception dans le droit interne.

### **2.3.3. La conclusion et les procédures d'entrée en vigueur de la convention**

La conclusion désigne un ensemble d'opérations traduisant l'accord auquel sont parvenues les juridictions en négociation. Elle est matérialisée par la signature du procès-verbal des négociations<sup>15</sup>, le paraphe<sup>16</sup> du projet de convention. Elle se termine par la signature et de la ratification de la convention.

Bien que paraphé par les deux chefs de délégation, la convention demeure un projet jusqu'à sa signature par les autorités compétentes des deux juridictions et n'entrera en vigueur qu'après sa ratification. Aux termes des dispositions de la constitution du 18 janvier 1996 révisée (article 43), le Président de la République négocie et ratifie les traités et accords internationaux. Il est donc l'autorité constitutionnellement investie du pouvoir d'engager le Cameroun sur la scène internationale. Cela signifie que les délégations qui négocient les projets de convention pour le compte du Cameroun agissent en lieu et place du Président de la République. Dès lors, lui seul doit procéder à la signature des traités ou s'il le désire, en confier expressément le pouvoir à une autre autorité de son choix<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> Ce document décrit sommairement le climat de travail, rappelle les dates de négociations et précise que les deux délégations sont parvenues à un accord définitif. Il marque ensuite la volonté ou le souhait des deux délégations de voir la convention signée dans les meilleurs délais par les autorités compétentes des deux pays. Enfin, le procès-verbal annonce la liste complète des deux délégations qui est jointe en annexe. Le projet de procès-verbal est préparé par le secrétariat des négociations qui est en principe assuré par la délégation du pays hôte. Une fois le procès-verbal signé, les deux chefs de délégation procèdent à l'échange des deux copies paraphées du projet de convention

<sup>16</sup> Le paraphe matérialise le compromis des deux délégations sur le texte de la convention. C'est pourquoi une grande attention lui être accordée. Avant de parapher le projet de convention, les deux délégations passent de nouveau en revue l'ensemble des dispositions et s'assurent de l'absence d'erreurs matérielles. Lorsque le document est jugé conforme à l'accord, deux copies sont imprimées. Lesdites copies sont paraphées par les deux chefs de délégation qui apposent leurs visas au bas de chaque page. Concrètement, dans le premier exemplaire, le chef de délégation du pays hôte vise chaque page du projet côté (gauche ou droit) juste en dessous de la dernière ligne de la page. Le chef de délégation du pays visiteur fait pareil mais sur le côté (gauche ou droit) de la page. Sur le deuxième exemplaire, le chef de délégation du pays hôte vise chaque page du projet côté (gauche ou droit) et le chef de délégation du pays visiteur le côté (gauche ou droit) de la page. Les deux copies doivent pour ce faire être rangées dans deux parapheurs page après page par les soins du secrétariat des négociations.

<sup>17</sup> La constitution permet au Président de la République de déléguer « certains de ses pouvoirs au Premier Ministre, aux autres membres du Gouvernement et à certains hauts responsables de l'administration de l'État, dans le cadre

Une fois les négociations terminées et matérialisées par le procès-verbal et le projet de convention paraphé, compte est rendu au Gouvernement. Concrètement, la Cellule des Relations Fiscales Internationales prépare un projet de compte rendu adressé au Ministre des Finances précisant la portée du projet paraphé pour le Cameroun. Ce document est accompagné par deux projets de note, l'une adressée au Ministre des Relations Extérieures et l'autre au Secrétaire Général des Services du Premier Ministre, Chef du Gouvernement. Ces notes renseignent sur les différentes étapes de négociations et sur le contenu de l'accord sur lequel sont parvenues les deux délégations. Ils suggèrent enfin que le projet soit soumis à la signature du Président de la République.

Le Ministre des Relations Extérieures joue à ce niveau de la procédure un rôle très important dans la mesure où c'est lui qui saisit la Présidence de la République pour proposer la signature du projet par le Président de la République ou l'habilitation d'un membre du Gouvernement à le faire. Dans la plupart des cas, le Président de la République signera un décret habilitant le Ministre des Finances à procéder à la signature de la convention fiscale. Il peut aussi arriver que le Chef de l'État habilite le MINREX ou signe lui-même la convention, notamment à l'occasion d'une visite au sommet marquée par la signature de plusieurs documents de haut niveau par les Chefs d'États des deux pays.

Aussitôt que l'autorisation à signer est donnée par la Présidence de la République, l'autre Partie est saisie par correspondance officielle via le MINREX (mais aussi en informel) pour convenir d'une date et d'un lieu pour la signature. Cet échange est diligenté une fois de plus à l'initiative de la Cellule des Relations Fiscales Internationales.

Dans tous les cas, La signature aura lieu soit à l'occasion des rencontres structurées entre les deux pays (exemple : commission mixte), soit à une date choisie exclusivement pour la circonstance. En général l'autre Partie se fera représenter au niveau ministériel aussi, par souci d'équilibre, ou par son ambassadeur au Cameroun si la signature y a lieu.

Vient ensuite l'étape de la ratification. En règle générale, le Traité ne peut entrer en vigueur qu'après sa ratification. En effet, l'article 43 précité de la Constitution dispose que les traités et accords internationaux sont soumis, avant ratification, à l'approbation en forme législative par le Parlement. Ainsi, la convention une fois signée par l'autorité habilitée à le faire doit être soumise à l'approbation du Parlement. Là aussi, le processus est enclenché par la DGI (Cellule des Relations fiscales Internationales) qui saisit les Services du Premier Ministre, par une correspondance du Ministre des Finances. Ladite correspondance a pour objet de transmettre au Secrétaire Général des Services du Premier Ministre le projet de loi autorisant le Président de la République à ratifier la convention. Et comme tout projet de loi, il doit être accompagné d'un exposé des motifs qui explique la convention et justifie l'intérêt pour le Cameroun de la ratifier. Ces documents faut-il le préciser sont préparés par la DGI (CRFI), ainsi qu'un projet de décret portant ratification de la convention.

---

de leurs attributions respectives » (article 10 de la constitution). Cette délégation se fait très souvent par le biais des décrets d'habilitation.

Des séances de travail peuvent être nécessaires sur ce projet dans les Services du Premier Ministre d'où il sera transmis au Secrétariat Général de la Présidence de la République. Le Secrétariat Général de la Présidence de la République organise s'il y a lieu d'ultimes concertations sur le projet avant le dépôt au Parlement.

Une fois le projet de loi au Parlement, le Ministre des Finances en assure la défense devant la Représentation Nationale aussi bien en commission qu'en séance plénière. Il est assisté dans cette tâche par la DGI, essentiellement constituée des cadres de la CRFI. Lorsque la loi est votée, le Président de la République la promulgue dans le délai prévu par la Constitution (15 jours).

La ratification proprement dite est faite par le Président de la République sous la forme d'un décret portant ratification de la convention. Comme tout décret, celui-ci fait l'objet d'une publicité particulière à travers la publication au Journal Officiel de la République du Cameroun, en français et en anglais.

La dernière étape avant l'entrée en vigueur de la convention c'est l'échange des instruments de ratification. L'instrument **de ratification** est un document par lequel un Chef d'État ou une autorité compétente confirme la validité de la signature que son **plénipotentiaire** a apposée au bas d'un accord ou d'un traité international. Dans le cas du Cameroun, cet instrument est le décret portant ratification de la convention.

L'échange des instruments de ratification valide en général de façon définitive un traité international. L'échange des instruments de ratification peut également se faire par voie diplomatique. Dans ce cas, les deux pays communiquent par simple échange de correspondance.

### **3. LES OPPORTUNITES, RISQUES ET DEFIS AUTOUR DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES**

Les politiques fiscales internationales sont structurées autour de deux principes fondamentaux. Le premier est dit de neutralité. Il traduit en matière fiscale le souci d'un jeu libre et sincère du marché, que ne doivent pas perturber l'octroi d'avantages de nature à fausser les conditions de la concurrence. Sa concrétisation conduit à prohiber les mesures fiscales protectionnistes ou discriminatoires, le soutien fiscal aux exportations ou au déploiement international d'entreprises. Le second principe quant à lui est celui dit d'interventionnisme. Il permet de remédier aux déséquilibres produits par le libre jeu du marché ou qu'il ne peut remédier. Ce principe a historiquement structuré les politiques fiscales des pays en développement à l'instar du Cameroun et du Tchad à travers notamment l'adoption des codes des investissements ou des statuts de zone franches.

Cependant, la structuration des politiques fiscales internationales des États autour des principes précédents se trouve tempérée par les engagements politiques et normatifs liés à la participation du Cameroun et du Tchad à la même communauté d'intégration régionale, la CEMAC en occurrence. De sorte que la détermination et le pilotage des politiques fiscales internationales traduit l'expression d'un compromis entre ces deux principes, dans le respect des normes de droit communautaire édictées par la CEMAC. Bien au-delà de ces contraintes normatives, les conventions fiscales internationales qui en constituent les principaux instruments sont porteuses d'opportunités politico-économiques et comportent dans le même temps des risques et défis.

#### **3.1.1. Les opportunités politico-économiques**

Les conventions bilatérales, bien que poursuivant des objectifs de protection des intérêts financiers publics sont d'abord des instruments de politique diplomatique. Ils permettent aux acteurs politiques de structurer par la norme leurs rapports avec ceux de pays amis et frères. D'un point de vue économique, ils peuvent être perçus comme des outils de politique économique au service des pouvoirs publics. Sous ce rapport, elles servent aux côtés d'autres outils et instruments les objectifs d'attractivité économique du territoire par la norme. C'est pourquoi la négociation d'accords fiscaux est bien souvent inscrite au rang des questions dans le cadre des missions économiques conduite par les hauts responsables de l'État ou Premier Ministre, bien qu'en pratique il est difficile de mesurer le flux d'investissement direct étranger imputable à l'entrée en vigueur d'une convention fiscale, compte tenu de ce que les règles conventionnelles ne transcrivent que très peu cet objectif d'une part, et, ne fournissent pas de directives concrètes pour l'atteindre d'autre part.

#### **3.1.2. Les risques liés à la mise en œuvre des conventions fiscales**

Les risques liés à la mise en œuvre des conventions fiscales internationales sont de deux ordres. Les premiers sont économiques et les seconds fiscaux.

##### **3.1.2.1. Les risques économiques**

La négociation des conventions fiscales est bien souvent associée à des objectifs d'attractivité économique du territoire. Or ainsi qu'on le relevait précédemment, ces objectifs ne transparaissent que très peu à la lecture des dispositions conventionnelles et peuvent par ailleurs être poursuivis plus efficacement par la mobilisation d'autres instruments.

Or, la perspective d'attrait des IDE qui sous-tend la négociation d'accords fiscaux ne se traduit pas en pratique par un accroissement des flux d'investissements. De la sorte, les pertes de revenus potentiels consenties dans le cadre de la répartition conventionnelle du droit d'imposer ne sont pas compensées par l'attrait d'investissements escomptés. L'examen des conventions fiscales en vigueur au Cameroun laisse apparaître que les objectifs de promotion et d'attractivité économique du territoire par la norme auxquels sont généralement associées les conventions fiscales apparaissent en pratique difficilement mesurables, de sorte que le lien entre convention fiscale et attrait des investissements directs étrangers est difficile à démontrer. A ce risque de nature purement économique lié à l'inaptitude des conventions fiscales à attirer de manière pertinente les investissements directs étrangers, qui du reste fait l'objet d'une recommandation en fin de rapport, se greffent des risques de nature fiscale.

### **3.1.2.2. Les risques fiscaux**

Les conventions fiscales ont traditionnellement poursuivi un objectif d'encadrement des doubles impositions et de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationales. A l'analyse cependant, ces instruments sont apparus peu efficaces s'agissant de la poursuite efficace de ces objectifs. Certaines de leurs dispositions ont en effet servi de base à des stratégies de planification fiscale au bénéfice d'entreprises multinationales, que traduisent les localisations artificielles d'actifs corporels ou incorporels aux fins d'éroder la base d'imposition.

Dès lors, les conventions fiscales, qui apparaissent vertueuses dans leur principe, se muent à leur insu en instrument d'érosion des bases taxables à travers les possibilités normatives que leur combinaison offre aux opérateurs internationaux. Ces pratiques regroupées sous le vocable de BEPS, touchent toutes les juridictions y compris la nôtre, de sorte que le Cameroun a engagé d'importants progrès dans un processus de transparence fiscale, autant qu'il a renforcé ses mécanismes de lutte contre l'optimisation agressive des entreprises multinationales.

