

***CIRCULAIRE N°000001/MINFI/DGI/LC/L DU 15 JANVIER 2010
Précisant les modalités d'application des dispositions fiscales de la loi n°2009/018
du 15 décembre 2009 portant loi de finances de la République du Cameroun pour
l'exercice 2010.***

LE DIRECTEUR GENERAL

A

- ***Monsieur le Chef de l'Inspection Nationale des Services ;***
- ***Madame et Messieurs les Chefs de Division ;***
- ***Madame et Messieurs les Chefs de Centres Régionaux des Impôts ;***
- ***Mesdames et Messieurs les Sous-directeurs et assimilés ;***
- ***Mesdames et Messieurs les Chefs de Service et assimilés.***

Comme c'est le cas depuis quelques années déjà, les dispositions fiscales contenues dans la loi de finances pour l'exercice 2010 ont été élaborées en tenant compte d'une double exigence, à savoir :

- *l'élargissement de l'assiette fiscale et la sécurisation des recettes d'Etat ;*
- *le renforcement des droits et garanties reconnus aux contribuables.*

Il y a lieu de relever en outre l'accent particulier mis, à l'occasion de la présente loi, sur les mesures d'incitation à l'investissement dans certains secteurs, et celles visant une plus grande simplification des procédures dans l'optique de l'amélioration du climat des affaires.

La présente circulaire, qui précise les modalités d'application des dispositions fiscales nouvelles, donne en outre des orientations et prescriptions utiles à leur mise en œuvre. Elle s'articule autour de thématiques précises telles que l'Impôt sur les sociétés, l'Impôt sur le revenu des personnes physiques, la Taxe sur la valeur ajoutée (TVA), les Droits d'accises, la fiscalité de l'investissement, la Taxe spéciale sur le revenu (TSR), la fiscalité locale, la fiscalité forestière, la taxe foncière, les droits d'enregistrement et de timbre et les Procédures fiscales.

I- DISPOSITIONS RELATIVES A L'IMPOT SUR LES SOCIETES

Article 4 : Exonération des établissements publics administratifs hospitaliers de l'impôt sur les sociétés.

La loi de finances pour l'exercice 2010 étend l'exonération de l'Impôt sur les sociétés aux établissements publics administratifs hospitaliers.

Ces établissements publics administratifs hospitaliers s'entendent des hôpitaux créés et/ou administrés par l'Etat ou les collectivités territoriales décentralisées, à l'instar des hôpitaux centraux, régionaux et généraux publics. Sont également visés par cette exonération, les établissements hospitaliers créés par les établissements publics administratifs ou par les sociétés à capitaux publics. Aussi, je vous recommande pour la détermination du statut juridique desdits établissements, de vous référer aux textes portant création desdits établissements.

A ce titre, les revenus que ces établissements réalisent ou pourraient réaliser au cours d'un exercice fiscal ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés.

A contrario, les établissements hospitaliers privés et les cliniques demeurent assujettis à l'IS, qu'il s'agisse d'hôpitaux privés laïcs ou d'hôpitaux privés confessionnels. Il en est ainsi même lorsque ceux-ci bénéficient de subventions ou d'appuis sous quelque forme que ce soit de la part de l'autorité publique.

Toutefois, s'agissant des hôpitaux créés par des structures à but non lucratif, l'exonération de l'IS n'est opérante qu'à condition que lesdits organismes soient déclarés d'utilité publique par décret du Président de la République sont exonérés de l'IS.

Article 7 : Déduction des libéralités, dons et subventions versés par les entreprises.

a) Déduction des contributions versées à l'Etat en vue de l'achat des antirétroviraux (ARV)

Les nouvelles dispositions de l'article 7 du Code Général des Impôts admettent en déduction intégrale du résultat imposable à l'IS, les contributions versées par les entreprises camerounaises au Gouvernement et aux collectivités territoriales décentralisées en vue de l'achat des ARV nécessaires au traitement du VIH-SIDA.

Pour être déductibles, ces contributions doivent être versées exclusivement au Trésor Public, et justifiées par tous documents probants, à l'instar des ordres de virement, des chèques, des quittances de versement mentionnant expressément l'objet de l'opération ainsi que son bénéficiaire.

S'agissant du bénéficiaire de la contribution, vous vous assurerez qu'il s'agit exclusivement :

- *du Gouvernement représenté par le ministère en charge de la santé ou d'un de ses démembrements ;*
- *d'une collectivité territoriale décentralisée (commune et région) y compris les communautés urbaines, groupement et syndicat de commune ainsi que leurs démembrements.*

Lorsque les contributions en cause sont versées à des institutions autres que celles sus citées, seule la quote-part équivalant au plus à 0,5% du chiffre d'affaires est déductible. Il en est de même des contributions versées à des fins autres que l'achat des ARV.

Il convient de noter enfin que cette nouvelle disposition s'applique pour les libéralités versées à compter du 1er janvier 2010.

b) Déduction des libéralités, dons et subventions versés aux organismes de recherche agréés intervenant dans les domaines de l'agriculture, de la santé et de l'élevage

Les dispositions de l'article 7 du Code Général des Impôts limitent à 0,5% du chiffre d'affaires de l'exercice, la déductibilité des dons, libéralités et subventions accordés par les entreprises à des œuvres et organismes d'intérêt général à caractère philanthropique, éducatif, sportif, scientifique, social et familial.

Les nouvelles dispositions de l'article 7 du Code Général des Impôts précisent que pour le cas spécifique des versements effectués à des organismes de recherche et développement domiciliés au Cameroun et intervenant dans les domaines de la santé, de l'agriculture et de l'élevage, lesdits versements sont totalement admis en déduction dès lors qu'ils sont justifiés.

Il convient de préciser que le domaine de l'agriculture englobe également le secteur de la pêche.

Aussi, importe-t-il de noter que la qualification des organismes de recherche et développement ici en cause est déterminante. Vous vous référerez systématiquement aux statuts, aux actes de création ou à l'acte d'agrément, pour la détermination de la qualité d'organisme spécialisé dans la recherche et le développement. C'est le cas notamment du Centre Pasteur, de l'IRAD, etc. Vous exigerez également de ces derniers, la présentation de l'agrément du Ministère compétent, notamment soit celui en charge de la recherche scientifique, soit celui en charge de l'agriculture, de l'élevage ou de la santé.

En outre, ces organismes bénéficiaires doivent impérativement être domiciliés au Cameroun. Dans ce sens, aucune subvention versée à un organisme de recherche domicilié à l'étranger, y compris à une représentation à l'étranger d'un organisme camerounais, ne devra être admise en déduction.

Cette disposition nouvelle s'applique à compter du 1er janvier 2010. Ne sont par conséquent pas totalement admis en déduction les versements effectués avant cette date, y compris ceux remplissant les conditions sus rappelées.

Article 21 : Détermination des personnes habilitées à retenir l'acompte d'IS à la source.

Jusqu'à présent, l'acompte d'IS de 1,1% était retenu à la source lors du règlement des factures effectué sur le budget de l'Etat, des collectivités territoriales décentralisées et des établissements publics administratifs.

A compter du 1^{er} janvier 2010, les dispositions de l'article 21 du Code Général des Impôts consacrent l'Etat comme seule personne morale habilitée à retenir les impôts à la source. Aussi, seules les factures, les bons de commande administratifs, les lettres commande et les marchés publics payés sur le budget de l'Etat feront l'objet d'un prélèvement de l'acompte de 1,1%.

