



CENTRE AFRICAIN POUR LE DROIT & LE DEVELOPPEMENT

Thème :

« Management de la paie et gestion du contentieux de la sécurité sociale »

KRIBI, FRAMOTEL

7 – 9 Octobre 2009

LA FISCALITE DES SALAIRES ET REMUNERATIONS

Par

Alain-Christian BIKOE,

CAC CAMEROUN

La multiplication moderne des formes de rétributions, leur lien plus ou moins évident avec le contrat de travail, sont de nos jours à l'origine de controverses qui dégènèrent souvent en litiges entre contrôleurs fiscaux et/ou sociaux (entendre ici Administration fiscale et organismes de sécurité et prévoyance sociale) et contrôlés (entendre employeurs).

Tant que le salaire était envisagé comme la contrepartie de la prestation de travail, une définition simple et en quelque sorte purement causale s'imposait : le travail-marchandise devait alors correspondre rigoureusement au salaire-prix.

Aujourd'hui, à ce salaire-prix, sont venus s'ajouter de multiples accessoires ou compléments aux noms variables de sorte que le terme de salaire ne correspond plus qu'à une fraction des gains perçus par le salarié ou des sommes qui lui sont dues en raison de son lien d'emploi.

Au terme salaire, s'est ainsi substitué, le terme plus compréhensif de rémunération pour désigner l'ensemble des rétributions matérielles et /ou immatérielles que perçoit un salarié et ceci quel que soit son niveau hiérarchique, en échange de son travail. Le salaire n'est donc plus strictement la contrepartie du travail, mais l'ensemble des sommes versées par l'entreprise à l'occasion du travail et pour lesquelles le salaire ne constitue plus qu'un élément.

Cette conception assez large de la notion de salaire qui bien entendu ne fait pas l'objet de consensus entre juristes, économistes ou gestionnaires, est en générale celle retenue par le droit fiscal et le droit de la sécurité sociale pour asseoir leurs prélèvements.

Aussi, il est de l'intérêt des entreprises qui emploient une main d'œuvre salariée, de s'assurer que tous les éléments susceptibles d'être qualifiés de salaires ou de compléments de salaires ont été (au regard des textes, règlements et conventions applicables) pris en compte pour la détermination des différentes retenues fiscales et sociales ainsi que des charges patronales sociales et fiscales sur salaires.

Quand on sait par exemple que pour le cas particulier du Cameroun, depuis la réforme de L'IRPP entrée en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2004, la charge de la déclaration des différents impôts, taxes et cotisations fiscales sur salaires incombe désormais au seul chef d'entreprise qui s'expose à des pénalités en cas de manquements observés aussi bien dans l'application des règles de détermination des différentes bases imposables que dans l'application des taux ou du respect des délais de déclaration des différents impôts, taxes et contributions fiscales sur salaires (suppression de l'obligation de déclaration annuelle des revenus pour les contribuables dont le salaire constitue le seul revenu).

En outre, les récents textes pris en matière de cotisations sociales ainsi que les pressions exercées par les contrôleurs de la CNPS (Caisse Nationale de Prévoyance Sociale) dans le cadre de leur mission de contrôle, renforcées par l'assistance technique que leur apportent les inspecteurs des impôts, sont autant de raisons qui devraient amener les contribuables-employeurs, désireux de se mettre à l'abri d'éventuelles déconvenues qui pourraient survenir du fait d'une mauvaise application des textes en matière de sécurité sociale, à prendre des mesures destinées à assurer la maîtrise de leurs risques sociaux.

Il ne s'agit donc plus simplement pour un employeur, de s'assurer du respect de ses obligations déclaratives, mais également de veiller à ce que tous les éléments constitutifs de l'assiette des différents impôts, taxes et cotisations fiscales et sociales ainsi que des charges patronales sur salaires soient bien calculés et pris en compte pour le calcul des différents impôts, taxes et cotisations.

En effet, il n'est plus un secret pour personne que de plus en plus les litiges entre employeurs et employés sont dus au fait que certains éléments de leur rémunération pourtant prévus par le code du travail, la convention collective de leur secteur d'activité ou par les usages de l'entreprise ne leur sont pas versés ou, lorsqu'ils leur sont versés, ne sont pas calculés tel que le prévoit les textes applicables en la matière.

Si l'on tient également compte du fait qu'en cas d'erreur ou d'omission survenu dans le calcul de sa rémunération, les salariés disposent d'un délai de 3 ans (à compter de la date à partir de laquelle les sommes cause sont devenues exigibles), pour réclamer toute somme ayant la nature juridique de salaire non perçue ou dont le montant a été minoré (du fait par exemple de la non prise en compte de l'avancement automatique d'échelon ou d'un mauvais calcul de la prime d'ancienneté, des heures supplémentaires, des congés payés, gratifications, indemnité compensatrice de préavis, etc.).

C'est pourquoi nous pensons qu'une bonne gestion de la fiscalité des salaires et rémunérations, doit conduire à **maîtriser les risques fiscaux et sociaux en matière de traitement de la paie.**

Il ne s'agit là que d'une étape qui s'inscrit dans une démarche globale qui, de notre point de vue devrait, pour mettre définitivement une société à l'abri de toutes déconvenues qui pourraient résulter des contrôle fiscaux et sociaux, être parachevée par un **audit juridique, fiscal et social assortie le cas échéant d'une optimisation de la structure salariale de la société.**

Notre présentation portera donc sur deux axes majeurs :

1. L'analyse du régime juridique, fiscal et sociaux des éléments de rémunération et autres sommes dues ou à réclamer au personnel ;
2. Les règles d'assiette et de taux des différents impôts, taxes et cotisations fiscale et sociales sur salaires.

I. SUR L'ANALYSE DU REGIME JURIDIQUE, FISCAL ET SOCIAUX DES ELEMENTS DE REMUNERATION ET AUTRES SOMMES DUES OU A RECLAMER AU PERSONNEL

L'objectif de cette démarche d'analyse doit être de procéder à la définition du régime juridique, fiscal et social de chaque élément de rémunération et autres sommes dues ou à réclamer au personnel inventorié, en se basant sur :

- le cas échéant les conventions internationales ;
- le code du travail et ses textes d'application ;
- le code général des impôts,
- la Convention Collective Nationale applicable et le cas échéant le statut du personnel ;
- les usages de l'entreprise ;
- les contrats individuels de travail ;
- les textes régissant le régime de sécurité et de prévoyance sociale.

L'exercice consiste en réalité à faire l'inventaire des éléments de rémunération et autres sommes dues ou à réclamer au personnel et établissement du régime juridique, fiscal et social correspondant :

- Salaires ;
- Accessoires de salaires : Primes et indemnités à caractère de salaires, heures supplémentaires, gratifications, etc. ;
- Avantages en nature ou en espèces accordés ou susceptibles d'être accordés ;
- Frais professionnels ;
- Avances et prêts consentis au personnel.

A la fin, l'on doit être en mesure de définir :

- la cartographie du régime juridique, fiscal et social de chacune des composantes de la rémunération et autres sommes dues ou à réclamer au personnel ;
- l'assiette des différents impôts, taxes et cotisations fiscales et sociales sur salaires

I.1. LA NOTION DE REMUNERATION DUE AU PERSONNEL

Lorsqu'on parle de rémunération due au personnel, on pense au salaire dû à ce dernier. Or, la notion de salaire recouvre plusieurs composantes qui permettent in fine d'en déduire que le salaire proprement dit n'est qu'une des composantes de la rémunération.

I.1.1. Notion de salaire

I.1.1.1. Notion juridique de salaires

Pendant plus d'un siècle, le salaire a été considéré comme la contrepartie du travail fourni. Cette est largement dépassée par le droit du travail moderne qui définit le salaire non plus comme la contrepartie du travail fourni, mais comme la rémunération attachée à l'emploi.

L'article 61 alinéa I de la loi n° 92/007 du 14 août 1992 portant code du travail camerounais dispose à cet égard que : « *au sens de la présente loi, le terme « salaire » signifie, quel qu'en soient la dénomination et le mode de calcul, la rémunération ou les gains susceptibles d'être évalués en espèces et fixés, soit par accord, soit par des dispositions réglementaires ou conventionnelles, qui sont dus en vertu d'un contrat de travail par un employeur à un travailleur, soit pour le travail effectué ou devant être effectué, soit pour les services rendus ou devant être rendus* ».

Selon cette définition, le salaire désigne soit une somme d'argent, soit un avantage en nature que l'on peut chiffrer en argent. Or, d'un point de vue strictement juridique, ceci nous semble limité étant donné que les avantages en nature peuvent être remplacés par des indemnités en argent, représentatives desdits avantages en nature.

En conséquence et ainsi que le confirme l'article 141 nouveau du traité de Rome reprenant la définition de la Convention n° 100 de l'Organisation Internationale du Travail, par salaire, il faut donc entendre le salaire ou traitement ordinaire de base et toute somme ou tous avantages payés directement en espèces ou en nature (mais susceptible d'être chiffré en argent) par l'employeur au travailleur en raison de l'emploi de ce dernier, étant précisé que lesdits avantages peuvent être actuels ou futurs. Cette définition bien plus complète, permet d'intégrer dans la notion de salaire, des gains très différents par leur origine ou par leur finalité.

C'est cette définition qui a inspiré le législateur tchadien, lorsqu'il a prévu dans la loi n° 96/038 du 11 décembre 1996 portant code du travail tchadien en son article 246 alinéa 2 que « *par rémunération, il faut entendre le salaire de base ou minimum et tous les avantages,*

payés directement ou indirectement, en espèces ou en nature, par l'employeur au travailleur, en raison de l'emploi de ce dernier ».