## 4. LES RESEAUX CONVENTIONNELS CAMEROUNAIS ET TCHADIEN

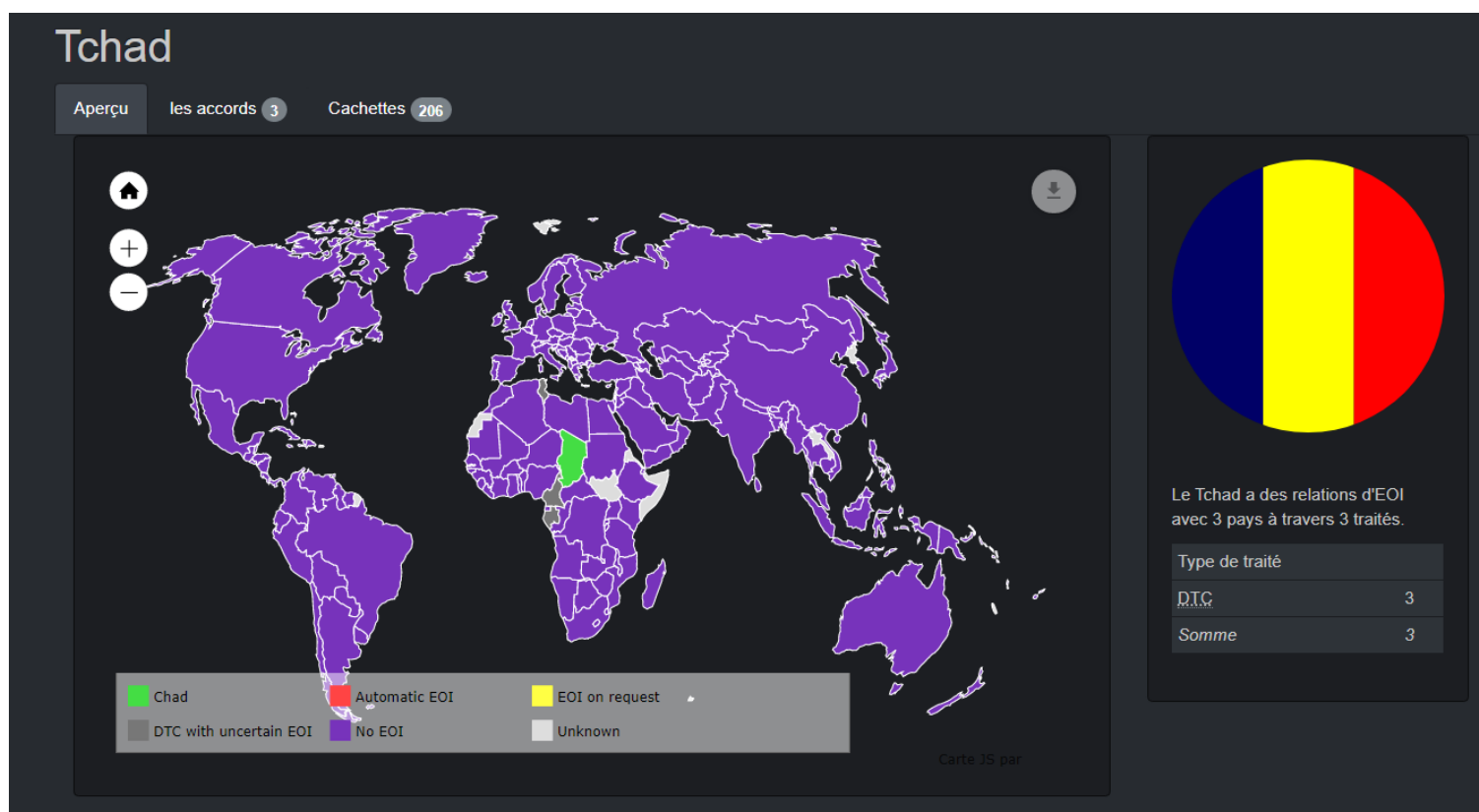
La mise en perspective des réseaux conventionnels camerounais et tchadien permet d'observer des similarités dans leur architecture formelle (1). Ces réseaux apparaissent cependant différenciés dans leur structure matérielle (2).

### 4.1. Des réseaux conventionnels similaires dans leur architecture formelle

Le Cameroun et le Tchad ont en commun une appartenance à la convention multilatérale de non double imposition établie par l'UDEAC en 1966, puis révisée en 2019, qui lie les pays de cet espace économique devenu CEMAC. Les similitudes entre les réseaux conventionnels des deux pays pourraient se limiter à ce texte, sauf évocation de la convention multilatérale OCAM.

Le réseau conventionnel Tchadien dans son état actuel, et sauf erreur ou omission de notre part comporte deux conventions bilatérales dont une en vigueur et une autre signée en attente de ratification, une convention multilatérale à laquelle le Cameroun est par ailleurs partie.

Figure 1 : Cartographie du réseau conventionnel Tchadien



Source : <https://eoi-tax.com/jurisdictions/Chad>

S'agissant du Cameroun, il dispose d'un réseau conventionnel modeste dans son état actuel, mais cependant plus étendu que celui de son voisin le Tchad. Par ailleurs le pays s'est lancé dans une ambitieuse réforme de ses règles de fiscalité internationale à partir d'une mobilisation interne et internationale. Au plan interne, au-delà de la densification des normes de droit fiscal

interne encadrant les opérations comportant des éléments d'extranéité, le pays a mis sur pied un groupe de travail interministériel consacré à la densification du réseau de conventions fiscales à son actif. Au plan international il a renforcé sa participation aux organisations de coopération fiscale internationale. Dans cet ordre d'idées, il est devenu membre du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales depuis 2012. Il participe par ailleurs en qualité de membre associé aux travaux du Cadre inclusif OCDE-G20 pour la mise en œuvre des mesures résultant du plan d'action BEPS.

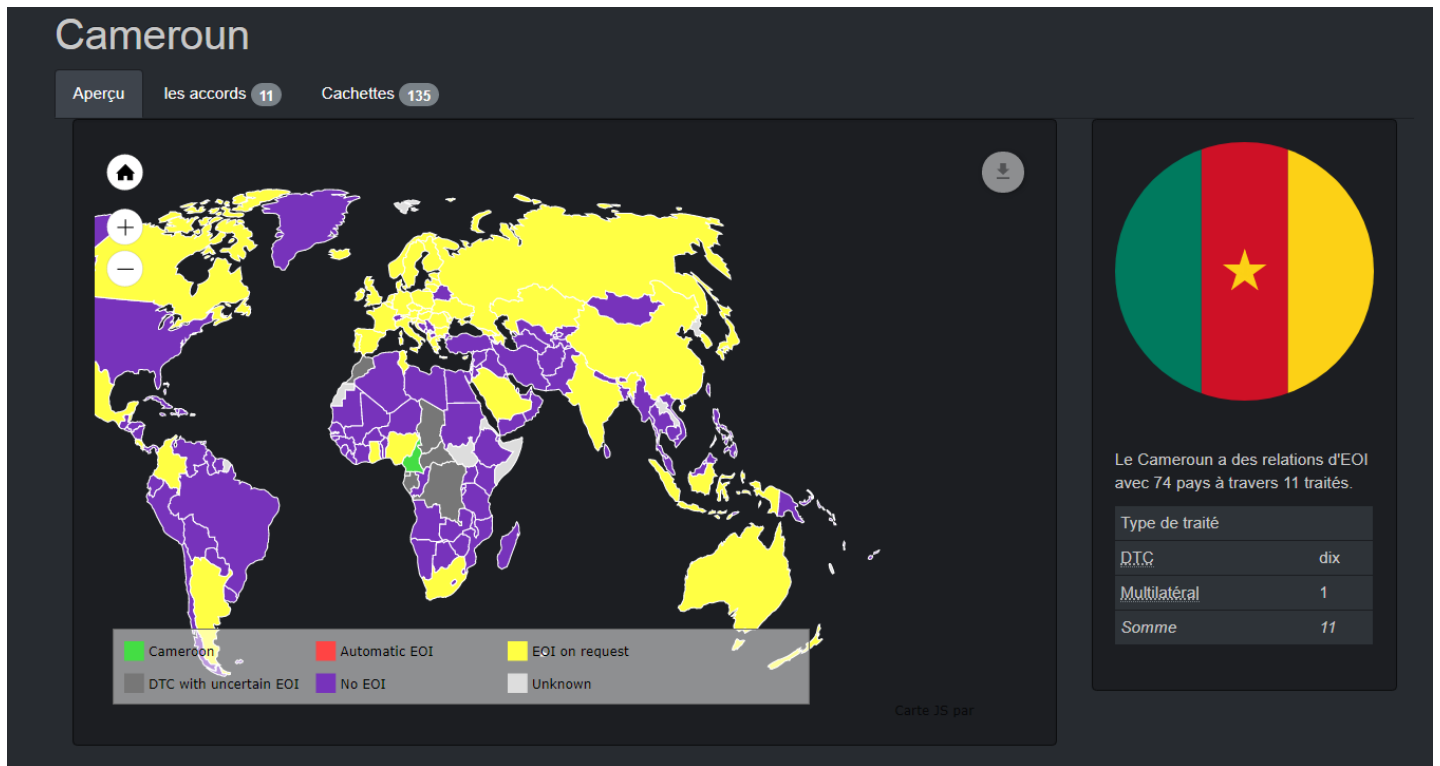
Cette double mobilisation interne et internationale a permis au pays d'étendre son réseau de partenaires conventionnels en matière fiscale et de poursuivre un ambitieux processus de convergence normative vers les standards de transparence fiscale internationale promus par ces organisations de coopération fiscale.

Désormais, le pays est partie à quatre conventions bilatérales en vigueur ainsi qu'à trois conventions multilatérales. Au demeurant, et dans la perspective de l'extension de son réseau conventionnel fiscal, deux conventions fiscales ont déjà été ratifiées et devraient très prochainement entrer en vigueur, il s'agit de la convention conclue avec le royaume du Maroc et de la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (« Instrument multilatéral » ou « IM »). Dans le même temps, la convention avec les Emirats Arabes Unis est depuis longtemps signée et se trouve en attente de ratification. Les conventions avec les Seychelles, le Nigéria, la République Tchèque sont paraphées et en attente de signature. Les pleins pouvoirs nécessaires à cet effet ont déjà été délivrés par la Présidence de la République et restent simplement à déterminer d'accord parties, les dates et lieux de signature. De même, les négociations se poursuivent avec l'Egypte, le Vietnam, la Chine, le Qatar, la Suisse et des pourparlers ont été engagés avec le Liban, la Biélorussie, la Roumanie, le Panama, l'Espagne et le Turquie en vue d'une entrée en négociation.

Pour ce qui est des conventions multilatérales, outre l'Instrument multilatéral, le Cameroun est partie à la Convention concernant l'Assistance Administrative en matière fiscale élaborée par le Conseil de l'Europe et l'OCDE en 1988 et amendée en 2010 par un protocole qui en a ouvert l'adhésion aux pays non membres de ces institutions. Le pays a ratifié cet instrument le 28 avril 2015. Il est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> octobre 2015. Le Cameroun est également partie au Règlement N°7/19-UEAC-010A-CM-33 portant révision de l'acte N°5/66-UDEAC-19 du 13 Décembre 1966, relatif à la convention sur la non double imposition à l'IRPP (convention fiscale visant à éviter la double imposition et l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu). En décembre 1966, la sous-région Afrique centrale (République du Cameroun, la République centrafricaine, la République du Congo, la République du Gabon, la République de Guinée Equatoriale et la République du Tchad) s'est dotée d'une convention fiscale tendant à éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et de successions entre ses Etats membres. Devenue obsolète, des actions de révision ont été initiées et pilotées par la Commission permanente de l'Harmonisation Fiscale et Comptable de la CEMAC en 2018, lesquelles ont abouti à l'adoption du Règlement N°7/19-UEAC-.CM-33 portant révision de l'Acte N°5/66-UDEAC-19 du 13 décembre 1966 relatif à la convention sur la non double imposition à l'IRPP. Cette convention vise à protéger les contribuables des Etats membres contre la double imposition en répartissant les droits d'imposition entre l'Etat de la source du revenu et l'Etat de résidence du bénéficiaire, à des garanties aux contribuables en prohibant la

discrimination fiscale ainsi qu'en instaurant une procédure amiable pour régler les différends en cas de contentieux.

Figure 2 : Cartographie du Réseau conventionnel camerounais



Source : <https://eoi-tax.com/jurisdictions/Cameroon>

Ce qui précède permet d'observer qu'en dépit de leur communauté d'appartenance à la CEMAC les réseaux conventionnels camerounais et tchadien apparaissent similaires dans leur architecture, mais comportent cependant d'importantes disparités observables du point de vue de leur structure normative.