Les collectivités territoriales décentralisées et les établissements publics administratifs n'ont donc plus le droit de procéder aux retenues à la source de l'impôt sur les sociétés. Ils devront en conséquence payer dorénavant leurs partenaires contractuels toutes taxes comprises, à charge pour ceux-ci d'accomplir leurs obligations déclaratives et de paiement auprès de leur structure fiscale de rattachement.

Toutefois, il est précisé que la retenue à la source de l'acompte d'impôt sur le revenu dû par les sociétés forestières et opérée par d'autres entreprises dudit secteur demeure en vigueur.

Par ailleurs, il importe de solliciter mensuellement des établissements publics administratifs et collectivités territoriales ainsi dispensés de la retenue, les listings des fournisseurs et prestataires payés. Ces listings devront ensuite être communiqués simultanément aux centres régionaux de rattachement desdits prestataires et à la division en charge des enquêtes fiscales afin que les services compétents s'assurent de l'effectivité et de l'exhaustivité des déclarations des sommes perçues.

Les informations ci-dessus seront collectées par des points focaux des établissements publics administratifs et des collectivités territoriales décentralisées qui devront être désignés à cet effet au sein de vos structures respectives.

Le suivi par les services opérationnels de l'effectivité des dépôts des listings sus mentionnés constitue dorénavant l'un des critères d'évaluation de leurs performances. En conséquence, les indicateurs de gestion confectionnés à cet effet devront impérativement prendre en compte cette obligation.

Il convient de noter enfin que la suppression de la retenue s'applique sur les opérations effectuées à compter du 1^{er} janvier 2010. Toutefois, la retenue continuera à être valablement opérée sur les factures émises avant cette date et dont le paiement interviendrait éventuellement en 2010.

II- DISPOSITIONS RELATIVES A L'IMPOT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES

Article 43 : Exonération des intérêts des titres d'emprunts négociables émis par l'Etat de l'Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers

Les dispositions nouvelles de l'article 43 du Code Général des Impôts exonèrent de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, les intérêts des titres d'emprunts négociables émis par l'Etat et les collectivités territoriales décentralisées.

Les titres d'emprunts négociables concernés s'entendent de tout titre matérialisant un emprunt et conférant à son détenteur un droit de créance vis-à-vis de l'émetteur. Ces titres sont dits négociables lorsqu'ils peuvent faire l'objet de transactions financières telles qu'une transmission, une cession, un endossement, etc.

A titre d'illustration, les titres d'emprunt émis par l'Etat ou les collectivités territoriales décentralisées comprennent :

- les bons du Trésor ;*
- les chèques spéciaux du Trésor ;*
- les bons à coupon zéro ;*
- les obligations du Trésor.*

Cette exonération suppose donc que les intérêts versés à compter du 1^{er} janvier 2010 ne devront plus faire l'objet de retenue à la source d'Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers ; que ceux-ci soient versés aux personnes physiques ou aux personnes morales, l'exonération étant de portée générale.

Toutefois, pour le cas particulier des sociétés et autres personnes morales passibles de l'IS, lesdits intérêts devront normalement être intégrés au résultat fiscal de l'exercice considéré en tant que produits financiers.

Par ailleurs, il ne saurait vous échapper que lesdits intérêts ne doivent pas être confondus avec la plus value résultant des cessions de titres d'emprunts émis par l'Etat. Celle-ci demeure imposable à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers au taux de 15% ou au taux réduit de 10% lorsque la plus-value sur cession de titres est supérieure à 500 000 F CFA.

Article 92 : Suppression de la retenue à la source de l'acompte de l'IRPP par les établissements publics administratifs et les collectivités territoriales décentralisées.

A compter du 1er janvier 2010, les établissements publics administratifs et les collectivités territoriales décentralisées ne sont plus habilités à procéder à la retenue à la source de l'acompte de l'impôt sur le revenu, à l'occasion des règlements effectués sur leurs budgets.

En conséquence, seul l'Etat demeure tenu d'opérer ladite retenue, lors du règlement des factures payées sur son budget, qu'il s'agisse des bons de commande, de lettres commande ou de marchés publics.

Article 93 bis : Instauration d'un prélèvement de 7% sur les rémunérations dans le cadre de la vente directe par réseau, libératoire de l'IRPP.

En application des dispositions de l'article 93 bis du CGI, les rémunérations tirés de la vente directe par réseau, font l'objet d'une retenue à la source au taux libératoire de 7% du montant desdites rémunérations, majorée de 10% au titre des centimes additionnels communaux, soit 7,7%.

Le système de vente directe par réseau ou multi niveau ou marketing de réseau se caractérise par les critères cumulatifs ci-après :

- la distribution de biens ou de services du producteur au consommateur au moyen d'un réseau de distributeurs indépendants, et jouissant de la capacité autonome de développer le réseau de distribution ;
- le non recours dans la chaîne de distribution à des intermédiaires disposant de magasin, de grande surface, de franchise, de catalogue de vente par correspondance, ou de manière générale d'un point de vente ;
- la rémunération des distributeurs selon un plan de redistribution comportant non seulement une remise lors de l'achat des produits pour un usage personnel ou la revente, mais également un "bonus" sur le réseau développé par le distributeur indépendant, et non sur les ventes.

A titre d'illustration, sont caractéristiques de ce système de vente directe par réseau, la distribution de certains produits parapharmaceutiques qualifiés de « compléments alimentaires ».

La retenue de 7,7% qui doit être opérée par l'entreprise qui utilise le réseau de vente à la chaîne doit être reversée au centre des impôts de rattachement, dans le mois qui suit celui du paiement, dans les mêmes conditions de forme que pour les autres impôts sur le revenu.

Ce prélèvement est libératoire de tous autres impôts et taxes sur cette même activité. En conséquence, les personnes exerçant cette activité sont dispensées de l'obligation de déclaration annuelle et de paiement de l'IR en fin d'exercice. En revanche la TVA reste due par l'entreprise utilisant le réseau de vente à la chaîne.

Par ailleurs, les distributeurs assujettis à l'impôt libératoire sont soumis au prélèvement libératoire de 7%.

S'agissant du cas des personnes exerçant concomitamment la vente directe par réseau et d'autres activités, le taux libératoire de 7% ne s'applique qu'aux revenus issus des ventes par

réseau, les revenus découlant des autres activités demeurant soumis aux impôts et taxes aux taux de droit commun en vigueur.

Il convient de préciser que l'imposition libératoire des revenus tirés de la vente directe par réseau ne s'applique pas aux mandataires ou agents commerciaux non salariés, à l'instar des mandataires des sociétés d'assurance, ou la vente des produits de télécommunication.

Article 114 : Extension des avantages du régime fiscal particulier des projets structurants aux secteurs éducatif, sanitaire, sportif et culturel

Les projets d'investissement entrepris dans les secteurs de l'éducation, de la santé, du sport et de la culture sont dorénavant éligibles au régime fiscal particulier des projets structurants.

Le secteur de la santé regroupe notamment la construction des hôpitaux, cliniques, laboratoires pharmaceutiques, laboratoires d'analyses et de recherche médicales.

Le secteur du sport comprend la construction ou l'aménagement d'infrastructures sportives telles que les stades, les palais de sports, les centres de formation sportive.

Le secteur de l'éducation renvoie à la construction d'établissements scolaires maternels, primaires, secondaires et universitaires.

Enfin le secteur de la culture regroupe notamment la construction des salles de cinéma, de théâtre ou d'animation culturelle et musicale, la création des entreprises de radio, de presse, de télévision et d'édition.

Il est à noter qu'il s'agit d'une extension du dispositif précédent qui demeure maintenu.

Par ailleurs, il importe de préciser que les entreprises nouvelles et agréées au régime particulier des projets structurants bénéficient dorénavant de l'enregistrement gratuit des actes de constitution, de prorogation de société et d'augmentation du capital conformément aux dispositions nouvelles de l'article 546 du Code Général des Impôts.

