

TABLE DES MATIERES

AVANT-PROPOS	7
I - IMPOT SUR LES SOCIETES	8
I-1 - Réduction d'impôts par suite de réinvestissement	8
I-2 - Perception des acomptes et précomptes d'impôts	8
I-3 - Imputation des amortissements réputés différés en période déficitaire	9
I-4 - Amortissement des citernes	11
I-5 - Précompte sur achats et acompte de l'impôt sur le revenu pour les formations sanitaires	11
I-6 - Fréquence de perception du précompte sur achat dans le circuit économique	12
I-7 - Régime des intérêts sur comptes courants perçus par une entreprise soumise à l'I.S.	12
I-8 - Assistance financière	13
I-9 - Notion de créances irrécouvrables	13
II - IMPOT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES	14
II-1 - Régime fiscal des compléments de salaires	14
II-2 - Régime fiscal des compléments d'indemnités de licenciement	15
II-3 - Imposition de la rémunération de l'associé dirigeant	15
II-4 - Régime fiscal des bénéfices des coopératives d'épargne	16
II-5 - Précompte sur les loyers des stations-service	16
II-6 - Précisions sur la notion de revenus distribués	17
II-7 - Régime des frais de formation versés à l'étranger au regard de la TSR	17
II-8 - Imposition des personnels camerounais non diplomates des missions diplomatiques, consulaires et des organisations internationales	17
II-9 - Liquidation de l'IRPP sur les revenus perçus sur une période inférieure à douze mois	18
II-10 - Imposition des salaires de moins de 52 000 Fcfa	19

III - TVA	20
III-1 - Option pour les secteurs distincts d'activités	20
III-2 - Régime de TVA du transport maritime effectué par les sociétés de droit camerounais	20
III-3 - Exonération de TVA des travaux d'analyses et de biologie médicales	21
III-4 Régime de TCA/TVA applicable aux opérations de COTCO	21
III-5 Régime fiscal des prêts accordés aux membres des mutuelles	22
III-6 Régime de TVA des sommes prélevées par un GIE sur ses membres	22
III-7 Régime fiscal de la consignation d'emballages récupérables, réutilisables non identifiables	23
III-8 Régime fiscal des opérations réalisées par les sociétés d'assurance	23
III-9 Récupération de la TVA afférente aux créances irrécouvrables	
III-10 TVA sur cession d'éléments d'actif immobilisé	25
III-11 Régime de TVA du remorquage et du lamanage	26
III-12 Régime de TVA des services accessoires aux biens et services exonérés	26
III-13 Régime de TVA des sociétés civiles immobilières	27
III-14 TVA sur contrats à exécution successive	28
III-15 TVA sur les commissions perçues sur les transferts de fonds en provenance de l'étranger	29
III-16 Déduction de la TVA ayant grevé l'acquisition de biens prélevés par le chef d'une entreprise individuelle pour ses besoins personnels	29
III-17 Retenue à la source de TVA sur les factures de vente aux contribuables soumis à l'impôt libératoire	30
III-18 TVA sur cession d'un véhicule d'occasion par un non-professionnel	30
III-19 Déduction de la TVA ayant grevé des biens importés et réexportés	31
III-20 Mise à disposition de marchandises en vue de la vente	31
III-21 Régularisation de la TVA d'amont suite à avarie	31
IV - CONTRIBUTION DES PATENTES	32
IV- 1 Territorialité de la patente	32
IV- 2 Notion d'établissement imposable à la patente	32
IV- 3 Assujettissement à la patente Import/Export	32
IV- 4 Exercice conjoint d'une activité de vente de boisson et d'un autre commerce	33

IV- 5	Détermination de la base imposable à la patente pour un chiffre d'affaires réalisé sur une période inférieure un an	33
IV- 6	Patente des transporteurs	34
IV- 7	Assiette de la patente des gérants de stations-service	34
IV- 8	Assujettissement à la patente d'une activité exercée illégalement	35
IV- 9	Assujettissement à la patente des exploitants agricoles	35
IV-10	Régularisation de la patente	35
V	- ENREGISTREMENT, TIMBRE ET CURATELLE	37
V- 1	Conséquences fiscales du changement de statut d'une entreprise	37
V- 2	Droits d'enregistrement sur augmentation de capital	37
V- 3	Régime fiscal des marchés triennaux	38
V- 4	Principe du non-cumul de la TVA et des droits d'enregistrement	38
V- 5	Régime fiscal de l'acquisition d'un fonds de commerce : TVA ou droits d'enregistrement	39
V- 6	Enregistrement des marchés financés par les fonds issus de l'annulation de la dette	39
V- 7	Opérations soumises aux droits de timbre : lettres de voiture	40
V- 8	Droits d'enregistrement sur cession des titres	40
V- 9	Droits d'enregistrement sur les opérations de filialisation	40
VI	- REGIMES FISCAUX PARTICULIERS	42
VI- 1	Régime fiscal des mutuelles de personnel	42
VI- 2	Régime fiscal des marchés financés par le FED	42
VI- 3	Régime fiscal des conventions de représentations d'armateur	43
VI- 4	Régime fiscal des apports partiels d'actifs	44
VI- 5	Application des régimes privilégiés du Code des Investissements	44
VI- 6	Régime fiscal de la cession des dettes titrisées de l'Etat	45
VI- 7	Régime fiscal des associations à but non lucratif	45
VI- 8	Régime fiscal des établissements de microfinance	46
VI- 9	Régime fiscal des réévaluations libres d'actifs	47
VI-10	Régime fiscal applicable aux distributeurs de cartes de recharge téléphonique	48
VI-11	Immatriculation des entreprises ayant leur siège à l'étranger	48

VII - PROCEDURES FISCALES _____ 49

VII- 1 Portée de la vérification des périodes prescrites _____	49
VII- 2 Portée de la vérification partielle _____	49
VII- 3 Champ d'application de l'abus de droit _____	49
VII- 4 Champ d'application des avis à tiers détenteurs _____	49
VII- 5 Application de la Loi Fiscale dans le temps _____	50

AVANT-PROPOS

Depuis la réforme fiscalo-douanière de 1994, le système fiscal camerounais a connu moult mutations par l'avènement d'actes législatifs et réglementaires novateurs dans un contexte de modernisation et de simplification des procédures de l'administration fiscale.

A cet égard, la mobilisation optimale des ressources fiscales qui échoit à l'administration fiscale passe nécessairement par la clarification des dispositions législatives ou réglementaires dont la compréhension n'est pas toujours aisée pour le commun des contribuables.

Cette clarification se fait au moyen de circulaires interprétatives et autres instructions prises exclusivement par le Directeur Général des Impôts et le Ministre en charge des Finances, conformément aux termes de l'Instruction n° 535/MINEFI/DI/LC/L du 16 septembre 2002 précisant les modalités d'application du Code Général des Impôts, et dont le rôle est de rendre les dispositions fiscales compréhensibles et accessibles au plus grand nombre.

Mieux encore, suite à de multiples interpellations émanant des contribuables, l'administration fiscale a fait connaître sa position sur certains points dont la réglementation est insuffisante, en s'assurant toujours que l'interprétation donnée est conforme à l'esprit et à la lettre des textes existants ou tout au moins s'inspire des pratiques internationalement reconnues.

La doctrine fiscale ainsi définie, bien qu'étant dans une large mesure une simple interprétation des textes, est opposable à l'administration, c'est-à-dire que tout contribuable peut se prévaloir contre cette dernière, pour autant que la position invoquée a été prise par une autorité compétente en la matière.

Il convient toutefois de relever qu'une bonne partie des positions émises par l'administration est méconnue de ses principaux partenaires que sont les contribuables, mais aussi par certains personnels de l'administration.

Le présent recueil de doctrine fiscale, mis à jour au 1^{er} janvier 2008, ambitionne ainsi de faire connaître les positions de l'Administration sur divers points de la fiscalité et de faciliter ainsi l'accès de tous à la juste information fiscale. Sa publication s'inscrit dans la politique de transparence et de garantie des droits des usagers du service public prônée par le Gouvernement.

***Le Directeur Général des Impôts,
Laurent Nkodo***

THEME I : IMPOT SUR LES SOCIETES

I - 1 Réduction d'impôts par suite de réinvestissement – Non-cumul avec d'autres régimes de faveur

L'Administration fiscale a été interpellée sur la possibilité d'un cumul entre les avantages fiscaux octroyés par des régimes dérogatoires issus du Code des Investissements et celui de la réduction d'impôt par suite de réinvestissement.

Y faisant suite, il a été clarifié qu'en fait ce dernier régime contenu dans le Code Général des Impôts, est issu du Code des Investissements et qu'en application des dispositions de l'article 32 de l'Ordonnance n° 94/003 du 24 janvier 1994 complétant et modifiant l'Ordonnance de 1990 portant Code des investissements, tout cumul des avantages entre les différents régimes spéciaux dudit Code est interdit.

Ainsi, seules les entreprises exerçant sous le régime du droit commun ou dont le régime spécial est arrivé à expiration sont éligibles au régime du réinvestissement.

Toutefois, les entreprises éligibles aux mesures fiscales dérogatoires du secteur boursier, peuvent bénéficier de l'application du régime de réduction d'impôt par suite de réinvestissement pour autant qu'elles remplissent les conditions de fond et de forme y relatives.

*(Lettres n°s 4062/MINEFI/DI/LC/L du 15 février 2002 ;
5157/MINEFI/DI/LC/L du 30 mai 2002 ;
et Circulaire n°004/MINEFI/DGI/LC/L du 25 janvier 2007)*

I - 2 Perception des acomptes et précomptes d'impôt sur les sociétés – Redevables – Différence avec le minimum de perception

Réagissant à un problème de distinction entre les notions d'acompte et précompte d'une part et, de minimum de perception d'autre part, l'Administration fiscale a apporté les clarifications ci-après :

En vertu des articles 21 et suivants du Code Général des Impôts, le précompte sur les achats et importations des commerçants et les acomptes mensuels d'impôt sur les sociétés (IS) sont des modalités de perception dudit impôt. Ils ont pour but notamment d'alléger en fin d'exercice, la charge fiscale des contribuables soumis à l'impôt sur les sociétés et de sécuriser les recettes fiscales.

Toutefois, les modalités de perception de l'IS susmentionnées ne sauraient être confondues avec le minimum de perception, qui est l'impôt dû soit par les entreprises déficitaires soumises à l'IS, soit par les entreprises dont l'impôt dû par application du taux de l'IS ne peut être inférieur à celui qui résulterait de l'application du taux de 1 % à la base de référence telle que définie à l'article 23 dudit Code.

En conséquence, demeurent redevables des acomptes et précomptes d'impôt sur les sociétés, les exportateurs de produits de base, les entreprises en situation de crédit d'impôt sur les sociétés, les entreprises exemptées du minimum de perception, les entreprises ayant bénéficié d'une réduction d'impôt par suite de réinvestissement ou encore les entreprises pour lesquelles l'impôt dû est inférieur à 1 % du chiffre d'affaires.

Bien entendu, les prestataires de services et les industriels au régime du réel ne sont pas soumis au précompte pour les achats et importations des biens destinés à leur propre exploitation.

