

REPUBLIQUE DU CAMEROUN
Paix - Travail - Patrie

MINISTERE DES FINANCES

SECRETARIAT GENERAL

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIVISION DE LA LEGISLATION, DU CONTENTIEUX
ET DES RELATIONS FISCALES INTERNATIONALES

CELLULE DE LA LEGISLATION FISCALE

REPUBLIC OF CAMEROON
Peace – Work – Fatherland

MINISTRY OF FINANCE

SECRETARIAT GENERAL

DIRECTORATE GENERAL OF TAXATION

***CIRCULAIRE N° 00000005 /MINFI/DGI/LC/L DU 31 Décembre 2011
Précisant les modalités d'application des dispositions fiscales de la loi n°2010/015 du
21 décembre 2010 portant loi de finances de la République du Cameroun pour
l'exercice 2011***

LE DIRECTEUR GENERAL

A

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

Les dispositions fiscales contenues dans la loi de finances pour l'exercice 2011 répondent à une triple exigence :

- *l'élargissement de l'assiette fiscale et la sécurisation des recettes ;*
- *la rationalisation des régimes fiscaux incitatifs ;*
- *la simplification des procédures et l'amélioration du climat des affaires.*

La présente circulaire qui précise les modalités d'application des dispositions fiscales nouvelles, donne des orientations et prescriptions utiles à leur mise en œuvre. Elle s'articule autour des thématiques précises telles que l'Impôt sur les Sociétés, l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques, la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) et les droits d'accises, la fiscalité de l'investissement, les taxes et droits spécifiques et les procédures fiscales.

I- DISPOSITIONS RELATIVES A L'IMPOT SUR LES SOCIETES (IS) ET A L'IMPOT SUR LES REVENUS DES PERSONNES PHYSIQUES

ARTICLE 3: Imposition de plein droit à l'IS des établissements de microfinance

La Loi de finances pour l'exercice 2011 étend le champ d'application de l'impôt sur les sociétés aux établissements de microfinance, quelle que soit leur forme juridique (association, coopérative, GIC, mutuelle, etc.).

Par établissement de microfinance, il faut entendre, conformément au règlement de la CEMAC relatif aux conditions d'exercice et de contrôle de l'activité de micro-finance, des entités agréées, n'ayant pas le statut de banque ou d'établissement financier, et qui pratiquent, à titre habituel, des opérations de crédit ou de collecte de l'épargne et offrent des services financiers spécifiques au profit des populations évoluant pour l'essentiel en marge du circuit bancaire traditionnel. Lesdits établissements qui auparavant relevaient du régime de la transparence fiscale en raison de leur statut, n'étaient pas soumis à la tenue d'une comptabilité régulière.

A compter du 1er janvier 2011, toute entreprise qui se livre à l'exercice des opérations de crédit ou de collecte de l'épargne et offre des services financiers, quelle que soit sa nature, est soumise à l'impôt sur les sociétés et est de ce fait astreinte aux obligations fiscales et comptables y relatives, conformément au droit comptable OHADA et aux règlements de la COBAC.

Les établissements de microfinance devront à cet effet déclarer et acquitter l'acompte d'impôt sur les sociétés, le solde devant être reversé au 15 mars de l'exercice 2012.

Il est rappelé qu'en raison de leur assujettissement de plein droit à l'Impôt sur les Sociétés, lesdits établissements relèvent du régime du réel. Ils doivent en conséquence tenir une comptabilité conforme au système normal (un tableau financier des ressources et des emplois ; un bilan ; un état annexé ; un état statistique supplémentaire et un compte de résultat).

En conséquence, il reste entendu que les opérations réalisées en 2010 par les établissements de microfinance de première catégorie, jusque là non soumis à l'IS, seront imposées selon le régime de la transparence fiscale. A ce titre, ces entités devront retenir à la source l'IRPP dû par leurs membres conformément aux dispositions de l'article 104 du CGI.

ARTICLE 8: Consécration de la non déductibilité des charges de valeur égale ou supérieure à un million F CFA payées en espèces

Les dispositions de l'article 7 du Code Général des Impôts consacrent la non déductibilité du résultat imposable à l'impôt sur les sociétés, des charges nécessitées par l'exercice de l'activité de montant supérieur ou égal à un million lorsque celles-ci sont réglées en espèces.