Je vous demande une fois de plus de veiller au strict respect des conditions d'éligibilité audit régime, telles qu'édictées par le Décret n°2008/2304/PM du 29 juillet 2008. Il s'agit notamment des conditions liées au nombre d'emplois générés, au montant minimal des investissements, à la justification des financements et à la propension du projet à impulser le développement économique et social.

Article 118 et 119 : Régime des Centres de Gestion Agréés (CGA)

La loi de finances pour l'exercice 2010 a supprimé la différence de traitement lié au régime d'imposition qui existait entre les adhérents aux Centres de gestion agréés.

A compter du 1^{er} janvier 2010, quel que soit leur régime d'imposition les adhérents d'un CGA bénéficient d'un abattement de 25% du bénéfice déclaré. Il est à noter que le plafonnement prévu par le Décret n°2007/0456/PM du 29 mars 2007 a été supprimé.

L'abattement ci-dessus ne s'applique que pour les adhérents aux CGA ayant obtenu un résultat bénéficiaire, à l'exclusion de ceux relevant du minimum de perception. Il en est de même de ceux relevant de l'impôt libératoire qui demeurent exclus du bénéfice dudit abattement.

Par ailleurs, lesdits avantages ne doivent profiter qu'aux adhérents dont les déclarations de résultats sont souscrites dans les délais en vigueur et dont la bonne foi est notoirement établie lors de contrôles opérés conformément aux dispositions du Livre des procédures fiscales.

L'adhésion à un CGA ne dispense pas les contribuables du respect de leurs obligations légales, notamment celles relatives à l'immatriculation et à l'ouverture d'un dossier fiscal unique auprès du centre des impôts de rattachement de leur localité. Au demeurant, lesdites obligations peuvent être remplies par les adhérents eux-mêmes ou par le CGA en leur lieu et place.

Voici du reste, ci-dessous, un exemple de calcul de l'abattement mentionné ci-dessus.

Exemple de calcul de l'abattement

L'entreprise X, spécialisée dans la fabrication et la commercialisation des chaussures, immatriculée et inscrite au fichier du Centre Divisionnaire des Impôts, est adhérente du Centre de Gestion Agréé.

Au cours de l'exercice 2010, elle a réalisé et déclaré un chiffre d'affaires de 63 millions FCFA et un bénéfice de 10 000 000 F CFA.

La détermination de l'abattement, de la base taxable et de l'Impôt sur les Sociétés de Godlove Sarl s'établit comme suit :

Bénéfice déclaré : 10 000 000

*Abattement de 25% : 10 000 000 X 25% = **2 500 000***

*Base d'imposition : 10 000 000 – 2 500 000 = **7 500 000***

III- DISPOSITIONS RELATIVES A LA TVA

Article 128 (6): Exonération de TVA de certains produits et opérations.

a) Exonération de la TVA sur les produits sanitaires et pharmaceutiques

La loi de finances pour l'exercice 2010 étend la liste des biens de première nécessité prévue à l'annexe I du titre 2 du Code Général des Impôts à certains produits pharmaceutiques, matériels médicaux et de laboratoire, fauteuils roulants et véhicules pour invalides.

Il s'agit précisément :

- de la quinine et ses sels ;*
- des appareils médicaux et de la cire pour art dentaire ;*
- des réactifs de diagnostic ou de laboratoire ;*
- des articles d'hygiène et de pharmacie en caoutchouc ;*
- des gants pour la chirurgie ;*
- des moustiquaires imprégnées ;*
- des verres de lunette médicale ;*
- des verres de laboratoire, d'hygiène, de pharmacie ;*
- des stérilisateurs médico-chirurgicaux de laboratoires ;*

- des fauteuils roulants et autres véhicules pour invalides ;
- des parties de fauteuils roulants et autres véhicules pour invalides ;
- et des appareils médicaux et autres mobiliers pour la médecine et la chirurgie.

Seule l'acquisition des produits et matériels susvisés, réalisée à compter du 1^{er} janvier 2010 bénéficie de l'exonération, celle réalisée antérieurement demeurant soumise à la TVA.

Par ailleurs, s'agissant des exonérations entraînant la perte du droit à déduction de l'assujetti, l'application du prorata de déduction des redevables partiels **demeure**.

b) Exonération de la TVA sur les opérations de transformation locale du bois

Les nouvelles dispositions de l'article 128 du Code général des impôts exonèrent de la TVA les opérations ci-dessus énumérées. Cette exonération vise exclusivement les prestations de service de transformation de bois. Elle ne saurait en aucun cas s'appliquer aux ventes du bois transformé ou à l'acquisition des équipements utilisés aux fins de transformation. Ces opérations demeurent strictement taxables aux taux de droit commun.

Pour l'application de ces dispositions, l'ensemble des niveaux de transformation est pris en compte. Il s'agit aussi bien de la première, la deuxième que la troisième transformation, telle que définie par la réglementation forestière et précisée dans la circulaire sur les dispositions fiscales de la loi de finances pour l'exercice 2010.

Le modelage, qui intervient dans le cadre de la deuxième transformation du bois, apporte de la valeur ajoutée aux produits issus de la première transformation et les met à disposition de la distribution pour un usage direct par le consommateur.

Dans tous les cas, pour le bénéfice de l'exonération, un seul niveau de transformation est suffisant.

Article 135 (4) : Institution d'un abattement de 40 % pour l'imposition à la TVA des entreprises de jeux de hasard et de divertissement.

La loi de finances pour l'exercice 2010 institue un abattement de 40% de la base d'imposition à la TVA des entreprises de jeux de hasard et de divertissement, dont le chiffre d'affaires était jusqu'ici intégralement taxé, sans considération du montant des sommes reversées aux parieurs.

Par entreprises de jeu de hasard et de divertissement, il faut entendre toutes celles qui se livrent à titre principal ou accessoire, aux jeux fondés soit sur l'espérance d'un gain en nature ou en argent susceptible d'être acquis par la voie du sort ou d'une autre façon, soit destinés à procurer un simple divertissement.

Concrètement, la base imposable à la TVA de ces entreprises est obtenue par application d'un abattement de 40% sur le produit intégral des jeux. Ledit abattement n'est toutefois pas valable pour l'impôt sur le revenu.

Aussi, l'abattement en cause ne s'applique que pour les jeux et divertissements impliquant une redistribution de gains aux parieurs. S'agissant de jeux destinés à procurer un simple divertissement, la base d'imposition est le produit intégral des jeux.

L'application de cet abattement débutera avec les déclarations du mois de janvier 2010.

Sont notamment visées, les entreprises de jeux de hasard et de divertissement assujetties à la TVA, à l'instar du Pari Mutuel Urbain Camerounais (PMUC), de la Loterie nationale, de CASH TV, etc.

Exemples d'application

Le « Pari Camerounais des Jeux » a enregistré au cours du mois N 2010 des mises pour un montant total de 150 000 000. Quel est le montant de TVA à reverser par cette entreprise, sachant que la TVA récupérable par l'entreprise au cours du même mois s'élève à F CFA 15 000 000 ?

