

Un régime fiscal pour les sociétés coopératives au Cameroun : mythe ou réalité ?

	Auteur(s)	Frank Elvis NDJOLO VODOM
	Titre du volume	Le droit des coopératives en Afrique : réflexions sur l'Acte uniforme de l'OHADA
	Directeur(s) du volume	Willy TADJUDJE
	ISBN	978-2-37496-135-4 (broché) 978-2-37496-136-1 (PDF)
	Collection	« RESSOR », 5 (ISSN 2740-0441)
	Édition	ÉPURE - Éditions et presses universitaires de Reims, juin 2021
	Pages	197-209
	Licence	Ce document est mis à disposition selon les termes de la licence <i>Creative Commons</i> attribution, pas d'utilisation commerciale, pas de modification 4.0 international 

Les ÉPURE favorisent l'accès ouvert aux résultats de la recherche (*Open Access*) en proposant à leurs auteurs une politique d'auto-archivage plus favorable que les dispositions de l'article 30 de [la loi du 7 octobre 2016 pour une République numérique](#), en autorisant le dépôt [dans HAL-URCA](#) de la version PDF éditée de la contribution, quelle soit publiée dans une revue ou dans un ouvrage collectif, sans embargo.

CHAPITRE 9

Un régime fiscal pour les sociétés coopératives au Cameroun : mythe ou réalité ?

Frank Elvis Ndjolo Vodom

RÉSUMÉ • La nature hybride de la société coopérative fait d'elle un sujet de droit original tant ses règles de fonctionnement sont tantôt empruntées à celles des sociétés commerciales, tantôt à celles des sociétés civiles, ou encore aux établissements de crédit. Cette hybridation conduit à s'interroger sur l'existence d'un corps de règles fiscales autonomes, d'application exclusive aux sociétés coopératives dans le contexte camerounais.

Introduction¹

La théorie générale du droit conçoit le régime comme l'ensemble des règles applicables à une notion. De prime abord, cette systématisation des dispositions applicables à une notion permet de classer plus aisément les catégories, concepts et notions étudiés afin d'en extraire les règles communes, puis en expliciter les dispositions particulières. Si

1 L'auteur tient à remercier le Pr. Alain Kenmogne Simo (chef de département de droit des affaires à la faculté des sciences juridiques et politiques de l'université de Yaoundé-II).

la tâche s'avère exécutable pour les institutions relativement anciennes telles que les sociétés commerciales d'une part et les sociétés civiles d'autre part, elle se révèle plus ardue pour les structures plus récentes que sont les sociétés coopératives. La nature hybride de la société coopérative fait d'elle un sujet de droit quelque peu original², tant ses règles de fonctionnement sont empruntées tantôt à celles des sociétés commerciales, tantôt à celles sociétés civiles, ou encore aux établissements de crédit³.

La réception des sociétés coopératives par le droit de l'Organisation pour l'harmonisation du droit des affaires en Afrique⁴ a suscité de nombreux espoirs auprès des entrepreneurs et des dirigeants d'entreprises souhaitant en faire usage. Ce qui nous conduit à rappeler préalablement que la société coopérative, bien qu'elle résulte de la volonté de chacun de ses associés d'en partager les biens, les économies, et les pertes, ne se résume pas à une simple mise en commun de biens et industrie⁵.

La particularité de la société coopérative réside dans la volonté de ses membres de s'approprier autant collectivement qu'également les moyens de production mobilisés en son sein, pour en redistribuer équitablement les profits, les économies ou les pertes entre ses membres. Cette singularité la dissocie par conséquent des sociétés commerciales pour lesquelles la recherche du lucre est l'une des causes impulsives et déterminantes du contrat de société⁶. L'article 4 de l'AUSCOOP indique à ce propos que :

La société coopérative est un groupement autonome de personnes volontairement réunies pour satisfaire leurs aspirations et besoins économiques, sociaux et culturels communs, au moyen d'une entreprise dont la propriété et la gestion sont collectives et où le pouvoir est exercé démocratiquement et selon les principes coopératifs.

Cet énoncé fait de la coopérative un objet d'étude pour le moins original pour le droit fiscal, dans la mesure où elle n'est pas véritablement

2 Les aspects juridiques justifiant la nature hybride des coopératives sont évoqués par des auteurs, notamment TADJUDJE, 2015.

3 La présentation synthétique des règles juridiques applicables à la société coopérative d'épargne et de crédit est faite dans ZOUATCHAM, 2014.