Pour l'application de cette mesure nouvelle, il est précisé que la déductibilité des charges est désormais subordonnée, non seulement aux conditions classiques édictées, mais également aux modes de paiement utilisés. Ainsi, sont seules désormais déductibles du résultat imposable :

- *les charges de montant supérieur ou égal à un million réglées par virement, par chèque ou par tout autre procédé électronique excluant l'utilisation des espèces ;*
- *les charges de montant inférieur à un million réglées par virement, par chèque ou par tout autre procédé électronique ;*
- *les charges de montant inférieur à un million réglées en espèces.*

De ce fait, la limite fixée à un million devra s'apprécier par rapport au montant global de la charge passée en comptabilité. Je vous invite en conséquence à vous référer aux valeurs inscrites dans les comptes de charge. A titre d'illustration, la déductibilité d'une charge de cinq millions F CFA réglée en espèces en dix tranches d'égal montant de 500 000 F CFA, ne sera pas admise. Les montants passés dans les comptes de trésorerie ne sont pas de ce fait pris en compte.

En outre, il est à noter que pour le cas particulier des contrats à exécution successive, la limite de 1 000 000 F CFA s'apprécie sur le montant global annuel de la charge telle que passée en comptabilité au titre de l'exercice de rattachement.

Enfin je précise que cette disposition nouvelle ne s'applique qu'aux opérations facturées à compter du 1^{er} janvier 2011. Elle ne doit pas être appliquée aux opérations ayant concouru à la formation du résultat de l'exercice 2010.

ARTICLES 21, 87, 91 et 92, 92 bis : Restauration de la retenue à la source de l'acompte d'Impôt sur le Revenu (IR) par les collectivités territoriales décentralisées, les établissements publics administratifs, les sociétés à capital public et certaines entreprises privées

a) Restauration de la retenue à la source de l'acompte d'Impôt sur le Revenu

A compter du 1^{er} janvier 2011, la retenue à la source de l'acompte d'impôt sur le revenu est de nouveau étendue aux collectivités territoriales décentralisées, aux établissements publics administratifs, aux sociétés à capital public et à certaines entreprises habilitées du secteur privé.

Les collectivités territoriales décentralisées renvoient aussi bien aux communes, aux régions, aux communautés urbaines qu'aux associations et syndicats de communes.

En ce qui concerne les établissements publics administratifs, les sociétés à capital public et les sociétés d'économie mixte, il convient de se référer aux définitions prévues par la loi n°99/016 du 22 décembre 1999 portant statut général des établissements publics et des entreprises du secteur public et parapublic.

S'agissant des entreprises privées, des sociétés à capital public et des sociétés d'économie mixte, il est à noter que seules celles figurant sur la liste arrêtée par le MINFI sont habilitées à opérer les retenues à la source. Toutefois, ces retenues sont exclues entre les entreprises habilitées ainsi qu'entre ces dernières d'une part, et d'autre part les établissements publics administratifs et les collectivités territoriales décentralisées.

En revanche, sous réserve de la dispense de retenue dûment accordée par le Ministre en charge des Finances conformément aux dispositions de l'article 149 (2), l'Etat est habilité à opérer la retenue à l'égard de tous ses fournisseurs y compris ceux habilités à retenir à la source.

Au demeurant, pour l'application de ces nouvelles dispositions, vous devrez vous référer systématiquement aux actes de création et aux statuts des organismes précités afin d'en saisir la véritable nature juridique.

Ainsi, à partir du 1^{er} janvier 2011, les factures des prestataires et fournisseurs des entités précitées et définies ne devront plus être réglées toutes taxes comprises ; les impôts et taxes découlant de leurs transactions devront être retenus et reversés contre délivrance d'une quittance, à la caisse de la structure fiscale de rattachement, au plus tard le 15 du mois suivant celui au cours duquel sont intervenues lesdites retenues.

Toutefois, pour le cas particulier des opérations qui chevauchent sur les exercices 2010 et 2011, à l'instar des factures émises en 2010 et réglées en 2011, deux cas sont à distinguer :

- pour l'Etat, les collectivités territoriales décentralisées et les établissements publics administratifs, le fait générateur de la retenue est l'engagement budgétaire. En conséquence, les retenues devront être opérées sur toutes les factures engagées et liquidées à partir du 1er janvier 2011 ;
- pour les sociétés à capital public, d'économie mixte et les entreprises privées habilitées par arrêté du MINFI, le fait générateur est la facturation. De ce fait, seuls les paiements des factures émises à partir du 1er janvier 2011 devront faire l'objet de retenues à la source.