- *détermination de la base imposable à la TVA du « Pari Camerounais des Jeux » au titre du mois N 2010*

A compter du 1^{er} janvier 2010, la base imposable à la TVA des entreprises de jeux subit un abattement de 40% :

$$\text{Abattement} = 150\,000\,000 \times 40\% = 60\,000\,000.$$

$$\text{Base imposable} = 150\,000\,000 - 60\,000\,000 = 90\,000\,000$$

- *calcul de la TVA à reverser :*

$$\text{TVA brute} : 90\,000\,000 \times 19,25\% = 17\,325\,000$$

$$\text{TVA déductible} : 15\,000\,000$$

$$\text{TVA nette} : 17\,325\,000 - 15\,000\,000 = 2\,325\,000$$

Les nouvelles dispositions s'appliquent sur les mises collectées à compter du 1^{er} janvier 2010. En conséquence, les opérations réalisées antérieurement à l'entrée en vigueur du présent dispositif restent intégralement soumises à la taxe.

Article 142 : Soumission au taux réduit de droit d'accises des boissons gazeuses

La loi de finances pour l'exercice 2010 soumet au taux réduit de droit d'accises de 12,5%, les boissons gazeuses.

Je précise que par boissons gazeuses, il faut entendre les boissons contenant du dioxyde de carbone provenant directement d'une source minérale, obtenu par fermentation ou ajouté artificiellement, et ne contenant pas d'alcool. Il s'agit notamment des boissons hygiéniques et des eaux gazeuses, qu'elles soient fabriquées localement ou importées.

Sont en conséquence exclus de cette catégorie, les jus de fruits naturels non fermentés, sucrés ou non, édulcorés ou non, et sans alcool.

Les droits d'accises étant perçus lors du franchissement du cordon douanier s'agissant des importations, et à la sortie usine en ce qui concerne les produits locaux, il est recommandé de veiller au respect des nouvelles dispositions qui s'appliquent aux opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2010.

Article 142 : Exclusion des eaux minérales produites localement du champ d'application du droit d'accises.

La loi de finances pour l'exercice 2010 exclut du champ d'application du droit d'accises, les eaux minérales locales. Dorénavant seules sont passibles de droit d'accises, les eaux minérales importées.

Cette disposition consacre légalement la doctrine administrative dispensant de droit d'accises les eaux minérales locales. Les opérations réalisées avant le 1^{er} janvier 2010 demeurent dispensées desdits droits.

Article 143 : Suppression de la règle de décalage d'un mois.

La loi de finances pour l'exercice 2010 supprime la règle de décalage d'un mois pour les assujettis disposant du droit à déduction, notamment ceux relevant du régime du réel normal et ceux relevant du régime simplifié.

Concrètement, à compter du 1^{er} janvier 2010, la TVA supportée par ces assujettis au cours d'un mois, dans le cadre de leur activité imposable, sera déductible le même mois.

Toutefois, pour la mise en œuvre de cette disposition, la taxe passée en déduction au titre du mois de décembre 2009 sera déductible par douzièmes étalés sur les 12 mois de l'exercice 2010.

Ainsi la TVA à déduire au titre d'un mois donné sera la TVA naturellement déductible au titre dudit mois à laquelle sera ajoutée un douzième (1/12) de la TVA déductible du mois de décembre 2009.

Pour le cas particulier de la TVA due sur assistance technique et assimilée, celle-ci devra apparaître dans la déclaration du mois de rattachement, simultanément comme TVA collectée et comme TVA déductible.

En tout état de cause, le droit à déduction reste soumis à toutes les conditions de fond et de forme visées par les dispositions des articles 143 et suivants du CGI.

Exemple d'application

Au cours du mois de novembre 2009, la SARL Y a acheté auprès de ses fournisseurs, des marchandises pour un montant global hors taxe de F CFA 72 000 000. Au cours du mois de décembre 2009 la SARL Y a effectué des achats pour un montant global hors taxe de F CFA 71 550 000, et a réalisé un chiffre d'affaires hors taxe de F CFA 90 000 000.

Quel est le montant le montant de la TVA déductible au titre des mois de novembre et décembre 2009, ainsi que de la taxe à déduire effectivement pour le compte du mois de décembre 2009 et de celle à reverser dans la caisse du Trésor public au plus tard le 15 janvier 2010 ?

1) Détermination du montant de la taxe déductible au titre du mois de novembre 2009 :

$$\text{TVA} = 72\,000\,000 \times 19,25\% = \underline{\underline{13\,860\,000}}$$

2) Détermination de la TVA déductible au titre du mois de décembre 2009, devant faire l'objet d'étalement par douzièmes sur les 12 mois de l'exercice 2010.

$$\text{TVA déductible du mois de décembre} = 71\,550\,000 \times 19,25\% = 13\,773\,375$$

- Quote-part de TVA du mois de décembre, récupérable en janvier 2010 :*

$$\underline{\underline{13\,773\,375}} = \underline{\underline{1\,147\,781}}$$

12

- TVA effectivement déduite dans la déclaration à déposer au plus tard le 15 janvier 2010 :*

$$13\,860\,000 + 1\,147\,781 = \underline{\underline{15\,007\,781}}$$

3) Détermination de la TVA à reverser à la recette des impôts au plus tard le 15 janvier 2010.

TVA collectée au cours du mois de décembre 2009 :

$$90\,000\,000 \times 19,25\% = 17\,325\,000$$

$$\text{TVA nette} = 17\,325\,000 - 15\,007\,781 = \underline{\underline{2\,317\,219}}$$

NB : la TVA déductible au cours de chaque mois de l'exercice 2010 sera majorée d'un douzième (1/12^{ème}) de la taxe déductible du mois de décembre 2009, soit un montant de **FCFA 1 147 781**.

Article 147 : Détermination du prorata de déduction pour certaines exonérations par destination

Pour la détermination du prorata de déduction des assujettis partiels du fait de certaines exonérations par destination, il faudra dorénavant faire figurer le chiffre d'affaires spécifique aux exonérations en cause aussi bien au numérateur qu'au dénominateur.

Pour l'application des présentes dispositions de la loi de finances pour l'exercice 2010, les exonérations par destination correspondent à des opérations imposables par nature, mais dispensées de TVA en vertu de la loi ou d'un texte particulier pour des considérations attachées à la personne ou à l'activité du bénéficiaire.

A ce titre, sont concernées, exclusivement :

- les biens et services destinés à l'usage officiel des missions diplomatiques ou consulaires étrangères et des organisations internationales visés à l'article 128 (16) du Code général des impôts ;
- les exonérations de TVA accordées à certaines entreprises dans le cadre de conventions particulières signées avec l'Etat du Cameroun, y compris les marchés publics, avec approbation du ministre en charge des finances ;
- les exonérations de TVA sur les opérations de transformation locale de bois réalisées par des entreprises dont la transformation constitue l'activité principale.

S'agissant des exonérations de TVA prévues dans les conventions particulières signées avec l'Etat, il convient de vous assurer, pour l'application de cette mesure nouvelle, que le Ministère en charge des finances a effectivement et formellement validé les clauses y relatives, conformément aux termes de la circulaire N°002/CAB/PM du 24 octobre 2003 relative à la signature des conventions, accords et protocoles par les chefs de départements ministériels.

De même, vous vous en tiendrez strictement aux seuls cas d'exonérations de TVA libellées comme telle, à l'exclusion des « dispenses ou des prises en charge de TVA » visées dans certaines conventions particulières.