#### 4.2. Des réseaux conventionnels différenciés dans leur structure matérielle

Les développements précédents ont permis de rendre compte de ce que le Cameroun et le Tchad présentent des similarités formelles du point de vue de leurs réseaux de conventions fiscales internationales. Envisagés du point de vue de leur structure matérielle, ces réseaux apparaissent diversifiés. Pendant que le Tchad ne dispose que de conventions de non double imposition, dont l'une multilatérale et les autres bilatérales, le Cameroun quant à lui dispose d'un réseau conventionnel étendu à trois conventions multilatérales, dont une seule est consacrée à l'élimination de la double imposition. Les deux autres lui permettant de structurer ses capacités normative et administrative à lutter plus efficacement contre la fraude et l'évasion fiscales internationales d'une part, et à modifier son réseau de conventions fiscales bilatérales en vigueur dans ses stipulations utiles à la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfice d'autre part. Ce sont respectivement la Convention concernant l'Assistance Administrative mutuelle en matière fiscale et l'Instrument multilatéral d'autre part,

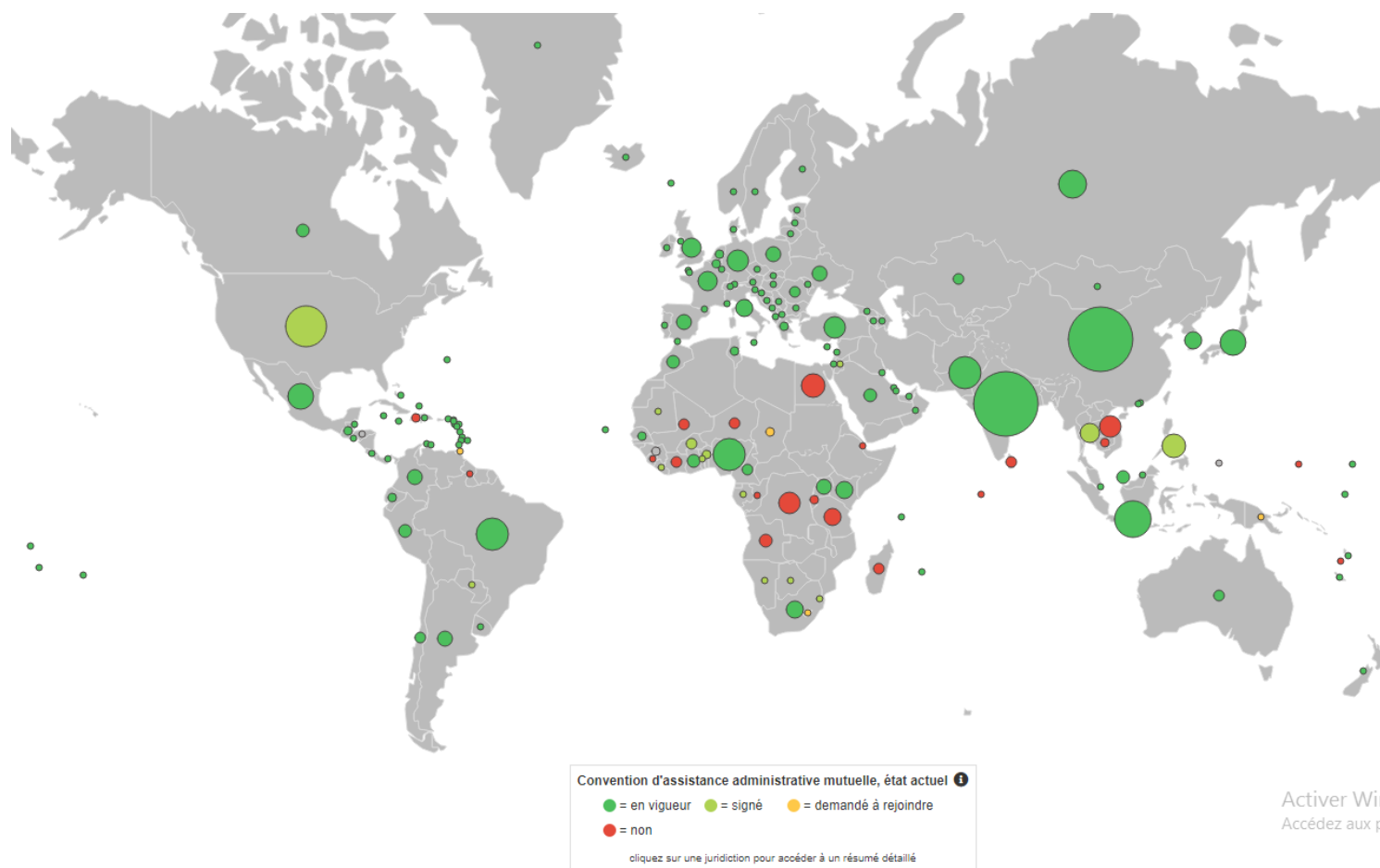


ceci en raison de la diversification des objectifs des conventions fiscales internationales, liée à l'enrichissement de la problématique fiscale internationale.

Ainsi, la Convention concernant l'Assistance Administrative en matière fiscale est un traité multilatéral permettant au Cameroun de bénéficier de l'instrument multilatéral en matière fiscale le plus complet, lui permettant de mobiliser diverses formes d'assistance administrative à des fins de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationales. Elle offre ainsi toutes les formes existantes de coopération administrative avec les partenaires conventionnellement liés pour la détermination et la collecte des impôts et, en particulier, la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales. Les possibilités de coopération ouvertes vont de l'échange de renseignements dans ses différentes modalités (échange à la demande, échange automatique, échange spontané, contrôles fiscaux simultanés) au recouvrement des créances fiscales étrangères. Par ailleurs, elle facilite la coopération internationale pour une meilleure mise en œuvre des législations fiscales internes, tout en préservant les droits fondamentaux des contribuables. Dans l'optique de l'utilisation optimale de cet instrument de coopération, le Cameroun a mis sur pied au sein de son administration fiscale une entité administrative dédiée au pilotage efficace de ces mécanismes d'assistance administrative. Il s'agit de l'Unité d'Echange International de renseignements (UEIR). La mise en œuvre des mécanismes conventionnels d'assistance administrative ouvre la perspective de « *défrontiérisation fiscale* » particulièrement bénéfique pour l'exercice de la souveraineté fiscale s'agissant de la portée territoriale de la compétence fiscale qu'elle contribue ainsi à étendre. Elle pourrait contribuer à juguler les insuffisances du cloisonnement des souverainetés fiscales en ouvrant la possibilité de projeter les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale camerounaise en dehors du périmètre d'exercice de sa compétence fiscale, aussi bien en matière d'assiette qu'en ce qui concerne le recouvrement des créances fiscales<sup>24</sup>.

La Convention concernant l'Assistance Administrative en matière fiscale est un traité multilatéral permettant en définitive au Cameroun de reconsidérer le cadre spatial d'exercice de sa compétence fiscale, en ouvrant une possibilité conventionnelle d'extension extraterritoriale du périmètre d'exercice des compétences fiscales, à la mesure du réseau d'échange de renseignements à des fins fiscales. En clair, sur la base de cet instrument conventionnel, le Cameroun dispose des capacités administratives d'obtenir du renseignement fiscal et de procéder au recouvrement de ses créances sur le territoire d'une pluralité de juridictions fiscales, ainsi que l'atteste le tableau ci-dessous.

Figure 3 : Cartographie du réseau camerounais d'échange de renseignements à des fins fiscales



Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices quant à elle est un instrument conventionnel qui permet de lutter contre les pratiques d'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfice en assurant une mise en œuvre rapide et coordonnée de celles des mesures du plan d'action BEPS qui concernent les conventions fiscales bilatérales. Cet instrument n'a pas pour vocation de remplacer les conventions bilatérales qui du reste continuent de produire leurs effets. Il intervient pour compléter ou corriger certaines de leurs stipulations. Il a été signé par le Cameroun le 13 juillet 2017 et son approbation en forme législative est intervenue à la faveur de la loi n° 2020/013 du 17 décembre 2020 autorisant le Président de la République à ratifier la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, adoptée le 24 Novembre 2016 à Paris. Sa ratification est le fait du décret n° 2020/798 du 29 décembre 2020. Au terme des procédures internes de réception dans l'endroit interne, l'instrument de ratification sera déposé auprès du dépositaire central et l'IM entrera en vigueur du premier jour du mois qui suit l'expiration d'une période de trois mois calendaires à compter de la date de dépôt dudit instrument. La position camerounaise à cet instrument a été notifiée au moment de sa signature et exprimée dans les réserves et notifications, lesquelles trouveront à s'appliquer essentiellement, sous réserve de réciprocité ou de manière asymétrique, certaines notifications pouvant comporter une application bilatérale.

Au plan matériel, l'IM énonce des normes minimales qui comportent une portée obligatoire pour l'ensemble des juridictions signataires. Il s'agit des normes anti-abus destinées à prévenir le chalandage fiscal ou usage abusif des conventions fiscales d'une part, et des normes destinées à améliorer le règlement des différends. Au-delà des normes obligatoires, l'IM comporte également des normes optionnelles destinées à prévenir l'évitement artificiel du statut d'établissement stable et à neutraliser par la norme les effets des dispositifs hybrides.

l'IM a pour effet de modifier la structure matérielle des conventions fiscales couvertes. Ce sont les conventions fiscales conclues avec la France, le Canada, le Maroc, la Tunisie et l'Afrique du Sud. Les susdites conventions, telles qu'impacts par l'IM seront d'application effective à partir du moment où elles entreront en vigueur pour chacun des autres partenaires conventionnels camerounais.

### **Statut des conventions conclues par le Cameroun au regard de l'instrument multilatéral**

<b>Convention</b>	<b>Statut au regard de l'IM</b>	<b>Position du partenaire conventionnel</b>	<b>Perspectives</b>
<b>France</b>	<b>Impactée</b>	<b>Visée, et en vigueur</b>	<b>Nécessaire consolidation</b>
<b>Canada</b>	<b>Impactée</b>	<b>Visée, et en vigueur</b>	<b>Nécessaire consolidation</b>
<b>Maroc</b>	<b>Impactée</b>	<b>Visée, non en vigueur</b>	<b>Nécessaire consolidation</b>
<b>Afrique du Sud</b>	<b>Impactée</b>	<b>Visée, non en vigueur</b>	<b>Nécessaire consolidation</b>
<b>Tunisie</b>	<b>Impactée</b>	<b>Visée, non en vigueur</b>	<b>Nécessaire consolidation</b>

Désormais, la lecture matérielle des conventions fiscales susvisées, telles qu'impactées par l'IM suppose se reporter à leurs textes actuels, aux réserves et notifications, ainsi qu'aux dispositions de l'IM. Il appartient donc au Cameroun de travailler ou de structurer la lecture directe de ses conventions fiscales bilatérales, de concert avec ses partenaires conventionnels en s'accordant avec ceux-ci sur la production de versions consolidées à destination des utilisateurs desdits textes. L'opération de consolidation sus évoquée, qui n'a pas valeur juridique obligatoire au sens du droit des traités poursuit un objectif de sécurité juridique visant à mettre à disposition des utilisateurs des conventions fiscales internationales impactées, un contenu consolidé des dispositions conventionnelles permettant leur lecture directe. La consolidation devant résulter d'une analyse méthodique de l'IM, des réserves et notifications formulées par chacune des parties et des recoupements avec la *Matching base* de l'OCDE.

Il apparait au total qu'en dépit de leur proximité géographique, de l'importance des liens économiques et de la communauté d'appartenance à la CEMAC, le Tchad et le Cameroun disposent de réseaux conventionnels différenciés dans leur contenu matériel. Cette différenciation matérielle des réseaux conventionnels ne va pas sans soulever des questionnements juridiques dont pourrait rendre compte la perspective d'analyse prospective des réseaux conventionnels des deux pays.

## **5. ANALYSE PROSPECTIVE DES RESEAUX CONVENTIONNELS CAMEROUNAIS ET TCHADIEN**

Dans son état actuel et compte tenu de ses perspectives d'évolution, le réseau conventionnel camerounais peu être regardé comme étant en avance du point de vue de sa structure normative, en comparaison d'avec celui du Tchad. Au-delà du fait qu'il couvre un nombre important de partenaires conventionnels en matière d'assistance administrative, il est en passe de s'adapter aux évolutions normatives touchant le domaine de la fiscalité internationale, de sorte qu'il apparait, à la différence de celui du Tchad, plus apte à juguler efficacement les grandes problématiques fiscales à l'instar de la fraude et de l'évasion fiscale internationale d'une part, et les pratiques d'érosion de la base d'imposition d'autre part. Cette situation n'est pas sans susciter des problématiques préjudiciables aux intérêts financiers publics du point de vue de chacune des deux juridictions (1) auxquelles il convient de proposer des pistes de solution (2).

### **5.1. Les problématiques résultant de l'analyse croisée des réseaux conventionnels tchadiens et camerounais**

L'analyse croisée des réseaux conventionnels camerounais et tchadien soulève deux problématiques essentielles. La première a trait aux possibilités de chalandage fiscale ouvertes par les disparités matérielles résultant de l'analyse comparative desdits réseaux (4.1.1.), la seconde résulte des retards de convergence normative (4.1.2.) imputables au déficit de participation du Tchad aux travaux des organisations de coopération fiscale internationale à l'origine de l'élaboration et de la vulgarisation des standards normatifs internationaux en matière fiscale.