Quant au législateur gabonais, il n'a pas défini de manière expresse la notion de salaire ou de rémunération, mais la loi n° 3/94 du 21 novembre 1994 modifiée par la loi n° 12/2000 du 12 octobre 2000 portant code du travail tchadien dispose en son article 159 relatif à la prescription de l'action en paiement du salaire que : *« l'action des travailleurs pour le paiement des salaires, indemnités, primes, commissions et prestations diverses ou indemnités représentatives de ces prestations se prescrit par cinq ans pour compter de la date d'exigibilité de ses droits ».*

L'on notera que sont ainsi considérés au plan juridique comme salaires outre le salaire ou traitement ordinaire de base, les gratifications de fin d'année et les sommes versées hors de toute prestation de travail et qui constituent en réalité des substituts du salaire : indemnités compensatrices en cas de maladie, indemnités de congés payés, heures de délégation des représentants du personnel.

Dans certains cas, on parle même de salaire d'inactivité pour les sommes versées en cas de chômage partiel (allocation de chômage technique) ou à un salarié empêché de travailler du fait d'une grève, de même que pour les sommes versées pendant la retraite du travailleur soit directement, soit par l'intermédiaire de tiers ou d'organismes spécialisés (retraite complémentaire, pension vieillesse, d'invalidité et de décès).

A cela, viennent s'ajouter d'autres éléments que l'on qualifie de compléments de salaire et qui sont constitués par des primes et indemnités diverses, les avantages en nature ou en espèces accordés à l'occasion du travail (que nous développons ci-dessous aux points 1.1.2 et 1.1.3).

Bien que la notion d'avantages accordés à l'occasion du travail soit très large, diverses sommes en sont exclues. Il en est ainsi des frais professionnels (point 1.1.4), des indemnités réparatrices à l'instar des indemnités de licenciement sans cause réelle et sérieuse ou pour des raisons de restructuration de l'entreprise (licenciement économique).

En conclusion, si l'on s'en tient aux dispositions des codes du travail des trois pays précités, il y a lieu de souligner que si la rémunération du salarié est essentiellement contractuelle (ce qui sous entend qu'elle est un élément de son contrat qui ne peut être modifié sans son accord et par conséquent, que toute clause par laquelle l'employeur se réserverait le droit de modifier tout ou partie du contrat est nulle), elle ne l'est pas intégralement. En effet, se superposent au contrat, l'usage, l'accord collectif et les engagements unilatéraux de l'employeur.

I.1.1.2. Définition retenue par le droit fiscal

En l'état actuel du droit fiscal camerounais, il n'existe pas de définition fiscale du salaire ou de rémunération due au personnel, le Code général des impôts se contente simplement de lister l'ensemble des revenus susceptibles d'être soumis aux impôts, taxes et cotisations fiscales sur salaires et dispose à cet égard que : « *sont imposables, les revenus provenant des traitements, des salaires, indemnités, émoluments, des pensions et rentes viagères et les gains réalisés par les producteurs d'assurance, les voyageurs-représentants-placiers, lorsque l'activité rétribuée s'exerce au Cameroun. Les pensions et rentes viagères sont réputées perçues au Cameroun lorsque le débiteur est établi au Cameroun.* » (Article 30 du Code général des impôts)

L'article 78 du code des impôts gabonais dispose en son article 78 que : « *sont imposables dans cette catégorie les traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères, lorsque l'activité rétribuée est exercée au Gabon. Les pensions et rentes viagères sont réputées perçues au Gabon, lorsque le débiteur est domicilié ou établi au Gabon.* »

Quand au législateur tchadien, il a prévu à l'article 37 du code général des impôts que : « *les traitements, rémunérations, indemnités, y compris les indemnités de départ à la retraite ou pour service, rendu, remboursements et allocations forfaitaires pour frais versés aux dirigeants de sociétés, remises, gratifications, salaires, émoluments de toute nature ainsi que pensions et rentes viagères concourent à la formation du revenu global servant de base à l'IRPP.* »

Pour mémoire, ces textes ont été inspirés par l'Acte N° 3/77-UDEAC-177 instituant l'Impôt unique sur le Revenu des Personnes Physiques et modifié par la Directive n° 01/04-UEAC-177 U-CM-12, le 29 Juillet 2004.

On déduit des textes précités que par traitements et salaires, il faut entendre l'ensemble des moyens de rétribution utilisés par l'employeur pour rémunérer la prestation de travail effectuée par le salarié : salaires, heures supplémentaires, primes et indemnités de toute nature (à l'exception des frais professionnels), gratifications et autres éléments exceptionnels, avantages en nature ou en argent (actuels ou futurs) octroyés aux intéressés ainsi que, en cas de licenciement, la fraction de l'indemnité excédant celle prévue par la loi et les conventions collectives.

Les pensions comprennent notamment et sous réserve de quelques exceptions, les pensions de retraite et d'invalidité.

Quant aux rentes viagères, elles sont également concernées par la taxation et ceci qu'elles aient été constituées à titre gratuit ou onéreux.

En somme, même sans la définir, il apparaît clairement que la fiscalité fait sienne la définition juridique de la notion de salaire ou de rémunération due au personnel.

Sont ainsi imposables, à l'exception des exonérations prévue à l'article 31 du code général des impôts camerounais, 38 du code général des impôts tchadien et 79 du code général des impôts gabonais, toutes les sommes perçues par le salarié ayant la nature juridique de salaire. Il s'agit notamment :

- Du salaire ou traitement ordinaire de base (salaire de base) dont les minima sont en général prévus par la convention collective applicable dans le secteur et à défaut, les conventions d'entreprise ou d'établissement (voir statut du personnel);
- De diverses primes, indemnités et gratifications ;
- Des avantages en nature ou en argent accordés aux employés.

I.1.1.3. Définition retenue en droit social

Tout comme en matière fiscale, la réglementation sociale retient la définition de la notion juridique de salaire et soumet aux cotisations sociales, l'ensemble des sommes versées aux travailleurs en contrepartie ou à l'occasion du travail, notamment les salaires proprement dits, les indemnités, primes, gratifications et tous les autres avantages en espèces ainsi que les avantages en nature.

Toutefois, et contrairement à la fiscalité, certains éléments soumis aux impôts, taxes et cotisations fiscales sur salaires, sont expressément exclus de l'assiette de calcul des différentes cotisations sociales.

Pour le cas particulier du Cameroun, faisant suite aux réclamations portées à son attention par les employeurs, le Directeur général de la CNPS a, par lettre circulaire n°021/91/DR/DG/CNPS du 17 mai 1991, fait savoir que si les cotisations sociales sont assises sur les sommes listées ci-dessus et tirées des dispositions de l'article 7.3 de l'Ordonnance n°73/17 du 22 mai 1977 portant organisation de la prévoyance sociale, il n'en demeure pas moins que tous ces éléments ne sont intégrés dans l'assiette des cotisations sociales que pour autant qu'ils auront été versés aux travailleurs en contrepartie ou à l'occasion du travail.

Toutes les sommes versées à un travailleur par son employeur à l'occasion d'une séparation (licenciement, rupture amiable ou abusive du contrat de travail, départ à la retraite, démission, décès, etc.) ne doivent pas par conséquent être considérées comme une contrepartie du travail fourni par le travailleur, pas plus qu'elles n'ont aucun des caractères qui font d'une somme versée à un travailleur, un usage (lui donnant ainsi droit à un avantage acquis) à savoir : la fixité, la régularité et la généralité.

Sont ainsi à exclure de l'assiette des cotisations sociales :

- L'indemnité de licenciement ;
- L'indemnité de fin de carrière ;
- L'indemnité de rupture abusive du contrat de travail ;
- La prime de départ à la retraite ;
- La prime de bonne séparation, la prime ou l'indemnité de reconversion ;
- Les frais professionnels tels que définies par l'Arrêté interministériel n°003/MTPS/DPS et n°94/MINFI du 1^{er} mars 1974 (voir développements ci-dessous au point I.1.4.3 sur les frais professionnels).

A noter que les indemnités de préavis, de congés payés ou de chômage technique demeurent au sens de la circulaire n°021/DR/DG/CNPS rappelé ci-dessus assujettis dans leur totalité aux cotisations sociales sur salaires en raison de ce qu'elles sont dues en contrepartie du travail.

Au regard de ce qui précède, la notion de rémunération due au personnel regroupe et ceci, quelque soit l'angle de la définition retenue :

🚩 Le salaire ou traitement ordinaire de base (salaire de base catégoriel prévu par la convention collective applicable au secteur ou salaire contractuel résultant du contrat de travail) ;

🚩 Les compléments ou accessoires de salaire, à savoir :

- Les primes et indemnités ayant la nature juridique de salaire (voir point I.1.2 ci-dessous) ;
- Les avantages en nature ou indemnités en argent représentatives desdits avantages (voir point I.1.3 ci-dessous) ;
- Les gratifications et autres rémunérations exceptionnelles (salaires d'inactivité par exemple) ;

- Les primes et indemnités n'ayant pas la nature juridique de salaire (indemnités représentatives de frais ou frais professionnels à la charge de l'employeur).

1.1.2. Notion de primes et d'indemnités

Les primes et indemnités encore connues sous l'appellation d'accessoires de salaires, sont des sommes diverses que les entreprises versent en sus du salaire proprement dit et qui sont prévues par les lois ou les règlements, les conventions collectives, les usages ou les contrats de travail eux-mêmes.

Certaines ont la nature juridique de salaire, d'autres pas. Ce sont des remboursements de frais que nous nous examinerons au point 1.1.4 ci-dessous relatif aux frais professionnels.

Cette distinction est importante dans la mesure où :

- ✚ Seuls les accessoires ayant la nature juridique de salaire bénéficient des privilèges légaux en matière de salaires ;
- ✚ Seuls les accessoires visés ci-dessus en principe, entrent au même titre que le salaire lui-même et les avantages en nature ou en argent, dans la détermination de l'assiette de l'imposition sur les salaires ;
- ✚ Seuls enfin, les accessoires précités font partie intégrante des rémunérations servant de base de calcul de la quotité saisissable ou cessible du salaire (puisque'ils sont protégés par la loi au même titre que le salaire proprement dit).

Une autre particularité propre aux accessoires ayant la nature juridique de salaire est qu'ils sont au même titre que le salaire, pris en compte pour le calcul de l'allocation congé, des indemnités de préavis et des dommages-intérêts.