Exemple de calcul du prorata :

La société **Z**, spécialisée dans le commerce général, a réalisé un chiffre d'affaires hors taxe de F CFA 12 000 000 au cours du mois de janvier 2010, réparti comme suit :

- chiffre d'affaires sur opérations imposables : F CFA 3 000 000

- ventes aux Missions diplomatiques : F CFA 2 000 000
- ventes à la société A (exonérée de TVA): F CFA 3 000 000
- ventes aux associations à but non lucratif
reconnues d'utilité publique : F CFA 2 500 000
- ventes d'engrais et gaz domestique : F CFA 1 500 000

Détermination du prorata :

$$\frac{3\,000\,000 + 2\,000\,000 + 3\,000\,000 + 2\,500\,000}{3\,000\,000 + 2\,000\,000 + 3\,000\,000 + 2\,500\,000 + 1\,500\,000} \times 100 = 87\%$$

Article 149 : Précisions sur la retenue à la source de TVA

La loi de finances pour l'exercice 2010 consacre la suppression du mécanisme de retenue à la source de la TVA pour les collectivités territoriales décentralisées et les établissements publics administratifs. Cette mesure s'inscrit dans l'orientation prise en 2008 avec la suppression de ladite retenue pour les entreprises privées et celles du secteur public et parapublic.

Au plan pratique, les collectivités territoriales décentralisées et les établissements publics administratifs n'ont plus le droit d'opérer la retenue à la source de la TVA lors du règlement des factures de leurs fournisseurs.

En conséquence, ces personnes morales de droit public doivent dorénavant payer leurs partenaires contractuels toutes taxes comprises, à charge pour ceux-ci d'accomplir leurs obligations déclaratives et de paiement auprès de leur structure fiscale de rattachement.

Par ailleurs, vous devrez exiger mensuellement des établissements publics administratifs et collectivités territoriales ainsi dispensés de la retenue, la mise à votre disposition des listings des fournisseurs et prestataires payés. Ces listings devront ensuite être communiqués simultanément aux centres régionaux de rattachement desdits prestataires et à la division en charge des enquêtes fiscales afin que les services compétents s'assurent de l'effectivité et de l'exhaustivité des déclarations des sommes perçues.

A cet effet, en attendant la mise en place des brigades régionales des enquêtes fiscales, vous désignerez des points focaux des établissements publics administratifs et des collectivités territoriales décentralisées de vos ressorts, dans le but de recueillir les informations ci-dessus.

Le suivi par les services opérationnels de l'effectivité des dépôts des listings sus mentionnés constitue dorénavant l'un des critères d'évaluation de leur performance. En conséquence, les indicateurs de gestion confectionnés à cet effet devront impérativement prendre en compte cette obligation.

Bien que la suppression de la retenue prenne effet à compter du 1^{er} janvier 2010, la retenue devra être valablement opérée sur les factures émises avant le 1^{er} janvier 2010, mais dont le règlement interviendrait ultérieurement.

S'agissant du cas particulier des entreprises bénéficiant de la dispense de retenue délivrée par le Ministre en charge des finances, vous veillerez à ce que ces entreprises, qui sont payées toutes taxes comprises par l'Etat, souscrivent leurs déclarations suivant les modalités réglementaires et versent effectivement la TVA due.

Toutefois, la dispense sus évoquée s'applique de plein droit aux marchés sur financement C2D qui sont payés toutes taxes comprises.

IV- DISPOSITIONS RELATIVES A LA FISCALITE LOCALE

Article 186 : Précisions sur les modalités de calcul des droits de licence

La loi de finances pour l'exercice 2009 a consacré une nouvelle classification des boissons, en retenant comme seul critère la teneur en alcool, les autres critères que sont le caractère hygiénique et la nature de la boisson étant abandonnés. Ainsi, sont considérées comme boissons alcooliques toutes celles qui contiennent de l'alcool à quelque degré que ce soit, y compris la bière et le vin. A contrario, les boissons non alcooliques regroupent toutes les boissons dépourvues d'alcool, y compris les bières à teneur d'alcool nulle.

Les conséquences de cette classification n'ayant pas été tirées par la loi de finances pour l'exercice 2009 en matière de calcul de droits de licence, la loi de finances pour l'exercice 2010 a corrigé cette omission en déterminant des tarifs de liquidation des droits de licence qui tiennent compte de la nouvelle classification.

Aussi, les droits de licence au titre de l'exercice 2010 seront acquittés suivant la tarification contenue dans la loi de finances pour l'exercice 2010.

V- DISPOSITIONS RELATIVES AUX IMPOTS ET TAXES DIVERS

Article 225 : Précision du champ d'application de la TSR et restauration de l'option pour la Taxe Spéciale sur le Revenu (TSR) au profit des contracteurs pétroliers.

a) Précision du champ d'application de la TSR

En complément des précisions apportées dans la circulaire n°0001/MINFI/DGI/LC/L du 02 janvier 2009 précisant les modalités d'application des dispositions fiscales de la loi de finances pour l'exercice 2009, sont exclus du champ de la TSR :

- les rémunérations des prestations accessoires aux importations et incluses dans la base taxable en douane, notamment les rémunérations relatives au fret, au transit, aux opérations d'acconage, aux frais d'assurance...
- les commissions versées dans le cadre de l'exportation des produits de base ci-après : le cacao, le café, le coton et la banane ;
- les revenus imposables à l'IRCM par nature, à l'instar des intérêts sur emprunt et des dividendes ;
- les primes de réassurance versées par les entreprises d'assurance établies au Cameroun aux entreprises de réassurance et déterminées selon les règles et modalités fixées par le Code CIMA ;
- les cotisations sociales versées à l'étranger en vue de la constitution de la retraite obligatoire.

En revanche, demeurent passibles de TSR au titre de l'assistance technique complémentaire, les sommes engagées pour l'hébergement, la restauration et, d'une manière générale, le séjour des assistants techniques en territoire camerounais.

Sont également passibles de TSR, les frais médicaux versés à des institutions sanitaires domiciliées à l'étranger, en rémunération des prestations médicales.

Concernant les prestations audiovisuelles à contenu numérique, je précise qu'elles sont imposables à la TSR, à condition que l'entreprise prestataire n'ait pas au Cameroun un établissement stable.

b) Restauration de l'option pour la TSR au profit des contracteurs pétroliers

La loi de finances pour l'exercice 2009 a aligné le régime de la TSR pétrolière sur celui de droit commun. A cette fin, les rémunérations versées aux entreprises n'ayant pas d'établissement stable au Cameroun et effectuant des travaux de forage, de recherche ou d'assistance pour le compte des compagnies pétrolières locales, devenaient passibles de cette taxe.

La loi de finances pour l'exercice 2010 restaure le système de taxation antérieur à 2009, en permettant aux entreprises sous-traitantes des compagnies pétrolières, quel que soit leur lieu d'établissement, d'exercer l'option pour la TSR au taux de 15% libératoire de tout autre imposition.

En conséquence, pour les entreprises ayant été reversées au droit commun à la faveur de la loi de finances 2009, il y a lieu de reconsidérer cette option et d'appliquer pleinement ces nouvelles dispositions sur l'ensemble des opérations effectuées par lesdites entreprises, indépendamment de la date de leur réalisation, afin d'assurer une gestion cohérente des dossiers fiscaux de ces contribuables. Dans ce sens, ces dernières ne sont pas astreintes à l'obligation de dépôt d'une déclaration statistique et fiscale au 15 mars 2010. Aussi devront-elles acquitter la TSR due au titre des opérations réalisées en 2009, après déduction des acomptes mensuels ou trimestriels reversés.

S'agissant des entreprises exerçant nouvellement l'option pour la TSR, vous veillerez à ce qu'elles en informent leurs centres de rattachement par écrit dans le délai d'un mois à compter du début de l'exercice ou de leur immatriculation au Registre de Commerce et du Crédit Mobilier. Le non respect dudit délai entraîne ipso facto le rejet de l'option pour la TSR pétrolière et le reversement immédiat de l'entreprise concernée au droit commun.

VI- DISPOSITIONS RELATIVES A LA FISCALITE FORESTIERE

Article 245 : Aménagement des sanctions pour non dépôt de la caution bancaire

Avant la loi de finances pour l'exercice 2010, le défaut de production de la caution bancaire dans les délais impartis entraînait le retrait d'office du titre d'exploitation attribué.