#### **5.1.1. Les possibilités de chalandage fiscal**

Les conventions fiscales servent de façon générale à la promotion d'objectifs économiques en établissant des règles de prévention des situations de double imposition et en réduisant les taux de retenues fiscales applicables aux paiements transfrontaliers. Or l'atteinte de ces objectifs suppose qu'elles bénéficient exclusivement aux opérations réalisées par leurs destinataires, sans toutefois ouvrir des possibilités d'utilisation abusive. Dans son essence, le chalandage fiscal, encore désigné par le vocable anglo saxon « *treaty-shopping* » renvoie aux situations dans lesquelles une personne physique ou morale qui n'a pas droit aux avantages d'une convention fiscale fait appel à une entité intermédiaire qui y a droit afin d'obtenir indirectement lesdits avantages. Dans la mesure où les conventions fiscales s'appliquent aux résidents, il consiste donc pour des non-résidents, ou des résidents de pays tiers, à se prévaloir d'avantages fiscaux par des voies indirectes généralement frauduleuses. Cette situation a pour effet de permettre aux résidents d'une juridiction tierce de bénéficier unilatéralement des avantages d'une convention fiscale, traduits en termes d'allègements fiscaux, sans qu'en retour l'autre juridiction ait l'occasion de négocier les modalités qui soient adaptées au régime fiscal de la juridiction de résidence effective de l'auteur du chalandage d'une part, et aux relations bilatérales entre les deux juridictions, ou encore sans être assujetti aux règles et exigences de l'échange de renseignements à des fins d'administration de la législation fiscale d'autre part.

Ainsi présenté, la perspective de chalandage fiscal dans les relations économiques entre le Tchad et le Cameroun constitue un fait. Ces deux juridictions ont en partage une proximité géographique et l'importance des relations économiques avec la France, marquée par l'implantation sur leurs territoires respectifs de filiales de multinationales françaises. Or, dans le même temps et à la différence du Cameroun, le Tchad ne dispose pas dans l'état actuel de réseau conventionnel, d'accord fiscal avec la France. Cette situation est à l'origine de comportements d'opportunité et de manipulations observables de la part de filiales de multinationales françaises, visant à obtenir frauduleusement les avantages ou le bénéfice de dispositions favorables de la convention fiscale franco-camerounaise.

Au-delà des possibilités de chalandage fiscal sus-évoquées, le Tchad présente des retards d'arrimage aux normes et standards internationaux en matière fiscale préjudiciables à ses intérêts financiers publics, de sorte qu'il pourrait apparaître pour les opérateurs internationaux, comme un zone de faible régulation fiscale.

### **5.1.2. Les retards de convergence normative**

Les retards de convergence normative en matière fiscale résultant de l'analyse des réseaux conventionnels tchadiens en matière fiscale limitent de manière considérable la capacité normative de ce pays à encadrer efficacement les grandes problématiques fiscales auxquelles il est confronté, à l'instar de la fraude et de l'évasion fiscale internationales d'une part, et des pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfice d'autre part.

Ces retards de convergence trouvent leur source dans les lenteurs de la juridiction tchadienne à rejoindre les organismes et autres instances de coopération fiscale internationale, à l'instar de l'OCDE, qui constituent les cadres d'élaboration et de structuration des avancées normatives nécessaires à l'encadrement des grandes problématiques fiscales contemporaines. Ce sont le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales d'une part, et le cadre inclusif OCDE-G20 pour la mise en œuvre des mesures BEPS d'autre part.

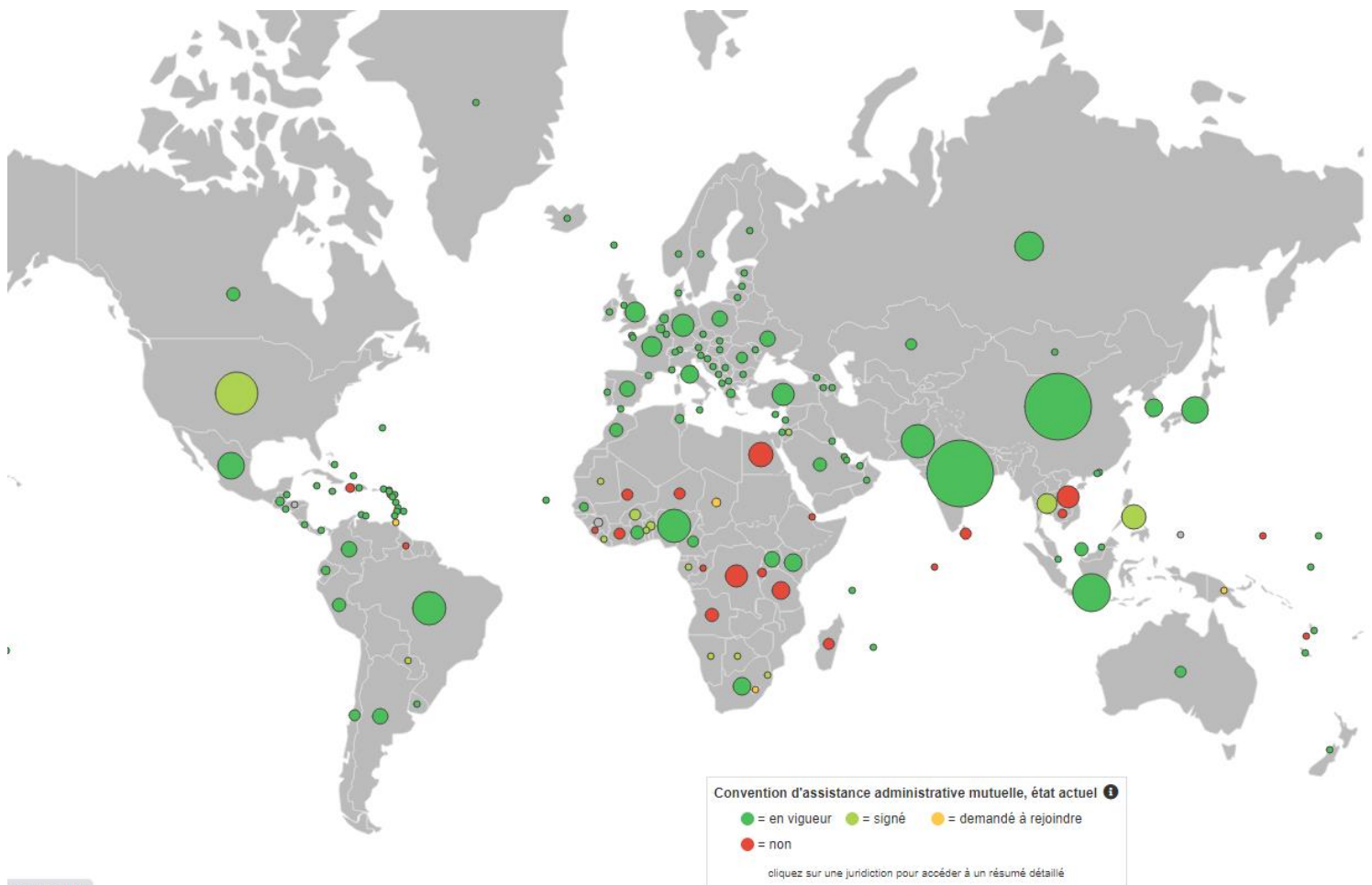
Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales est un organe subsidiaire de l'OCDE chargé de promouvoir et de surveiller par un processus rigoureux d'examen par les pairs la mise en œuvre des standards normatifs de transparence fiscale posés par les dispositions de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et par le modèle d'accord d'échange de renseignements. Il œuvre également à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationale. L'adhésion au Forum mondial est ouverte à toute juridiction qui en formule la demande et emporte engagement pour elle de se soumettre aux examens de conformité à la norme de transparence fiscale internationale et d'adhérer à la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

En 2012, le Cameroun est devenu membre du Forum mondial et a ainsi adhéré à la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. Par la suite, son cadre juridique et ses pratiques administratives en matière d'échange de renseignements à des fins fiscales ont fait l'objet d'examen au regard de la norme internationale de transparence fiscale. Ces examens menés en deux phases se sont traduits au plan interne par des avancées normatives satisfaisantes ayant permis au pays de se conformer au standard international de transparence

fiscale sus évoqué, renforçant ainsi ses capacités normatives s'agissant de l'exercice de sa compétence fiscale et de la protection de sa juridiction fiscale.

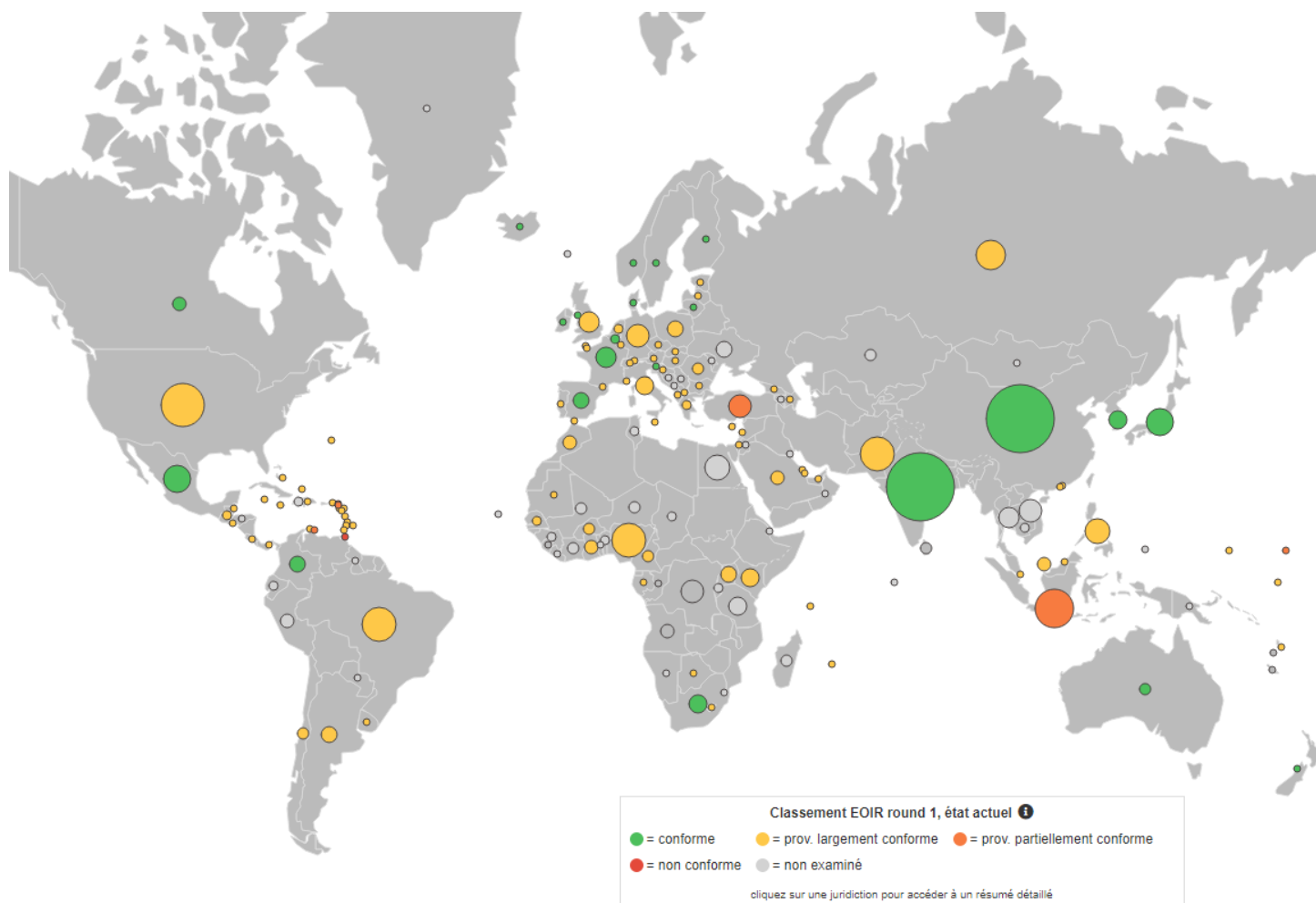
Récemment devenu membre du Forum mondial, le Tchad fera l'objet d'un examen combiné en 2021 et a demandé à rejoindre la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale afin de disposer d'un réseau pertinent en matière d'échange de renseignements et de pouvoir ainsi bénéficier des clauses d'extension extraterritoriale de compétence fiscale.

Figure 4 : Statut du Cameroun et du Tchad au regard de la convention concernant l'assistance administrative multilatérale



Source : <https://www1.compareyourcountry.org/tax-cooperation/en/0/623/default>

Figure 5 : Statut des deux juridictions au regard du premier cycle d'examens par les pairs



**Source :** <https://www1.compareyourcountry.org/tax-cooperation/en/0/621/default>

Pour ce qui est du Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS (CI) il a été mis sur pied afin que les juridictions intéressées, y compris les économies en développement, participent sur un pied d'égalité à l'élaboration des standards normatifs concernant les problématiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices, tout en s'associant à l'examen et au suivi de la mise en œuvre du projet BEPS. Devenu membre associé du cadre inclusif pour la mise en œuvre du paquet BEPS, le Cameroun a rejoint le 13 juillet 2017 les primo-signataires de l'Instrument multilatéral et s'est engagé à mettre en œuvre les quatre standards minimums résultant du projet BEPS dont la mise en œuvre est assurée par le Cadre inclusif. Ces standards ont trait à l'amélioration de la transparence, l'alignement de la fiscalité sur la création de valeur, la mise en place de mécanismes de règlement des différends offrant une sécurité juridique accrue, l'encadrement de l'usage abusif des conventions fiscales

Au total, la perspective de convergence normative se traduit par une consolidation matérielle des normes fiscales, nécessaires à l'exercice efficace de la souveraineté fiscale, dans sa dimension ancrée sur la capacité de mise en œuvre autonome et efficace des normes fiscales.