En effet, aux termes de l'article 65 alinéa 1 du code du travail camerounais, « lorsque la rémunération des services est constituée, en totalité ou en partie, par des commissions ou des primes et prestations diverses ou des indemnités représentatives de ces prestations, dans la mesure où celles-ci ne constituent pas un remboursement de frais, il en est tenu compte pour le calcul de l'allocation de congé, des indemnités de préavis et des dommages-intérêts. »

Sur la base de cette définition et sans être exhaustif, constituent des accessoires ayant la nature juridique de salaires :

1. Les majorations pour heures supplémentaires : strictement réglementées par la législation du travail et les conventions collectives, elles correspondent à la rémunération des heures accomplies au-delà de la durée légale du travail ou de la durée considérée comme équivalente ;
2. La prime d'ancienneté : elle rémunère la fidélité du travailleur à l'entreprise et est tout comme les majorations pour heures supplémentaires, strictement réglementée par la législation du travail et les conventions collectives (arrêté n°010/MTPS/DT du 20 avril 1971). Elle est allouée au travailleur selon un taux progressant avec l'ancienneté dans l'entreprise ;
3. Le sursalaire : c'est la différence entre le montant du salaire ou traitement de base de la catégorie socioprofessionnelle tel que prévu par la convention collective et le montant effectivement versé au salarié en vertu de son contrat de travail ou de la convention d'entreprise ou d'établissement. On notera qu'en cas d'augmentation de salaire (modification de la grille conventionnelle), le sursalaire n'est pas touché. De même, le fait pour l'employeur de payer un salaire supérieur à celui de la catégorie ou de l'échelon auquel appartient le travailleur n'entraîne pas l'obligation pour l'employeur de reclasser ce travailleur dans une catégorie ou échelon supérieur ;

4. La prime de caisse ou de billetage : elle est octroyée pour des fonctions entraînant une manipulation d'espèces engageant la responsabilité pécuniaire du titulaire du poste. Son montant est le plus souvent déterminé par l'employeur en liaison avec les délégués du personnel eu égard aux sommes manipulées, de la fréquence des opérations et des risques encourus ;
5. La prime de rendement : elle peut être individuelle et fondée sur la production de chaque travailleur ou, au contraire collective et fondée sur la production de l'ensemble de l'établissement. Elle n'est pas légalement obligatoire mais peut résulter des stipulations du contrat individuel de travail ou d'accord d'établissement ou du statut de l'entreprise ;
6. La prime d'assiduité : parfois recommandée par les conventions collectives, elle récompense la régularité du travailleur à se présenter et à demeurer à son poste de travail. Son taux est en général fixé par l'employeur ;
7. La prime de technicité : à la différence de la prime de rendement et de la prime d'assiduité qui varient nécessairement en fonction de la production ou de l'assiduité du travailleur, la prime de technicité est en principe fixe et récompense un niveau de technicité acquis au poste d'emploi. Elle s'applique généralement à un travail qui exige un certain niveau de connaissance, de la pratique ou de technique. Non régie par des textes réglementaires ou les conventions collectives, son attribution reste du domaine de l'initiative du chef d'entreprise ;
8. Les gratifications : appelée aussi prime de fin d'année ou 13^{ème} mois, la gratification est un complément de salaire alloué au travailleur par l'employeur, à certaines époques de l'année, généralement en fin d'année ou d'exercice. Sauf dans les cas où elle serait prévue par une convention collective ou par le contrat individuel de travail, la gratification n'est un droit pour le travailleur que lorsqu'elle correspond aux trois critères suivants :
 - ✚ Elle doit être générale et être versée à tout le personnel ou, à tout le moins, à tout le personnel de la catégorie à laquelle le travailleur appartient,
 - ✚ Elle doit être constante et apparaître comme une opération effectuée régulièrement par l'employeur et non à des intervalles variables au seul gré de l'employeur,
 - ✚ Elle doit être fixe et être calculée chaque fois sur des bases fixes, qui permettent au travailleur d'apprécier son montant en comparaison avec ses gratifications antérieures.

Dès lors que ces trois conditions ne sont pas réunies, la jurisprudence considère que la gratification n'est pas un droit pour l'employé, mais résulte uniquement du bon vouloir de l'employeur. Quoiqu'il en soit, qu'elle constitue ou non un droit pour l'employé, la gratification constitue toujours un complément de salaire.

9. la participation aux bénéfices : aussi connu sous le terme d'intéressement des travailleurs, elle représente le droit pour les travailleurs de percevoir, en plus de son salaire, un pourcentage déterminé du bénéfice qui est réalisé par l'entreprise et se distingue de la gratification en ce sens qu'elle est étroitement liée à la prospérité de l'entreprise. Certaines législations l'ont d'ailleurs rendu obligatoire. C'est notamment le cas de la France où l'Ordonnance du 17 août 1967 a rendu obligatoire dans les entreprises de plus de 100 salariés, la participation des travailleurs aux fruits de l'expansion. C'est également le cas au Cameroun de l'article 58.1 de la loi n°99/016 du 22 novembre 1999 portant statut général des établissements publics et des entreprises du secteur public et parapublic qui prévoit que le Directeur Général et le cas échéant le Directeur Général Adjoint ainsi que les travailleurs des sociétés à capital public peuvent selon les modalités prévues par

voie réglementaire, être intéressés aux performances de l'entreprise sur la base d'une quotité de 10 % au plus du bénéfice net réalisé au cours de chaque exercice.

Constituent également des accessoires ayant la nature juridique de salaire, la prime de chantier, la prime de responsabilité, la prime d'astreinte et/ou de sujétion, etc.

I.1.3. La notion d'avantages en nature ou en argent

I.1.3.1. Aspect Juridique

Les avantages en nature s'entendent, au plan juridique, des biens et/ou services (logement, véhicule, nourriture, etc.) concédés gratuitement – ou pour un prix inférieur à la valeur réelle – par l'employeur au salarié pour ses besoins privés.

En d'autres termes, il y a avantage en nature lorsqu'un employeur acquiert pour le compte de son employé, des biens et/ou des services qui n'ont pas le caractère de frais professionnels, permettant ainsi à ce dernier de faire l'économie de frais qu'il aurait dû normalement supporter.

Dans certains cas, l'employeur, à défaut de mise à disposition ou d'un paiement direct, remettra à son employé, une somme d'argent destinée à couvrir de telles dépenses. On dit alors qu'il y a avantage en argent, plus connu sous l'appellation d'« Indemnité en argent représentative d'avantages en nature ».

Qu'il s'agisse d'un avantage en nature ou d'un avantage en argent, ces éléments constituent au plan juridique un complément de salaire ou de rémunération servie à l'employé et qui de ce fait, suivent le même régime juridique que le salaire.

I.1.3.2. Aspect fiscal

Le droit fiscal camerounais reprend la définition juridique de l'avantage en nature ou en argent et soumet ainsi aux impôts et taxes ou cotisations fiscales sur salaires, les sommes correspondantes (à quelques exceptions près et suivant l'identité du redevable de l'impôt) pour leur montant réel (article 32 du code général des impôts).

C'est ainsi qu'une précision doit être apportée suivant que l'imposition est faite entre les mains des bénéficiaires desdits avantages (le salarié) ou entre les mains de l'employeur, pourvoyeur de tels avantages.

I.1.3.2.1- L'imposition est effectuée entre les mains du salarié

Le Code Général des impôts camerounais prévoit, sur la base du salaire taxable octroyé au salarié, une taxation limitée pour six catégories d'avantages en nature ou d'indemnité en argent représentative d'avantage en nature (article 33 alinéas 1 et 2). Il s'agit de :

 Logement :	15 %
 Electricité :	4 %
 Eau :	2 %
 Domesticité :	5 % par domestique
 Véhicule :	10 %
 Nourriture :	10 %

Le Code Général des impôts gabonais prévoit pour sa part, à l'article 81, sur la base du salaire taxable octroyé au salarié, une taxation limitée pour cinq catégories d'avantages en nature ou d'indemnité en argent représentative d'avantage en nature. Il s'agit de :

✚ Logement :	6 %
✚ Domesticité :	5 %
✚ Eau, éclairage :	5 %
✚ Nourriture :	25 % avec un maximum de 120 000 FCFA par personne et par mois,

Au Tchad, le Code Général des impôts prévoit à l'article 39, sur la base du salaire taxable octroyé au salarié, une taxation limitée pour dix catégories d'avantages en nature ou d'indemnité en argent représentative d'avantage en nature. Il s'agit de :

✚ Logement :	15 %
✚ Electricité :	4 %
✚ Eau :	2 %
✚ Véhicule :	8 %
✚ Gaz :	1 %
✚ Téléphone :	3 %
✚ Equipement intérieur	5 %
✚ Domesticité, gardiennage :	4 %
✚ Eau, éclairage :	5 %
✚ Nourriture :	25 % avec un maximum de 50 000 FCFA par mois pour chaque personne âgée de 15 ans et plus et réduit de moitié, pour ceux ayant des enfants âgés de moins de 15 ans.

Au regard de ce qui précède, tout autre avantage qui pourrait être accordé à un employé doit être compris dans la base de calcul des impôts et taxes sur salaires, à hauteur du montant de la dépense réelle engagée au profit dudit employé ou des sommes versées à son profit au titre de l'indemnité compensatrice.

Pour le cas particulier du Cameroun, s'agissant des indemnités en argent représentatives d'avantages en nature, lorsque le montant des indemnités versées est supérieur au montant forfaitaire obtenu par application des taux prévus ci-dessus au salaire taxable, c'est le montant forfaitaire qu'il convient de retenir pour le calcul des retenues fiscales sur salaires (Article 71 ancien du Code Général des impôts tel que modifié par la loi de finances pour l'exercice 1992/1993, Circulaire portant application des dispositions fiscales de la loi de finance pour l'exercice 1992/1993 et Lettres n°0474 et 4156/MINFI/DI/LC/L du 30 janvier et du 10 septembre 2003).

Si l'on peut saluer cette précision, il y a lieu cependant de préciser qu'il eût été aussi important que le législateur ou à défaut l'Administration fiscale, se prononça aussi quant à l'adéquation des avantages en nature aux frais réels correspondants.