Les nouvelles dispositions de l'article 245 du Code général des impôts, consacrent en la matière une gradation des sanctions, et déterminent les mesures conservatoires de recouvrement des recettes fiscales, en attente d'une décision de l'administration portant constatation de la suspension ou du retrait du titre.

Le recouvrement des impôts, droits et taxes dus par le titulaire du titre sera donc poursuivi jusqu'à la date effective de suspension ou du retrait du titre.

VII- DISPOSITIONS RELATIVES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT

Article 546 : Enregistrement gratuit de certains actes.

a) Enregistrement gratuit des actes et jugement portant mutations de propriété d'immeubles et des droits immobiliers au profit des établissements de crédits et de microfinance.

Le législateur, à travers la loi de finances pour l'exercice 2010, a décidé de soumettre à l'enregistrement gratuit, les mutations immobilières au profit des établissements de crédit et de microfinance, sans application du droit de timbre gradué.

Par établissement de crédit, il faut retenir la définition de la Convention du 17 janvier 1992 portant harmonisation de la réglementation bancaire dans les Etats de l'Afrique centrale. D'après cette convention, les établissements de crédit sont des organismes qui effectuent à titre habituel des opérations de banque. Celles-ci comprennent la réception de fonds du public, l'octroi de crédits, la délivrance de garanties en faveur d'autres établissements de crédit, la mise à disposition de la clientèle et la gestion de moyens de paiement. Il s'agit donc des banques et des établissements financiers.

Par établissement de microfinance, il faut entendre, conformément au règlement de la CEMAC relatif aux conditions d'exercice et de contrôle de l'activité de microfinance, des entités agréées, n'ayant pas le statut de banque ou d'établissement financier, et qui pratiquent, à titre habituel, des opérations de crédit ou de collecte de l'épargne et offrent des services financiers spécifiques au profit des populations évoluant pour l'essentiel en marge du circuit bancaire traditionnel.

Pour une application efficiente de ces nouvelles dispositions, vous veillerez à la bonne qualification de l'acte concerné ainsi que de l'entité bénéficiaire avant d'apposer la formalité de l'enregistrement. En aucun cas, celle-ci ne doit être apposée sur les actes et jugements portant mutations immobilières au profit des ONG à but caritatif dont le volet microfinance est connexe à des activités à caractère social comme la santé ou l'éducation, et qui ne présentent pas de ce fait le caractère d'établissement de microfinance.

Vous noterez que l'enregistrement gratuit des actes et jugements portant mutations immobilières au profit des établissements de crédit et de microfinance tel que sus précisé, exclut de plein droit l'application des dispositions des articles 346 et 544 du Code Général des Impôts prévoyant les droits dégressifs.

b) Enregistrement gratuit des actes de constitution, de prorogation de société et d'augmentation du capital social

Jusqu'en décembre 2009, les actes de constitution, de prorogation de société et d'augmentation du capital étaient enregistrés sous condition du paiement d'un droit dégressif, suivant les tranches du capital ou d'un droit fixe, selon les cas.

Les nouvelles dispositions en la matière, issues de la loi de finances pour l'exercice 2010, soumettent lesdits actes à la formalité d'enregistrement sans acquittement de droits.

Pour l'application de la présente mesure, par acte de constitution de société il faut entendre la création de la société, matérialisée par la rédaction des statuts par acte authentique, lesquels déterminent notamment la forme, la durée, la dénomination, le siège, l'objet social et le montant et la répartition du capital.

Quant à la prorogation de société, elle est l'opération par laquelle la durée de vie de la société est rallongée, à la suite d'une décision de l'organe social compétent, généralement l'assemblée générale, laquelle est matérialisée par la modification de ses statuts.

Pour ce qui est de l'augmentation du capital, elle consiste en un accroissement du capital social soit par incorporation des réserves, soit par émission de titres sociaux nouveaux, soit par augmentation de la valeur nominale des actions. L'augmentation de capital peut également résulter des opérations de fusion, scission ou apport partiel d'actif.

A compter du 1^{er} janvier 2010, les actes sus visés bénéficient de l'enregistrement gratuit, l'apposition de la formalité ne donnant lieu à l'acquiescement d'aucun droit d'enregistrement.

Toutefois pour l'application de la présente mesure, seule la date de l'acte fait foi. Ainsi, les actes constitutifs, de prorogation et d'augmentation du capital intervenus avant le premier janvier 2010 demeurent soumis au paiement des droits dégressifs ou fixes selon les cas.

En revanche, pour les cas particuliers des actes de constitution et d'augmentation du capital, la date à prendre en compte pour l'appréciation du droit applicable est celle de l'établissement de la déclaration notariée de souscription et de versement, conformément aux dispositions de l'Acte Uniforme OHADA sur le droit des sociétés commerciales et GIE.

Article 578 : Exonération de la taxe sur la propriété foncière due sur les immeubles appartenant aux établissements hospitaliers et scolaires publics et privés

Jusqu'à l'adoption de la loi de finances pour l'exercice 2010, les immeubles appartenant aux établissements hospitaliers et scolaires privés étaient soumis à la taxe sur la propriété foncière. La loi de finances sus visée dispense désormais les immeubles appartenant à ces entités du paiement de cet impôt.

Au sens de la loi de finances pour l'exercice 2010, les établissements hospitaliers s'entendent de l'ensemble des structures sanitaires publiques, ou privées dûment agréées, qui offrent des services de santé aux patients. Il en est ainsi notamment des hôpitaux, dispensaires, cliniques, centres de santé appartenant soit à l'Etat ou à ses démembrements, soit à des privés laïcs, soit à des privés confessionnels.

En effet, seuls les immeubles affectés à l'activité sanitaire (notamment les salles de soins, d'hospitalisation, les bureaux de consultation, les magasins) sont visés par cette exonération qui ne saurait en aucun cas bénéficier aux immeubles appartenant aux établissements hospitaliers mais utilisés à des fins autres que la fourniture des soins de santé. Il en est ainsi des logements des médecins attenants aux établissements hospitaliers. Ceux-ci sont normalement soumis à la taxe sur la propriété foncière.

De même, cette disposition ne s'applique pas aux cliniques vétérinaires qui sont en conséquence exclues du bénéfice de la présente mesure, celles-ci n'étant pas des établissements hospitaliers.

Concernant les établissements scolaires visés par cette exonération, il convient de préciser qu'il s'agit des écoles maternelles et primaires, secondaires et universitaires, des centres de formation professionnelle, qu'ils soient laïcs ou confessionnels.

Ces établissements sont exonérés de la taxe foncière sur leurs seuls immeubles affectés à l'activité scolaire ou de formation.

Dans tous les cas, vous vous assurerez que ceux-ci sont dûment agréés par les ministères en charge de l'éducation de base, de l'enseignement secondaire, de l'enseignement supérieur et de la formation professionnelle.

Article 585. (2) : Exonération du droit de timbre gradué sur les actes de constitution de prorogation de société et d'augmentation du capital

La loi de finances pour l'exercice 2010 consacre l'exonération du droit de timbre gradué sur les actes de constitution, de prorogation de société et d'augmentation du capital.

Jusqu'ici les actes et mutations enregistrés gratis étaient soumis au droit de timbre gradué en application des dispositions de l'article 585 du Code Général des Impôts. Les nouvelles dispositions dispensent dudit droit les actes de constitution ou de prorogation de société et les actes d'augmentation de capital.

Pour l'entrée en vigueur de ces dispositions, je réitère mes instructions ci-dessus, concernant l'enregistrement gratis des actes de constitution et de prorogation de société ainsi que d'augmentation du capital.