Elle contribue ainsi à structurer la capacité normative des états à encadrer les problématiques fiscales auxquelles ils font face d'une part et à disposer de moyens nécessaires à un encadrement efficace des risques de flux financiers illicites d'autre part.

## **5.2. Les pistes de solutions aux problématiques résultant de l'analyse croisée des réseaux conventionnels tchadiens et camerounais**

Les pistes des solutions aux problématiques envisagées pourraient être recherchées dans deux voies essentielles. La première, celle de la structuration de la convergence normative (1), et, la seconde, celle de la consolidation des politiques d'extension des réseaux conventionnels respectifs de ces deux pays (2).

### **5.2.1. La structuration de la convergence normative.**

La perspective de convergence normative comporte d'importants enjeux s'agissant de la mise sur pied de solutions aux problèmes fiscaux que rencontrent les systèmes de prélèvements obligatoires. Il n'est pas superflu de rappeler à cet effet que la perspective de convergence normative, qui résulte du développement de normes fiscales internationales de portée obligatoire, dont la mise en œuvre fait l'objet de monitoring, poursuit un objectif de correction des défaillances et insuffisances normatives propres aux systèmes de prélèvement, et qui en constituent les sources de facilité ouvrant des possibilités d'atteinte à leurs bases taxables.

Le processus de convergence normative suppose donc pour le Cameroun et le Tchad de s'engager résolument sur la voie de ces nouvelles normes communes en prenant une part active aux travaux des organisations de coopération fiscale internationale. Il implique une approche participative multilatérale dans le développement desdites normes couplée à un monitoring dans le cadre de leur mise en œuvre. Or, en l'état actuel, seul le Cameroun s'est véritablement engagé dans cette voie. Aussi conviendrait-il pour le Tchad de tirer parti des avantages de la participation à ces processus.

L'approche participative dans le développement des normes fiscales commune présente l'avantage de développer et de consolider la substance des normes fiscales actuelles et leur aptitude à régler de manière cohérente les problématiques fiscales internationales actuelles. Elle est pour l'essentiel pilotée par l'OCDE. Cette organisation développe depuis longtemps des normes à destination de ses membres, lesquelles relèvent de la soft la fiscale internationale. Ces dernières années, avec la cristallisation des grands problèmes fiscaux contemporains, elle a inscrit le développement de ses normes souples dans une approche participative multilatérale. C'est ainsi que dans l'optique des travaux BEPS, un Cadre inclusif élargi aux pays non membres de l'OCDE et du G20 et ouvert aux pays en développement a été mis en place en juin 2016. Il s'agit d'un mécanisme institutionnel qui consacre une approche cohérente dans le développement des normes liées au BEPS en ouvrant la possibilité à toutes les juridictions d'apporter une contribution particulière à la substance des normes. Notre juridiction est membre du cadre inclusif et participe à ce titre à ses travaux.

L'approche participative permet d'inscrire le développement de normes fiscales communes dans une perspective multilatérale, lequel faisait l'objet d'une approche stato-centrée jusqu'ici.



Elle permet ainsi d'ouvrir le système fiscal aux influences normatives internationales, développant par le même mouvement son aptitude et ses capacités normatives et administratives à appréhender les grands problèmes fiscaux contemporains auxquels n'échappent pas les juridictions en développement. Elle permet ainsi de repenser l'exercice de la souveraineté et de la compétence fiscales qui dorénavant dépasse le paradigme autonome pour l'inscrire dans une approche concertée.

C'est au plan de la substance des normes développées que l'approche participative multilatérale présente le plus d'intérêt et apparaît comme un progrès dans l'encadrement des problématiques d'érosion de la base d'imposition. Les administrations fiscales camerounaise et tchadienne ont jusqu'ici développé une politique normative unilatérale pour répondre aux problèmes d'évasion fiscale internationale et d'érosion de leurs bases d'imposition. Cette politique se caractérisait par l'adoption de dispositifs inspirés de législations étrangères dans une démarche de transfert normatif.

L'implication de l'administration fiscale camerounaise dans une approche normative multilatérale lui permet de disposer d'une palette d'instruments normatifs plus large, à même de répondre à une grande variété de problématiques fiscales internationales. Elle permet en outre de dépasser les limites de l'approche unilatérale, notamment son inaptitude à juguler au plan normatif, et d'une manière cohérente, la totalité des problématiques d'érosion de la base d'imposition identifiées auxquelles sont confrontées les juridictions fiscales en développement. L'approche participative apparaît donc comme un mécanisme original de production des normes fiscales. Elle contribue à redéfinir l'exercice de la compétence fiscale suivant une perspective ouverte qui permet au système fiscal de produire des normes en adéquation avec l'environnement et les problématiques internationales, l'inscrivant ainsi de manière plus cohérente dans l'environnement fiscal international.

Cette approche s'inscrit dans une architecture<sup>18</sup> établie par Satoru Araki<sup>19</sup>, présentant le nouveau cadre d'élaboration des normes fiscales internationales. Elle présente également des originalités dans sa mise en œuvre.

L'approche multilatérale dans le développement des normes repose sur un procédé de concrétisation original. Ce procédé repose sur deux piliers en interactions fonctionnelles. Le pilier normatif, d'une part, constitué par l'instrument multilatéral, qui regroupe la substance des nouveaux standards normatifs résultant du paquet BEPS. Le pilier institutionnel, d'autre part, constitué par le Cadre inclusif, lequel s'analyse comme un mécanisme multilatéral de suivi et

---

<sup>18</sup> L'architecture de Satoru Araki met en évidence un « modèle de cadre mondial présentant les fonctions nécessaires au processus d'élaboration et de mise en œuvre des normes fiscales internationales, la répartition des fonctions ainsi que leurs interactions »2015. Au sens d'Araki, le G7 et le G20 sont chargés de fixer l'agenda2016. L'élaboration concertée des normes relève de la compétence de l'ONU et de l'OCDE2017. Le FMI, la banque mondiale, les banques de développement ainsi que les cadres de coopération administrative en sont les catalyseurs. La surveillance et la mise en œuvre sont assurées par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales et le cadre inclusif.

<sup>19</sup> Araki (S.), «Un nouveau cadre mondial d'élaboration et de mise en œuvre des normes fiscales internationales », *Droit fiscal*, n° 20, 2017, p. 302.

d'accompagnement de la mise en œuvre de l'IML, regroupant sur un même pied d'égalité, au-delà des pays membres du G20 et donc le Cameroun, et peut être plus tard, le Tchad.

Cette approche correspond bien au nouveau cadre d'élaboration des normes fiscales internationales présenté par Satoru Araki. Elle repose sur l'existence de cadres concertés de concrétisation des nouveaux standards normatifs internationaux en matière fiscale. Le Forum mondial et le Cadre inclusif constituent ces cadres. Ils assurent le suivi de la mise en œuvre par les juridictions associées des standards minimums qu'ils développent. Cet accompagnement prend la forme d'un *programme dit d'induction*. Ainsi notre juridiction a-t-elle bénéficié de cet accompagnement dans le cadre de son processus de mise en conformité aux normes de transparence fiscale internationale.

De même, pour la réception des standards minimums issus du projet BEPS, le secrétariat de l'OCDE a développé un programme d'assistance technique spécifique visant à accompagner les nouveaux membres du Cadre inclusif dans la mise en œuvre cohérente du paquet BEPS afin de leur permettre d'en tirer pleinement parti.

En juillet 2017, le Cameroun a exprimé son souhait de bénéficier de ce programme. Le programme d'appui par le Cameroun a été lancé le 16 novembre 2017 à Yaoundé par le Directeur du Centre de Politique et d'administration fiscale de l'OCDE. Ce programme consistera à accompagner l'administration fiscale camerounaise dans la mise en œuvre des réformes nécessaires à l'alignement de sa législation et de ses pratiques administratives sur les nouveaux standards normatifs BEPS. À cet effet, et dans le prolongement de la visite de haut niveau du directeur du Centre de politique et d'administration fiscale de l'OCDE, le secrétariat de l'OCDE a organisé un atelier technique en février 2018 au Cameroun sur le Cadre inclusif et le BEPS, visant à explorer en profondeur les préoccupations et priorités immédiates et à long terme du Cameroun dans l'optique de la réception du paquet BEPS.

Par la suite, l'OCDE a soumis à l'appréciation du Cameroun en août 2018, un projet de feuille de route relatif à l'accompagnement dans le cadre de la mise en place du cadre juridique et de l'infrastructure administrative nécessaires à la réception cohérente du paquet BEPS. Le projet de feuille de route proposée à la validation du Cameroun comporte deux volets. Il présente les modalités de la mise en œuvre en premier lieu des normes minimales du paquet BEPS, et en second lieu d'autres domaines de densification normative matérielle pour lesquels notre juridiction sollicite une assistance.

La réception cohérente des normes minimales résultant du paquet BEPS repose sur quatre exigences. La première est l'exigence de conformité des régimes fiscaux dérogatoires en vigueur au Cameroun avec la norme minimale de l'action 5 du projet BEPS, laquelle vise à lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables par la prise en compte de la transparence et de la substance. La seconde exigence est la mise en œuvre de la norme minimale de l'action 6 du projet BEPS, laquelle consiste à empêcher l'usage abusif des conventions fiscales, c'est à dire l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales. La troisième exigence est la mise en place du cadre juridique et administratif interne et du cadre d'échange de renseignements permettant la mise en œuvre et l'utilisation appropriée de la déclaration pays par pays. Enfin, la quatrième exigence concerne la norme minimale de l'action 14 du projet BEPS relative à l'élaboration dans le cadre juridique camerounais des lignes

directrices sur la procédure amiable. Pour la mise en œuvre de l'ensemble de ces normes minimales, le secrétariat de l'OCDE est disponible pour apporter à notre juridiction une assistance technique.

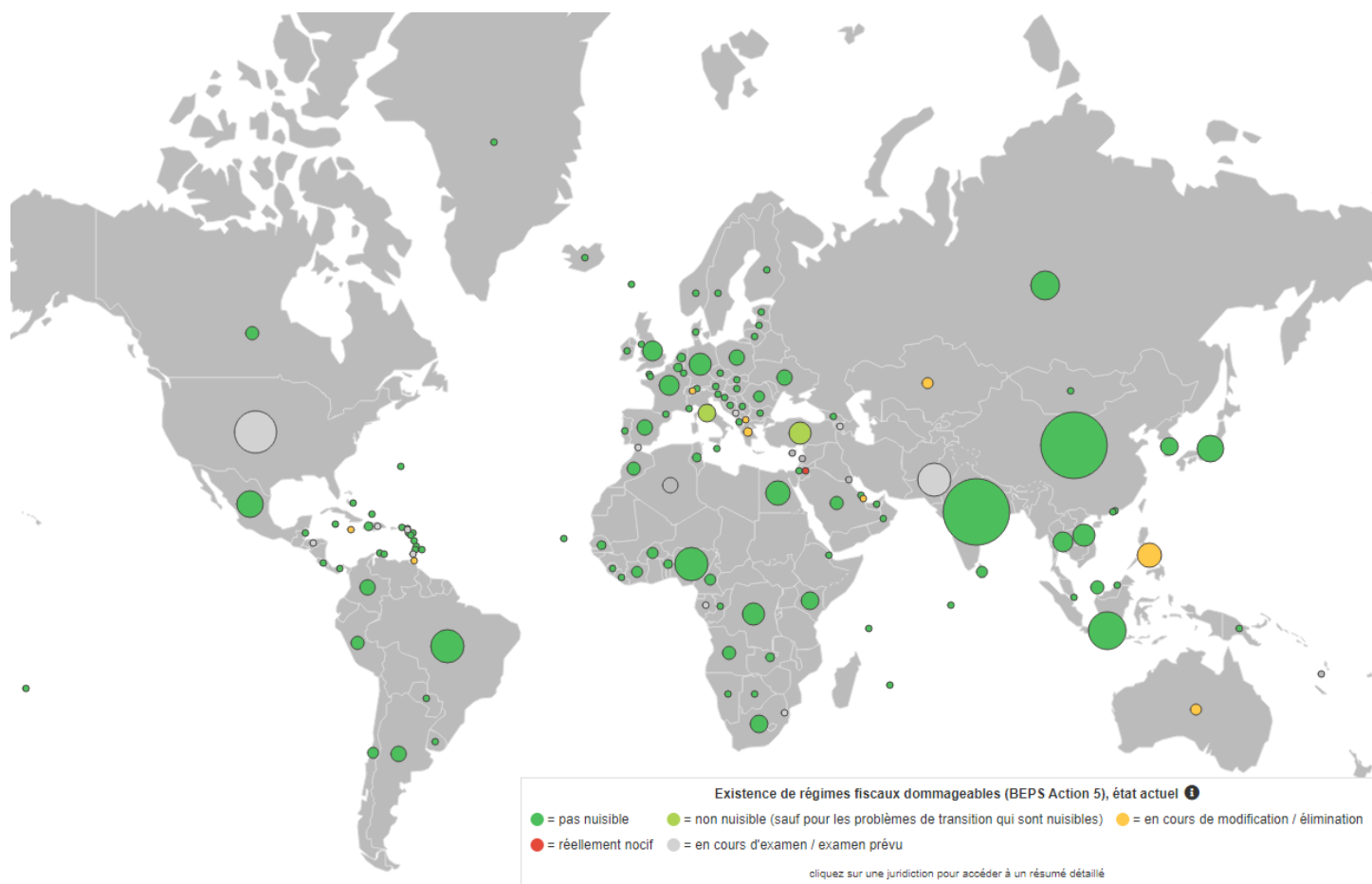
Les autres domaines de densification normative matérielle identifiés par notre juridiction comme pertinents pour le programme d'appui traduisent son souhait de bénéficier de l'assistance de l'OCDE dans des domaines autres que les quatre normes minimales du paquet BEPS. Ce sont : le programme de jumelage, l'amélioration de la législation des prix de transfert, la poursuite du programme Inspecteur des Impôts sans Frontières et le renforcement des capacités dans le domaine de la négociation des conventions fiscales et de l'échange de renseignements. Seules les deux premières problématiques s'inscrivent dans une optique de densification normative matérielle et feront, de ce fait, l'objet de développements.