4 Réception qui résulte de l'adoption de l'Acte uniforme OHADA signé le 15 décembre 2010 à Lomé (République du Togo) relatif au droit des sociétés coopératives, par les États parties de l'OHADA.

5 L'article 33 de l'AUSCOOP précise justement que : « Chaque associé peut apporter à la société coopérative : de l'argent, par apport en numéraire ; des droits portant sur des biens en nature, mobiliers ou immobiliers, corporels ou incorporels, par apport en nature ; de l'industrie, par apport de main d'œuvre ou de savoir-faire ».

6 Ce qui est d'ailleurs rappelé par l'article 1832 du Code civil camerounais.

un contribuable ordinaire, ce qui rend l'analyse du rapport juridique entre la coopérative et l'impôt loin d'être anecdotique, voire anodin, surtout si l'on reprecise la notion d'impôt.

Une partie majoritaire de la doctrine s'accorde à présenter l'impôt comme une créance publique détenue par l'État qui résulte d'un « [...] procédé légal de répartition annuelle des charges publiques entre les individus d'après leurs facultés contributives » (TROTABAS, 1962, p. 10). En discours de béotien, l'impôt est assimilé à une dîme sociale dont le calcul, le paiement et le recouvrement reviennent à l'État. Les personnes qui y sont soumises l'acquittent selon des modalités précisées chaque année par la loi de finances.

Cette exigence participe au respect des principes de légalité et d'annualité de l'impôt que respectent tant le législateur que les services fiscaux. La prévisibilité de la règle de droit est inhérente au respect du principe de sécurité juridique réclamé par tous les contribuables. MBWA-MBOMA (2013) remarque à cet effet que :

Comme il en est de toute norme, les règles complexes de fiscalité des entreprises sont inévitablement la source d'interprétations diverses, souvent contradictoires, dictées par les intérêts des différents protagonistes (l'administration fiscale, les entreprises et leurs conseils fiscaux). Il en résulte une insécurité fiscale pour les entreprises.

Le respect de cette exigence, qui peut sembler évident dans les systèmes juridiques de pays dits « développés », est loin d'être acquis en Afrique subsaharienne. Dans le cas particulier du Cameroun sur lequel portera notre analyse, la sécurité juridique y est une garantie du bon fonctionnement du système fiscal⁷. Ledit système ne peut faire l'économie d'une correcte application du principe d'égalité devant l'impôt, que contredirait l'octroi de privilèges indus à des contribuables relevant de situations juridiques objectivement similaires et comparables. Les risques induits par un traitement différencié sont clairement envisageables si l'on prend en compte le fait que l'imposition d'une personne résulte soit de la perception d'un revenu dont le contribuable a pu librement disposer au cours d'une année, soit d'un accroissement de la valeur nette de son patrimoine sur la période légale d'imposition.

7 Ensemble des règles relatives aux impôts, à leurs modalités de calcul, de perception, de recouvrement et de fonctionnement. Ces règles s'ordonnent entre elles pour s'intégrer aux objectifs de politiques économique et législative définies, puis mises en œuvre par l'exécutif pour constituer une ensemble cohérent en vigueur applicable dans un pays à une époque précise. Voir MEHL et BELTRAME, 1984, p. 32-33.

En termes simples, l'impôt saisi est soit le revenu et ses accessoires, soit l'enrichissement net du contribuable constaté sur une année. La dualité de la notion de revenu taxable permet donc de comprendre la gêne occasionnée au fiscaliste pour l'étude convenable de la société coopérative. Cette dernière n'a vocation ni à enrichir individuellement ses membres, ni à leur distribuer directement des profits.

La question posée par cette contribution est de savoir si les règles d'imposition des sociétés coopératives diffèrent véritablement de celles prévues pour les autres sociétés. La réponse à cette interrogation ne saurait être tranchée sans équivoque, compte tenu du fait que le législateur camerounais n'a pas encore défini de règles distinctes d'impositions de ces structures. Aussi importe-t-il d'appréhender les coopératives par les impôts directs d'une part, pour envisager ensuite les impôts indirects auxquels elles sont susceptibles d'être soumises⁸.

La préhension des sociétés coopératives par les impôts directs de droit commun

Les deux cas qui seront retenus dans le cadre restreint de cette analyse concernent celui des impôts directs auxquels la société coopérative est assujettie à raison de l'exercice d'activités imposables d'une part, et celui des impôts directs payés par les associés coopérateurs à cause de leur appartenance à la coopérative d'autre part.