Vous voudrez bien noter toutefois que les actes concernés par l'exonération du droit de timbre gradué demeurent soumis au droit de timbre de dimension. En conséquence, vous vous assurerez, chaque fois qu'un de ces actes est présenté à la formalité, que les droits de timbre de dimension ont été régulièrement acquittés.

Exemples illustratifs :

Exemple 1 : *La société B S.A. décide au cours de son assemblée générale extraordinaire d'augmenter son capital de 18 000 000 FCFA à 28 000 000 FCFA par incorporation des réserves. L'acte d'augmentation de capital daté du 30 décembre 2009 est présenté à la formalité le 16 janvier 2010.*

Il sera perçu sur l'acte les droits dégressifs d'enregistrement au tarif en vigueur, ainsi que les droits de timbre de dimension, le fait générateur étant fixé à la réalisation de la mutation, c'est-à-dire au 30 décembre 2009, soit avant l'entrée en vigueur des dispositions nouvelles de la loi de finances pour l'exercice 2010.

Exemple 2 : *La société C est créée par acte notarié constitutif de société en date du 3 janvier 2010. Cet acte est présenté à la formalité le 15 janvier 2010. L'acte datant du 3 janvier 2010, le fait générateur est survenu après l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'exercice 2010. Aussi, le droit de timbre gradué n'est pas dû sur cet acte. Toutefois, il sera perçu le droit de timbre de dimension.*

VIII- DISPOSITIONS RELATIVES AU LIVRE DES PROCEDURES FISCALES

Article L 4 : Suppression de la formalité de certification des Déclaration Statistique et Fiscale (DSF)

La loi de finances pour l'exercice 2010 a supprimé l'obligation de certification de la DSF produite par les contribuables devant l'administration fiscale. Désormais, les contribuables quel que soit leur régime d'imposition, sont dispensés de l'obligation de faire certifier leurs déclarations par un expert comptable ou un Centre de Gestion Agréé (CGA).

La recevabilité des déclarations ne devrait plus être conditionnée à la certification. Le système fiscal camerounais étant déclaratif, celles-ci demeurent présumées sincères.

En conséquence, je vous demande de ne rejeter aucune Déclaration Statistique et Fiscale pour défaut de certification. De même, vous ne procéderez pas à la taxation d'office en raison de la non certification d'une déclaration, le défaut de régularité de la comptabilité demeurant le critère pouvant justifier dans ce cas l'application de cette procédure.

Par ailleurs, les Déclarations Statistiques et Fiscales (DSF) de l'exercice 2009 qui doivent être déposées au plus tard le 15 mars 2010 ne feront pas l'objet d'une certification obligatoire par un expert comptable agréé. Il en est de même des déclarations rectificatives de DSF souscrites au cours des exercices antérieurs à 2009. Celles-ci étant considérées comme partie intégrante de la DSF initiale elle-même certifiée, elle ne requiert pas une nouvelle certification.

A titre d'exemple, si le 12 mars 2010 une entreprise dépose sa DSF au titre de l'exercice 2009 sans qu'elle ait été certifiée par un expert comptable agréé, celle-ci est recevable dans la mesure où elle est concernée par la suppression de cette formalité consacrée par la loi de finances pour l'exercice 2010.

Toutefois, si par contre une entreprise n'ayant pas déposé de DSF au titre d'un exercice antérieur à 2009, le fait en régularisation, ladite déclaration devrait être préalablement certifiée.

Articles L24, L26 et L38 : Rationalisation de la procédure de redressement contradictoire

Le contrôle sur place a été réorganisé par la loi de finances pour l'exercice 2009, afin de le rendre plus efficient et garantir les droits du contribuable. Les nouvelles dispositions, tout en rationalisant son exécution, n'entament pas les modalités fixées par l'article L38 qui ont été reprises par les articles L24 et L26.

Aussi, la circulaire n°0001/MINFI/DGI/LC/L du 02 janvier 2009 précisant les modalités d'application de la loi de finances pour l'exercice 2009 rappelle l'obligation pour les services de contrôle de notifier leurs redressements au contribuable dans un délai de trente (30) jours à compter de la fin des opérations de contrôle sur place, sous peine de nullité de la procédure. Ce délai s'applique également aux services pour les réponses aux observations des contribuables.

En outre, il convient de ne pas perdre de vue que la fin des opérations de contrôle sur place doit systématiquement être matérialisée par un procès-verbal de fin des opérations sur place, dans les formes prescrites par ma circulaire indiquée ci-dessus.

Toutefois, l'administration se réserve la possibilité de proroger les délais précités, en cas de survenance de circonstances exceptionnelles. Dans ce cas, lesdites circonstances doivent impérativement être motivées et notifiées par écrit au contribuable contrôlé. Sont constitutives de circonstances exceptionnelles, de manière générale tous les cas de force majeure extérieure à l'administration, imprévisible dans leur survenance, et rendant matériellement impossible le respect desdits délais.

Vous veillerez cependant à observer strictement un nouveau délai de trente (30) jours à compter de la fin des circonstances exceptionnelles qui ont motivé le report du délai initial.

Par ailleurs, vous noterez que les nouvelles dispositions de l'article L24 reconnaissent également aux contribuables, la possibilité de prorogation du délai de 30 jours à eux imparti pour faire valoir leurs observations, en cas de survenance de circonstances exceptionnelles dûment motivées. Ces derniers devront à cet effet solliciter ladite prolongation par écrit. Afin de ne pas entraver le recouvrement des impositions, les demandes de prolongation devront être traitées dans

un délai maximum de huit (08) jours à compter de leur réception. Dans la mesure où le silence de l'administration emporte acceptation de la prorogation sollicitée, il est important que le délai précité soit strictement respecté.

En tout état de cause, l'observation des délais sus évoqués est un critère d'appréciation de la qualité du service qui fera désormais l'objet d'un suivi particulier.

Article L 30 : Taxation d'office suite au rejet de la comptabilité

Jusqu'en décembre 2009, une comptabilité considérée par l'administration fiscale comme non probante était une condition suffisante pour entamer une procédure de taxation d'office. A cet égard, le caractère non probant d'une comptabilité était inhérent entre autres, à son défaut de certification par un expert comptable ou un comptable agréé.

La loi de finances pour l'exercice 2010 ayant supprimé l'obligation pour les contribuables de certifier leurs comptes auprès des professionnels indiqués ci-dessus, la non réalisation de ladite obligation ne saurait plus fonder une procédure de taxation d'office.

Cette dernière demeure toutefois opérante en cas de rejet d'une comptabilité jugée irrégulière. Celle-ci est considérée comme telle lorsqu'elle recèle des omissions ou inexactitudes graves ou répétées. En tout état de cause, les éléments d'irrégularité retenus doivent systématiquement être constatés sur procès verbal.

Ces dispositions de l'article L30 entrent en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2010, même pour les déclarations rectificatives des exercices antérieurs à cette date. Aussi, seules les comptabilités établies à compter de cette date échappent à l'obligation de certification. Par conséquent, les déclarations statistiques et fiscales déposées avant le 1^{er} janvier 2010 et n'ayant pas été certifiées peuvent être considérées comme non sincères et fonder la mise en œuvre d'une taxation d'office.

Toutefois, la procédure de taxation d'office reste ouverte pour tous les autres motifs fixés par la loi, notamment la non présentation de certains éléments de la comptabilité, l'opposition à un contrôle fiscal ou la tenue d'une comptabilité irrégulière.