A cet effet, au terme de la première mission d'assistance technique conduite par une experte conseillère du Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE, des propositions de réforme normative, visant à adapter aux standards nouveaux notre cadre juridique interne en matière fiscale ont été identifiées. Dans ce cadre, le Cameroun a été invité à accélérer les procédures internes de ratification de l'Instrument multilatéral, à procéder à la signature de l'AMAC et à réaliser des avancées sur le terrain de l'échange automatique d'informations nécessaires à l'échange de déclarations pays par pays.

La mise en œuvre cohérente des normes minimales fait l'objet d'une surveillance par l'OCDE dans le cadre des examens par les pairs. Le Cameroun, à l'instar des autres juridictions membres du Cadre inclusif, s'est engagé à appliquer les standards minimums et à se soumettre auxdits examens. Le monitoring, via les examens par les pairs correspond à une approche multilatérale et concertée des problématiques fiscales. Il contribue à mettre en œuvre de façon coordonnée et cohérente les nouveaux standards internationaux, dans le respect de l'équité des règles du jeu. À cet effet, le cadre juridique du Cameroun sera examiné au regard de chacun des standards minimums.

Ainsi, s'agissant du standard minimum de l'action 5 visant à lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables en prenant en compte la transparence et la substance, le Cameroun fait actuellement l'objet d'un examen par le Forum sur les pratiques fiscales dommageables (FHTP) conformément aux termes de référence et à la méthodologie agréés par les membres du Cadre inclusif. L'examen porte sur les deux aspects de la norme minimale que sont les régimes fiscaux préférentiels et le cadre de transparence. Dans leur état actuel, nos régimes fiscaux incitatifs apparaissent conformes à la norme minimale de l'action 5 et aucun membre du FHTP n'a pour l'heure fait part de préoccupations relatives auxdits régimes.

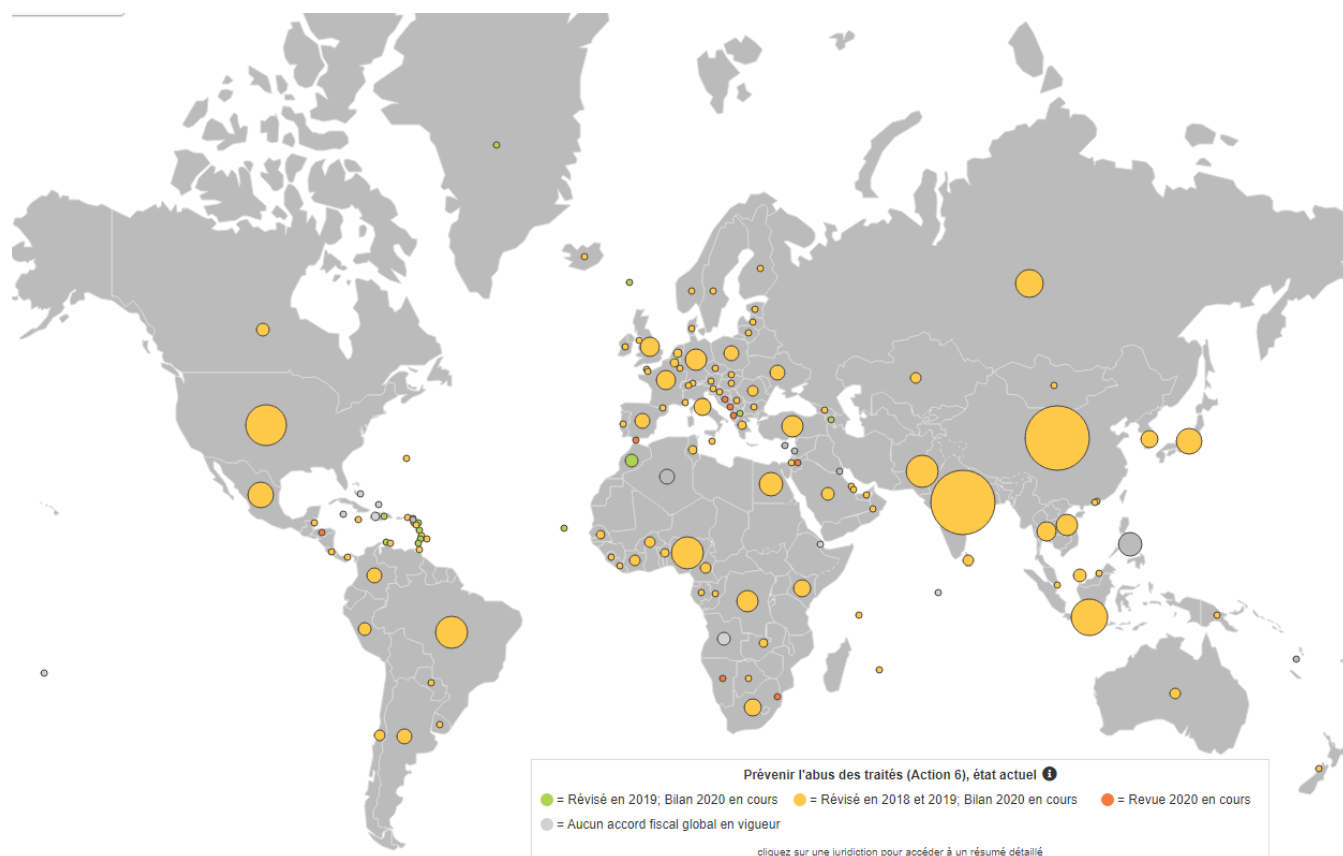
Figure 6 : Situation à date du Cameroun au regard de l'action 5



Source : <https://www1.compareyourcountry.org/tax-cooperation/en/2/628/default>

Dans le même ordre d'idées, la norme minimale de l'action 6 fera l'objet d'un examen conformément à la méthodologie d'examen de l'action 6, afin d'en garantir la mise en œuvre effective dans les conventions fiscales en vigueur au Cameroun. Cet examen est effectué par le groupe de travail n° 1 du CAF. La mise en œuvre de ce standard ne pose pas de préoccupations majeures pour le Cameroun. En effet, elle s'est effectuée dans le cadre de la signature de l'Instrument multilatéral récemment ratifié par le Cameroun. Bien que non encore en vigueur à cette date au Cameroun, la position camerounaise sur l'instrument multilatéral, telle qu'elle résulte de ses réserves provisoires et notifications, permet de mettre en œuvre le standard minimal de l'action 6. Elle introduit en effet dans les conventions visées, notamment celles conclues avec l'Afrique du sud, le Canada, la France, et la Tunisie, une déclaration explicite tirée des articles 6 et 7 de l'Instrument multilatéral. Cette déclaration indique que l'intention commune des Parties à la convention est d'éliminer la double imposition sans créer des possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite résultant de comportements frauduleux. Elle introduit par ailleurs dans ces conventions la règle du critère des objectifs principaux. Il est alors possible de considérer qu'à la date de ratification par le Cameroun de l'Instrument multilatéral, l'ensemble des conventions en vigueur au Cameroun seront conformes au standard de l'action 6.

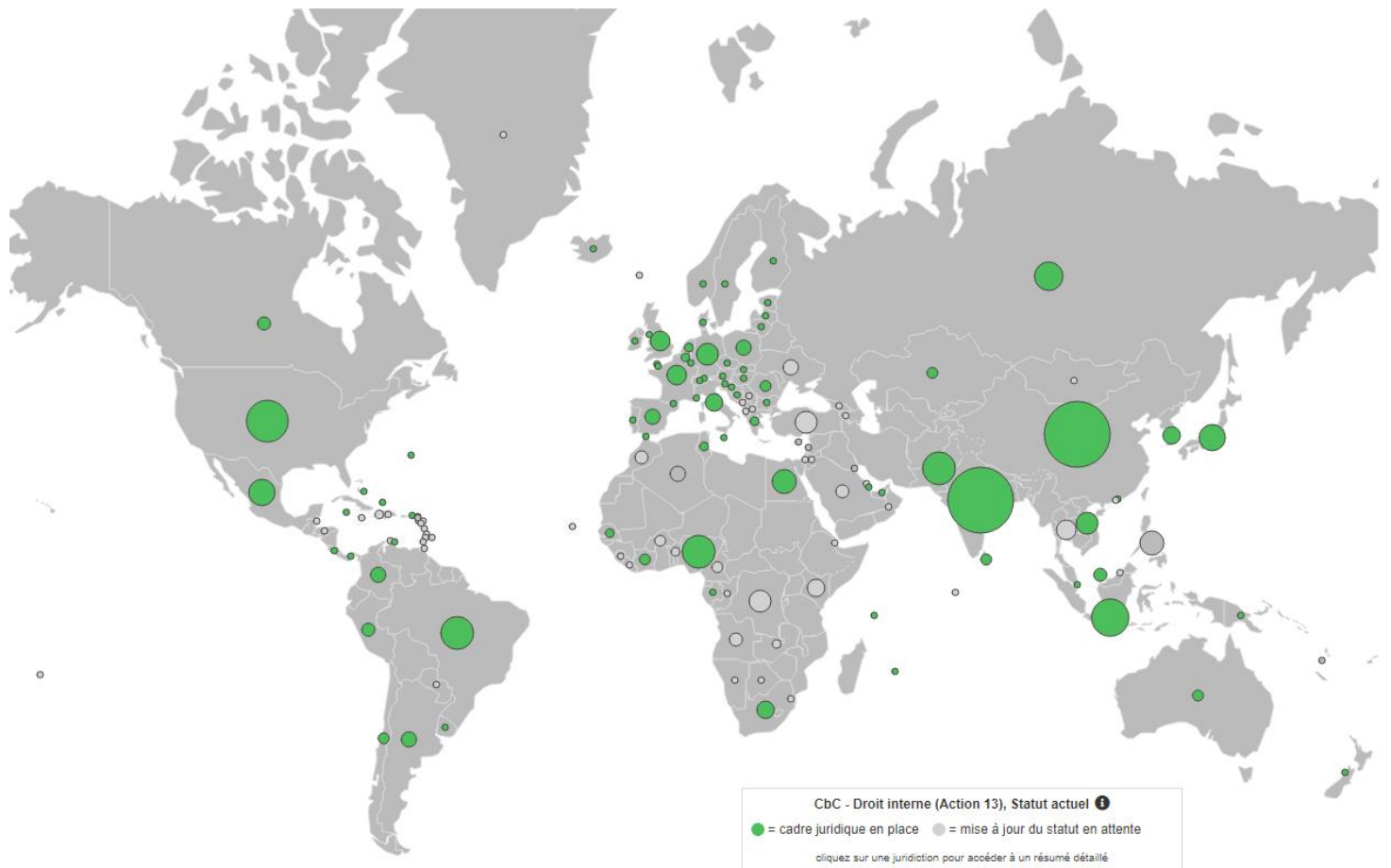
Figure 7 : Situation à date du Cameroun au sujet du standard de l'action 6



Source : <https://www1.compareyourcountry.org/tax-cooperation/en/2/629/default>

Le standard minimum de l'action 13 fait également l'objet d'une évaluation par les pairs en vue d'en garantir la mise en œuvre effective. Ledit processus est piloté par le « *Groupe sur la déclaration pays par pays* ». L'examen vise à s'assurer que notre juridiction est conforme au regard des trois aspects du standard de l'action 13. La situation de notre juridiction au regard de la norme de l'action 13 à l'issue du premier examen par les pairs concernant cette action est la suivante : s'agissant du cadre juridique et administratif interne, le rapport constate que le Cameroun ne dispose pas d'un cadre juridique et administratif en vue de la concrétisation de la déclaration pays par pays. À cet effet, il recommande au Cameroun de mettre en place un cadre juridique et administratif interne en vue de concrétiser la déclaration pays par pays. Pour ce qui est du cadre d'échange de renseignements, le rapport d'examen, dans une optique de mise en conformité, recommande au Cameroun de prendre des mesures pour signer l'AMAC et de disposer d'accords éligibles entre autorités compétentes qui soient en vigueur avec les juridictions du cadre inclusif. Il recommande enfin à notre juridiction de prendre des mesures visant à satisfaire au critère d'usage approprié avant les premiers échanges de renseignements pour ce qui est du critère de confidentialité et d'usage approprié des déclarations pays par pays.