Je rappelle à toutes fins utiles que le taux de l'acompte d'IR ou d'IS est de 1,1 % du chiffre d'affaires des contribuables du régime du réel et du régime simplifié, et de 1,65 % du chiffre d'affaires des entreprises relevant du régime de base. Pour la détermination du régime d'imposition des contribuables concernés, il y a lieu de se référer à la carte de contribuable, au certificat d'imposition ou à l'attestation de non redevance du contribuable délivrée par le chef de la Division des Grandes Entreprises ou le chef de centre de rattachement du contribuable.

Il est enfin à noter que l'exigence de présentation d'une attestation de retenue à la source demeure. Celle-ci doit être obligatoirement délivrée par l'entité ayant opéré la retenue, le seul fait de figurer sur la liste des entreprises habilitées ne pouvant être suffisant. Pour le cas particulier des fournisseurs de l'Etat, cette condition n'est pas exigée, ces derniers étant astreints à produire un bulletin d'émission.

b) Relèvement du taux de la retenue sur les loyers et exclusion des entreprises relevant des unités de gestion spécialisées du champ des dites retenues

La loi de finances pour l'exercice 2011 a consacré le relèvement du taux de la retenue effectuée sur les revenus fonciers, qui passe de 5% à 10%.

Ainsi, à partir du 1er janvier 2011, les loyers versés par l'Etat, les établissements publics administratifs, les personnes morales et les entreprises individuelles soumises au régime du réel et au régime simplifié, devront faire l'objet d'une retenue à la source au taux de 10%.

Toutefois, pour le cas particulier des loyers qui chevauchent sur les exercices 2010 et 2011, à l'instar de ceux échus en 2010 et réglés en 2011, deux cas sont à distinguer :

- pour l'Etat et ses démembrements, les établissements publics administratifs, le taux de 10% est applicable sur tous les loyers à payer à partir du 1er janvier 2011 ;
- pour les personnes physiques ou morales privées relevant du régime du réel ou du régime simplifié d'imposition, seuls les loyers dus à compter du 1er janvier 2011 devront faire l'objet de retenue au taux de 10%, le principe étant celui de la comptabilité d'engagement.

De même, les loyers payés d'avance sur plusieurs exercices feront l'objet de retenue aux taux en vigueur au moment du paiement, à savoir 5% en cas de paiement avant le 1^{er} janvier 2011 et 10% lorsque le paiement intervient à partir du 1^{er} janvier 2011.

Par ailleurs, sont exclus du champ de cette retenue les loyers versés aux entreprises du régime du réel relevant exclusivement de la DGE et des CIME. Dès lors, deux conditions cumulatives doivent être remplies pour que la retenue ne soit pas opérée :

- l'entreprise concernée doit relever du régime du réel ;
- l'entreprise concernée doit relever d'une unité de gestion spécialisée, à savoir soit la Division des Grandes Entreprises (DGE), soit un Centre des Impôts des Moyennes Entreprises (CIME) exclusivement.

Concrètement, les sommes versées à ces catégories de contribuables ne feront plus l'objet de retenue, à charge pour les bénéficiaires d'en faire la déclaration et le paiement dans leurs structures fiscales de rattachement.

c) Instauration d'une retenue de 5% sur certaines rémunérations versées aux personnes physiques ou morales domiciliées au Cameroun

La loi de finances pour l'exercice 2011 instaure une retenue de 5% majorée de 10% au titre des Centimes Additionnels Communaux (CAC) sur certaines rémunérations de prestations occasionnelles ou non, payées aux personnes physiques ou morales domiciliées au Cameroun. Entrent dans cette catégorie :

- les honoraires versés à tous les professionnels libéraux à l'instar des avocats, huissiers, notaires, consultants, experts, conseils, architectes, médecins, commissaires aux avaries, et assimilés ;
- les commissions versées aux intermédiaires et autres démarcheurs à l'exception des mandataires ou agents commerciaux non-salariés soumis à la retenue à la source d'après le barème de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques, et des bénéficiaires de rémunérations dans le cadre de la vente directe par réseau assujettis à la retenue à la source au taux libératoire de 7%.
- les rémunérations et émoluments versés aux magistrats, greffiers, huissiers, et autres auxiliaires de justice.

L'assiette de la retenue est constituée de la somme globale et intégrale rémunérant la prestation, y compris les dépenses engagées pour le compte de leurs clients.