Problématique de l'adéquation des avantages en nature aux frais réels correspondants

Contrairement aux avantages en argent accordés, aucune disposition du Code Général des Impôts ou de la doctrine fiscale ne permet de retenir directement au titre de la taxation des avantages en nature **entre les mains du salarié**, le montant des frais réels que l'entreprise est amenée à engager pour faire face aux dépenses correspondantes lorsque celui-ci est inférieur au montant dudit avantage en nature obtenu par application du taux forfaitaire prévu à l'article 33 du code des impôts au salaire taxable.

En effet, aux termes des Lettres n° 0474 et 4156/MINFI/DI/LC/L du 30 janvier et du 10 septembre 2003, « Si les entreprises ont le droit de porter en charge les frais réellement supportés en matière d'avantages en nature, le salarié par contre ne bénéficie pas de cette d'option.

En effet, les avantages en nature dont bénéficie un salarié doivent être compris dans la base d'imposition à l'IRPP en fonction des taux précisés à l'article 55 du CGI, qui sont des taux plafonds ».

En d'autres termes, que le bien mis à la disposition du salarié soit la propriété ou non de l'entreprise, le montant de l'avantage en nature taxable entre les mains du salarié doit être déterminé par application du taux fixé à l'article 33 alinéa 1 du code des impôts au montant du salaire taxable.

A cet égard, les employés qui se trouveraient dans une telle situation auront à supporter une charge fiscale supérieure à celle qu'ils auraient dû supporter au cas où le montant réel de la dépense exposée par l'entreprise aurait été retenu.

Illustration n°1 : le local objet de l'avantage en nature n'est pas la propriété de l'entreprise

Soit un cadre percevant un salaire taxable de 3 000 000 de francs CFA et logé par les soins de son employeur à raison d'une charge mensuelle de 250 000 FCFA (loyers et droit d'enregistrement compris).

Ce dernier sera taxé sur la base d'un brut de 3 450 000 francs CFA ($3\,000\,000 \times 1,15$) quand bien même le montant mensuel du loyer y compris les droits d'enregistrement effectivement supporté au titre de son logement serait de 250 000 francs CFA.

Il s'en suit ainsi qu'on peut le constater, une pénalisation fiscale non négligeable du salarié qui, normalement, aurait dû être taxé sur la base de 3 250 000 FCFA ($3\,000\,000 + 250\,000$) dans une hypothèse où ne serait retenu que le montant réel de la charge supportée par l'entreprise.

Illustration n°2 : l'entreprise est propriétaire de l'immeuble dans lequel est logé son employé

Dans ce cas de figure, le montant de la charge effective supportée sera obtenue en ramenant au mois, la valeur de la dotation aux amortissements de l'immeuble à laquelle il faudra ajouter le montant mensuel de la taxe foncière et des charges d'entretien engagées au cours de l'exercice d'imposition.

De ce fait, si l'on considère que ce montant est de 300 000 FCFA par mois, la surcharge d'imposition sera assise sur un montant égal à la différence entre le montant forfaitaire de l'avantage en nature et la charge réelle constatée en comptabilité. Soit en reprenant les données de l'exemple ci-dessus, 150 000 FCFA [$(3\,000\,000 \times 15\%) - 300\,000$].

Comme on peut le constater, dans un cas comme dans l'autre, la mise en œuvre des dispositions des lettres circulaires rappelées ci-dessus entraîne pour l'employé bénéficiaire de l'avantage en nature, une surimposition en raison de la forfaitisation de l'avantage en nature logement.

Cette situation appelle, de notre point de vue et par souci d'équité, que l'administration fiscale révisé sa position de manière à éviter que les employés qui se trouveraient dans une telle situation ne puissent pas être pénalisés du fait de la forfaitisation des avantages en nature dont ils bénéficient comme c'est actuellement le cas au regard des lettres circulaires n° 0474 et 4156/MINFI/DI/LC/L du 30 janvier et du 10 septembre 2003 rappelées ci-dessus.

Dans l'attente d'une telle précision et pour éviter tout conflit d'interprétation avec l'administration fiscale, il sera, de notre point de vue et au cas d'espèce, plus avantageux d'octroyer une indemnité compensatrice en lieu et place de l'avantage concerné.

A noter pour mémoire que les modalités de détermination des avantages en nature ou en argent imposables décrites ci-dessus sont également applicables pour le calcul de la part salariale de la contribution au Crédit foncier et de la Redevance audiovisuelle.

1.1.3.2-L'imposition est effectuée entre les mains de l'employeur

Ce cas vise l'assujettissement des avantages accordés aux charges fiscales patronales que sont les contributions patronales au crédit foncier (CFC) et au Fonds National de l'Emploi (FNE).

Quelle que soit la forme de l'avantage accordé (avantage en nature ou en argent), le montant dudit avantage doit être compris dans la base de calcul des charges fiscales patronales pour sa valeur réelle (Loi n°77-10 du 13 juillet 1977 portant institution d'une contribution au crédit foncier modifiée et complétée par la loi n°77/27 du 6 décembre 1997 et par la Loi n°90-50 du 19 décembre 1990, Décret n°77/268 du 28 juillet 1977 fixant les conditions d'exonérations de la contribution au crédit foncier pour le CFC et le FNE et Ordonnance n°89/004 du 12 décembre 1989 portant institution d'une redevance audio-visuelle et circulaire n°22/MINFI/DI).

1.1.3.3. Aspect social (CNPS Tchad et Cameroun et CNSS au Gabon)

Tout comme en matière fiscale, les avantages en nature ou en argent accordés aux employés sont constitutifs de complément de salaire à assujettir aux cotisations sociales.

En effet, au sens des dispositions de l'article 7 alinéa 2 de l'Ordonnance n°73/17 du 22 mai 1973 modifié par la loi n°84-06 du 4 juillet 1984 portant organisation de la prévoyance sociale au Cameroun, lorsqu'un employeur fournit à ses salariés des prestations (biens et/ou services) soit gratuitement, soit moyennant une participation du salarié inférieure à leur valeur réelle, ces avantages sont compris dans la base des cotisations sociales pour leur valeur réelle, laquelle correspond soit au prix payé, soit au prix que coûterait cet avantage lorsqu'il est fourni directement par l'employeur (amortissement du local et charge d'entretien par exemple en ce qui concerne l'avantage logement).

Cette disposition qui fixe le principe de l'assujettissement des avantages en nature ou en argent aux cotisations sociales, doit cependant être atténuée, notamment lorsqu'on est en face de salariés déplacés au sens de l'article 66 du code du travail camerounais

Pour ces cas particuliers, le décret n°74/26 du 11 janvier 1974 fixant les modalités d'application de certaines dispositions de l'Ordonnance n°73/17 du 22 mai 1973 modifié par la loi n°84-06 du 4 juillet 1984 prévoit en ses articles 27 et 28 et en ce qui concerne le logement et la ration journalière des vivres que :

« Lorsque le logement est fourni à titre onéreux par l'employeur dans les conditions prévues par le Code du Travail mais que l'employeur n'effectue aucune retenue à ce titre, cet avantage en nature est évalué forfaitairement pour le calcul des cotisations, et pour chaque journée de travail, à une fois le taux horaire du salaire minimal interprofessionnel garanti pour la zone considéré. » (Article 27 du décret) ;

« Lorsque la ration journalière des vivres est fournie au travailleur dans les mêmes conditions que celles visées à l'article 27 ci-dessus, mais que l'employeur n'effectue aucune retenue à ce titre, cet avantage en nature est évalué forfaitairement, et pour chaque jour de travail, à deux fois et demi le taux horaire du salaire minimal interprofessionnel garanti de la zone considéré. » (Article 28 du décret).

Ainsi, en dehors du logement et de la nourriture octroyés gratuitement aux salariés déplacés au sens de la loi pour lesquels il est prévue une atténuation, tous les autres avantages en nature ou en argent accordés (y compris le logement et la nourriture lorsqu'ils profitent aux salariés non déplacés au sens de la loi) doivent être compris dans les bases des cotisations sociales pour leur montant réel.

Il faut souligner toutefois qu'en pratique, l'application des dispositions ci-dessus au logement et à la nourriture consentis au personnel déplacé est remise en cause par les agents de

contrôle de la CNPS qui estiment que ces textes sont dépassés et tentent d'imposer ces avantages suivant leur coût réel.

Il s'agit, d'un point de vue strictement légal, d'une entorse à l'application stricte des textes qui demeurent en vigueur tant qu'un autre texte équivalent ne serait pas venu le modifier. A notre avis, s'il y a lieu d'y apporter une modification, celle-ci ne peut porter en l'état actuel des textes (et dans l'attente de la refonte de la réglementation en matière sociale), que sur la base de calcul de ces avantages. En effet, compte tenu de l'entrée en vigueur des nouvelles conventions collectives, le terme « salaire minimal interprofessionnel de la zone considéré » peut être remplacé par « salaire minimal de la première catégorie prévu par la convention collective applicable dans le secteur ».

1.1.4. La notion de frais professionnels

1.1.4.1. Aspect juridique

Les frais professionnels sont des charges inhérentes à la fonction ou à l'emploi du salarié, que celui-ci supporte au titre de l'accomplissement de son travail. Il ne s'agit donc pas simplement de dépenses engagées habituellement par tout salarié en vue d'exercer ses fonctions (frais professionnels à la charge de l'employé), mais également des dépenses dites spéciales qui sont engagées par le salarié en raison des fonctions même qui lui sont confiées au sein de l'entreprise et qui relèvent exclusivement de la catégorie des dépenses dites spéciales incombant normalement à l'employeur.

Au cas particulier des dépenses dites spéciales (frais professionnels à la charge de l'employeur) il y a lieu de souligner qu'elles ne bénéficient pas des avantages légaux en matière de salaire comme c'est le cas pour les accessoires ayant la nature juridique de salaire.