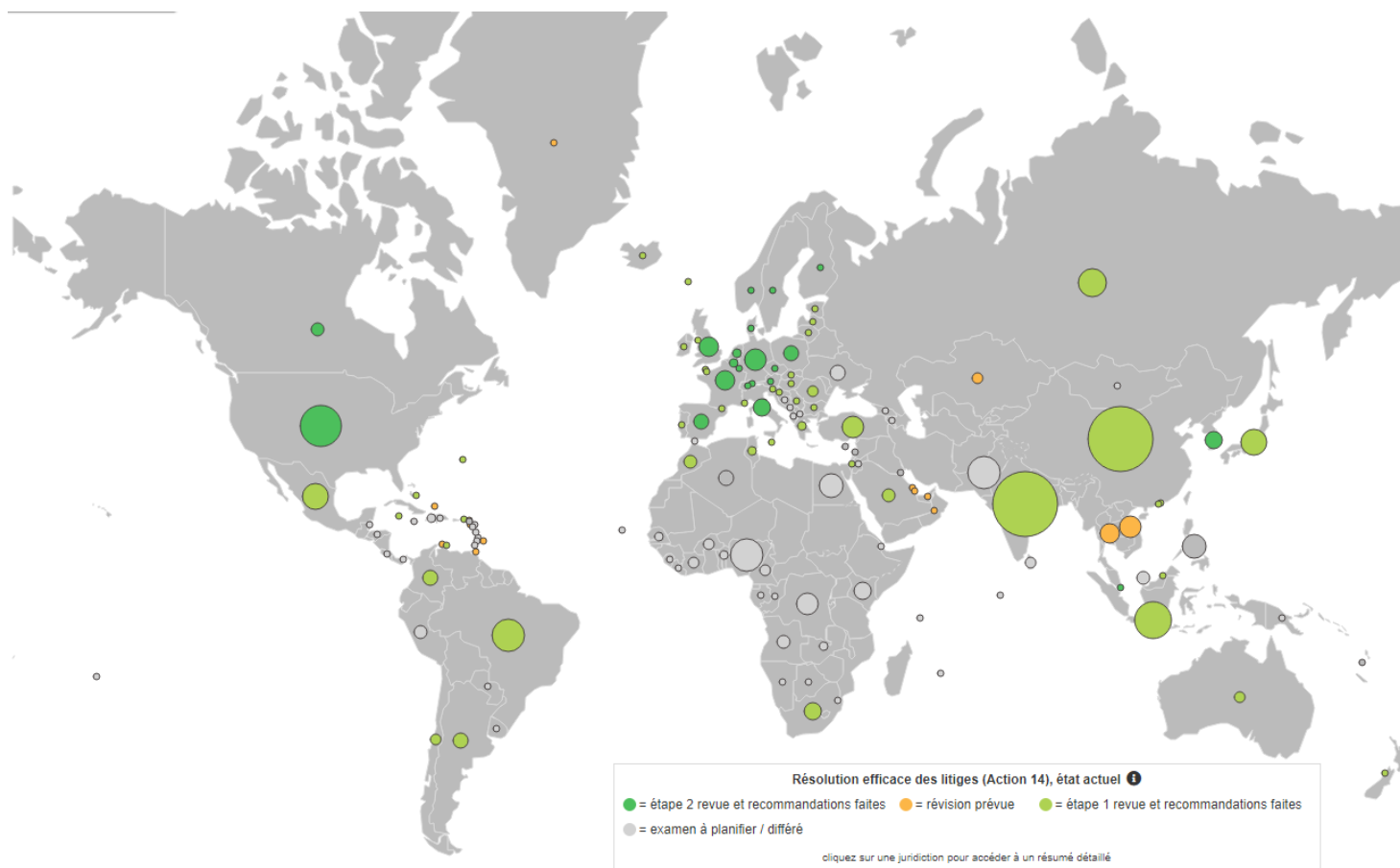
Figure 8 : Situation à date du Cameroun au sujet du standard de l'action 13



**Source ; <https://www1.compareyourcountry.org/tax-cooperation/en/2/630/default>**

S'agissant enfin du standard minimum de l'action 14 visant l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, le Cameroun fera l'objet d'un examen par les pairs piloté par le Forum sur la procédure amiable au sein du Forum sur l'administration fiscale. La norme minimale de l'action 14 comprend quatre domaines répartis en 21 aspects. Ces domaines ont trait à la prévention des différends, la disponibilité et l'accès à la procédure amiable, la résolution des cas soumis à la procédure amiable et enfin la mise en œuvre des accords amiables. Bien qu'à la demande du Cameroun l'examen par les pairs du standard minimum de l'action 14 ait été reporté en 2020, conformément à la méthodologie d'examen par les pairs, l'entrée en vigueur de l'Instrument multilatéral aura pour effet de modifier au regard du standard de l'action 14 les conventions fiscales en vigueur au Cameroun et, ainsi, de les arrimer à la norme minimale de l'action 14.

Figure 9 : Situation à date du Cameroun au sujet du standard de l'action 14



Source : <https://www1.compareyourcountry.org/tax-cooperation/en/2/632/default>

Au total, le monitoring de la mise en œuvre dans les processus de convergence normative contribue à densifier au plan matériel les normes fiscales. Il permet d'arrimer de manière coordonnée et accompagnée le cadre juridique fiscal interne aux nouveaux standards normatifs. Parallèlement, il s'accompagne du relèvement des capacités administratives nécessaires à la concrétisation efficace de nouveaux standards, à des fins de production de normes fiscales adaptées. Il contribue par ailleurs à l'extension des réseaux conventionnels en matière fiscale.

### 5.2.2. La consolidation des politiques d'extension des réseaux conventionnels

La perspective de convergence normative recouvre les aspects techniques du traitement des problématiques fiscales découlant de l'analyse comparative des réseaux conventionnels camerounais et tchadiens. Elle contribue à uniformiser les systèmes de normes fiscales et les pratiques administratives de sorte que les différences normatives entre les deux (02) juridictions ne se prêtent à des comportements d'opportunité fiscale.

L'extension du réseau conventionnel quant à elle recouvre les aspects politiques des solutions auxdites problématiques. Elle permet à une juridiction de disposer d'un réseau conventionnel

étend aussi bien en matière d'élimination de la double imposition qu'en ce qui concerne les mécanismes d'assistance administrative. Elle varie suivant qu'il s'agit des conventions bilatérales ou multilatérales.

Si l'extension du réseau de conventions bilatérales s'opère au rythme des négociations traité par traité, l'adhésion à un traité multilatéral en matière fiscale permet, à l'instar de la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, d'élargir en une opération le réseau conventionnel à l'ensemble des Etats et territoires parties à ladite convention.

Dans leur état actuel, les réseaux conventionnels camerounais et tchadien comportent encore d'importantes possibilités d'extension. Ces 02 juridictions gagneraient donc à poursuivre une politique d'extension de leurs réseaux d'accord fiscaux, du reste déjà initiée par le Cameroun. Il s'agit en clair pour le Cameroun de poursuivre et de diversifier le chantier de densification de son réseau de convention en cours. Mais davantage, le pays gagnerait à accélérer le processus de consolidation<sup>20</sup> de ses conventions fiscales impactées par l'IM en vue de leur mise à jour; de sorte qu'elles ne servent plus de base à la réalisation de montages fiscaux abusif préjudiciables à cette juridiction fiscale. Un ambitieux processus de consolidation pourrait alors participer de cette logique. S'agissant du Tchad, il serait judicieux qu'il engage résolument une politique d'extension de son réseau de conventions fiscales, sur la base des nouveaux standards normatifs en la matière.

Dans cet ordre d'idées, les deux juridictions gagneraient à repenser leur politique de négociation des accords fiscaux en les adaptant aux spécificités et subtilités des relations économiques entretenues avec le partenaire conventionnel envisagé. En effet, du point de vue de la négociation des conventions fiscales internationales, et particulier pour ce qui est du Cameroun, l'on observe un primat de la dimension juridique dans les processus conventionnels, que traduit l'absence d'analyse économique sérieuse, ou mieux l'existence d'analyse économique sommaire dans les dossiers de conventions fiscales. Or, les enjeux économiques soulevés par la numérisation de l'économie et la modification des modes de production de la valeur, autant que l'évolution des règles de fiscalités internationale pourraient être éclairés par de sérieuses analyse économiques, de sorte que les décisions d'entrée en pourparlers ou de négocier une convention fiscale bilatérale résultent de sérieux éléments d'analyse économique, mettant en évidence l'impact potentiel des négociations envisagées sur les bases taxables, mais également sur les règles conventionnelles y afférentes (en dépit du consensus international sur les modèles de conventions).

Au-delà des aspects liés à la négociation des accords, il s'agit par ailleurs pour ces deux juridictions, de veiller à leur bonne application, ou plus clairement à leur bonne administration. Il n'existe pas en l'état actuel dans ces deux juridictions une doctrine administrative fixant des

---

<sup>20</sup> La consolidation des conventions fiscales couvertes avec la Convention multilatérale Beps est un exercice indispensable pour permettre une lecture directe de ces conventions par tous les professionnels qui en sont les utilisateurs. Il s'agit d'une opération permettant de mettre en perspective les dispositions de l'IM avec celles des conventions bilatérales qu'il impacte.



directives de concrétisation des normes conventionnelles. Ces deux juridictions gagneraient donc à développer les éléments de doctrine administrative nécessaire à une concrétisation uniforme et conforme au sens du droit international, des dispositions conventionnelles en vigueur, couplées à la mise sur pied de mécanismes ou de cadre de concertations nécessaires au suivi de l'application de bonne foi desdites conventions.

## 6. CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS

L'analyse comparative des réseaux conventionnels camerounais et tchadiens est un exercice qui nous aura permis de rendre compte de leur contenu, d'en dresser une cartographie et de mettre en évidence les problématiques ainsi que les défis auxquels ils sont confrontés, tout en proposant des pistes de solutions normatives aussi bien qu'administratives, lesquelles font l'objet de recommandations ci-après :

**Recommandation 1 (destinataire pouvoirs publics- MINFI) : Prendre en compte dans les négociations de conventions fiscales en cours et futures les objectifs de développement durable et en particulier l'ODD 16 Cibles 4 et 5 (Réduire nettement les flux financiers illicites, la corruption et la pratique des pots-de-vin sous toutes leurs formes et lutter contre toutes les formes de criminalité organisée).**

Dans le principe, la négociation des conventions fiscales internationales obéit à des processus qui jusqu'ici, n'intègrent pas les objectifs de développement durable. Cependant, du point de vue des pays africains et du Cameroun en particulier l'importance des prélèvements obligatoires et donc de la fiscalité dans l'atteinte des Objectifs de Développement Durable (ODD) n'est plus à démontrer. Elle se réfère à l'ODD 16.4. Elle permet en effet aux pouvoirs publics de mobiliser les ressources nécessaires pour le financement des besoins en services publics de base (infrastructures, éducation, santé, eau et assainissement, etc.), de contribuer à la mise sur pied d'un environnement propice à la croissance, de renforcer le processus démocratique et de ses institutions, grâce à la fiscalité, en consolidant les relations entre les pouvoirs publics et la population, de renforcer la capacité des pays à collecter suffisamment d'impôts pour développer leurs propres infrastructures et éviter la dépendance, que ce soit à l'égard de l'aide ou d'une ressource unique et de veiller à ce que les entreprises présentes au Cameroun s'acquittent d'un impôt juste. Ainsi compte tenu de l'importance de la fiscalité dans la poursuite des ODD,

- Il appartient aux pouvoirs publics acteurs des processus de négociations des conventions fiscales, de veiller à la négociation d'accords fiscaux qui préservent de la manière la plus efficace leurs intérêts financiers publics et d'en rendre compte aux acteurs de la société civile en application des principes contenu dans les lois portant régime financier de l'Etat d'une part et de transparence et de bonne gouvernance financière d'autre part ;
- Il leur appartient également de mettre en œuvre des mécanismes d'évaluation et d'administration efficaces des conventions fiscales internationales en vigueur, afin d'exploiter plus efficacement les possibilités ouvertes par ces conventions, notamment s'agissant des échanges d'informations afin de mieux lutter contre la fraude fiscale au moyen de leur législation interne et conventionnelle ;
- D'évaluer la mise en œuvre des conventions fiscales en vigueur à partir de l'examen de leur rôle dans l'attrait d'investissement direct étranger ou la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationales et envisager des possibilités de renégociation et ou

dénonciation pour celles d'entre elles qui se révéleraient, à l'évaluation dolosives pour notre juridiction

**Recommandation 2 (destinataire MINFI) : Formuler une position nationale structurée en vue de la sauvegarde des intérêts financiers publics lors des cycles de négociations en cours au sein du Cadre inclusif de l'OCDE pour la réforme du système fiscal international**

Dans l'optique d'encadrer plus efficacement les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, le secrétariat de l'OCDE a ouvert, courant 2019, deux consultations publiques présentant une proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition. Ces deux propositions, qui s'inscrivent dans le cadre d'un programme de travail de l'OCDE visent à élaborer, à travers le cadre inclusif OCDE/G20 dont le Cameroun est membre, une solution normative consensuelle permettant de relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie. Elles reposent sur deux piliers. Pendant que le premier suggère une approche unifiée<sup>21</sup> s'agissant de l'allocation des droits d'imposition supplémentaires au bénéfice des juridictions du marché<sup>22</sup>, le second quant à lui aura théoriquement pour effet d'instaurer sur le chef des entreprises multinationales, un impôt mondial minimum en vue de prévenir la localisation des profits taxables vers des cieux fiscaux cléments à partir de quatre règles<sup>23</sup>.