Les impôts directs dus par la coopérative à raison de son activité

Il s'agira principalement d'évoquer les impôts dont est redevable la coopérative à raison de son activité. L'économie d'une étude aussi exhaustive qu'inappropriée des nombreux impôts prévus par le Code général des impôts camerounais nous est faite par le législateur qui évoque expressément l'impôt sur les sociétés.

L'assujettissement d'une société à l'impôt suppose l'accomplissement par celle-ci d'opérations de nature imposable, et/ou l'absence de régime général ou particulier d'exonération. À la différence de la France

8 L'opposition des impôts directs aux impôts indirects résulte d'une distinction qui repose sur le redevable sur la charge duquel repose le paiement terminal de l'impôt. Ainsi il a longtemps été admis par la doctrine française que l'impôt direct est celui établi directement à la charge de celui qui doit en supporter la charge tandis que l'impôt indirect est celui qui bien qu'il soit payé par un assujetti, est répercuté par l'assujetti sur un tiers qui en est le contribuable effectif (*Lexique des termes juridiques*, Paris, Dalloz, 2017-2018, p. 591).

qui a choisi depuis longtemps d'exonérer ses coopératives d'IS⁹, le Cameroun a opté pour l'imposition de principe. C'est dans cette optique que l'article 3-1 du CGI du Cameroun énonce que :

Sont passibles de l'impôt sur les sociétés : 1) Les sociétés par actions, même unipersonnelles, les sociétés à responsabilité limitée (SARL), même unipersonnelles, les sociétés de fait, les sociétés coopératives et les établissements ou organismes publics.

Cet assujettissement à l'IS ne concerne pas toutes les coopératives, car l'article 4 du même code réserve le bénéfice de l'exonération aux coopératives agricoles. Toutefois, la lecture des conditions prévues pour l'application de ce régime de faveur autorise à conclure qu'il s'agit avant tout d'une niche fiscale destinée à encourager les entrepreneurs agricoles.

Une fois dépassé le sentiment d'étonnement qu'une telle décision produit de prime abord, la prise de recul requise pour l'appréciation raisonnable du sens et de la portée de cette disposition permet d'en comprendre la logique. Cette décision d'assujettissement à l'IS repose d'une part sur un choix de politique fiscale, et d'autre part sur l'alignement du régime fiscal de la coopérative sur celui des sociétés commerciales de droit commun. Du point de vue de la politique fiscale, l'extension délibérée du champ d'application de l'IS aux coopératives se justifie par le besoin d'accroissement du rendement de cet impôt, encore peu rentable à la considération des recettes potentielles que l'État peut en escompter. Cela d'autant plus que l'article 5 de l'AUSCOOP rappelle que l'appartenance d'une société à la catégorie des coopératives ne lui interdit pas d'exercer l'activité, y compris lucrative, de son choix¹⁰.

Un palliatif à cette pression fiscale exercée sur les coopératives résiderait dans leur intégration aux dispositifs actuels de dégrèvements et de réductions d'impôts prévus pour les Petites et moyennes entreprises. Les retombées positives de ces mesures dépasseraient les limites de la psychologie fiscale pour s'étendre à l'ensemble de la société. Elles inciteraient plus d'artisans et d'agriculteurs à se regrouper dans des coopératives dont ils maîtrisent mieux les contraintes légales et fiscales que les sociétés civiles ou commerciales classiques. Au demeurant, cette mesure de faveur encouragerait un nombre croissant d'entrepreneurs à

9 Article 207 du Code général des impôts français. Ce dernier est consultable dans sa version actualisée du 29 décembre 2020 par le lien https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000041467234/2019-12-30.

10 L'article précité énonce que : « les sociétés coopératives exercent leur action dans toutes les branches de l'activité humaine ».

accomplir leurs diligences comptables, fiscales et sociales dans les délais impartis, ce qui augmenterait, par effet de levier, le rendement de l'IS souhaité par le ministère des Finances.

En outre, la prévention des risques d'usurpation du statut de société coopérative par des contribuables indéliçats, assistés de leurs conseils, passerait par un croisement systématique des informations détenues par le ministère des Petites et Moyennes Entreprises, de l'Économie sociale, de l'Artisanat, avec celles recueillies lors de l'immatriculation des coopératives. Le contrôle régulier des données fournies pourrait être accompli par le réseau des Centres de gestion agréés lors de l'établissement et du dépôt des déclarations par les représentants de la coopérative, en collaboration avec les mairies et les services déconcentrés du MINPMEESA et du MINFI.