*(Lettres n°s 7447/MINFI/DI/LC/L du 18 novembre 2002,
0137/MNIFI/DI/LC/L du 13 janvier 2003 ;
4902/MINEFI/DI/DFS/CFFA du 24 octobre 2003 ;
et 3373/MINFI/DI/LC/L du 24 juin 2004)*

I - 3 Amortissements réputés différés en période déficitaire – Modalités d'imputation - Report

L'application des dispositions relatives au régime fiscal des amortissements réputés différés en période déficitaire n'est pas sans poser de difficultés dans la pratique, tant la notion demeure floue dans l'esprit des praticiens et les modalités d'imputation souvent non maîtrisées. L'Administration fiscale a donc été amenée à apporter des précisions sur ces aspects.

a) La notion d'amortissements différés

Il convient de faire au préalable une distinction entre les amortissements différés et les amortissements réputés différés en période déficitaire (ARD). Les amortissements différés sont ceux qui correspondent à la totalité ou à une fraction des dotations annuelles normales des amortissements et qui n'ont pas été comptabilisées à la clôture de l'exercice, que celui-ci soit bénéficiaire ou déficitaire. Dans ce cas, l'article 7 D du CGI proscrit la déduction ultérieure de telles dotations irrégulièrement différées.

Par contre, les ARD sont des dotations qui ont été effectivement et régulièrement comptabilisées au cours d'un exercice dont le résultat est déficitaire et qu'une entreprise décide d'isoler du déficit ordinaire, afin de les reporter sur l'exercice ou les exercices bénéficiaires suivants. Ils sont admis en déduction du bénéfice imposable conformément aux dispositions de l'article 7 susvisé.

b) Conditions d'existence des amortissements réputés différés

La faculté de constituer des ARD est une décision de gestion de l'entreprise. Cette décision de gestion implique que les dotations d'amortissement considérées soient d'une part mentionnées séparément dans le tableau 10 des amortissements, et d'autre part fassent l'objet d'une inscription au tableau 22 ligne 04 de la DSF OHADA de l'exercice en cause.

C'est cette opération qui subordonne le report des ARD sur le ou les résultats bénéficiaires des exercices suivants.

c) Report et imputation des amortissements réputés différés

S'agissant du report, il y a lieu de relever qu'en application des dispositions de l'article 12 du CGI, seuls les déficits ordinaires sont reportables dans la limite d'un délai de prescription de quatre ans à compter de l'exercice qui suit l'exercice déficitaire. Les ARD, encore appelés déficits privilégiés, sont reportables sans limitation de délai après leur comptabilisation régulière.

Pour ce qui est de l'imputation, les ARD sont obligatoirement imputés sur les résultats du ou des premiers exercices qui laissent apparaître un bénéfice suffisant pour y faire face, à la suite des déficits et des amortissements normaux de l'exercice concerné. Ainsi, leur imputation n'est pas facultative. C'est ce qui ressort des dispositions pertinentes de l'article 7 D du CGI qui mentionne au rang des charges déductibles, les amortissements réellement comptabilisés, «y compris ceux qui auraient été antérieurement différés en période déficitaire».

Les ARD non imputés dans ces conditions deviennent des amortissements différés en période bénéficiaire et par conséquent non déductibles au plan fiscal.

Toutefois, l'entreprise conserve la faculté de les convertir en déficits ordinaires dont le report est limité à 4 ans.

A contrario, si le bénéfice n'est pas suffisant pour que l'imputation puisse être totalement opérée, la part des ARD non imputée est reportable sur les exercices bénéficiaires suivants, jusqu'à épuisement.

(Lettre n°3330/MINEFI/DI/LC/L du 28 juin 2004)

I - 4 Amortissement des citernes – Taux applicable

Confrontés dans la pratique à une difficulté liée au silence de la loi sur le taux d'amortissement applicable aux citernes, les Inspecteurs vérificateurs ont souhaité des clarifications de la hiérarchie sur ce point.

Le Directeur Général des Impôts a indiqué que les citernes sont assimilables aux fûts de transport métalliques visés à l'article 7-D du Code Général des Impôts. Toutefois, deux situations doivent être prises en compte pour l'application d'un taux d'amortissement à ces matériels. En effet, ce taux est de :

- 20 %, lorsque les citernes sont démontables du camion, à l'instar du taux prévu pour l'amortissement des fûts de transport métalliques ;
- 33,33 %, si la citerne est fixée sur un camion à perpétuelle demeure. Dans ce cas en fait, elle est amortissable au même titre que le camion dans la mesure où elle en constitue un élément accessoire indissociable.

I - 5 Formations sanitaires – Précomptes sur achats – Acompte de l'impôt sur le revenu – Exonération

La question a été posée de savoir si les formations sanitaires sont passibles ou non du précompte sur leurs achats de médicaments et de consommables médicaux au même titre que les entreprises du droit commun.

En réponse, l'Administration fiscale a indiqué que pour autant qu'une formation sanitaire exerçant dans un but non lucratif et conformément à son objet est reconnue d'utilité publique et présente un intérêt social certain, ses achats de médicaments et de consommables médicaux ne sont pas considérés comme des actes de commerce, dans la mesure où ils constituent des compléments indispensables à ses prestations médicales.

Dans le même ordre d'idées, les formations sanitaires présentant les caractéristiques ci-dessus précisées ne sont pas assujetties à l'Impôt sur les Sociétés. En conséquence, ces établissements hospitaliers ne sont passibles ni du précompte de 1% sur leurs achats de médicaments et de consommables médicaux, ni de la retenue de l'acompte d'impôt sur le revenu.

(Lettre n° 2968/MINEFI/DI/LC/L du 30 novembre 2001)

I - 6 Précompte sur achats – Fréquence de perception dans le circuit économique

De manière récurrente, il s'est posé la question de savoir si un commerçant grossiste est tenu de retenir le précompte sur achats auprès de ses clients alors même que le producteur et le distributeur ont déjà opéré ce prélèvement en amont.

Y réagissant, l'Administration fiscale a précisé que le précompte sur achat, conformément aux dispositions de l'article 21 (3) du CGI, est prélevé par le fournisseur sur toutes les opérations imposables à chaque étape de la distribution et de la commercialisation, quel que soit le nombre d'intervenants dans le circuit économique.

Ainsi, le grossiste est-il tenu, de procéder à la retenue dudit précompte sur les achats effectués auprès de lui par ses clients.

(Lettre n° 6310/MINFI/DI/LC/L du 04 septembre 2002)

I - 7 Sort fiscal des intérêts rémunérant les comptes courants, les revenus d'obligations, créances, dépôts et cautionnements

L'administration a été interpellée sur le sort fiscal des intérêts rémunérant les comptes courants et tous autres revenus d'obligations, créances, dépôts et cautionnements.

Dans sa réponse, elle a précisé que ces produits sont en principe assujettis à l'IRPP dans la catégorie des revenus des capitaux mobiliers conformément aux dispositions des articles 35 et suivants du CGI.

Toutefois, si ces intérêts et autres revenus susvisés constituent des produits d'exploitation accessoires ou exceptionnels d'une personne morale soumise à l'IS, lesdits produits rentrent dans la base d'imposition à cet impôt.

Par ailleurs, de tels intérêts ne sont déductibles chez l'entreprise débitrice que lorsque leur taux n'excède pas le taux débiteur pratiqué par la Banque Centrale, majoré de deux points.

*(Lettres n° 4674/MINEFI/DI/LC/L du 19 avril 2002 ;
et 3523/MINEFI/DGI/LC/L du 28 juin 2005)*

I - 8 Assistance financière – Définition – Contenu

Interpellée sur la question de savoir si, les intérêts financiers sur emprunt, cautionnement, dépôts de garantie, les délégations de paiement, les prêts accordés à une entreprise par des actionnaires ou à une filiale par la société mère constituent une assistance financière, l'administration a jugé opportun de clarifier cette notion.

En effet, elle a précisé que l'assistance financière est le service rendu par un intermédiaire qui met en rapport l'emprunteur et une source de financement. Cet intermédiaire censé bénéficier d'une ingénierie financière est rémunéré par des commissions. Seules ces rémunérations sont visées par l'article 7 A (1) d du Code Général des Impôts relatif à la limitation des frais d'assistance de cette nature, en vue de la taxation de l'excédent à la TSR.

Ne sauraient donc être considérés comme assistance financière, les intérêts financiers sur emprunt, cautionnement, dépôts de garantie, les délégations de paiement, les prêts accordés à une entreprise par des actionnaires et sa société holding, qui sont la rémunération d'une véritable prestation financière.

**(Lettres n° : 326/MINEFI//DI du 14 septembre 1982 ;
1409/MINEFI/DI/LC/L du 07 novembre 2000)**

I - 9 Notion de créances irrécouvrables

Contestant un redressement sur les abandons fantaisistes de créances relevés par les Inspecteurs vérificateurs dans le cadre d'une vérification de comptabilité, une entreprise a sollicité et obtenu de l'administration, des clarifications nécessaires sur la notion de créance irrécouvrable.

Ainsi par créance irrécouvrable, il faut entendre toute créance pour laquelle l'ensemble des voies et moyens de recouvrement amiable ou forcé prévus par l'Acte Uniforme OHADA portant organisation des procédures simplifiées de recouvrement et des voies d'exécution a été vainement mis en œuvre par le créancier.

A cet égard, l'impossibilité de recouvrement de la créance doit être matérialisée par un procès-verbal de carence dressé par un huissier ou par une décision de faillite dûment prononcée par le juge le cas échéant.

(Lettre n° 4734/MINEFI/DGI/LC/L du 24 août 2005)

THEME II : IMPOT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES

II - 1 Régime fiscal des compléments de salaires

Dans une abondante doctrine, l'Administration fiscale s'est régulièrement prononcée sur le régime fiscal des compléments de salaires perçus par les salariés sous diverses formes.

En effet, conformément aux dispositions de l'article 31 (1) du Code Général des Impôts, les compléments de salaire en nature ou en argent sont affranchis de l'IRPP sous réserve de la combinaison des trois (03) conditions suivantes :

- présenter un caractère spécial ;
- ne pas être exagérés dans leur montant ;
- être utilisés conformément à leur objet.

Au rang de ces compléments, l'on peut évoquer :

- les indemnités kilométriques payées au personnel contraint de se déplacer à l'intérieur des plantations des entreprises agro-industrielles dans le strict cadre de leur activité professionnelle ;
- la prime de domesticité payée au personnel sous logement d'astreinte ;
- ou encore les primes de panier régulièrement qualifiées comme telles.

Au regard des conditions cumulatives sus-évoquées, les sommes et autres avantages accordés en permanence aux salariés d'une branche spécifique d'activité ou à tout ou partie du personnel, sans lien direct avec la fonction ou l'emploi, demeurent soumises à l'IRPP. C'est le cas des indemnités de transport ou des primes de vol servies au personnel des compagnies aériennes.

La soumission à l'IRPP se fait alors sur la base de l'article 33 du Code Général des Impôts relatif à l'estimation des avantages en nature. Ces avantages ou leur pendant en espèces sont compris dans la base d'imposition dans la limite des taux précisés audit article.

**(Lettres n°s 0422/MINEFI/DI/LC/L du 11 août 2000 ;
0322/MINEFI/DI/LC/L du 20 janvier 2003 ;
1279/MINEFI/DI/LC/L du 05 mars 2004 ;
2548/MINEFI/DI/LC/L du 10 mai 2004 ;
2072/MINEFI/DI/LC/L du 19 avril 2004 ;
5336/MINEFI/DI/LC/L du 29 décembre 2004 ;
et 3441/MINEFI/DGI/LC/L du 24 juin 2005)**

II - 2 Régime fiscal des compléments d'indemnités de licenciement

Suite aux interrogations portant sur le sort fiscal réservé aux compléments d'indemnités perçus par un employé à l'occasion de la rupture de son contrat de travail, l'Administration a fait connaître sa position sur le sujet.