C'est ainsi que n'étant pas protégées, elles ne font pas partie de la base de calcul de la quotité saisissable ou cessible de salaire. En d'autres termes, ces dépenses donnant lieu à remboursement au réel ou sur une base forfaitaire, sont saisissables dans leur totalité.

1.1.4.2. Aspect Fiscal

Pour déterminer le régime fiscal des frais professionnels, il importe de se rapporter aux dispositions des articles 7.A.1.c, 31 et 34 du code général des impôts aux termes desquels, les frais professionnels peuvent être classés en deux grandes catégories, à savoir :

- ✚ D'une part, les frais professionnels à la charge de l'employeur qui en vertu des dispositions de l'article 31 du code général des impôts, ne sont pas compris dans le revenu imposable du salarié ;
- ✚ Et d'autre part, les frais dont la charge incombe normalement au salarié, lesquels sont pris en compte pour la détermination de son salaire brut imposable quand bien même ils bénéficient de la déduction forfaitaire prévu à l'article 34 du code général des impôts.

1.1.4.2.1- Les frais professionnels à la charge de l'employeur

Il s'agit des **dépenses dites spéciales** que le salarié engage directement dans l'intérêt de l'entreprise à l'occasion de son activité professionnelle et qui, de ce fait, lui sont normalement remboursées par l'employeur soit sous une forme forfaitaire, soit au réel sur présentation de justificatifs.

Si le législateur fiscal camerounais s'est clairement prononcé sur les conditions que doivent remplir de telles charges pour être déductibles du résultat imposable de l'entreprise (employeur) et échapper ainsi à toute imposition, force est de constater que le détail des charges constituant des frais professionnels à la charge de l'employeur reste limité et mal défini (cas particulier de l'indemnité de représentation).

a) Contenu des frais professionnels à la charge de l'employeur

Jusqu'ici, les frais professionnels en général et ceux à la charge de l'employeur en particulier, n'ont que peu inspiré le législateur fiscal camerounais qui n'a prescrit aucune liste des dépenses constitutives desdits frais. Ce faisant, il a ainsi laissé la charge de la démonstration (sous réserve du droit de requalification dévolu à l'administration fiscale) aux employeurs qui seuls, doivent apporter la preuve que les dépenses engagées ou les allocations spéciales accordées sont destinées à couvrir les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi du salarié.

En effet, quand bien même par arrêté conjoint n°003/MTPS et 94/MINFI du 1^{er} mars 1974 le ministre des finances et le ministre de l'emploi et de la prévoyance sociale ont décidé d'une liste des frais considérés comme frais professionnels (voir détail au point 1.4.3 ci-dessous), il ressort à la lecture de l'article 31 alinéa 1 du code général des impôts, que cette liste ne saurait être exhaustive eu égard à la variété des situations en raison desquelles l'employé peut être amené à exposer de telles dépenses : type d'emploi occupé, modalités d'exercice de la profession, usages en vigueur dans l'entreprise ou dans le secteur, importance des responsabilités, mobilité professionnelle.

C'est ainsi que les frais professionnels à la charge de l'employeur peuvent, compte tenu de l'arrêté conjoint n°003/MTPS et 94/MINFI du 1^{er} mars 1974 et par analyse de droit comparé (droit fiscal et social français en l'occurrence) et sans qu'il ne s'agisse d'une liste exhaustive, concerner :

1. Les dépenses de nourriture (indemnité de panier) :

✚ Indemnité de repas versée au salarié en déplacement dans sa ville d'emploi qui ne peut regagner sa résidence dès lors que l'employeur démontre que le salarié est contraint de prendre son repas au restaurant ou qu'il ne peut regagner sa résidence pour le repas conformément aux circonstances et aux usages en vigueur dans la profession (salarié en déplacement travaillant sur le chantier pour le cas particulier de la SNH par exemple),

✚ Indemnité de nourriture versée au salarié contraint de se restaurer sur son lieu de travail en raison des conditions particulières d'organisation ou d'horaire de travail (salarié sédentaire travaillant dans des conditions particulières d'organisation ou d'horaires de travail) ;

2. Les dépenses liées à l'utilisation à titre professionnel d'un véhicule personnel dès lors que cela a été formellement autorisé ou inscrit dans le contrat de travail de l'intéressé (indemnité kilométrique) ;

3. Les dépenses concernant l'utilisation des outils personnels à titre professionnel dans les mêmes conditions d'autorisation que pour l'indemnité kilométrique (prime d'outillage) ;

4. La prime de salissure : prime accordée aux salariés accomplissant des travaux salissants (pourraient par exemple être concernés les jardiniers, les agents d'entretien, les magasiniers et comptables matières, les agents de la reprographie, les documentalistes et les agents de laboratoire, le cas échéant) ;

5. L'indemnité forfaitaire de grand déplacement destinée à couvrir les dépenses supplémentaires de nourriture et de logement du salarié en déplacement professionnel (plus connu sous le vocable de frais de mission) ;

6. L'indemnité d'outillage accordée aux agents qui sont amenés, dans le cadre de l'exécution de leur contrat de travail, à acquérir à leurs frais certains petits matériels pour les besoins de l'accomplissement de leur fonction ou tâche ;

7. L'indemnité de représentation qui, bien que son contenu ne soit pas donné par l'arrêté conjoint 003/MTPS/DPS et 94/MINFI du 1^{er} mars rappelé ci-dessus couvre, de notre point de vue et par référence au droit français sur lequel le fisc camerounais s'inspire en général, les dépenses se rapportant : aux frais de réception des clients au domicile du travailleur ou du dirigeant d'entreprise, aux frais de téléphone résultant de l'utilisation par le travailleur de son téléphone privé pour les besoins professionnels, aux frais de parking, aux frais minimes pour lesquels il n'est pas d'usage d'obtenir une facture, aux frais minimes exposés dans le cadre de l'invitation de relations d'affaires, aux frais afférents à l'organisation d'un bureau à domicile, etc. ;
8. Les dépenses liées à la mobilité professionnelle : elles font suite à une mutation au sein de l'entreprise ou du groupe ou à un changement temporaire du lieu du travail (affectation définitive ou temporaire), à l'affectation à l'étranger et concernent également les salariés nouvellement embauchés lorsque le changement de résidence ne résulte pas d'une pure convenance personnelle mais de circonstances liées soit à l'emploi, soit aux contraintes familiales. Sont ainsi visées :
 - ✚ Les dépenses d'hébergement provisoire et les frais supplémentaires de nourriture engagés dans l'attente du logement définitif,
 - ✚ Les dépenses inhérentes à l'installation du salarié dans le nouveau logement : dépenses relatives à la remise en service du logement, à sa remise en état et à son aménagement telles que le rétablissement de l'électricité, le nettoyage de revêtement du sol et de murs abîmés, la réparation de plomberie. Bien entendu ne sont pas visées, les dépenses qui ne sont pas destinées à rendre le logement habitable à l'instar d'une caution en cas de location ou des dépenses de décoration,
 - ✚ Les frais de déménagement : dépenses d'hôtels et de transport du salarié et des personnes composant sa famille, frais de voyage engagés pour la recherche du nouveau domicile, frais de garde meuble.

b) Principe de non imposition de ces frais entre les mains du salarié

Comme on peut le constater, il s'agit de dépenses nécessaires à la conduite des activités de l'entreprise (charges d'exploitation), lesquelles en principe, devraient être directement réglées par celle-ci. Mais, pour des besoins de commodité et parfois du fait de la modicité des sommes exposées ou de la difficulté de contrôle, les entreprises optent pour une allocation forfaitaire au profit des salariés dont les fonctions sont génératrices de telles dépenses.

Telles que définies, il ne s'agit pas de dépenses privées du personnel pris en charge par l'entreprise, mais de véritables charges d'exploitation qui ne peuvent être considérées comme un supplément de revenu imposable comme tel entre les mains des différents bénéficiaires.

c) Conditions de déductibilité des frais professionnels à la charge de l'employeur

Trois dispositions ont pour effet de limiter ou d'interdire expressément la déduction des frais professionnels à la charge de l'employeur pour la détermination du résultat fiscal de l'entreprise :

c.1) La règle dite du « non cumul » (article 7.A.I.c du code des impôts)

Cette règle fait obstacle à la déduction des allocations forfaitaires que les sociétés, passibles de l'impôt sur les sociétés ou non, attribuent à leurs dirigeants et cadres pour frais de représentation et de déplacement professionnel (à ne pas confondre avec les frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail qui fait partie des frais professionnels à la charge de l'employé – indemnité de transport), lorsque parmi ces charges, figurent déjà des **frais habituels** de cette nature remboursés aux intéressés sur présentation des justificatifs.

En d'autres termes, cette règle n'est pas applicable lorsqu'il s'agit de frais de déplacement ou de représentation revêtant **un caractère inhabituel** et aux autres frais incombant normalement à l'entreprise quand bien même ils revêtiraient un caractère habituel à l'instar de l'indemnité de panier, de l'indemnité kilométrique ou de la prime de salissure.

c.2) Le principe de la justification des charges

Pour être déductible, les dépenses constitutives des frais professionnels à la charge de l'employeur doivent être appuyées de justificatifs (cas de remboursement au réel) ou, lorsque le remboursement est fait au forfait, déterminé sur la base de règles opposables à l'administration fiscale (par exemple, la formule de détermination de l'indemnité kilométrique doit prendre en compte des éléments tels que le carburant, l'entretien, l'amortissement du véhicule, l'assurance, etc. dont le coût total, ramené au kilomètre, doit être multiplié par le nombre de kilomètre parcouru dans le mois pour l'établissement du montant de l'indemnité kilométrique due compte tenu du temps de l'utilisation à des fins privés du véhicule).

c.3) La règle de non exagération

De manière générale, toutes les charges nécessitées par les besoins de l'exploitation normale de l'entreprise sont déductibles de son résultat imposable à la condition qu'elles ne soient pas exagérées. Il s'en suit qu'en cas d'exagération (droit d'appréciation de l'administration fiscale), le montant excessif des frais professionnels sera rapporté au résultat imposable et soumis à l'impôt de distribution à moins qu'il ne soit démontré que le montant excédentaire a été soumis aux impôts et taxes entre les mains du bénéficiaire

1.1.4.2.2- Les frais professionnels à la charge du salarié

Ce sont les dépenses professionnelles courantes auxquelles la plupart des salariés doivent personnellement faire face pour être en mesure d'occuper leur emploi ou d'exercer leur fonction.