S'agissant de l'imprégnation du droit fiscal camerounais par le droit des sociétés, l'explication est à rechercher dans l'alinéa 3 de l'article 1^{er} de l'AUSCOOP. Cette disposition prévoit en effet que :

Nonobstant les dispositions des articles 1 et 6 de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique, les sociétés coopératives qui exercent une activité commerciale sont soumises aux dispositions du présent Acte uniforme.

De ce fait, le législateur fiscal camerounais a préféré aligner le régime d'imposition de ces sociétés sur celui des sociétés commerciales, très probablement pour s'assurer aussi bien de la cohérence que de l'unité des règles d'imposition des sociétés. Ce choix se justifierait par le fait que l'article 21 de l'AUSCOOP énonce clairement que : « l'objet de la société coopérative détermine le caractère civil ou commercial de celle-ci », ce qui conduirait de droit à la soumission d'une coopérative à des régimes d'impositions analogues à ceux des sociétés aussi bien civiles que commerciales.

L'absence de régime particulier d'imposition, mais également d'exonération, entraîne la soustraction des coopératives de droit OHADA qui exercent leur activité au Cameroun aux règles dérogatoires de détermination de leurs résultats comptable, puis fiscal. Cette quête de cohérence s'étend aux règles de calcul des charges admises en déduction du résultat imposable de la société coopérative¹¹. Sur cet aspect, il n'est pas inutile

11 Le résultat imposable de la société est constitué de son bénéfice net (amputé de certaines charges) tel qu'il est constaté au cours l'année d'imposition. Ce bénéfice net est retraité par le contribuable qui y ajoute des amortissements de biens ainsi que des charges que l'administration fiscale ne l'autorise pas à retrancher de son résultat de l'exercice, avant de le reporter sur son imprimé

de rappeler que la mise en conformité du régime fiscal d'imposition des sociétés coopératives par rapport à leurs règles juridiques de fonctionnement se retrouve dans l'imputation de charges liées aux services rendus par les coopérateurs à la coopérative. C'est dans ce sens que l'article 11 du CGI prévoit que : « les bonis provenant des opérations faites avec les associés, et distribués à ces derniers au prorata de la commande de chacun d'eux, sont admis en déduction du bénéfice ».

Les bonis évoqués par l'article 11 du CGI ne doivent pas être confondus avec les bonis de liquidation. Ceux-ci correspondent davantage aux sommes versées par les sociétés à leurs associés à l'issue d'une procédure de liquidation judiciaire qu'aux sommes excédentaires prévues par l'article 11 du CGI. En réalité, les bonis évoqués s'apparentent aux ristournes, dont le versement est prévu par l'article 112 de l'AUSCOOP. Cette disposition autorise les statuts à prévoir : « [...] le versement de ristournes aux coopérateurs proportionnellement aux opérations faites par eux avec la société coopérative ou au travail effectué en faveur de cette dernière ». La déduction de ces ristournes du résultat fiscal de l'entreprise est logique, dans la mesure où ils font l'objet d'une déclaration par les coopérateurs au titre de leur déclaration d'impôts sur le revenu des personnes physiques.

Les impôts directs dus par les coopérateurs en leur qualité d'associés

Autant la déduction des sommes versées par la coopérative à ses membres en rémunération de leurs services est admise, autant les sommes ainsi payées sont intégrées dans les déclarations annuelles de revenus des associés coopérateurs au titre de leur impôt sur le revenu. C'est ainsi que tout chef d'entreprise a l'obligation de déclarer et de reporter sur un imprimé fourni par l'administration fiscale toutes les :

Sommes diverses dépassant deux cent cinquante mille (250 000) FCFA versées à des tiers à titre de commissions, courtage, ristournes, honoraires, loyers, vacations, droits d'auteurs ou d'inventeurs et autres rémunérations occasionnelles ou non. (art. 101 du CGI)

Cette déclaration sert à l'administration fiscale de moyen de contrôle des actes anormaux de gestion. Cette propension naturelle du contribuable à livrer le moins d'informations possible à l'administration fiscale justifie la boutade selon laquelle : « la déclaration d'impôts peut

passer pour le contraire d'une déclaration d'amour : on en dit le moins possible¹² ».