Il importe d'emblée de dire que les employeurs versent souvent à leurs ex-salariés, de façon forfaitaire ou en application de conventions collectives de travail, diverses sommes recouvrant des dénominations variées. Il s'agit, selon les entreprises, d'indemnité de séparation à l'amiable, de prime de bonne séparation ou d'indemnité de fin de carrière. Lesdites sommes sont versées en sus de l'indemnité de licenciement pour des raisons d'humanisme, de réinsertion sociale ou de conjoncture économique.

Au sens de l'article 31 (3) du Code Général des Impôts, le capital reçu par un salarié parvenu à la fin d'un contrat de travail n'est exonéré de l'impôt que dans la mesure où il répare un préjudice corporel causé audit salarié, ou s'il est versé par l'Etat, les collectivités territoriales décentralisées et les établissements publics en vertu des lois et décrets d'assurance et d'assistance.

Il s'en suit dès lors que les sommes versées aux ex-employés en plus de l'indemnité de licenciement lors de la rupture du lien de subordination constituent un complément de revenu taxable à l'IRPP, à l'exception de celles qui ont pour objet de réparer un préjudice exceptionnel, matériel ou moral autre que la seule perte du revenu.

Présentent ainsi le caractère de complément taxable, entre autres, la prime de bonne séparation, la prime de reconversion versée à des salariés en fin de contrat à durée déterminée.

**(Lettres n°s : 0972/MINEFI/DI/LC/L du 08 octobre 2000 ;
7408/MINEFI/DI/LC/L du 14 novembre 2002 ;
7848/MINEFI/DI/LC/L du 13 décembre 2002 ;
et Instruction n°01/MINEFI/DI/LC/L du 31 janvier 2005)**

II - 3 Imposition de l'associé dirigeant

Les dispositions des articles 430, 431 et 467 de l'Acte Uniforme OHADA sur le droit des sociétés commerciales admettent la possibilité pour un associé d'être salarié de l'entreprise et que sa rémunération soit fixée par l'Assemblée Générale ou le Conseil d'Administration.

Lorsque cette formalité est respectée, la rémunération susvisée est imposable à l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques dans la catégorie des traitements et salaires si elle n'est pas excessive par rapport au service rendu et correspond à un travail effectif conformément à l'article 7°1-a) du Code Général des Impôts).

Dans le cas contraire, elle représente une distribution de bénéfices taxable dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

(Note n° 5404/MINFI/DI/LC/L du 27 novembre 2003)

II - 4 Régime fiscal des bénéfices des coopératives d'épargne

Au regard des dispositions des articles 10 et 77 de la loi n° 92/006 du 14 août 2002 relative aux sociétés coopératives et aux groupes d'initiative commune et de l'article 4 du Code Général des Impôts, les coopératives d'épargne sont des personnes morales mandataires de leurs membres. Elles ne réalisent pas de profits pour elles-mêmes et sont par conséquent exemptes de l'impôt sur les sociétés et a fortiori de l'acompte de 1%.

En fait, les bénéfices réalisés par une société coopérative d'épargne et de crédit sont des revenus de capitaux mobiliers, taxables à ce titre entre les mains des membres de ladite coopérative. La personne qui effectue le paiement de ces revenus a l'obligation de retenir et de reverser au Trésor public la taxe proportionnelle sur les revenus des capitaux mobiliers.

(Lettres n°s 1031 et 1032/MINEFI/DI/LC/L du 13 septembre 2001)

II - 5 Précompte sur loyers des stations-service

Il s'est posé la question de savoir qui procède à la retenue sur loyer auprès des stations-service.

Pour répondre à cette préoccupation, l'Administration a rappelé que les loyers de biens immeubles font l'objet d'une retenue de 20 % au titre du précompte sur les loyers, opérée par le locataire, et qui constitue un crédit d'impôt pour le bailleur à valoir sur l'Impôt définitivement dû. Il y a toutefois lieu de rappeler que le taux dudit précompte est passé de 20 % à 5 %.

En ce qui concerne le cas particulier des stations-service, l'obligation d'opérer ladite retenue incombe aux compagnies distributrices (Markettiers) par dérogation aux dispositions susvisées.

*(Lettre n°s 0031/MINEFI/DI/INS du 02 juillet 1998 ;
0561 et 0562/MINEFI/DI/FS/CPM du 04 sept 2000)*

II - 6 Revenus des capitaux mobiliers : précisions sur les notions de revenus distribués et de revenus non distribués

Aux termes des dispositions des articles 36.1° et 37.1° du CGI, les répartitions des bénéfices et réserves antérieurement incorporés au capital et qui font l'objet d'un remboursement aux associés ou actionnaires par voie de diminution du capital sont considérées comme des revenus distribués et par conséquent taxées à l'IRPP dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

En revanche, les répartitions présentant pour les associés ou actionnaires le caractère d'un remboursement d'apports ou de primes d'émission ou apports initiaux sont considérés comme revenus non distribués et par conséquent exonérés de l'IRPP.

Une répartition est réputée présenter ce caractère à la condition que tous les bénéfices et réserves autres que la réserve légale aient été auparavant repartis.

(Lettre n° 5903/MINEFI/DGI/LC/L du 29 octobre 2005)

II - 7 Régime des frais de formation versés à l'étranger au regard de la TSR

Ayant constaté au cours d'une vérification qu'une entreprise ne soumettait pas à la TSR les frais versés à l'étranger pour la formation et le recyclage de son personnel, l'administration a apporté les précisions ci-après :

La formation du personnel à l'étranger est une assistance administrative ayant pour but de renforcer les capacités techniques des personnels d'une entreprise.

A cet égard, les frais de formation versés par une entreprise camerounaise à un partenaire situé à l'étranger en rémunération de l'assistance technique sus-évoquée sont soumis à la TSR.

(Lettre n°4644/MINEFI/DGI/LC/L du 22 août 2005)

II - 8 Régime fiscal des revenus perçus par le personnel camerounais non diplomate des missions diplomatiques, consulaires et des organisations internationales

A la suite d'investigations menées par l'administration, il est apparu que le personnel camerounais non diplomate en poste dans les missions diplomatiques, consulaires et organisations internationales accrédités ou ayant un accord de siège avec le Cameroun, n'acquiesce pas l'impôt sur le Revenu des Personnes Physiques sur les salaires qu'il perçoit.

Pour y mettre un terme, le Ministre en charge des Finances a saisi son homologue des Relations Extérieures pour préciser qu'en application des Conventions de Vienne de 1961 sur les relations diplomatiques et 1963 sur les relations consulaires, le bénéfice de l'exonération fiscale dans l'Etat d'accueil n'est accordé :

- pour les personnels des missions diplomatiques et consulaires qu'aux seuls ressortissants de l'Etat accréditant ayant le statut de diplomate ;
- pour les personnels des organisations internationales, que lorsque les accords de siège en disposent expressément.

En conséquence, et compte tenu de ce que par ailleurs le Code Général des Impôts ne prévoit aucune exonération au profit du personnel camerounais non diplomate en service dans les missions diplomatiques, consulaires et organisations internationales, les revenus salariaux perçus par ce personnel est assujetti de plein droit à l'IRPP.

(Lettre n°07/368/MINEFI/DGI/LC/RI du 11 janvier 2007)

II - 9 Modalités de liquidation de l'IRPP dû sur les revenus salariaux couvrant une période inférieure à douze (12) mois

Ayant été saisi de manière récurrente sur les difficultés observées dans la détermination de l'IRPP dû par les employés ayant perçu des salaires sur une période inférieure à un an, le Directeur Général des Impôts a pris une note de service pour y apporter d'amples précisions.

En effet, a-t-il fort opportunément rappelé, le barème de l'IRPP prévu à l'article 69 du Code Général des Impôts a été conçu dans l'esprit de revenus perçus sur une période annuelle.

Ainsi, dans l'optique d'imposition des salaires servis sur une période inférieure à 12 mois, la liquidation de l'IRPP conséquent se fera suivant les étapes ci-après en déterminant :

- d'abord, le revenu théorique dont le contribuable aurait pu disposer au titre d'une année par la multiplication du revenu mensuel par 12 ;
- ensuite, l'impôt susceptible d'être prélevé sur ce revenu théorique ;
- enfin, l'impôt dû sur le nombre de mois de perception effective du revenu est obtenu en divisant l'impôt théorique par douze et multipliant par le nombre de mois de perception du revenu salarial.

(Note de service n°0801/MINEFI/DGI/LC/L du 20 octobre 2006)

II - 10 Imposition des salaires de moins de 52 000 Fcfa

A la question de savoir si les salaires de moins de 52 000 Fcfa peuvent ou non être imposés à la RAV et à la CCF en dépit de leur exonération de l'IRPP, l'administration fiscale a répondu que la dispense des salaires de moins de 52 000 Fcfa de l'IRPP emporte également exonération de ces salaires de la RAV et de la Contribution Salariale au Crédit Foncier.

Toutefois, cette dispense ne concerne pas la Contribution Patronale au Crédit Foncier et la contribution au FNE dues par l'employeur conformément à la loi N°90/050 du 19 décembre 1990.

(Note N°610/MINFI/DGI/LC/C du 29 septembre 2007)

(Note N°688/MINFI/DGI/LC/C du 17 octobre 2007)

THEME III : TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

III - 1 Option pour les secteurs distincts d'activités en matière de TVA

La question s'est posée de savoir dans quelles conditions il pouvait être tenu compte des secteurs distincts d'activités pour les contribuables assujettis partiels.

Il y a lieu de rappeler que l'article 148 du Code Général des Impôts pose en effet le principe de la possibilité d'opter pour les secteurs distincts d'activités en cas d'exercice d'activités taxables et non taxables.

Bien plus, pour amples clarifications, le Directeur des Impôts a précisé les conditions d'exercice de ladite option.

Ainsi, l'option pour les secteurs distincts d'activités induit que :

- 1) la comptabilité de l'entreprise suit distinctement, pour chaque secteur, les acquisitions de biens, services ou immobilisations, les cessions d'immobilisations ou leur transfert à d'autres secteurs ;
- 2) la taxe ayant grevé l'acquisition des immobilisations affectées à des opérations non taxables n'ouvre pas droit à déduction ; celle ayant grevé les immobilisations affectées à des opérations taxables est déductible ;
- 3) la règle de l'affectation est appliquée pour la déduction de la TVA ayant grevé les biens et services. Ainsi, la taxe d'amont afférente à des biens et services concourant à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction est elle-même déductible. Tel n'est pas le cas pour la taxe d'amont afférente aux biens et services n'ouvrant pas droit à déduction ;
- 4) en ce qui concerne la TVA d'amont relative aux biens communs aux différents secteurs, le montant de la taxe déductible est déterminé par application du prorata général de l'entreprise.

(Lettre n° 3155/MINEFI/DI/LC/L du 13 décembre 2001)

III - 2 Régime de TVA du transport maritime effectué par les sociétés de droit camerounais

L'article 128 (2) du CGI exonère de la TVA les opérations liées au trafic international. Il convient toutefois de relever que les produits transportés par voie maritime sont en général taxés frais de transport (fret) inclus.

Aussi, le Directeur des Impôts a-t-il précisé que les opérations de transport maritime effectuées par les sociétés de droit camerounais sont des prestations de services taxables et suivent à ce titre le régime applicable aux biens transportés.

En conséquence, ces opérations sont taxées au taux normal en ce qui concerne les importations de biens et au taux zéro pour ce qui est des exportations.

(Note n° 288/MINEFI/DI/LC/L du 20 mars 2002)

III - 3 Exonération de TVA des travaux d'analyses et de biologie médicales

L'article 128 (12) consacre l'exonération de TVA des travaux d'analyses et de biologie médicale sans précision sur la nature desdites analyses. Des difficultés sont apparues relativement à l'extension de ladite exonération aux travaux d'analyses effectués sur des ressources naturelles telles que l'eau ou sur des matières inanimées.