Contrairement aux dépenses spéciales à la charge de l'employeur, il s'agit donc des frais professionnels que le salarié doit personnellement supporter et qui sont couverts au plan fiscal par la déduction forfaitaire de 30 % de son revenu brut (salaire brut) imposable en application de l'article 34 du Code Général des Impôts.

Au Tchad, cette déduction forfaitaire au titre des frais professionnels est de 40 %, et de 20 % au Gabon.

Sans que la liste soit exhaustive, les dépenses les plus courantes entrant dans cette catégorie sont :

- ✚ Les frais de transport du domicile au lieu du travail ;
- ✚ Les frais supplémentaires habituels de repas pris en dehors du foyer ;
- ✚ Les frais vestimentaires en dehors de la prime de salissure ;
- ✚ Les frais de documentation technique personnelle ou de mise à jour des connaissances nécessitées par l'activité professionnelle ;
- ✚ Etc.

En sont exclues, les dépenses personnelles à caractère privé, c'est-à-dire toutes les dépenses qui ne sont pas nécessaires à l'acquisition ou à la conservation du revenu parce qu'elles n'ont aucun lien direct avec l'activité exercée, ou qui correspondent, en fait, à un emploi du revenu : dépenses se rapportant à l'habitation personnelle du salarié (loyers et charges locatives) ou à des biens qui ne sont pas utilisés pour les besoins de la profession (mobilier de maison, véhicule), amendes pénales, impôts et taxes sur salaires et tous autres impôts et taxes sur le revenu ou la dépense, etc.

Qu'il s'agisse de dépenses professionnelles à la charge du salarié ou de ses dépenses d'ordre privé, leur prise en charge par l'employeur représente quelles qu'en soient les modalités (remboursement, versement d'indemnités ou d'allocation, mise à disposition d'un bien de l'entreprise), un supplément de rémunération attribué au salarié. L'octroi d'un avantage en nature ou en argent représente s'il en est besoin, un cas de prise en charge des dépenses personnelles privées ou professionnelles du salarié, lesquelles sont soumises aux impôts, taxes et cotisations fiscales sur salaires ainsi que nous l'avons relevé ci-dessus (voir pour ce cas particulier, nos développements ci-dessus relatifs aux avantages en nature ou en argent).

1.1.4.3. Aspect social

Le législateur au titre de la CNPS, pour le cas du Cameroun, ne fait pas de distinction comme c'est le cas en matière fiscale, entre les frais professionnels à la charge de l'employeur et les frais professionnels incombant au salarié.

Si l'on s'en tient aux dispositions de l'article 7 alinéas 2 et 3 de l'Ordonnance n°73/17 du 22 mai 1977 modifiée par la loi n°84-06 du 4 juillet 1984 portant organisation de la prévoyance sociale, on en déduit que seules sont considérées comme frais professionnels, les dépenses spéciales exposées par l'employé et qui sont définitivement à la charge de l'employeur.

De ce fait, l'abattement pour frais professionnel qui est pratiqué pour le calcul des impôts et taxes sur salaire, ne l'est pas pour le calcul des cotisations sociales.

En effet, au terme de l'article 7 alinéas 2 et 3 rappelé ci-dessus :

« Les cotisations sociales sont assises sur **l'ensemble des sommes versées aux travailleurs** en contrepartie ou à l'occasion du travail, notamment les salaires proprement dits, les indemnités, primes, gratifications et tout autre avantages en espèces ainsi que les avantages en nature. » (Article 7.2 de l'Ordonnance de 1977) ;

« Il ne peut être opéré sur les rémunérations ou les gains visés à l'alinéa 2 ci-dessus et servant au calcul des cotisations, de déduction au titre des frais professionnels **que dans les conditions et limites fixées** par un arrêté conjoint du Ministre des Finances et du Ministre de l'Emploi et de la Prévoyance Sociale. » (Article 7.3 de l'Ordonnance de 1977 rappelé ci-dessus).

Au Tchad, conformément à la loi sur la prévoyance sociale, les cotisations sociales patronales et ouvrières sont assises sur l'ensemble des salaires, accessoires de salaires, allocations de congés, indemnités, primes et commissions diverses perçues par les salariés.

Ainsi, contrairement aux règles fiscales qui n'ont pas entendu figer la liste des frais professionnels à la charge de l'employeur, la réglementation sociale ou CNPS circonscrit le champ de ce qui peut être considéré comme des frais professionnels déductibles de l'assiette des cotisations sociales. Sont ainsi visées, les seules dépenses listées par l'arrêté interministériel n°003/MTPS/DPS et 94/MINFI du 1^{er} mars 1974 et qui concernent :

- ✚ L'indemnité de déplacement ;
- ✚ L'indemnité de lait ;
- ✚ L'indemnité de bicyclette ou cyclomoteur ;
- ✚ L'indemnité de représentation ;
- ✚ La prime de panier ;
- ✚ La prime de transport ;
- ✚ La prime de salissure ;
- ✚ La prime d'outillage ;
- ✚ Et la prime de sécurité accordée aux promoteurs de la prévention des risques professionnels.

II. SUR LES REGLES D'ASSIETTE ET DE TAUX EN MATIERE DE DETERMINATION DES IMPOTS, TAXES ET COTISATIONS SOCIALES ET FISCALES SUR SALAIRES

Nous examinerons ici, les règles fiscales et sociales applicables, en matière de détermination des bases d'imposition aux impôts, taxes et cotisations sociales et fiscales sur salaires d'une part, et d'autre part, les règles applicables en matière de taux, calcul et modalités de paiements de ces impôts, taxes et cotisations.

II.1 Sur les bases de calcul des différentes retenues fiscales et sociales

Sur la base de calcul des avantages en nature : le salaire taxable

En principe et conformément aux dispositions de l'article 32 du code général des impôts camerounais, les avantages en nature ou en argent (indemnités en espèces représentatives des avantages en nature) accordés aux salariés doivent être compris dans la base de calcul des différents impôts, taxes et cotisations fiscales sur salaires pour leur montant réel.

Il en est de même en ce qui concerne la base de calcul des charges patronales fiscales sur salaires, à savoir la Contribution patronale au Crédit foncier et la Contribution au FNE (*Article 4 paragraphe 2 de la loi n°77-10 du 13 juillet 1977 portant institution d'une Contribution au Crédit Foncier modifiée et complétée par la loi n°77/27 du 6 décembre 1977 et la loi n°90-50 du 19 décembre 1990*).

Toutefois, s'agissant des retenues fiscales sur salaires (IRPP, Contribution salariale au Crédit Foncier et Redevance Audiovisuelle sur salaire), l'article 33 du code des impôts prévoit une atténuation en ce qui concerne un nombre limité d'avantages en nature taxables.

C'est ainsi que pour le calcul de ces retenues fiscales sur salaires, l'estimation des avantages en nature est faite suivant le barème ci-après, appliqué au **salaire taxable**, étant précisé que toute indemnité en argent représentative d'avantage en nature doit être comprise dans la base imposable dans la limite des taux ci-dessous :

 Logement :	15 %
 Electricité :	4 %
 Eau :	2 %
 Domesticité :	5 % par domestique
 Véhicule :	10 %
 Nourriture :	10 %

Par **salaire taxable** (base de calcul des avantages en nature ou en espèces taxables), il faut entendre au sens de la loi, le salaire ou traitement ordinaire de base tel que défini au point I.1.1.2 de ce rapport, les primes, indemnités et autres sommes dues au personnel et ayant la nature juridique de salaires (gratification et autres rémunérations exceptionnelles) à l'exception des avantages en nature ou en argent versés et des indemnités représentatives de frais professionnels.

En d'autres termes, doivent être compris dans la base de calcul des avantages en nature taxables, le salaire de base, les primes et indemnités ayant la nature juridique de salaire, que celles-ci soient versées de façon récurrente ou de façon ponctuelle.

Cas particulier de l'indemnité de transport

Depuis le 24 septembre 1980, l'administration fiscale a fait savoir par lettre n°9/MINFI que cette indemnité couvrait plutôt des frais professionnels à la charge de l'employé couverts par la déduction forfaitaire de 30 % prévu à l'article 34 du code général des impôts. En d'autres termes que le fait pour l'employeur de régler une dépense privée de l'employé par le versement à ce dernier d'une indemnité compensatrice, est constitutif d'un complément de salaire taxable comme tel.

Cette position de l'administration fiscale a d'ailleurs été reprise par la lettre n° 0322/MINFI/DI/LC/L du 20 janvier 2003 au terme de laquelle elle précise qu' « **A la différence des frais de déplacement ou de remboursement de frais de transport qui ont un caractère ponctuel, l'indemnité de transport allouée de manière permanente constitue un complément de salaire imposable.**

Comme telle, elle est passible aussi bien de la taxe proportionnelle sur les traitements et salaires que de la contribution au crédit foncier dans les conditions fixées par le CGI ».

Il s'en suit que l'indemnité de transport doit être réintégrée dans la base de calcul des avantages en nature taxables (salaire taxable) au même titre que les primes et indemnités ayant la nature juridique de salaire.

Cas particulier de la quote-part patronale de la retraite complémentaire

Le principe d'imposition de cette catégorie de revenu ne pose pas de problème particulier puisqu'elle fait partie intégrante du salaire taxable.

Toutefois, la question est celle de savoir à quel moment il faudra soumettre ce revenu à l'imposition et aux cotisations CNPS. Serait-ce lors de sa perception (moment du départ à la retraite) ou est-il préférable de soumettre ce revenu à imposition au fur et à mesure que la prime est reversée à la compagnie d'assurance ?