Sont habilités à opérer ladite retenue :

- les organismes publics, à l'instar de l'Etat, des collectivités territoriales décentralisées, des établissements publics administratifs, des sociétés à capital public ou d'économie mixte ;
- les entreprises relevant exclusivement de la DGE et des CIME.

Ces entités devront ainsi, à partir du 1^{er} janvier 2011 opérer une retenue à la source de 5% lors du règlement des rémunérations sus citées, à charge pour elles de la reverser à la caisse de la structure fiscale de rattachement, au plus tard le 15 du mois suivant celui au cours duquel est intervenue ladite retenue contre délivrance d'une quittance.

Toutefois, le fait générateur en matière de prestation de services étant l'exécution de la prestation, seules les rémunérations des prestations facturées à partir du 1^{er} janvier 2011 devront subir la retenue de 5%. A cet égard, certains éléments comme le procès verbal de réception, les dépôts de mémoire ou de décompte, les comptes-rendus devront servir d'indices d'appréciation de l'exécution des travaux. Cependant, les avances de démarrage payées en 2011 sont soumises à cette retenue, que la prestation soit réalisée ou non.

A contrario, les rémunérations afférentes aux travaux exécutés au cours de l'exercice 2010 et payés en 2011 ne feront l'objet d'aucune retenue par les entreprises privées et les collectivités territoriales décentralisées.

En tout état de cause, l'application de la retenue de 5% sur ces rémunérations est soumise aux conditions cumulatives ci-après :

- *l'entreprise ou l'organisme qui effectue le paiement doit être domicilié au Cameroun ;*
- *le bénéficiaire de la prestation doit être domicilié au Cameroun ;*
- *le paiement doit viser des honoraires, émoluments, commissions sus cités.*

En outre, il est précisé que la retenue de 5% qui s'applique sur le montant hors TVA de la prestation, est exclusive de la retenue de 1,1% ou 1,65%. Toutefois, le contribuable ayant subi la retenue demeure soumis à l'obligation de déclaration et de paiement de l'acompte mensuel ou trimestriel. Vous voudrez bien noter à cet effet que la retenue à la source de 5% est imputable sur l'acompte déclaré.

Il est également rappelé que la retenue de 5% doit obligatoirement donner lieu à délivrance d'une attestation de retenue à la source. Seule cette attestation de retenue à la source ouvre droit à la déduction de cet acompte sur l'acompte mensuel ou trimestriel normalement dû.

S'agissant enfin des modalités de mise en œuvre de cette retenue, il est à noter que pour le cas particulier des émoluments et autres rémunérations payés par l'Etat, les bénéficiaires sont tenus de se faire établir un bulletin d'émission par les services des impôts territorialement compétents. Cette émission est prise en compte lors de l'engagement budgétaire et retenue à la source par le poste comptable en charge du paiement.

ARTICLE 21 (3) : Suppression du précompte sur les importations pour les entreprises relevant des unités de gestion spécialisées

La loi de finances pour l'exercice 2011 dispense de la perception du précompte sur achats, les importations effectuées par les commerçants relevant des unités de gestion spécialisées.

Pour l'application de cette disposition, les unités de gestion spécialisées renvoient de manière restrictive, à la Division des Grandes Entreprises (DGE) et aux Centres des Impôts des Moyennes Entreprises (CIME).

Aussi, les services devront s'assurer de l'appartenance des contribuables à ces structures en se référant au certificat d'imposition indiquant expressément la structure fiscale de rattachement.

De ce fait, toutes les importations réalisées à partir du 1er janvier 2011 ne devront plus faire l'objet de paiement d'un précompte auprès des services douaniers. Les déclarations d'acompte d'impôt sur les sociétés ou d'impôt sur le revenu des entreprises concernées ne sauraient en conséquence faire mention d'un précompte acquitté à la porte et déductible sur ledit acompte.

Il demeure entendu que le précompte sur achats continue de s'appliquer sur tous les autres commerçants importateurs relevant des Centres divisionnaires ou départementaux des impôts et des Centres spécialisés des impôts.

Il en est ainsi des achats locaux, y compris ceux effectués par les importateurs relevant de la DGE et des CIME.