Dans une correspondance, l'administration a apporté des précisions relativement à la nature des travaux exonérés.

Aux termes de ladite correspondance, les travaux d'analyses et de biologie médicales s'entendent exclusivement des examens médicaux effectués directement sur des êtres vivants à des fins préventives ou curatives.

Par conséquent, tous les travaux d'analyse ne remplissant pas ces critères demeurent des prestations de services passibles de la TVA.

(Lettre n° 4549/MINEFI/DI/LC/L du 10 avril 2002)

III - 4 Régime de TCA /TVA applicable aux opérations de COTCO : Notion d'exonération et déductibilité

La convention d'établissement signée entre la République du Cameroun et la COTCO exonère de droits et taxes toutes les activités de construction, d'exploitation et d'entretien du pipeline Tchad-Cameroun, toutes les autres activités étant taxables par ailleurs.

La même convention garantit à la COTCO une stabilité du régime fiscal qui, en matière de TCA, prévoit une imposition au taux de 16,5%.

Or, les dispositions du CGI en matière de TVA prévoient un mécanisme de déduction de la taxe supportée en amont et fixent le taux général de ladite taxe à 19,25 %.

L'application du taux de 16,5 % aux facturations de la COTCO avec possibilité de récupération de la taxe d'amont au taux de 19,25 % briserait la neutralité de celle-ci.

En conséquence, la déduction de la taxe ayant concouru à la réalisation des opérations avec la COTCO doit être effectuée selon le régime du prorata ou des secteurs distincts d'activités en prenant en compte le taux de 16,5 %

**(Lettre n°s 1341/MINEFI/DI du 18 novembre 1998
et 0413/MINEFI/DI/LC/L du 24 janvier 2003)**

III - 5 Régime de TVA des prêts accordés aux membres des mutuelles

Les mutuelles sont des organismes de prévoyance volontaire par lesquels les membres d'un groupe s'assurent réciproquement une protection sociale ou se promettent certaines prestations moyennant le paiement de cotisations. Elles offrent entre autres, des services d'épargne et de crédit et apparaissent ainsi comme des organismes à but non lucratif ayant pour objet l'épanouissement et le bien-être de leurs membres.

De ce fait, et à l'instar des coopératives d'épargne et de crédit, les prêts que les mutuelles accordent à leurs membres sont exonérés de TVA.

A contrario, les prêts consentis à des personnes tierces non membres s'apparentent à des prestations de services effectuées à titre onéreux et passibles à ce titre de la TVA en application des dispositions des articles 126 (1) et 127 (2) du Code Général des Impôts.

(Lettre n° 3175/MINEFI/DI/LC/L du 13 décembre 2002)

III - 6 Régime de TVA des sommes prélevées par un GIE sur ses membres

Le GIE est un instrument de collaboration entre entreprises préexistantes, qui est doté de la personnalité juridique et a pour but d'améliorer leur activité. En tant que tel, le GIE est financé par les contributions de ses membres. Il n'a pas pour vocation de faire des profits pour lui-même. Son activité vise tout simplement à améliorer les résultats de ses membres qui eux demeurent assujettis à la TVA lorsqu'ils réalisent des opérations taxables.

Dans la mesure où les contributions des membres au fonctionnement du GIE ne représentent pas des rémunérations de prestations de services, les sommes en cause ne sauraient être soumises à la TVA. En d'autres termes, ces sommes ne constituent aucunement un chiffre d'affaires taxable à la TVA.

(Lettre n° 5806/MINEFI/DI/LC/L du 10 février 2004)

III - 7 Régime fiscal de la consignation d'emballages récupérables réutilisables non identifiables au regard de la TVA

L'article 139 (1) du Code Général des Impôts soumet à la TVA les sommes perçues à titre de consignation d'emballages récupérables réutilisables non identifiables (casiers, bouteilles...)

Il y a toutefois lieu de préciser que ladite taxe n'est due que lorsque les emballages consignés ne sont pas retournés au terme des délais en usage dans la profession. A contrario, lorsque lesdits emballages sont retournés, la TVA n'est pas due.

Par ailleurs, la taxe d'amont supportée lors de l'acquisition des emballages ne saurait donner lieu à déduction dès lors que les emballages ne sont pas en principe destinés à la revente et que cette taxe a déjà été comptabilisée dans le prix de revient.

(Lettre n° 03/359/MINFIB/DI/LC/C du 07 mars 2003)

III - 8 Régime fiscal des opérations réalisées par les sociétés d'assurance

1° Régime de TVA des intérêts rémunérant les dépôts effectués par les sociétés d'assurance

L'article 128 (1,d) du Code Général des Impôts exonère de TVA les intérêts rémunérant les dépôts effectués auprès des établissements de crédit ou des établissements financiers par les non-professionnels du secteur financier.

Pour la détermination du régime applicable aux intérêts rémunérant les dépôts effectués par les sociétés d'assurance, la question s'est posée de savoir si ces dernières devaient être considérées comme étant des professionnels du secteur financier.

En raison du fait que les intérêts en cause sont des produits financiers résultant du recyclage des primes d'assurance et que les entreprises d'assurance sont des acteurs de la mobilisation de l'épargne nationale, il a été consacré qu'elles relèvent du secteur financier.

Par conséquent, les intérêts rémunérant les dépôts effectués par les sociétés d'assurance sont imposables à la TVA.

(Instruction n° 105/MINFIB/DI/LC/L du 06 février 2003)

2° Retenues à la source de TVA sur les primes d'assurance souscrites auprès des courtiers en assurance

Les compagnies d'assurance ont interpellé l'administration sur le sort réservé à la TVA retenue à la source par certains de leurs clients sur les primes souscrites auprès des courtiers agissant pour le compte desdites compagnies.

Sur cette question, il convient de noter que les courtiers d'assurance bien qu'étant des intermédiaires commercialisant des produits pour le compte des compagnies d'assurance, exercent à titre indépendant. A cet égard, ils ont une personnalité juridique distincte de celle de la compagnie d'assurance dont ils vendent les produits et il n'existe entre les deux entités aucun lien de subordination.

En conséquence, les entreprises habilitées à pratiquer les retenues à la source peuvent valablement opérer lesdites retenues sur les primes d'assurance souscrites auprès des courtiers en assurance, à la double condition que lesdits courtiers ne figurent pas eux-mêmes sur la liste des entreprises collectrices et qu'ils ne soient pas dispensés desdites retenues.

Il y a lieu de préciser que les compagnies d'assurance peuvent fournir les attestations desdites retenues comme preuve du reversement des droits dus, pour autant que les montants correspondent à l'intégralité des sommes retenues à la somme.

(Lettre n°3892/MINEFI/DI/LC/L du 11 juillet 2005)

3° Régime des commissions de réassurance et des commissions d'assurance dommages et risques divers

La réassurance s'analyse comme un mécanisme de répartition des risques sur le marché de l'assurance qui permet à l'assureur de s'assurer lui-même auprès d'une autre compagnie d'assurance ou de réassurance pour une partie des risques qu'il a pris en charge. La réassurance permet ainsi à l'assureur de limiter les risques auxquels il s'expose et d'éviter que la survenance d'un sinistre très important ne le conduise à la ruine.

L'assureur et le réassureur sont liés par un contrat par lequel le premier cède une partie de ses primes au second, à charge pour ce dernier de payer une partie des sinistres.

Interpellée sur le régime fiscal de la cession desdites primes au réassureur par l'assureur, l'administration a répondu que pour autant que les primes cédées correspondent à un remboursement à l'identique des frais d'acquisition et de gestion du contrat d'assurance, elles ne sont pas passibles de la TVA.

S'agissant des commissions d'assurance dommages et risques divers, elles sont imposables à la TVA suivant le régime de droit commun.

(Lettre n° 3873/MINEFI/DI/LC/L du 24 janvier 2002)

III - 9 Récupération de la TVA afférente aux créances irrécouvrables

L'article 146 du Code Général des Impôts énonce que la TVA afférente aux créances réellement et définitivement irrécouvrables est récupérable par voie d'imputation sur l'impôt dû pour les opérations faites ultérieurement.

La même disposition fixe les modalités pratiques de la récupération de la taxe qui se fait notamment par l'envoi d'un duplicata de la facture initiale avec les indications réglementaires auxquelles il convient d'ajouter la mention «facture demeurée impayée pour la somme de..., prix hors TVA et pour la somme de...TVA correspondante qui peut faire l'objet d'une déduction».

En tout état de cause, l'administration précise que la charge de la preuve du caractère réellement et définitivement irrécouvrable de la créance incombe au contribuable qui peut l'apporter par tout moyen probant, notamment par acte d'huissier.

(Lettre n° 4375/MINEFI/DGI/LC/L du 16 octobre 2006)

III - 10 TVA sur cession d'éléments d'actif immobilisé

La question s'est posée de savoir si une immobilisation n'ayant pas fait l'objet d'une déduction de la TVA d'amont lors de l'acquisition pouvait donner lieu à collecte de TVA lors de sa cession.

Conformément aux dispositions de l'article 127 (7) du Code Général des Impôts, les cessions d'éléments d'actif immobilisé non compris dans la liste des biens exonérés par le Code des Douanes, sont soumises à la TVA au taux normal quelle que soit leur durée à l'actif du bilan.

L'administration précise que ladite imposition ne saurait être remise en cause du fait de la non-déduction de la TVA d'amont. Dans le même ordre d'idées, la TVA est due même lorsque l'immobilisation cédée a supporté les droits d'enregistrement lors de son acquisition.

(Note de service n° 3772/MINEFI/DI/LC/L du 10 août 2003)

III - 11 Régime de TVA du remorquage et du lamanage

L'article 128°2 (b) du Code Général des Impôts exonère de la TVA, les opérations liées au trafic international concernant les bateaux de sauvetage et d'assistance.

Sur le fondement de cette disposition, de nombreux opérateurs économiques spécialisés dans le remorquage et le lamanage sur la place portuaire, ont réclamé l'application à leur profit de l'exonération susmentionnée.

Pour ces derniers, leurs activités s'analyseraient comme de l'assistance et devraient à ce titre être exonérées de la TVA. L'Administration a donc été amenée à préciser le contenu de la notion de sauvetage et d'assistance.

En effet, par bateau de sauvetage ou d'assistance, il faut entendre, les bateaux dotés de l'équipement nécessaire pour venir en aide aux autres bateaux ou aux personnes en difficulté et spécialement destinés à cette tâche.

Dès lors, l'activité de remorquage et de lamanage, qui consiste à faciliter l'amarrage et le désamarrage des navires des eaux sous juridiction camerounaise aux ports nationaux, est une prestation de services distincte du sauvetage ou de l'assistance.

En conséquence, l'activité susvisée effectuée au Cameroun y est imposable à la TVA en vertu des articles 127 et 129 du Code Général des Impôts.

**(Lettres n°s 0770/MINEFI/DI/LC/L du 04 février 2005
et 1998/ MINEFI/DI/LC/L du 1^{er} avril 2005)**

III - 12 Régime de TVA des services accessoires aux biens et services exonérés

La question s'est posée de savoir si l'exonération d'un bien ou d'un service implique systématiquement l'exonération des biens et services accessoires à ceux-ci.

Il est de principe en Droit fiscal que les exonérations sont d'application et d'interprétation stricte. Ainsi, les services et les achats de biens afférents à l'exécution de services ou à la production de biens exonérés de TVA sont passibles de ladite taxe, à moins que la législation fiscale en ait disposé autrement. Cette taxation ne remet aucunement en cause le principe de la neutralité de la TVA dans la mesure où les crédits de TVA susceptibles d'en résulter pourraient être résorbés par le mécanisme de l'imputation ou du remboursement prévu par les dispositions de l'article 149 (3) du CGI.