De notre point de vue, il apparaît préférable de soumettre à imposition la quote-part patronale de la retraite complémentaire au fur et mesure du versement de la prime d'assurance et ceci pour les raisons suivantes :

- D'une part, cette imposition permet de mettre à l'abri l'employeur de tout redressement au moment de la perception du capital-retraite constitué au motif que c'est à lui qu'incombe la charge de retenue à la source des impôts dus au titre des revenus salariaux versés à ses employés ;
- D'autre part, ceci permet d'atténuer la charge d'imposition que supporterait chaque employé au moment de la perception du capital-retraite, laquelle du fait de l'importance du revenu, risque d'être élevée (imposition au taux le plus élevé, soit 38,5 %) ;
- Et enfin, cette option permet de mettre le salarié à l'abri de toute taxation abusive si la charge du prélèvement de l'imposition revenait à la compagnie d'assurance (en effet, au moment du paiement du capital retraite, il existe un risque que la compagnie d'assurance puisse asseoir l'impôt sur le montant total du capital alors que ce dernier est constitué pour partie de la cotisation employeur (partie taxable) et pour partie de la cotisation employée (épargne non constitutive d'un revenu), cette seconde partie n'étant pas imposable).

Sur la base d'imposition des retenues fiscales sur salaires : le salaire brut imposable

Par salaire brut imposable, il faut entendre le salaire taxable tel que défini ci-dessus auquel il faut ajouter :

- D'une part, le montant des avantages en nature déterminé conformément aux dispositions des articles 33 du code général des impôts camerounais, 39 du code général des impôts tchadien, et 81 du code général des impôts gabonais ;
- Et d'autre part, les autres avantages en nature ou en argent accordés au personnel pour leurs montants réels et qui ne bénéficient pas des barèmes forfaitaires prescrits aux articles ci-dessus.

Si cette définition correspond à celle qui est retenue pour le calcul de la contribution salariale au crédit foncier et pour la détermination du montant dû de la redevance audiovisuelle sur salaire, tel n'est pas le cas pour ce qui concerne la base de calcul de l'IRPP/salaire et partant des Centimes additionnels communaux attachés à l'IRPP/Salaire.

Pour ces cas particuliers, le code général des impôts prévoit en ses articles 34 et 29 ce qui suit :

« Le montant net du revenu imposable est déterminé en déduisant du montant brut des sommes payées et des avantages en nature ou en argent accordés (salaire brut imposable tel que défini ci-dessus), les frais professionnels calculés forfaitairement au taux de 30 % ainsi que les cotisations versées à l'Etat (retenue pension civile pour les fonctionnaires détachés), à la Caisse Nationale de Prévoyance Sociale (CNPS) au titre de la retraite obligatoire. » (article 34 du code général des impôts).

« L'assiette de l'impôt sur le Revenu des Personnes Physique est constituée par la somme des revenus nets catégoriels dont dispose le contribuable au cours d'une année d'imposition, majoré le cas échéant, des bénéfices de toutes opérations lucratives auxquels il se livre, après abattement d'un montant forfaitaire de 500 000 FCFA. » (article 29 du code des impôts)

En d'autres termes, pour un contribuable n'ayant pour seul revenu que les traitements ou salaires, l'assiette de l'IRPP est égal au montant net mensuel de son revenu tel que déterminé à l'article 34 du code des impôts après abattement d'un montant forfaitaire égal à 500 000 FCFA par an, soit 41 667 FCFA par mois.

Le code général des impôts tchadien dispose en ses articles 39 40 et 41 que **« pour la détermination de la base d'imposition, il est tenu compte du montant net des traitements, indemnités, allocations et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères ainsi que les avantages en argent accordés aux intéressés »**.

« Le montant net du revenu imposable est déterminé en déduisant du montant brut des sommes payées et des avantages accordés, les retenues faites par l'employeur en vue de la constitution de pensions ou de retraites à capital aliéné, dans la limite de 2 % des appointements, ainsi que les retenues effectuées au titre de la sécurité sociale ».

« Pour l'assiette de l'impôt une déduction de 40 % est appliquée au montant net déterminé comme il est dit aux articles 39 et 40 ».

Au Gabon, les articles 80 et suivants du code général des impôts disposent que : **« pour la détermination des bases d'imposition, il est tenu compte du montant net des traitements, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères, ainsi que de tous les avantages en argent et en nature accordés aux intéressés, après déduction des retenues faites par l'employeur en vue de la constitution de pensions ou de retraites ainsi que des cotisations aux assurances sociales »**.

« Le montant du revenu imposable est déterminé en déduisant du montant net des revenus calculés conformément à l'article 80, les frais professionnels évalués forfaitairement à 20 %, mais limités à 10 000 000 de F. Cette déduction est portée à 25 % en ce qui concerne les indemnités allouées aux parlementaires et aux Ministres (...) Toutefois, les bénéficiaires de traitements et salaires sont également admis à justifier du montant de leurs frais réels... ».

« L'IRRP est établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque contribuable (...), sous déduction des charges ci-après, lorsqu'elles n'entrent pas en compte l'évaluation des bénéficiaires ou revenus des différentes catégories :

- **des intérêts des emprunts et des dettes dans la limite de 6 000 000 de FCFA à la charge du contribuable, contractés pour la construction, l'acquisition ou les grosses réparations des immeubles sis au Gabon et dont le propriétaire se réserve la jouissance à titre d'habitation principale ;**
- **des arrérages de rentes payés par lui à titre obligatoire et gratuit et des primes d'assurance vie souscrites auprès d'une compagnie d'assurance, dans la limite de 5 % du revenu imposable avant déduction desdites charges ;**
- **des pensions alimentaires versées en application d'une décision de justice ;**
- **des versements effectués volontairement en vue de la constitution d'une retraite dans la limite de 10 % du revenu imposable avant déduction des charges ;**
- **des versements effectués à la CNSS au titre des employés de maison... ».**

Sur la base d'imposition des charges patronales fiscales sur salaires : le salaire brut

Au sens de l'article 4 paragraphe 2 de la loi n°77-10 du 13 juillet 1977 portant institution d'une contribution au Crédit Foncier au Cameroun, modifiée et complétée par la loi n°77/27 du 6 décembre 1977 et la loi n°90-50 du 19 décembre 1990, le salaire brut comprend :

- ✚ Le salaire ou traitement ordinaire de base (salaire de base catégoriel prévu par la convention collective applicable au secteur ou salaire contractuel résultant du contrat de travail) ;
- ✚ Les compléments ou accessoires de salaire, à savoir :
 - Les primes et indemnités ayant la nature juridique de salaire ;
 - Les avantages en nature ou indemnités en argent représentatives desdits avantages ;
 - Les gratifications et autres rémunérations exceptionnelles (salaires d'inactivité par exemple) ;

Ainsi, à la différence du salaire brut imposable, les avantages en nature ou en argent dans le cadre du salaire brut, sont retenus pour leur montant réel.

Sur la base de calcul des cotisations sociales : le salaire brut cotisable

Sous réserve des exceptions mentionnées aux points I.I.1.3 et I.I.3.3 de cette présentation, le salaire brut cotisable est égal au montant du salaire brut tel que défini ci-dessus, à l'exception de l'indemnité de transport exonérée des cotisations sociales conformément aux dispositions de l'arrêté interministériel n°003/MTPS/DPS et n°94/MINFI du 1^{er} mars 1974.

Hormis le cas de la cotisation « accident de travail et maladies professionnelles » pour laquelle la base d'imposition est celle définie ci-dessus, il convient de noter qu'en matière de cotisations « pension vieillesse, d'invalidité et de décès » et « prestations familiales », la base d'imposition est plafonnée à un montant annuel de 3 600 000 FCFA, soit 300 000 FCFA par mois.

Sur les règles applicables en matière de retenues autres que fiscales et sociales sur salaires

Nous avons examiné le cas des retenues au titre des prêts et autres avances exceptionnelles au personnel, le cas des acomptes sur salaires, des retenues au titre de la retraite complémentaire (part salariale), des retenues téléphone et restaurant ou cantine. Lorsque les bases d'imposition sont ainsi déterminées, application doit être faite des taux d'impôt en vigueur.

II.2 Sur le calcul des différentes retenues fiscales et sociales

II.2.1 Sur le calcul des retenues fiscales

Au Cameroun, conformément à l'article 69 du code général des impôts, et sous réserve des conventions internationales, l'impôt sur le revenu des personnes physiques est calculé par application du barème ci-après sur le revenu global arrondi au millier de francs inférieur :

de 0 FCFA à 2 000 000 FCFA		10 %
de 2 000 001 FCFA à 3 000 000 FCFA	15 %	
de 3 000 001 FCFA à 5 000 000 FCFA	25 %	
plus de 5 000 000 FCFA		35 %

A l'impôt ainsi calculé doivent, en outre être ajoutés les Centimes Additionnels Communaux dont le montant est égal à 10% cet impôt.

Doivent également être payés, en plus sur l'IRPP sur les salaires, les contributions au crédit foncier, parts salariale (1 %) et patronale (1,5 %), la redevance audiovisuelle suivant le barème en vigueur, les taxes communales et la contribution au Fonds National de l'Emploi. La base du prélèvement au titre du Crédit Foncier et du Fne est constituée par le montant brut des sommes retenues pour le calcul de l'impôt sur le revenu applicable aux traitements et salaires. L'abattement pour les frais professionnels ne s'applique pas. Les avantages en nature doivent être évalués selon le mode forfaitaire. Toute indemnité en argent représentative d'avantage en nature doit être comprise dans la base d'imposition pour son montant réel. Les prestations et rentes viagères ne donnent pas lieu à prélèvement au titre de la contribution salariale.

Au Tchad, le revenu est taxé selon le système du quotient familial. Ce revenu est divisé en un certain nombre de parts fixé d'après la situation et les charges de famille du contribuable appréciées au 1er janvier de l'année d'imposition.

Toutefois, pour les contribuables n'ayant pas la nationalité tchadienne, la situation de famille n'est pas prise en compte si les membres de la famille ne résident pas de manière permanente au Tchad.

Ce revenu pour une part est taxé d'après le tarif progressif.

L'impôt brut est égal au produit du résultat obtenu par le nombre de parts.