L'application de cette précaution est compréhensible au sein d'une société commerciale non coopérative ou d'une entreprise individuelle, mais est peu appropriée pour une coopérative. Ce contrôle *a posteriori* des revenus versés par la coopérative à ses membres pose une limite pécuniaire et dérisoire non seulement à l'obligation de participation économique des coopérateurs, mais également à leur engagement volontaire envers la communauté (art. 6 de l'AUSCOOP). Ce contrôle est encore moins compréhensible à l'aune des procédures de révision auxquelles sont soumises les sociétés coopératives de droit français. En effet, la procédure de révision autorise un tiers avisé à procéder à :

la vérification du respect des principes coopératifs et, spécialement d'apprécier la participation des associés aux opérations et à la gestion de la coopérative ; de porter une appréciation critique de la gestion [...] ¹³.

Ce traitement fiscal peu favorable se retrouve dans l'imposition des sommes distribuées par une coopérative à ses membres. Dans le cas où l'associé est une personne physique, l'article 36 du CGI prévoit l'assujettissement à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, les sommes suivantes : toutes celles distribuées par une société ; toutes celles distribuées qui ne sont pas mises en réserve ou incorporées au capital social ; tous les bénéfices ainsi que les réserves capitalisées, imposables, remboursées aux associés à l'occasion d'une réduction de capital.

Cette imposition apparaît surprenante dans la mesure où les sommes distribuées par les coopératives à leurs associés correspondent plus à une forme de rémunération de service rendu qu'à un dividende¹⁴. Le dividende est une contrepartie financière, payable obligatoirement au propriétaire d'une action, alors que la ristourne correspond au revenu facultatif reçu au prorata des activités qu'il engage avec la coopérative.

Parallèlement à cela, le CGI camerounais ne prévoit pas de mécanisme spécifique d'exemption d'impôts sur les plus-values nettes de

12 Jacques Sternberg cité par Christophe de la Mardière dans « Maximes, pensées et badineries fiscales », *Revue de Droit fiscal*, n° 24, 14 juin 2012, p. 332.

13 Extrait issu des développements sur la procédure de révision en vigueur dans les sociétés coopératives françaises. Voir HÉRAL, 2002, p. 6.

14 Pour les détails de paiement des dividendes et les développements exhaustifs sur la nature juridique de ces fruits juridiques, voir AKAM AKAM et BAKREO, 2017, p. 77-79.

cessions de parts sociales cédées part des coopérateurs¹⁵. Cette soumission des coopératives au régime de droit commun des opérations de cessions de valeurs mobilières obère la pérennité des transmissions de parts de sociétés coopératives entre coopérateurs. Ce qui revient à dire que les produits des ventes de parts de sociétés coopératives par leurs membres sont imposés comme les cessions de parts et actions de sociétés commerciales, au mépris de la philosophie anticapitaliste des sociétés coopératives.

Ces exemples pris pour l'étude des impôts directement supportés par la société coopérative et ses membres, à raison de leurs activités, conduit à constater qu'ils sont chacun soumis à des modalités d'impositions très rigoureuses. En dehors de cas marginaux, les cas d'exonération et de bénéfice de régimes spéciaux sont plus liés aux domaines d'intervention des sociétés ou au bénéfice d'un régime spécial qu'à un éventuel lien coopératif. L'application de ces dispositions prévues pour les sociétés commerciales aux coopératives soulève de nombreux points d'achoppement, et un sentiment d'injustice fiscale éprouvé par les coopérateurs, que des mesures éparses d'allègement voire de dégrèvements d'impôts ne calmeront pas durablement.

L'explication de ce constat est à rechercher au-delà des considérations juridiques. Les raisons qui fondent ce refus d'adopter au Cameroun soit un régime particulier d'imposition des sociétés coopératives, soit un régime d'exemption sont conjoncturelles et structurelles. Au plan conjoncturel, elles sont liées aux différentes crises traversées par le pays, justifiant l'élargissement des bases et des assiettes des impôts directs. D'un point de vue structurel, la soumission des coopératives et de leurs associés aux régimes d'imposition de droit commun est liée au faible nombre d'entreprises viables et aptes à acquitter l'impôt. Ce constat, bien que d'une dureté certaine, est extensible à l'étude des impôts indirects que la coopérative et ses membres sont susceptibles de payer.