Dès lors, les biens et services relatifs à l'achat, l'importation ou la vente de biens exonérés sont passibles de TVA. De même, la gestion ou l'intermédiation en matière de contrats d'assurance maladie est une activité économique indépendante effectuée à titre onéreux qui demeure imposable à la TVA.

**(Lettres n°s : 3547/MINFI/DI/LC/L du 22 juillet 2003 ;
4087/MINFI/DI/LC/L du 05 septembre 2003
et 0592/MINEFI/DI/LC/C du 03 février 2004)**

III - 13 Régime de TVA des sociétés civiles immobilières

L'assujettissement à la TVA des Sociétés Civiles Immobilières (SCI) a suscité des difficultés d'interprétation débouchant sur une application parfois divergente des dispositions fiscales en la matière.

En effet, pour la plupart des vérificateurs, l'option à l'IS des SCI confère à celles-ci un caractère commercial qui justifierait l'imposition à la TVA. La clarification de la position de l'Administration sur cette question était donc nécessaire. Telle est l'objet de la note de service ci-dessous référencée dont l'économie mériterait d'être rappelée.

Les professionnels de l'immobilier assurent la promotion immobilière. Il peut s'agir de personnes physiques, de sociétés civiles ou de sociétés commerciales. De l'objet civil ou commercial de la personne promotrice, dépend le régime fiscal de la TVA applicable.

a - Le cas des Sociétés Civiles Immobilières à objet purement civil qui fonctionnent conformément à leurs statuts

Ces sociétés n'exercent aucune activité commerciale au sens des dispositions des articles 3(2) et 127 (5) du CGI. Elles ne sont pas de ce fait, et au regard des termes de l'article 21 de la loi n° 97/03 du 10 janvier 1997 relative à la promotion immobilière au Cameroun, des professionnels de l'immobilier. En conséquence, les opérations qu'elles réalisent sont exonérées de la TVA conformément à l'article 128 (1)-b du CGI et indépendamment de leur option à l'IS.

b - Le cas des Sociétés Civiles Immobilières à objet commercial au sens des dispositions de l'article 3 (2) du CGI

Il s'agit des SCI qui :

- se livrent à l'intermédiation pour l'achat ou la vente d'immeubles ou de fonds de commerce, d'actions ou de parts de sociétés civiles immobilières, ou l'achat de manière habituelle en leur nom des mêmes biens en vue de les revendre ;
- procèdent au lotissement et à la vente, après exécution des travaux d'aménagement et de viabilité de terrains acquis à titre onéreux ;
- donnent en location un établissement commercial ou industriel muni du mobilier et du matériel nécessaires à son exploitation.

Les prestations suscitées font alors de ces SCI de véritables professionnels de l'immobilier qui sont, conformément aux dispositions de l'article 127 (5) du CGI, assujettis à la TVA.

(Note de service n° 005/MINFI/DI/LC/L du 24 janvier 2005)

III - 14 TVA sur les contrats à exécution successive

La question de la loi fiscale applicable aux contrats à exécution successive est une problématique constante en droit fiscal. Le problème de la détermination de la loi applicable s'est en effet souvent posé s'agissant de l'imposition des loyers.

Il est de doctrine constante en droit fiscal que la loi applicable à une opération fiscale est celle en vigueur au moment de la réalisation de son fait générateur. Le fait générateur de la TVA sur les loyers étant réalisé au moment de leur échéance, il s'ensuit que le taux applicable en la matière est celui en vigueur au terme de chaque échéance.

A titre d'illustration, les loyers échus à compter de janvier 2005 sont passibles de la TVA au taux de 19,25 %, centimes additionnels, communaux compris. La date de la conclusion du contrat de bail est donc sans incidence sur la détermination de la loi applicable en matière de TVA.

(Lettre n° 0668/MINEFI/DI/LC/L du 1^{er} février 2005)

III - 15 TVA sur les commissions perçues sur les transferts de fonds en provenance de l'étranger

L'essor du secteur bancaire au Cameroun a favorisé l'émergence de nouvelles activités d'intermédiation financière, notamment les transferts de fonds. Ces activités sont rémunérées par des commissions dont le principe d'imposition à la TVA est prévu par les dispositions de l'article 127 du CGI. Toutefois, le cas particulier des commissions perçues sur les transferts de fonds en provenance de l'étranger pose des difficultés d'interprétation et d'application.

Saisie de la question, l'Administration fiscale s'est prononcée en affirmant que sous réserve d'une modification législative ultérieure, les commissions perçues sur les transferts d'argent de l'étranger ne sont pas soumises à la TVA.

En effet, le paiement par le prestataire local des fonds transférés ne constitue pas en lui-même un service rendu et utilisé au Cameroun au sens du Code Général des Impôts, et ne représente que l'aboutissement d'un service rendu à l'étranger et qui au demeurant y est entièrement taxé. Bien plus, si la TVA était réclamée sur la quote-part rétrocédée, il faudrait la répercuter sur le bénéficiaire, l'opérateur local n'ayant pas collecté la taxe en amont sur le transfert. Or, le bénéficiaire n'a rien à supporter.

Au demeurant, l'opération de transfert est une opération globale réalisée et taxée à l'étranger sur une base d'imposition arrêtée dès le départ et la rétrocession d'une quote-part à l'opérateur local ne constitue pas une opération détachable de cet ensemble.

(Lettre n° 5182/MINEFI/DGI/LC/L du 16 septembre 2005)

III - 16 Déduction de la TVA d'amont grevant des biens prélevés par le chef d'une entreprise individuelle pour ses besoins personnels

L'article 127 du CGI dispense de la TVA les prélèvements qu'un chef d'entreprise individuelle opère pour son usage personnel. Il se pose alors la question du sort de la TVA d'amont ayant grevé l'acquisition des biens ainsi prélevés, et déduite par l'assujetti.

Conformément à l'article 143 du CGI, seule la TVA ayant frappé en amont le prix d'une opération imposable en aval est déductible de la taxe applicable à cette opération. Il en résulte que la TVA ayant grevé l'acquisition de biens et services qui ne donnent pas lieu à collecte de TVA en aval, notamment en raison de leur affectation à l'usage personnel du chef d'entreprise, mais qui a été déduite par l'assujetti, doit être régularisée.

(Note n° 248/ MINEFI/DGI/LC/L du 11 avril 2006)

III - 17 Retenue à la source de la TVA et de l'acompte IR sur les factures délivrées par des contribuables relevant de l'impôt libératoire

L'article 205 bis du CGI affranchit les contribuables relevant du régime de l'impôt libératoire du paiement de la patente, de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de la TVA.

Pour les entreprises autorisées à pratiquer la retenue à la source de la TVA et de l'acompte de l'impôt sur le revenu, la question s'est posée de savoir si elles pouvaient à bon droit pratiquer lesdites retenues sur leurs fournisseurs relevant du régime de l'impôt libératoire.

La position de l'administration fiscale sur cette question est qu'une entreprise habilitée à opérer la retenue à la source de la TVA et de l'acompte IR peut pratiquer lesdites retenues sur les factures délivrées par ses fournisseurs sans distinction de régime, notamment celles émises par des contribuables relevant de l'impôt libératoire.

(Note n° 248/MINEFI/DGI/LC/L du 11 avril 2006)

III- 18 TVA sur cession d'un véhicule d'occasion par un non professionnel

La question s'est posée de savoir si la cession d'un véhicule d'occasion faite par un non-professionnel était soumise à la TVA.

Y réagissant, l'administration a précisé que la cession de véhicules d'occasion ne donne lieu à perception de TVA que lorsqu'elle est faite par un professionnel du secteur. A contrario, le non-professionnel qui cède un véhicule d'occasion n'est pas en droit de facturer la TVA sur ce type de transaction.

En conséquence, seuls les droits d'enregistrement sont dus au taux de 5 %.

Par ailleurs, lorsque le cédant est une entreprise et que le véhicule était inscrit à l'actif du bilan, il y a lieu de procéder à une régularisation de TVA au cas où la cession serait intervenue avant le terme de la cinquième année, à compter de l'inscription au bilan.

(Lettre n°4379/MINFI/DGI/LC/L du 22 octobre 2007)

III- 19 Déduction de la TVA ayant grevé des biens importés et réexportés en l'état

La question de la déductibilité de la TVA ayant grevé des biens importés et réexportés a maintes fois été soulevée par les entreprises.

Il convient de relever que l'article 144 (2) du CGI dispose que la TVA ayant grevé l'importation de biens liés à l'exploitation, non utilisés et réexportés en l'état ne peut être déduite.

L'administration a toutefois précisé que cette disposition ne s'appliquait que pour les importations de biens strictement liés à l'exploitation. Ainsi, l'importation de biens non liés à l'exploitation, avec l'intention de les revendre à l'étranger, ouvre droit à déduction de la TVA d'amont.

III- 20 Mise à disposition de marchandises en vue de la vente

Ayant été saisie sur la question de savoir si la mise à disposition de marchandises en vue de la vente par des commissionnaires est passible de la TVA, l'administration fiscale a fort opportunément rappelé que sont soumises à la TVA conformément aux articles 126 et 127 du CGI les livraisons de biens effectuées dans le cadre d'une activité économique exercée à titre onéreux. Et par livraison de biens, il faut entendre le transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme propriétaire.

En conséquence, la mise à disposition de marchandises en vue de la vente par des commissionnaires n'est pas soumise à la TVA dans la mesure où elle ne constitue pas une vente en soi.

(Note N°984/MINEFI/DGI/LC/C du 29 décembre 2006)

III- 21 Régularisation de la TVA d'amont suite à avarie

L'article 146 du Code Général des impôts, précise les modalités de régularisation de la TVA sur les biens autres que les immobilisations.

S'agissant de la destruction de biens d'une entreprise dans le cadre de son activité, Il est admis de doctrine constante que la disparition des biens en stock, acquis ou produits par une entreprise n'entraîne pas, sous réserve de justification, la régularisation de la TVA antérieurement déduite.

Pour être justifiée, ladite destruction qu'elle soit volontaire, accidentelle ou objet d'un vol ou d'un détournement, doit être établie au moyen d'un procès verbal dressé par un Commissaire aux avaries ou un Huissier de justice, et prise en compte uniquement pour son montant réel.

*(Lettres n° 2965/MINEFI/DI/LC/L du 8 mars 2001 ;
et n° 0360/MINEFI/DGI/LC/L du 28 janvier 2008)*

THEME IV : CONTRIBUTION DES PATENTES

IV - 1 Territorialité de la patente

La question du lieu d'imposition d'une activité à la contribution des patentes a maintes fois été soulevée par les contribuables.

Afin de clarifier le problème, l'administration a fait connaître que ladite contribution représente le droit d'exercer une activité dans une commune. Conformément aux dispositions des articles 175 et 192 du CGI, le produit de cette contribution bénéficie aux collectivités publiques locales.

Toutefois, en vertu de l'article 176 du même Code, seule la création ou l'installation d'un établissement, d'une agence, d'une succursale sur le territoire de la commune justifie l'exigibilité de la patente.

(Lettre n° 4102/MINEFI/DI/LC/L du 20 février 2002)

IV - 2 Notion d'établissement imposable à la patente

La société publique de production et de distribution de l'énergie électrique a sollicité de l'administration des précisions sur le régime de patente de ses agences disséminées sur l'étendue du territoire national.