TABLEAU DES PARTS

• non-tchadien dont les membres de la famille ne résident pas au Tchad	1
• célibataire, divorcé ou veuf sans enfant à charge	1
• marié sans enfant à charge	2
• célibataire ou divorcé ayant un enfant à charge	2
• marié ou veuf ayant un enfant à charge	2,5

Par enfant à charge supplémentaire : 0,5 part supplémentaire.

TARIF POUR UNE PART

• de	1	à	300.000 FCFA	20 %
• de	300.001	à	800.000 FCFA	25 %
• de	800.001	à	1.000.000 FCFA	30 %
• de	1.000.001	à	1.500.000 FCFA	40 %
• de	1.500.001	à	2.000.000 FCFA	45 %
• de	2.000.001	à	3.000.000 FCFA	50 %
• de	3.000.001	à	6.000.000 FCFA	55 %
• au-dessus de			6.000.000 FCFA	65 %

L'impôt brut fait l'objet des réductions suivantes :

- le revenu par part n'excède pas 300.000 FCFA : la cotisation est réduite de 20 %,
- le revenu par part est compris entre 300.000 et 310.000 FCFA : le taux de réduction de 20 % applicable à la cotisation est diminué d'un point par tranche de 1.000 FCFA,
- le revenu par part est compris entre 310.000 et 600.000 FCFA : la cotisation est réduite de 10 %,
- le revenu par part est compris entre 600.000 et 610.000 FCFA : le taux de réduction de 10 % applicable à la cotisation est diminué d'un point par tranche de 1.000 FCFA.

Si le revenu imposable comprend des traitements et salaires, la cotisation est établie sous déduction d'un crédit d'impôt de 4 % du revenu net imposable au titre des traitements et salaires.

Les cotisations ne sont pas mises en recouvrement si le revenu net global est inférieur ou égal à 36.000 FCFA.

Au Gabon, le revenu imposable est taxé selon le système du quotient familial. Selon la situation et les charges de famille du contribuable, le revenu imposable est divisé en un certain nombre de parts.

Le revenu correspondant à une part entière est fixé par application du tarif prévu par la Loi de Finances.

L'impôt brut est égal au produit du résultat obtenu par le nombre de parts. Il sera diminué le cas échéant :

- de l'impôt sur le revenu des personnes physiques précompté par les employeurs,
- de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières dans la limite de l'impôt brut,
- des contributions foncières des propriétés bâties et des propriétés non bâties.

Tableau des parts

• Célibataire, divorcé ou veuf sans enfant à charge	1
• Marié sans enfant à charge, célibataire ou divorcé ayant un enfant à charge	2
• Marié ou veuf ayant un enfant à charge ; célibataire ou divorcé ayant deux enfants à charge	2,5
• Marié ou veuf ayant deux enfants à charge ; célibataire ou divorcé ayant trois enfants à charge	3
• Marié ou veuf ayant trois enfants à charge ; célibataire ou divorcé ayant quatre enfants à charge	3,5

et ainsi de suite, en augmentant d'une demi-part par enfant à la charge du contribuable, dans la limite de six enfants.

Tarif pour une part

FRACTION DU REVENU IMPOSABLE (I PART)	TAUX EN %
de 0	0 %
de 1 200 001 à 1 500 000	5 %
de 1 500 001 à 1 920 000	10 %
de 1 920 001 à 2 700 000	15 %
de 2 700 001 à 3 600 000	20 %
de 3 600 001 à 5 160 000	25 %
de 5 160 001 à 7 500 000	30 %
de 7 500 001 à 11 000 000	35 %
de 11 000 001 à 15 000 000	40 %
de 15 000 001 à 22 000 000	50 %
Plus de 22 000 001	55 %

II.2.2 Sur le calcul des retenues sociales

Au Cameroun, les retenues sociales concernent les cotisations retenues à la source au profit de la CNPS, pour les régimes de :

- de l'assurance accidents de travail et maladies professionnelles ;
- des prestations familiales ;
- de l'assurance de pension de vieillesse, d'invalidité ou de décès.

Les taux des prestations familiales et assurance pension de vieillesse, d'invalidité et de décès sont fixés par les décrets du 12 août 1974 et du 13 Juin 1983 modifiés par celui du 4 août 1983.

Ces taux ont été confirmés par le décret 90/1198 du 3 août 1990.

En ce qui concerne le régime de l'assurance accidents du travail et maladies professionnelles, les taux sont fixés pas le décret n° 78/283 du 10 juillet 1978.

Pour le cas des accidents du travail et des maladies professionnelles, le taux de ces cotisations, à la charge exclusive de l'employeur, varie selon les entreprises en fonction de la gravité des risques et de leur fréquence.

A cet égard, les entreprises sont réparties en trois groupes :

- Groupe A : taux : 1,75% (risque faible)
- Groupe B : taux : 2,50% (risque moyen)
- Groupe C : taux : 5% (risque élevé)

Les taux de base de la branche de cotisation prestations familiales sont fixés comme suit :

- Pour les travailleurs du régime général, y compris les domestiques et employés de maison : 7% des salaires
- Pour les travailleurs relevant du régime des entreprises agricoles et assimilées : 5,65% des salaires
- Pour le personnel enseignant : 3,70% des salaires

Elles sont entièrement à la charge de l'employeur.

Pour cas de l'assurance pension de vieillesse, d'invalidité et de décès, les taux de ces cotisations sont les suivants :

- 4,2% à la charge de l'employeur ;
- 2,8% à la charge du travailleur.

Au Tchad, le taux global de cotisations est de 14,5 %, et s'applique à l'ensemble des rémunérations n'ayant pas un caractère de remboursement de frais. Il est réparti comme suit :

- 6 % au titre des prestations familiales ;
- 2,5 % au titre des accidents du travail et des maladies professionnelles;
- 6 % au titre des pensions de vieillesse, d'invalidité et de décès à la charge de l'employeur (4 %) et du travailleur (2 %),

étant précisé que les deux premiers taux sont entièrement à la charge de l'employeur.

Au Gabon, les taux des retenues sociales sur salaires se présentent ainsi qu'il suit :

RISQUES	PART SALARIALE	PART PATRONALE
Allocations familiales		8 %
Accidents du travail, maladies professionnelles		3 %
Pensions de vieillesse, Invalidité, décès (survivants)	2,5 %	5 %
Fonds d'évacuations sanitaires		0,6 %
Distribution de médicaments		2 %
Hospitalisation		1,5 %
TOTAL	2,5 %	20,1 %

II.3 Sur les modalités de paiement des retenues fiscales et sociales

Au Cameroun, l'impôt dû par les salariés des secteurs publics ou privés est retenu à la source mensuellement par l'employeur lors du paiement des rémunérations.

Toutefois, les employeurs sont dispensés de l'exécution des retenues à la source sur les salaires de leurs domestiques et sur les salaires de leurs employés gagnant moins de 62 000 FCFA brut par mois.

Les cotisations (fiscales et sociales) dues au titre des rémunérations ci-dessus, afférentes à un mois déterminé, doivent être versées dans les 15 jours du mois suivant (L.F 2000/2001), à la recette des impôts du lieu du siège de l'établissement de l'employeur (avant la loi de finances pour 2000/2001, le délai pour verser ces cotisations était prévu dans les 20 jours du mois suivant).

Les versements sont effectués à l'aide du DIPE (Document d'Information sur le Personnel Employé). Le DIPE sert d'état de liquidation de :

- L'impôt sur le revenu au titre des salaires ;
- Des Taxes Communales ;
- Des cotisations sociales.

Il se compose de douze feuilles mensuelles et d'une feuille annuelle à remplir par l'employeur.

Les feuilles mensuelles du DIPE afférentes à un mois déterminé doivent être adressées aux administrations destinataires avant le 15 du mois suivant (L.F 2000/2001).

A noter enfin que toute personne physique ou morale qui crée au Cameroun une entreprise doit se faire délivrer auprès de l'Inspecteur des Impôts du poste comptable du Trésor, ou du bureau de la Caisse Nationale de sa localité une demande d'immatriculation.

Cette demande dûment remplie doit être déposée à la Direction des Impôts et à la Caisse Nationale de Prévoyance Sociale dans un délai de 30 jours à compter de la date de remise de la demande d'immatriculation.

Au Tchad, Les retenues doivent être versées le 15 du mois suivant le mois au titre duquel les paiements ont été effectués.

La retenue à la source qui excède le montant de l'impôt finalement dû, est restituable sur demande présentée au plus tard le 30 avril de l'année, suivant celle au cours de laquelle ont été effectuées les retenues.

Au vu de la décision, l'employeur restitue à l'employé l'excédent des retenues et déduit celles-ci des versements qu'il doit effectuer au titre du même mois.

Au Gabon, Toute personne physique ou morale qui paie des sommes imposables (salaires, pensions ou rentes viagères) est tenue d'effectuer pour le compte du Trésor la retenue de l'impôt sur le revenu des personnes physiques.

Les retenues afférentes aux paiements effectués pendant un mois doivent être versées dans les vingt cinq premiers jours du mois suivant à la Caisse du Comptable du Trésor du domicile de l'employeur. Toutefois, les versements sont effectués trimestriellement lorsque le nombre total des salariés est inférieur ou égal à vingt cinq.

Au regard de ce qui précède, la fiscalité des salaires et rémunérations, comporte des enjeux juridiques, fiscaux et sociaux énormes, dont les conséquences peuvent avoir un impact indéniable sur le déploiement des activités d'une entreprise. Son management devrait donc être fait dans l'optique de maîtriser les risques fiscaux et sociaux, en matière de traitement de la paie.

Pour ce faire, en plus d'une correcte qualification juridique des sommes dues ou à réclamer au personnel une parfaite maîtrise des règles d'assiette et de taux des retenues fiscales et sociales sur salaires est de mise, ainsi qu'en amont, un paramétrage du logiciel de paie conforme aux règles juridiques, fiscales et sociales applicables, ainsi qu'en fin d'année, la nécessité de procéder aux régularisations de fin d'exercice.

===