Il s'agit à l'analyse d'un nouveau cycle de négociations internationales post BEPS, qui vise à redéfinir les règles de fiscalité internationale fixées au siècle dernier, lesquelles reposaient sur l'existence d'un lien constitué alternativement par la présence d'une installation fixe d'affaire, de caractère direct (établissement stable), indirect (filiale) préparatoire ou auxiliaire, devenu obsolète dans le contexte actuel de numérisation de l'économie.

---

<sup>21</sup> <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/document-consultation-publique-proposition-secretariat-approche-unifiee-pilier-1.pdf>, de même pour d'amples développements sur les aspects matériels de l'approche unifiée, se reporter à Castagnède (B.), « Réforme du système fiscal international et droits d'imposition des pays en développement », *Droit fiscal*, n° 47, 2019, 445.

<sup>22</sup> Ceci à travers la révision du lien constitué par l'existence d'une installation fixe d'affaires aux fins d'établissement des droits d'imposition de la juridiction de source et la révision du « *principe de pleine concurrence* » quant à la répartition des bénéfices.

<sup>23</sup> Ces règles sont les suivantes : la règle d'inclusion du revenu, qui exigerait un impôt courant sur le revenu d'une entité sous contrôle étranger (ou d'une succursale étrangère), si ce revenu était autrement assujéti à un taux d'imposition effectif inférieur à un certain taux minimum (qui sera fixé à une date ultérieure). La règle relative aux paiements insuffisamment imposés (pour les juridictions de source), qui refuserait toute déduction ou exigerait une retenue d'impôt possible sur les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition, à moins que le paiement ne soit assujéti à un impôt de taux égal ou supérieur à un taux minimum précisé dans la juridiction du destinataire. Une règle de substitution, qui serait incorporée aux conventions fiscales afin de permettre, à l'État de résidence, d'appliquer la méthode d'imputation plutôt que la méthode d'exemption, lorsque les bénéfices attribuables à un établissement stable ou générés par des actifs immobiliers sont imposés à un taux effectif inférieur au taux minimum. Enfin la règle dite d'assujétissement à l'impôt, qui assure que les avantages prévus par les conventions (plus particulièrement en ce qui concerne les intérêts et les redevances) sont accordés uniquement dans des circonstances où un élément de revenu est imposé à un taux minimum dans la juridiction du destinataire.

Les potentielles conclusions de ce cycle, du moins celles déjà perceptibles à l’instar de la consécration d’un nouveau droit d’imposition au bénéfice des juridictions de marché (à l’instar du Cameroun), qui s’exerce indépendamment de la présence physique au regard d’une assiette globalisée et par application d’une clé de répartition, présente des avantages autant que des inconvénients pour notre juridiction.

En clair, le cycle de négociations en cours pourrait à terme se traduire par un réaménagement des règles actuelles d’imposition des entreprises multinationales en vigueur au sein de notre juridiction. Lesquelles se trouvent articulées autour de la présence physique et du principe de pleine concurrence, auxquelles viendrait se superposer des règles internationales nouvelles à la détermination desquelles notre juridiction n’aura pas apporté de contribution matérielle, et dont la transposition sera rendue obligatoire en vertu de notre participation au cadre inclusif et des engagements résultant de cette participation.

Il semble alors, d’un point de vue prospectif, qu’à l’inadaptation des règles actuelles d’imposition des EMN et spécialement de détermination de leur bénéfice imposable, à laquelle vient se greffer les standards obligatoires BEPS non encore transposés intégralement, pourrait s’ajouter de nouveaux standards normatifs obligatoires susceptibles de fragiliser ou de limiter l’exercice cohérent de nos droits d’imposition.

Il est donc urgent pour notre juridiction de travailler, de concert avec les juridictions et organisation de coopération fiscale africaines à définir une position structurée à défendre dans la perspective du consensus 2021, lié à la réforme du système fiscal international.

En clair, il convient pour l’administration fiscale camerounaise de :

- Définir de concert avec les acteurs de la société civile intéressés, une position structurée à défendre dans le cadre du consensus 2021<sup>24</sup> ;
- Prendre part aux négociations en cours en travaillant une position qui tienne compte de ses actuelles options de politique fiscale, de sa politique conventionnelle, des engagements inter- nationaux en cours de transposition et des options normatives en cours de discussion dans le cadre des dites négociations. Il y a certainement là un double enjeu de cohérence normative interne et de pérennité de notre système de prélèvements obligatoires.

**Recommandation 3 (destinataire MINFI-DGI) : Renforcer la transparence fiscale par l’échange automatique de renseignements**

S’agissant du renforcement du cadre de transparence fiscale internationale, le cadre juridique camerounais a été examiné au regard de la norme internationale de transparence fiscale. Cet examen mené en deux phases s’est traduit au plan interne par des avancées normatives visant à conformer le cadre juridique camerounais au standard international de transparence fiscale posé

---

<sup>24</sup> <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/top-10-foire-aux-questions-defis-fiscaux-numerisation-economie.pdf>

par l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et par le modèle d'accord d'échange de renseignements également établi par la même instance. Il se prépare maintenant à se soumettre au second cycle d'examen par les pairs au regard de la norme de transparence fiscale internationale reporté en 2021 en raison de la crise sanitaire actuelle. Si la situation au regard de l'échange de renseignements sur demande ne soulève pas de problèmes particuliers, les actions suivantes pourraient être engagées par les pouvoirs publics à l'effet de tirer parti des possibilités d'élargissement de l'assiette que pourraient ouvrir la perspective d'échange automatique de renseignements<sup>25</sup>.

- Mettre sur pied au sein de l'administration fiscale camerounaise l'infrastructure technique nécessaire à l'échange automatique d'informations ;
- Procéder à signature de l'accord multilatéral entre autorités compétentes (AMAC) concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers, accord fondé sur l'article 6 de la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

**Recommandation 4 (destinataire MINFI-DGI): *renforcer l'analyse et l'expertise économiques dans le cadre de la préparation technique des négociations des conventions fiscales en cours et futures***

L'évolution des règles de fiscalité internationale soulève d'important enjeux économiques que notre pays gagnerait à mieux intégrer dans le cadre des analyses préparatoires aux négociations de conventions fiscales. L'examen approfondi des dossiers technique de négociations de conventions fiscales de la partie camerounaise démontre que l'expertise autant que les analyses économiques consacrées aux négociations fiscales internationales demeurent sommaires en rapport avec leurs enjeux. Elle démontre en outre que la décision d'ouverture des négociations s'appuie bien souvent sur des critères juridiques, politiques ou diplomatique, même en présence de flux économiques importants (cas du Nigéria) alors même qu'ils pourraient plus utilement résulter d'analyse d'impact économique des dispositions conventionnelle envisagées sur l'évolution de la matière imposable au Cameroun.

Le constat précédent s'étend aux dossiers d'approbation en forme législative des accords signés, qui en général ne comporte aucune évaluation de l'impact de ces instruments conventionnels sur la courbe de l'activité économique ou la trajectoire des recettes fiscales. Tout en prenant en compte les difficultés associées à la réalisation d'une analyse économique préalable fine à la négociation d'une convention fiscale, la présente étude estime qu'une absence d'évaluation économique structurée préalable à des négociations fiscales internationales est de nature à préjudicier nos intérêts financiers publics.

---

<sup>25</sup> OCDE, Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale, Éditions OCDE, Paris, 2014.

A cet effet il est fortement recommandé aux pouvoirs publics :

- Qu'une analyse économique soit faite à l'effet de mesurer plus finement les poids économiques des secteurs pour lesquels notre pays est durablement un « État de résidence » et de ceux, dans lesquels il apparaît comme un « État de source ». Cet effort d'analyse permettrait de présenter des études d'impact économiques pertinentes nécessaires à la poursuite efficace de négociations ;
- Mettre sur pied en rapport avec le groupe de travail interministériel chargé de la densification du réseau de conventions fiscales à l'actif du Cameroun, une cellule stratégique d'analyse économique associant notamment la DGI, la DGD, la DGTCFM, le MINEPAT et l'INS en vue de réaliser des analyses économiques préalables à la négociation des conventions fiscales et d'identifier les intérêts de la partie camerounaise, afin de densifier le volet économique des dossiers de négociations et des ratification présentés et soumis à l'autorisation préalable de la représentation nationale ;
- *Dans l'optique de s'assurer de la poursuite efficace des objectifs économiques adossés aux conventions fiscales, à savoir notamment l'attrait d'investissement économiques, il apparaît nécessaire de recommander aux pouvoirs publics la nécessaire évaluation de l'impact économique et fiscal des conventions fiscales en vigueur.*

**Recommandation 5 : prendre en compte les répercussions de la ratification de l'Instrument multilatéral sur le réseau de conventions fiscales en vigueur au Cameroun**

Le Cameroun a procédé à la ratification de la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (« Instrument multilatéral » ou « IM ») à travers le décret n° 2020/798 du 29 décembre 2020. Son entrée en vigueur aura pour effet de modifier dans leur structure matérielle les conventions bilatérales couvertes (*Afrique du sud, Canada, France, Maroc, Tunisie*).

Pour mémoire, l'IM vise à mettre en œuvre de manière rapide et coordonnée dans les conventions couvertes, celles des mesures du projet BEPS relatives aux conventions fiscales que n'auraient pas permis le recours aux procédures traditionnelles de révision des traités bilatéraux telles que codifiées par le droit international. *A cet effet, il se superpose à ces conventions couvertes qu'il modifie au sens des options de la partie camerounaise et de celles de ses partenaires conventionnels, dans leurs stipulations relatives à la lutte contre l'érosion des bases taxables, à partir de standards normatifs minimums de portée obligatoire pour les uns, et optionnels pour les autres.*

Il s'applique donc parallèlement à celles-ci tout en modifiant le contenu et la structure de certaines de leurs stipulations. Il introduit également une lourdeur et une complication additionnelles dans la lecture directe et l'interprétation des conventions bilatérales dans la mesure où il ne fonctionne pas à la manière d'un protocole qui viendrait modifier dans certaines de leurs stipulations, les conventions bilatérales couvertes. Il soulève dès lors des problèmes de

lisibilité et d'intelligibilité de la norme, à la solution desquels l'OCDE propose une démarche de consolidation qu'appuient une méthodologie et une *matching base* permettant de vérifier la pertinence des opérations de consolidation.

La démarche de consolidation devrait permettre aux acteurs intéressés, à l'instar de la société civile, de s'approprier préalablement à leur entrée en vigueur prochaine, les stipulations nouvelles de l'IM impactant les conventions bilatérales en vigueur au Cameroun. Celles-ci visent notamment l'évitement artificiel du statut d'établissement stable, l'usage abusif des conventions fiscales et le règlement des différends. Elle devrait en outre leur permettre de disposer d'un contenu consolidé, nécessaire à une lecture directe des conventions couvertes dans l'optique des opérations d'assiette dont ils ont la charge.

Sous ce rapport la présente étude recommande aux pouvoirs publics et en particulier à l'administration fiscale de :

- Proposer des versions consolidées des conventions bilatérales impactées (France et Canada notamment pour lesquelles l'IM est déjà entré en vigueur) ;
- Vulgariser ces versions auprès des acteurs intéressés (société civile, entreprises etc.)
- Réviser le modèle camerounais de convention fiscale en vue de l'arrimer aux avancées normatives introduites par les rapports issus du projet BEPS.

**Recommandation 6** (destinataire MINFI-DGI) : *Ouvrir et animer une phase de consultations préalables du secteur privé et la société civile dans le cadre du processus conventionnel.*