Y réagissant, le Directeur des Impôts a précisé que conformément aux dispositions de l'article 176 du Code Général des Impôts, la patente est due par établissement.

Ainsi, les différentes agences de cette société étant des établissements au sens de la disposition légale suscitée, une patente est due pour chacune d'entre elles.

(Lettre n° 2629/MNEFI/DI/LC/L du 1^{er} novembre 2001)

IV - 3 Assujettissement à la patente Import/Export

La question a été posée de savoir si les opérations liées au commerce extérieur (importation ou exportation) étaient assujetties à la contribution des patentes alors même qu'elles sont réalisées avec l'extérieur.

L'administration a précisé que les opérations liées au commerce extérieur se réalisent à partir du cordon douanier national, donc en grande partie sur le territoire national qu'il s'agisse de l'importation ou de l'exportation.

Ainsi, tout opérateur économique dont le volume des transactions commerciales avec l'extérieur génère un chiffre d'affaires annuel supérieur à 15 millions de FCFA, est assujéti à la patente d'importation ou d'exportation.

Ce chiffre d'affaires est déterminé en tenant compte à la fois des opérations d'importation et d'exportation.

(Lettre n° 4742/MINEFI/DI/LC/L du 24 avril 2002)

IV - 4 Exercice conjoint d'une activité de vente de boisson et d'un autre commerce

L'on s'est interrogé sur le régime de patente d'un contribuable se livrant conjointement, au sein du même établissement, à la vente de boissons et à une autre activité commerciale.

L'administration a précisé que l'exercice de l'activité de vente de boissons avec un autre commerce dans un même établissement entraîne le paiement :

- d'une patente globale assise sur le chiffre d'affaires total ;
- et des droits de licence liquidés sur la base du seul chiffre d'affaires afférent à la vente des boissons.

(Lettre n° 4742/MINEFI/DI/LC/L du 24 avril 2002)

IV - 5 Détermination de la base imposable à la patente pour un chiffre d'affaires réalisé sur une période inférieure à un (01) an

Suite à l'arrimage en 2003 de l'exercice fiscal à l'année civile, il a été constaté que les patentes de l'exercice transitoire 2002 de six mois (juillet – décembre 2002) avaient été assises sur une période inférieure à un an. Il s'est alors posé le problème du chiffre d'affaires à retenir pour la liquidation de la patente de l'exercice 2003 s'agissant des activités réalisées durant la période transitoire de six mois.

Dans une circulaire y relative, l'administration a d'abord rappelé le principe de l'annualité de la patente avant d'indiquer que tout chiffre d'affaires déclaré sur une période inférieure à douze (12) mois, comme c'est le cas pour l'exercice transitoire 2002, doit être ramené à une base annuelle pour le calcul de la patente de l'exercice suivant.

En conséquence, pour la détermination de la base de liquidation des droits de patente de l'exercice 2003, le chiffre d'affaires déclaré au titre de l'exercice transitoire de six (06) mois doit être multiplié par deux (2).

(Circulaire n° 096/MINFI/DI/LC/L du 04 février 2003)

IV - 6 Patente des transporteurs

Suite à des préoccupations exprimées par les transporteurs, l'administration s'est prononcée sur les spécificités de la patente due par cette catégorie de contribuables.

En effet, deux cas de figures ont été établis s'agissant de la patente des transporteurs :

- les personnes physiques soumises au régime simplifié des transporteurs prévu à l'article 64 du Code Général des Impôts acquittent la patente selon les modalités définies à l'article 163 du même Code ;
- les personnes physiques ou morales relevant du régime du réel sont assujetties à la patente annuellement, et d'après leur chiffre d'affaires.

Par ailleurs, pour ce dernier cas, il est précisé que les transporteurs de marchandises ou de personnes, relevant du régime réel d'imposition, peuvent établir un seul titre de patente pour l'ensemble de leurs véhicules. A cet égard, la base de la patente est constituée par le chiffre d'affaires annuel global des véhicules.

*(Lettres n° 1168/MINFI/DI/LC/L du 13 mars 2003 ;
et 3643/MINEFI/DGI/LC/L du 25 août 2006)*

IV - 7 Assiette de la patente des gérants de stations-service

L'article 173 du Code général des Impôts prévoit que la contribution des patentes est calculée d'après le chiffre d'affaires.

Toutefois, dans le but de rendre plus équitable l'assiette de la patente des gérants de stations-service, l'administration a indiqué la méthode suivante pour déterminer la base patentable :

- d'une part, retenir la marge réalisée pour les produits dont le prix est homologué à savoir le super, le gasoil, le pétrole lampant, le gaz domestique,
- et d'autre part, y adjoindre le chiffre d'affaires relatif aux autres opérations.

A cet effet, les gérants des stations services devront souscrire une déclaration faisant ressortir distinctement les quantités vendues par nature de produits, les marges y afférentes et le chiffre d'affaires réalisé sur les autres opérations.

*(Instruction n° 419/MINEFI/DI/L/CL du 11/08/2000
et Note n° 0510/MINEFI/DI/FS/CPM du 29 Août 2000)*

IV - 8 L'assujettissement à la patente d'une activité exercée illégalement

L'Administration fiscale a été saisie par un ordre professionnel qui sollicitait le retrait de titres de patente délivrés à des personnes non affiliées audit ordre et qui exerçaient sur la seule base desdites patentes. A l'appui de sa requête, l'ordre évoquait le caractère «illégal» et non autorisé de l'activité.

Y réagissant, le Directeur Général des Impôts a rappelé que le fait générateur de la contribution des patentes est l'exercice effectif et habituel d'une activité lucrative sur le territoire camerounais. Aussi, l'administration fiscale n'étant pas juge de la légalité de l'exercice d'une profession donnée, dès la réalisation dudit fait générateur, la patente est due.

En conséquence, sans en légitimer l'exercice, est prélevée de plein droit même sur les activités dites illégales dès lors qu'elles sont effectivement exercées sur le territoire national à titre habituel et à but lucratif.

(Lettre n° 3298/MINEFI/DGI/LC/L du 25 juillet 2006)

IV - 9 Assujettissement à la patente des exploitants agricoles

La question s'est posée de savoir si l'exemption prévue à l'article 162 du Code Général des Impôts au profit des cultivateurs, planteurs et éleveurs pour la vente des récoltes et fruits provenant des terrains qu'ils exploitent pouvait être étendue aux grandes exploitations constituées sous forme de sociétés.

L'administration a précisé à cet effet que la qualité de cultivateur ou de planteur ne pouvait être attachée qu'aux petits exploitants personnes physiques et non aux sociétés dont le but lucratif est avéré et justifie l'assujettissement à la patente, conformément aux dispositions de l'article 160 du Code Général des Impôts.

En conséquence, les grandes exploitations agricoles constituées sous forme de sociétés sont assujetties à la contribution des patentes.

Lettre n°5031/MINFI/DGI/LC/L du 03 décembre 2007)

IV - 10 Régularisation de la patente

L'administration a été interpellée sur la question de savoir si la régularisation de patente effectuée par les inspecteurs vérificateurs suite à une reconstitution du chiffre d'affaires en cours d'exercice est régulière ou non. Dans sa réponse, l'administration fiscale a fort opportunément rappelé que le chiffre d'affaires sur lequel est assis la patente de l'exercice n'est pas celui réalisé au titre de l'exercice n°1 et qui existe au 1^{er} janvier de l'année d'imposition en cause. En d'autres termes,

conformément aux dispositions de l'article 169 du CGI, la régularisation de patente en fin d'exercice suite à une reconstitution du chiffre d'affaires laissant apparaître un chiffre d'affaires supérieur à celui déclaré en début d'exercice est irrégulière. En revanche, cette régularisation est valable pour les contribuables qui sont en début d'exercice et ayant déclaré un CA prévisionnel.

(Lettre n°0702/MINEFI/DGI/LC/C du 02 février 2007)

THEME V : ENREGISTREMENT, TIMBRE ET CURATELLE

V - 1 Conséquences fiscales du changement de statut d'une entreprise

Interpellée sur les conséquences fiscales du changement de statut juridique d'une entreprise, l'administration a fait les précisions suivantes :

De manière générale, le changement du statut juridique d'une entreprise emporte dissolution de l'entité précédente et constitution d'une nouvelle structure soumise aux obligations fiscales afférentes à son statut.

Ainsi par exemple, la transformation d'une succursale en société de droit camerounais est une opération de constitution de société, assujettie à ce titre aux droits dégressifs prévus par les articles 346 et 544 du Code Général des Impôts. Il en est de même de la transformation d'un établissement en SARL unipersonnelle.

Cependant, le transfert du siège social d'une société d'une ville à une autre ville du Cameroun, sans modification de la structure du capital social, est une opération de gestion interne. L'acte y afférent est assujetti au droit fixe des actes innommés conformément aux dispositions des articles 353-3 et 545 B du Code susvisé.

*(Lettres n°s 1003/MINEFI/DI/LC/L du 11 septembre 2001
et 0218/MINEFI/DI/LC/L du 07 janvier 2005)*

V - 2 Droits d'enregistrement sur augmentation de capital

Dans le cadre d'une vérification de comptabilité, un contribuable a contesté la liquidation des droits d'enregistrement sur une augmentation de capital au motif que le vérificateur n'aurait pas tenu compte des droits acquittés sur ledit capital lors de la constitution de la société.

Admettant fondés les arguments du contribuable, l'administration a rappelé les modalités de liquidation des droits d'enregistrement sur les opérations d'augmentation de capital suivant la règle *non bis in idem*.

En effet, pour l'octroi de la formalité à un tel acte, la tranche correspondant au capital lors de la constitution de la société, et précédemment soumise à l'impôt, n'est plus taxée.

En outre, l'augmentation de capital constituant un fait générateur autonome et distinct, le calcul des droits dégressifs y afférents devrait être opéré au regard de la seule augmentation en cause, sans considération ni du capital initial, ni des augmentations de capital antérieures.

En conséquence, le maximum de droit fixé pour chaque tranche n'est valable que pour une opération prise isolément.

*(Lettres n°s 4073/MINEFI/DI/LC/L du 19 février 2002
et 0411/MINEFI/DI/LC/L du 24 janvier 2003)*

V - 3 Enregistrement des marchés triennaux

Par Circulaire explicative, l'administration a précisé les modalités d'enregistrement des marchés dits triennaux. En effet, les marchés triennaux d'entretien routier qui sont subdivisés en trois tranches dont une tranche ferme et deux tranches conditionnelles doivent s'enregistrer ainsi qu'il suit :

☐ Pour la tranche ferme :

Application des droits d'enregistrement selon que le financement extérieur est majoritaire (droit fixe de 50 000 Fcfa) ou non (droit proportionnel de 2 %).

☐ Pour les tranches sous condition suspensive :

✿ Pendant que la condition est en suspens :

- Enregistrement aux droits fixes des actes innommés.
- Perception des droits de timbre gradué.

✿ Si la condition ne se réalise pas :

Le droit proportionnel n'est pas exigible parce que la convention ne s'est pas formée et les droits préalablement perçus restent acquis au Trésor Public.

✿ Si la condition se réalise :

Lorsque la confirmation par ordre de service de l'attribution définitive du marché est donnée, les droits proportionnels d'enregistrement deviennent immédiatement exigibles. A cet effet, les droits perçus au moment de l'enregistrement de l'acte originel ne sont ni restituables, ni déductibles sur le montant des droits exigibles lors de la réalisation de la condition.

(Circulaire n° 325/MNFI/DI/LC/L du 26 février 2001)

V - 4 Principe du non-cumul de la TVA et des droits d'enregistrement

A la question de savoir quel droit d'enregistrement doit être appliqué aux actes ayant supporté la TVA lors de leur réalisation à l'instar des certificats de vente établis lors de l'acquisition de logements auprès de la société Immobilière du Cameroun (SIC), l'administration a rappelé le principe de non cumul entre la TVA et les droits d'enregistrement.