La préhension des sociétés coopératives par les impôts indirects

Les impôts indirects sont ceux qui ne reposent pas directement sur l'assujetti car ils ont vocation à frapper une opération réalisée par l'assujetti à l'impôt. Ce critère est autant valable pour la coopérative que pour le coopérateur qui en est membre.

15 La seule exonération prévue est celle de l'article 43 du CGI, prévue pour les plus-values nettes globales dont le montant annuel réalisé par le contribuable n'excède pas 500 000 FCFA (environ 761 euros).

Les impôts indirects perçus de la coopérative

Les impôts indirects auxquels les sociétés coopératives sont assujetties ne sont guère distincts de ceux applicables aux autres formes de sociétés. Aussi, la présentation est limitée aux impôts indirects les plus communément rencontrés que sont la TVA d'une part et les droits d'enregistrement d'autre part.

L'assujettissement de droit des sociétés coopératives à la TVA lors de la réalisation d'opérations taxables

Cet assujettissement ne résulte pas de l'existence d'un régime d'assujettissement auxquelles seraient exclusivement soumises les sociétés coopératives, mais de l'accomplissement d'opérations qui relèvent du champ d'application de la TVA¹⁶. La satisfaction des trois critères d'assujettissement à la TVA que sont l'exercice habituel, à titre indépendant et onéreux d'une opération de vente ou de prestation de services par une coopérative suffit à la faire appréhender par la TVA¹⁷. Contrairement à l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés pour lequel le critère de l'accomplissement d'une activité lucrative n'est pas toujours satisfait, la soumission de droit des opérations faites par les sociétés coopératives à la TVA paraît normale. L'accomplissement d'opérations d'achats pour revente, de prestations de services aux agriculteurs ou la réalisation de travaux de manutention au profit d'artisans sont courantes dans de nombreuses sociétés coopératives, qui l'inscrivent très souvent dans leur l'objet social.

Parallèlement à cette soumission d'office à la TVA, il faudrait spécifier que :

- les achats de matériels d'agriculture, de pêche et d'élevage par les coopératives sont exonérés de perception de la TVA¹⁸ ;
- les régimes généraux d'exonération de TVA de droit commun sont transposables aux sociétés coopératives (art. 128 du CGI).

16 L'article 125 du CGI dispose que « sont assujetties à la [TVA] les personnes physiques ou morales, y compris les collectivités territoriales décentralisées et les organismes de droit public, qui réalisent à titre habituel ou occasionnel et d'une manière indépendante, des opérations imposables entrant dans le champ d'application de ladite taxe ».

17 Les articles 126 et 127 du CGI posent clairement les critères de taxation à la TVA.

18 C'est le cas de l'exonération de TVA pour l'achat des pesticides, des engrais et des intrants, ainsi que des équipements et matériels de l'agriculture, de l'élevage et de la pêche (art. 122 du CGI).

Autant il serait évident de conserver l'application du taux normal d'imposition aux coopératives exerçant des activités commerciales et industrielles, autant il serait peu compréhensible de le maintenir pour les coopératives agricoles. L'application d'un taux réduit (selon les mêmes critères que ceux utilisés pour la vente de produits de première nécessité) aux opérations d'achat, de vente et de production réalisées par les sociétés coopératives agricoles ou ouvrières de production renforcerait l'intérêt des agriculteurs camerounais pour ces sociétés, ce qui accélérerait la mutation d'une l'agriculture de subsistance locale, orientée vers l'autosuffisance alimentaire, à une agriculture semi-industrielle tournée vers l'exportation.

L'application de principe de la TVA se retrouve d'ailleurs dans les conditions de soumission des sociétés coopératives aux droits d'enregistrement.

La faculté d'assujettissement des sociétés coopératives aux droits d'enregistrement

La formalité de l'enregistrement confirme la conclusion d'actes sous seing privé en leur conférant date certaine. Cette formalité fiscale est requise pour la validité de nombreux actes juridiques, à peine d'inopposabilité ou de nullité, tout en autorisant l'administration fiscale à percevoir un droit de timbre fixe ou à un taux proportionnel (art. 266 et 267 du CGI) par l'administration fiscale (art. 270 et 271). L'AUSCOOP impose aux associés coopérateurs de procéder à l'enregistrement de tous les actes touchant à la vie de leur société à la constitution de celle-ci (art. 24 de l'AUSCOOP), en cours de vie sociale (art. 92), ou encore à sa liquidation (art. 186). Dans les cas où une même opération serait passible soit de la perception des droits d'enregistrements, soit de la TVA, le législateur laisse la faculté aux organes représentatifs de la société d'opter pour l'un ou l'autre de ces impôts, ce qui est aussi le cas pour les associés coopérateurs assujettis aux impôts indirects.