Article L 49 : Renforcement du droit d'enquête

Jusqu'à la fin de l'exercice 2009, la législation fiscale en vigueur accordait à l'administration fiscale dans le cadre du droit d'enquête, la faculté de se faire présenter, par le contribuable, des documents comptables ou professionnels, sans toutefois préciser les modalités d'exercice de cette faculté.

Les nouvelles dispositions sur le droit d'enquête donnent davantage d'indications sur les modalités d'exercice de ce droit et les garanties qui sont accordées au contribuable dans ce cadre.

Ainsi, seuls les agents ayant au moins le grade de contrôleur des impôts peuvent l'exercer, sous l'autorité de leur supérieur hiérarchique.

Par ailleurs, vous noterez que dorénavant les services ont accès aux locaux de l'entreprise, aux magasins, dépôts et aux voitures servant au transport de marchandises ou de matières premières.

Concernant le lieu d'exécution du droit d'enquête, lorsque le lieu d'exploitation est aussi le lieu d'habitation, une ordonnance du juge compétent devra être sollicité de manière systématique.

Dans tous les cas, vous devrez toujours vous assurer qu'un avis de passage indiquant entre autres, le timbre de service, les lieux à visiter, les documents sollicités et les personnes chargées de l'enquête, est servi au contribuable lors de la première intervention, contre décharge.

Contrairement aux anciennes dispositions sur le droit d'enquête, les nouvelles dispositions permettent à l'administration fiscale de prendre copie des documents présentés par le contribuable. Aussi, il convient de rappeler que la prise de copie s'effectue au sein de l'entreprise, sauf autorisation du contribuable ou de son représentant de le faire en dehors de ces lieux. Cette opération devra du reste être accomplie de façon à n'entraîner aucune charge supplémentaire à l'entreprise.

De même, seuls les documents dont l'importance est avérée pour la détermination de la situation fiscale du contribuable ou de ses partenaires d'affaires devront faire l'objet de copie. Vous veillerez scrupuleusement à la confidentialité des informations recueillies.

Plus que par le passé, il est important de se conformer à la procédure prévue en la matière, notamment au respect dans les délais légaux fixés, de l'obligation d'établissement des procès verbaux constatant les opérations effectuées ainsi que les manquements constatés ou l'absence de tels manquements.

Article L 50 bis nouveau : Institution des sanctions pour soustraction ou opposition au droit d'enquête

Dans le cadre de la loi de finances pour l'exercice 2010, le législateur prescrit des sanctions pour soustraction, tentative de soustraction ou opposition au droit d'enquête.

En effet, avant cette disposition, la législation ne prévoyait pas de sanctions à l'encontre de quiconque se soustrayait, tentait de se soustraire ou de faire opposition au droit d'enquête.

Dorénavant, la personne à l'égard de laquelle est exercé le droit d'enquête et qui s'y soustrait, tente de s'y soustraire ou s'y oppose pourrait se voir appliquer les sanctions prévues à l'article L 104 du Livre des Procédures Fiscale. En conséquence, ces sanctions sont applicables toutes les fois que des manquements seront constatés.

Toutefois, la mise en œuvre desdites sanctions ne peut intervenir qu'après l'envoi au contribuable d'une mise en demeure. Ce dernier dispose d'un délai de huit (08) jours pour s'exécuter, à compter de sa réception, le cachet de la poste ou le bordereau de décharge faisant foi. Ce délai doit être expressément mentionné sur la mise en demeure.

Les sanctions à l'égard des contribuables défaillants ne seront appliquées qu'après le déroulement de la procédure ci-dessus décrite.

Article L106 : Institution de pénalités pour paiement tardif des impôts à versement spontané

Les dispositions de l'article L106 du Code général des impôts prévoyaient jusqu'à la loi de finances pour l'exercice 2010, des intérêts de retard au taux de 1,5% par mois de retard, sans distinction entre les impôts à versement spontané et les impôts émis suite à contrôle ou contentieux.

La loi de finances ci-dessus institue, pour les impôts à versement spontané, en plus de l'intérêt de retard, une pénalité de retard au taux de 10% par mois de retard, sans toutefois excéder 30% de l'impôt dû en principal.

Aussi, en cas de paiement tardif d'une imposition à versement spontané (TVA, DA, IS, IRPP, la TPF...), il est systématiquement appliqué le taux de 10% ci-dessus par mois de retard, sans dépasser 30% de l'impôt en principal.

Par ailleurs, les modalités de computation des mois de retard prévues à l'article L106 sont valables pour l'application des pénalités de retard.

Vous voudrez bien noter toutefois que les pénalités de retard ne s'appliquent pas en cas de paiement tardif d'impôt suite à une procédure de contrôle.

Il demeure entendu que les pénalités de retard ne sont pas exclusives de l'intérêt de retard qui constitue le loyer de l'argent. Ceux-ci sont le cas échéant cumulatifs.

Exemple :

La SARL A procède à une déclaration tardive de la TVA.

- **Première hypothèse : les intérêts de retard ne dépassent pas 30% du montant des impositions en principal**
- Montant de l'impôt en principal : 1000 000
- Nombre de mois de retard : 2
- Pénalités de retard : $1000\ 000 \times 10\% \times 2 = 200\ 000$
- Pénalités de retard à payer par le contribuable : **200 000 FCFA**
- Intérêts de retard : $1\ 000\ 000 \times 1,5\% \times 2 = 30\ 000\ F\ CFA.$
- **Deuxième hypothèse : les pénalités de retard dépassent 30% du montant des impositions en principal**
- Montant de l'impôt en principal : 1000 000
- Nombre de mois de retard : 4
- Pénalités de retard : $1000\ 000 \times 10\% \times 4 = 400\ 000$
- Plafond de pénalités : $30\% \times 1000\ 000 = 300\ 000$
- Pénalités à payer par le contribuable : **300 000 FCFA**
- Intérêts de retard : $1\ 000\ 000 \times 1,5\% \times 4 = 60\ 000\ F\ CFA.$

IX- AUTRES DISPOSITIONS FISCALES

a) Réévaluation des immobilisations

La loi de finances pour l'exercice 2010 apporte une innovation majeure en instituant un régime fiscal de réévaluation légale des immobilisations corporelles amortissables et non amortissables.

Ce régime vise aussi bien les personnes physiques que les personnes morales imposées selon le régime du bénéfice réel.

Sont toutefois dispensées de l'obligation de procéder à la réévaluation, les personnes physiques ou morales ayant, au cours des quatre derniers exercices, réalisé une réévaluation libre de leurs immobilisations.

Je précise également que la réévaluation des immobilisations doit être effectuée entre le 1^{er} janvier 2010 et le 31 décembre 2012 au plus tard. En conséquence, les DSF à déposer au 15 mars 2010 ne sont pas concernées par cette réévaluation.

Au demeurant, des indications relatives aux modalités d'application de ce nouveau dispositif seront précisées par voie réglementaire.

b) Suppression des frais d'établissement de la carte de contribuable

L'article neuvième nouveau de la loi de finances 2010 consacre la gratuité de l'établissement et du renouvellement de la carte de contribuable.

Pour l'application de cette disposition nouvelle, vous n'exigerez plus les frais d'établissement ou de renouvellement jusque là pratiqués. Je vous demande en conséquence de veiller à la délivrance dans les meilleurs délais de ce document aux contribuables lorsqu'ils en font la demande.

Toutefois, vous ne perdrez pas de vue que l'obligation d'immatriculation demeure en vigueur et les contribuables devront s'y soumettre conformément à la réglementation en la matière.

J'attache du prix au respect des présentes prescriptions dont toute difficulté d'application devra m'être signalée.

Le Directeur Général des Impôts

(é) Alfred BAGUEKA ASSOBO