En effet, il a été précisé que les certificats de vente établis lors de l'acquisition de logements auprès de la SIC, parce qu'ayant déjà supporté la TVA, doivent être enregistrés gratis en application des dispositions de l'article 546 du Code Général des Impôts.

(Lettre n° 5109/MNEFI/DI/LC/L du 27 mai 2002)

V - 5 Régime fiscal de l'acquisition d'un fonds de commerce : TVA ou droits d'enregistrement

Des questions se sont posées relativement à la nature des droits à percevoir lors de l'acquisition d'un fonds de commerce : la TVA ou les droits d'enregistrement ?

Y réagissant, l'administration a précisé que les mutations de fonds de commerce sont soumises aux droits d'enregistrement conformément aux dispositions des articles 341 et 543 du Code Général des Impôts et non à la TVA.

(Lettre n° 2079/MNEFI/DI/LC/L du 15 novembre 1999)

V - 6 Enregistrement des marchés financés par les fonds provenant de l'annulation de la dette extérieure

Afin de clarifier les modalités d'enregistrement des marchés financés par des fonds provenant des mesures d'allégement de la dette extérieure du Cameroun à l'instar des fonds PPTE, du contrat C2D ou de la convention IADM, l'administration a fait les précisions qui suivent :

En effet, les mesures sus-évoquées qui se traduisent essentiellement par la conversion de la dette en projets de développement et de lutte contre la pauvreté, résultent des remises sur le service de la dette extérieure et doivent être considérés comme des financements locaux dans le cadre de l'enregistrement des marchés publics.

Ainsi, les marchés financés par ces fonds donnent lieu à perception :

- du droit proportionnel de 2% et du timbre de dimension lorsque les dites ressources locales financent le marché à hauteur d'au moins 50% ;
- du droit fixe de 50 000 francs, du timbre gradué et du timbre de dimension lorsque ces ressources sont inférieures à 50% du montant du marché en cause.

*(Lettre n° 0952/MINFI/DI/LC/L du 27 février 2003
et Circulaire n°006/MINEFI/DGI/LC/L du 10 avril 2007)*

V - 7 Soumission de la lettre de voiture aux droits de timbre :

L'on s'est interrogé sur le fondement de la soumission des lettres de voiture aux droits d'enregistrement.

Pour y répondre, l'administration a d'abord défini la lettre de voiture comme étant un document de circulation des marchandises transportées, constitutif d'un contrat de transport à exécution successive, instantanée et à la cadence de demandes et offres de transport par les parties.

En application des dispositions de l'article 556 du Code Général des Impôts, les contrats de transport sont passibles du droit de timbre. Il en est ainsi de chaque lettre de voiture qui constitue un contrat de transport à part entière.

(Lettre n° 3026/MNEFI/DI/LC/L du 04 décembre 2001)

V - 8 Droits d'enregistrement sur les cessions de titres et sur les apports en capital effectués à l'étranger

Interpellée sur les droits d'enregistrement applicables d'une part aux cessions de titres et d'autre part aux apports en capital effectués à l'étranger, l'administration a précisé que :

En ce qui concerne les cessions de titres d'une société commerciale, deux cas doivent être distingués. En effet, les titres cédés peuvent être représentatifs d'apports :

- en numéraire, l'acte de cession est soumis au droit d'enregistrement proportionnel de 2 % conformément aux dispositions des articles 343 et 543 du Code Général des Impôts ;
- en nature, l'acte y relatif est enregistré aux droits de mutation correspondant à la nature des biens apportés en vertu de l'article 574 du Code Général des Impôts.

S'agissant des apports en capital effectués à l'étranger, les actes correspondants peuvent y être enregistrés. Cependant, pour en faire usage au Cameroun, la société apporteuse y acquitte le cas échéant un droit complémentaire de capital représentant la différence entre le droit acquitté à l'étranger et le droit exigible au Cameroun.

(Lettre n° 3040/MINFI/DI/L/LC/L du 10 juin 2004)

V - 9 Droits d'Enregistrement sur les opérations de filialisation

Un contribuable a saisi l'Administration pour solliciter l'application des droits d'enregistrement fixes prévus aux articles 350 et 545 (a) du Code Général des Impôts sur un acte portant absorption du passif d'une de ses succursales par une filiale en création.

Après analyse de cette opération, il a été établi que le droit fixe prévu aux articles susvisés s'applique aux actes portant prise en charge de tout ou partie du passif des sociétés anciennes dans les actes d'absorption des sociétés anonymes (S.A.) ou à responsabilité limitée (Sarl).

Aussi le droit fixe susmentionné ne peut s'appliquer en l'espèce qu'aux opérations de fusion de sociétés constituées sous la forme de S.A. ou de Sarl et non à la succursale qui, au terme de l'article 117 de l'Acte Uniforme OHADA relatif aux sociétés commerciales, est une entité dépourvue de personnalité juridique distincte de celle de la société-mère.

En conséquence, la prise en charge du passif ainsi que les apports supplémentaires à l'opération de filialisation sont soumis aux droits dégressifs prévus à l'article 346 du Code susvisé.

(Lettre n° 0252/MINEFI/DGI/LC/L du 15 janvier 2007)

THEME VI : REGIMES FISCAUX PARTICULIERS

VI - 1 Régime fiscal des mutuelles de personnel

Les mutuelles sont des organismes de prévoyance volontaire par lesquels les membres d'un groupe, moyennant le paiement d'une cotisation, s'assurent réciproquement une protection sociale ou se promettent certaines prestations.

Saisie par correspondance sur le régime fiscal applicable aux mutuelles de personnel, l'administration fiscale s'est prononcée par lettre dont la synthèse est contenue dans les termes qui suivent.

De prime abord, il a été confirmé que les mutuelles de personnel fonctionnant conformément à leur objet sont exonérées de l'IS.

Toutefois, lorsqu'elles se livrent à des activités lucratives, elles sont passibles dudit impôt selon le régime du droit commun. A cet égard, les revenus de telles activités doivent faire l'objet d'une comptabilité distincte.

Par ailleurs, si le règlement des droits acquis aux membres échappe à l'IRPP, les rémunérations de toute nature versées aux employés desdites mutuelles sont assujetties à l'impôt. En leur qualité d'employeurs, les mutuelles ont l'obligation de retenir et de reverser les impôts et taxes assis sur les salaires.

S'agissant des revenus tirés des placements divers effectués par les mutuelles, ils sont imposés à l'IRPP conformément au CGI, dans la limite du seuil d'exonération.

(Lettre n° 1035/MINEFI/DI/LC/L du 07 septembre 2001)

VI - 2 Régime fiscal des marchés financés par le FED

Le régime fiscal applicable aux marchés financés par le Fonds Européen de Développement (FED) a été clarifié par l'administration au travers d'une lettre.

En effet, a-t-elle précisé, conformément à l'accord de partenariat de Cotonou du 23 juin 2000 et des dispositions des articles 350 (2) 545 (a) du Code Général des Impôts, les marchés financés par le FED sont soumis au régime fiscal suivant :

1° S'agissant des droits d'enregistrement

Les marchés de fourniture, de services et de travaux sont soumis au droit fixe de 50 000 FCFA et au droit de timbre de dimension.

2° S'agissant de la TVA

Les marchés publics sur financement extérieur ou local doivent être conclus toutes taxes comprises conformément au décret n° 2003/651/PM du 16 avril 2003 fixant les modalités d'application du régime fiscal et douanier des marchés publics.

A cet égard, les maîtres d'ouvrage doivent prévoir des dotations pour couvrir les taxes, notamment la TVA, dans le cadre des fonds de contrepartie au cas où le bailleur de fonds ne prend pas en charge lesdites taxes.

3° S'agissant de l'impôt sur le revenu

Les revenus et bénéfices résultant de l'exécution des marchés financés par le FED sont imposables selon le droit commun à l'IRPP dès lors que :

- les personnes physiques et/ou morales qui ont réalisé lesdits revenus sont domiciliées au Cameroun ou y ont un établissement stable ;
- la durée d'exécution du marché est supérieure à six mois.

Dans le cas contraire, lesdits revenus sont soumis à la TSR.

4° S'agissant de la TSPP

Les achats de produits pétroliers (carburants, lubrifiants, liants hydrocarbonés, etc.) incorporés dans un marché de travaux sont réputés effectués sur le marché local et soumis au régime fiscal de droit commun.

(Lettre n° 3712/MINFI/DI/LC/L du 06 août 2003)

VI - 3 Régime fiscal des conventions de représentation d'armateur

Des interrogations ont été soulevées relativement au régime fiscal applicable aux prestations qu'une entreprise camerounaise rend à un armateur domicilié à l'étranger, compte tenu du principe de territorialité de l'impôt.

Dans sa réponse, l'administration a fait connaître que les commissions perçues par une entreprise de droit camerounais en contrepartie des prestations rendues à un armateur basé à l'étranger sont passibles de la TVA ; de même, le résultat de l'ensemble des activités de ladite entreprise est imposable à l'impôt sur les Sociétés.

Par ailleurs, le cas échéant, les rémunérations pour assistance technique versées par le représentant camerounais sont imposables à la TSR dans les conditions de droit commun.

Toutefois, les surestaries et frets facturés TTC, encaissés par le représentant camerounais et reversés à l'entreprise étrangère sous déduction des commissions, ne sont pas imposables au Cameroun en vertu du principe de territorialité.

En outre, les prestations faites sur les navires exploités par l'armateur sont exonérées de TVA. Par contre, les réparations de containers sont passibles de cette taxe.

(Lettre n° 3712/MINFI/DI/LC/L du 06 août 2003)

VI - 4 Régime fiscal des apports partiels d'actifs

Suite à des interrogations sur l'imposition des apports partiels d'actifs, l'administration a précisé que l'apport partiel d'actif est une opération par laquelle une société apporte à une autre société, nouvelle ou préexistante, une partie seulement de son patrimoine, moyennant attribution au profit de ses associés de titres (parts sociales, actions) de la société bénéficiaire de l'apport.

Les conséquences fiscales de ce processus s'analysent au double point de vue des droits d'enregistrement et de la TVA :

1° S'agissant des droits d'enregistrement

- pour l'augmentation de capital sans prise en charge du passif, il y a application des droits dégressifs prévus aux articles 346 et 544 du CGI ;
- dans le cas où cette augmentation est doublée d'une prise en charge du passif, en plus des droits dégressifs suscités, des droits fixes prévus par les articles 346 et 545 du CGI sont dus.

2° S'agissant de la TVA

Les immobilisations comprises dans l'opération d'apport partiel d'actif ne donnent pas lieu à régularisation de TVA, sous réserve du respect de l'engagement de la société bénéficiaire d'effectuer lesdites régularisations en cas de cessions ultérieures. Cette situation s'explique par le fait que cette transmission de patrimoine n'est pas assimilable à une cession au sens de l'article 145 du CGI.

(Lettre n° 0580/MINFI/DI/LC/L du 04 février 2003)

VI - 5 Règles d'application des régimes privilégiés du Code des investissements

Compte tenu de certains dérapages observés dans l'application des avantages fiscaux découlant du Code des Investissements, l'administration a apporté les précisions ci-après :

Le Code des Investissements dont les dispositions ont été prorogées pour cinq ans par la Charte des Investissements, a institué divers régimes privilégiés. Les opérateurs économiques agréés peuvent bénéficier des avantages fiscaux afférents auxdits régimes de manière successive en phase d'installation ou en phase d'exploitation.