Les impôts indirects perçus des membres de la société coopérative

Pour les impôts indirects tels que la TVA et les droits d'enregistrement auxquels une société coopérative est soumise, le paiement et l'assujettissement s'étendent aux associés, avec des tempéraments selon que l'associé est une personne physique ou morale. Cette qualité de personne physique ou morale aura des incidences sur la nature des impôts indirects auxquels les coopérateurs sont soumis. Ainsi, lors de la vente des parts sociales ou du décès d'un associé emportant

transmission de ses parts, un droit de mutation devra être payé à l'administration fiscale, sans tenir compte du statut coopératif de la société (art. 351 et 574 du CGI).

Une telle appréciation de la qualité d'associé pourrait faire l'objet de tempéraments. Bien que la société coopérative donne l'apparence d'avoir un objet quasiment analogue à celui des sociétés civiles et commerciales, l'observation soignée de nombre d'entre elles prouverait le contraire. Elle se dissocie ostensiblement des sociétés précitées par son mode de fonctionnement égalitaire et sa forte imprégnation de valeurs humaines telles que la solidarité. Cet attachement de l'administration fiscale à l'apparence porte atteinte au succès des coopératives, dans un contexte camerounais marqué par le recours à l'informel pour l'exercice d'une activité économique. Le législateur devrait revenir à une conception plus téléologique de l'apparence :

En droit fiscal, comme dans les autres branches du droit, l'apparence constitue d'abord et avant tout une création prétorienne qui va se traduire par l'assimilation de l'apparence à la réalité pour lui faire produire les mêmes effets de droit c'est-à-dire une taxation du contribuable. (DUSSART, 2010)

Conclusion

L'AUSCOOP avait l'ambition d'établir des règles communes de fonctionnement pour les sociétés coopératives des États parties de l'OHADA. Au plan fiscal cependant, l'originalité du régime de la coopérative n'est pas raisonnablement soutenable, tant les impôts des sociétés civiles et commerciales s'appliquent aux coopératives. Cette symétrie s'étend aux coopérateurs, qui sont très peu distingués des associés ordinaires des sociétés commerciales par le Code général des impôts camerounais. La déception à laquelle conduirait cette identité parfaite doit être tempérée par la jeunesse des sociétés coopératives au sein de l'OHADA, dont la plupart des États commencent à moderniser leur système fiscal (ATANGA FONGUE et TOCKE, 2011, p. 11-13).

Bibliographie

- AKAM AKAM, André et VOUDWE, Bakréo, *Droit des sociétés commerciales OHADA*, Paris, L'Harmattan, 2017.
- ATANGA FONGUE, Roland et TOCKE, Adrien, *Éléments de la fiscalité des affaires au Cameroun*, Paris, L'Harmattan, 2011.

- DUSSART, Vincent, « Réflexions sur l'apparence en droit fiscal », in *Juge et apparence(s)*, Nathalie Jacquinot (dir.), PU Toulouse-I Capitole, 2010, p. 233-241 ([doi:10.4000/books.putc.291](https://doi.org/10.4000/books.putc.291)).
- HÉRAIL, Marc, « La Coopérative », Répertoire des sociétés, Paris, Dalloz, septembre 2002.
- MBWA-MBOMA, Marcellin, « L'insécurité fiscale des entreprises et la pratique américaine des *rulings* », *Revue de Droit fiscal*, n° 18-19, 2 mai 2013.
- MEHL, Lucien et BELTRAME, Pierre, *Science et Techniques fiscales*, Paris, PUF, 1984 (ark:/12148/bpt6k3407422p).
- TADJUDJE, Willy, *Le droit des coopératives et des mutuelles dans l'espace OHADA*, Bruxelles, Larcier, 2015.
- TROTABAS, Louis, *Précis de Science et Technique fiscales*, Paris, Dalloz, 1962.
- ZOUATCHAM, Hubert, *La société coopérative d'épargne et de crédit dans l'espace OHADA*, Toulouse, Université Toulouse-I Capitole, 2014.