Toutefois, le passage de l'une à l'autre phase est conditionné par un certificat de conformité délivré par la Cellule de Gestion du Code des Investissements.

En conséquence, une entreprise ne saurait bénéficier des avantages fiscaux de la phase d'exploitation alors qu'elle s'installe, ni même y prétendre sans certificat de conformité.

(Lettre n° 0217/MINEFI/DI/LC/L du 07 janvier 2005)

VI - 6 Régime fiscal de la cession des dettes titrisées de l'Etat

La question a été posée de savoir si l'encaissement des dettes titrisées de l'Etat devait donner lieu à perception des impôts et taxes entre les mains de la personne à qui elles ont été cédées même si les sommes encaissées avaient subi un prélèvement d'impôts au moment de leur titrisation.

En réponse, l'Administration fiscale a relevé que les sommes effectivement encaissées à l'occasion du règlement par l'Etat de ses dettes titrisées, constituent un chiffre d'affaires à incorporer au résultat d'exploitation de l'exercice au cours duquel est intervenu le paiement.

Ainsi, cette opération est imposable aussi bien à l'Impôt sur les Sociétés qu'à la Taxe sur la Valeur Ajoutée dans les conditions prévues aux articles 6 (1) et 126 (1) du Code Général des Impôts.

(Lettre n° 1600/MINEFI/DI/LC/L du 15 mars 2005)

VI - 7 Régime fiscal des associations à but non lucratif

L'Administration a été interpellée sur le traitement fiscal à réserver aux opérations réalisées par les associations à but non lucratif.

En réaction, des précisions suivantes ont été apportées :

- **l'Impôt sur les sociétés** : En application des dispositions de l'article 4 (5) du Code Général des Impôts, de telles associations qui fonctionnent conformément à leur objet, en sont exonérées. Toutefois, lorsqu'elles se livrent à des activités susceptibles de concurrencer le secteur marchand, ces associations sont passibles dudit impôt suivant le régime de droit commun ;

- les revenus des membres des organismes ou associations à but non lucratif sont imposables :

- ✿ à l'IRPP, entre les mains des membres, personnes physiques, dans la catégorie du revenu concerné, pour la part qui leur est distribuée ;
- ✿ à l'IS pour la part distribuée aux membres, personnes morales, soumises de plein droit ou sur option audit impôt.

- Enfin, sur les autres obligations fiscales, les associations et organismes à but non lucratif demeurent soumis :

- ✿ au reversement de tous les impôts et taxes dont ils sont collecteurs à l'instar des retenues sur salaires ou de la TVA ;
- ✿ à la contribution des patentes lorsque leurs activités n'en sont pas expressément exonérées ;
- ✿ à la TVA lorsqu'ils réalisent des opérations taxables à cet impôt ;
- ✿ aux droits d'enregistrement pour leurs actes qui y sont assujettis ;
- ✿ et à tout autre droit, taxe ou redevance inhérent à leurs activités.

(Lettre n° 7121/MINEFI/DGI/LC/L du 28 décembre 2005)

VI - 8 Régime fiscal des établissements de microfinance

Après avoir été saisie d'une demande d'exonération d'impôts et taxes par un opérateur de microfinance au motif de la spécificité de cette activité, l'Administration a clarifié le régime fiscal applicable aux établissements de microfinance (EMF) en général qui se résume ainsi qu'il suit :

Au regard de la TVA, les membres de ces établissements, n'étant pas des professionnels du secteur financier, les intérêts rémunérant leurs dépôts auprès de ces structures en sont exonérés. Dans les cas contraires, la taxe est due. Il en est ainsi des intérêts rémunérant les opérations de prêts et d'emprunts qui demeurent passibles de la TVA.

De même, les opérations imposables effectuées par les EMF constitués sous forme de sociétés de capitaux, sont effectivement passibles de la taxe sans distinction entre les prestations servies aux membres et celles servies aux tiers.

En matière d'impôt sur les sociétés (IS), seuls les EMF constitués sous forme de sociétés de personnes en sont exonérés en vertu du principe de la transpa-

rence fiscale. Dans ce cas, la répartition de leur résultat est imposable entre les mains de leurs membres à l'impôt sur le revenu (IRPP). En revanche, les EMF constitués sous forme de sociétés de capitaux (Sociétés anonymes ou à responsabilité limitée), demeurent passibles de plein droit à l'IS.

S'agissant de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (IRCM), seuls les intérêts rémunérant les comptes d'épargne des membres desdits établissements pour les placements inférieurs à dix (10) millions de francs CFA, en sont exonérés en application des dispositions de l'article 43 du Code Général des Impôts. En d'autres termes, pour les placements supérieurs à dix (10) millions de francs CFA, les intérêts concernés sont passibles de l'IRCM.

Enfin, relativement aux droits d'enregistrement, les actes passés par les EMF sont soumis aux règles de droit commun pour autant que ces actes n'en sont pas expressément exonérés par la loi.

*(Lettres n°s 329/MINEFI/DGI/LC/L du 25 juillet 2005,
0371/MINEFI/DGI/LC/L du 23 janvier 2006
et 3879/MINEFI/DGI/LC/L du 13 septembre 2006)*

VI - 9 Régime fiscal des réévaluations libres d'actifs

La question a été posée de savoir si les amortissements différés et les déficits reportables non prescrits peuvent faire l'objet d'une imputation sur la plus-value dégagée à la suite d'une opération de réévaluation libre des éléments de l'actif.

Y réagissant, l'Administration a apporté les précisions ci-après :

La réévaluation libre des éléments de l'actif d'une entreprise est une libre décision de gestion opposable à cette dernière, avec toutes les conséquences fiscales suivantes :

- Lorsqu'elle est envisagée, la réévaluation doit porter sur l'ensemble des immobilisations corporelles et financières, à l'exclusion de celles incorporelles.
- S'agissant précisément de la réponse à la question posée, les amortissements différés et autres déficits reportables non prescrits peuvent s'imputer, non pas sur la plus-value dégagée, mais sur l'ensemble du résultat de l'exercice de réalisation de ladite plus-value.

En outre, la base d'amortissement des biens librement réévalués est désormais constituée par la nouvelle valeur comptable découlant de la réévaluation libre.

(Lettre n° 0251/MINEFI/DGI/LC/L du 15 janvier 2007)

VI - 10 Régime fiscal applicable aux distributeurs de cartes de recharge téléphonique

Interpellée sur l'imposition des opérations de commercialisation des cartes téléphoniques de recharge par les distributeurs et sous-distributeurs, l'Administration a précisé que cette activité est une opération d'intermédiation qui s'effectue dans le cadre d'un contrat de commissionnement rémunéré à taux fixe.

En application des dispositions des articles 21, 135 (1.b) et 163 du Code Général des Impôts, le montant de la commission sur vente des cartes, ainsi que tous les avantages consentis aux distributeurs sont considérés comme représentant leur chiffre d'affaires. C'est donc sur ce chiffre d'affaires que doivent être liquidés les impôts et taxes auxquels ils sont assujettis, notamment la patente, la TVA et l'impôt sur le revenu.

(Lettre n° 0538/MINEFI/DI/LC/L du 03 février 2003)

VI - 11 Immatriculation des entreprises ayant leur siège social à l'étranger

L'administration a été interpellée sur la question des obligations incombant aux entreprises dont le siège est situé hors du Cameroun et notamment, sur l'obligation d'immatriculation.

Y réagissant, elle a répondu que toute personne physique ou morale assujettie en qualité de redevable légal au paiement d'un impôt, droit ou taxe au Cameroun est soumise à l'obligation d'immatriculation.

S'agissant des contribuables situés à l'étranger, elle a précisé qu'ils ne sont soumis à cette obligation que pour autant qu'ils réalisent au Cameroun des activités économiques, entendues comme un cycle économique complet dont les points de départ et d'arrivée sont respectivement la production et la mise à la consommation de biens ou services.

En conséquence, les entreprises étrangères réalisant de simples opérations de transit sur le sol camerounais ne sont pas soumises à l'obligation d'immatriculation quand bien même elles auraient un représentant solvable accrédité auprès de l'administration fiscale.

(Lettre n° 5140/MINEFI/DI/LC/L du 06 décembre 2007)

THEME VII : PROCEDURES FISCALES

VII - 1 Portée de la vérification des périodes prescrites

Sans remettre en cause le principe de la prescription quadriennale, le Livre des Procédures Fiscales prévoit exceptionnellement sous des conditions précises, la possibilité de vérifier des périodes prescrites.

Le contrôle de ces exercices ne doit pas en principe conduire à des redressements, sauf sur les opérations à l'origine dudit contrôle, à l'instar des déficits, des amortissements différés ou des crédits reportés.

(Instruction n° 535 du 16 septembre 2002 sur nouveau CGI)

VII - 2 Portée de la vérification partielle

La vérification partielle de comptabilité est un mode de vérification encadré dans le temps et dans son objet.

La vérification partielle emporte limite du droit de reprise de l'Administration dès lors que la période couverte par elle est au moins égale à un exercice fiscal.

En conséquence, dès lors qu'une vérification partielle a couvert une période inférieure à un exercice fiscal, l'Administration peut procéder à de nouveaux contrôles sur ladite période si elle le juge nécessaire.

(Instruction n° 535 du 16 septembre 2002 sur nouveau CGI)

VII - 3 Champ d'application de l'abus de droit

L'abus de droit ne peut être invoqué que pour redresser les bases de l'impôt sur les Sociétés ou de l'IRPP.

Il en résulte que cette procédure n'est pas opérante dans le cadre strict de la TVA.

(Instruction n° 535 du 16 septembre 2002 sur nouveau CGI)

VII - 4 Champ d'application des avis à tiers détenteurs

Les avis à tiers détenteurs (ATD) servis en recouvrement d'impôts, de pénalités et de frais accessoires dus par un contribuable ont un champ d'application précis.

En effet, les ATD ne peuvent porter que sur des sommes disponibles, des créances certaines, des créances conditionnelles et éventuelles du redevable.

En conséquence, il ne saurait être exigé d'un tiers d'exécuter des ATD émis à son encontre au motif qu'il entretient des relations habituelles avec un redevable d'impôts et taxes, sans qu'il ne dispose de sommes appartenant audit redevable, ou qu'il n'ait sur lui des créances de diverses natures.

(Lettre n° 2423 du 18 octobre 2001)

VII - 5 Application de la Loi fiscale dans le temps

A l'occasion de la question de savoir si les termes de l'article 7 (nouveau) du CGI consacré par la loi de finances 2004 s'appliquaient au bénéfice fiscal de 2003 ou à celui de 2004, l'Administration Fiscale s'est prononcée sur l'application de la loi fiscale dans le temps.

En l'espèce, les redevances de marque versées à des entreprises situées en dehors de la CEMAC, qui participent directement ou indirectement au capital ou à la gestion de l'entreprise camerounaise débitrice avaient été exclues des charges déductibles à l'IS.

Il a été retenu que la loi fiscale est immédiatement applicable dès sa promulgation, excepté les cas où elle en dispose autrement. Conséquemment, la loi de finances 2004 ayant été promulguée avant la réalisation du fait générateur de l'IS dû au titre des opérations effectuées au cours de l'année 2003, la mesure susvisée s'applique dès les résultats de 2003.

En conclusion, les règles de détermination de l'assiette d'imposition contenues dans la loi de Finances pour l'exercice (n) s'appliquent aux revenus réalisés au cours de l'exercice (n-1) qui sont déclarés et imposés au cours dudit exercice (n).

(Lettre n° 3900/MINFI/DI/LC/L du 23 août 2004)