ARTICLES 25, 27, 81, 82 : Précision du régime fiscal des organisations internationales, des missions diplomatiques et consulaires ainsi que de leurs chefs, membres et personnels

La Loi de Finances pour l'exercice 2011 précise le régime des immunités fiscales accordées aux membres des missions diplomatiques et consulaires ainsi qu'aux organisations internationales. De même, elle réaffirme le principe de l'imposition au Cameroun des revenus salariaux perçus par le personnel non diplomate en service dans les missions diplomatiques, consulaires et organisations internationales.

Pour l'application de ces dispositions nouvelles, il est à noter que seuls les agents ayant le statut de diplomate sont affranchis de l'IRPP. Il s'agit :

- *du chef de mission et du consul ;*
- *des agents diplomatiques ou consulaires titulaires d'une carte diplomatique délivrée par le Ministère des relations extérieures ;*
- *des membres du personnel des organisations internationales ayant le statut diplomatique et ceux dont la convention d'établissement ou l'accord de siège prévoit explicitement cette franchise.*

En outre, il convient de relever que le bénéfice de ces franchises est conditionné par le principe de réciprocité. Ce principe suppose que ne devraient bénéficier de ces franchises que les seuls agents diplomatiques ressortissants des pays accrédités au Cameroun et qui consentent des avantages analogues en faveur des missions diplomatiques et postes consulaires camerounais qui y seraient établis.

Pour le cas particulier des personnels techniques et administratifs des missions diplomatiques et organismes assimilés, ces derniers ne sont exonérés de l'IRPP que s'il est établi qu'ils y sont soumis dans leur pays d'origine. En l'absence d'éléments probants établissant leur assujettissement dans leur pays d'origine, ces derniers demeurent passibles de cet impôt au Cameroun.

Il en est de même des personnels de ces missions diplomatiques et des organisations internationales recrutés localement ou non et n'ayant pas le statut de diplomate. Ces derniers sont ainsi tenus de souscrire leur déclaration de l'IRPP au plus tard le 15 mars de chaque année, auprès du centre des impôts territorialement compétent.

ARTICLE 111 : Exonération de l'Impôt sur les Sociétés des intérêts des obligations de l'Etat et des collectivités territoriales décentralisées, et des plus-values réalisées sur le marché boursier

La loi de finances pour l'exercice 2011 consacre l'exonération de l'impôt sur les sociétés des intérêts des obligations de l'Etat, des collectivités territoriales décentralisées et des plus-values nettes réalisées sur le marché boursier du Cameroun.

Concrètement, à compter du 1^{er} janvier 2011, les intérêts des obligations de l'Etat, des collectivités territoriales décentralisées et les plus-values nettes réalisées par les personnes physiques ou morales sur le marché boursier du Cameroun bénéficient de l'exonération de :

- *l'Impôt sur les sociétés (IS) ;*
- *l'Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (IRCM) ;*
- *tout autre impôt ou prélèvement de même nature.*

S'agissant des intérêts, sont concernés ceux échus à compter du 1^{er} janvier 2011. En conséquence, les intérêts échus avant cette date mais dont le paiement intervient en 2011 sont comme par le passé exonérés uniquement de l'IRCM. Dans ce cas, lorsqu'ils sont perçus par une personne morale assujettie à l'IS, ils sont pris en compte dans le résultat imposable au titre des produits financiers.

En ce qui concerne les plus-values, sont exclusivement concernées, celles réalisées à compter du 1^{er} janvier 2011.

Il est enfin rappelé que pour l'application de la présente disposition, la plus-value s'entend du prix de cession diminué du prix d'acquisition et des frais de gestion des titres cédés.

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

La loi de finances pour l'exercice 2011 a consacré la réduction du seuil d'adhésion aux CGA qui passe de Fcfa 250 millions à Fcfa 100 millions.

A cet effet, à compter du 1^{er} janvier 2011, les entreprises justifiant d'un chiffre d'affaires au plus égal à 100 millions FCFA seront éligibles aux CGA quel que soit leur régime d'imposition.

Par ailleurs, la loi de finances pour l'exercice 2011 a renforcé les avantages fiscaux dont bénéficient les adhérents des CGA. Désormais, l'abattement de 25% initialement accordé est porté à 50%.

Il est rappelé que, l'abattement ci-dessus ne s'applique que pour les adhérents aux CGA ayant obtenu un résultat bénéficiaire. Il prend immédiatement effet pour les déclarations statistiques et fiscales déposées à partir du 1^{er} janvier 2011.

II- DISPOSITIONS RELATIVES A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

ARTICLE 127 (5) : Imposition à la TVA de toutes les opérations immobilières réalisées par les professionnels de l'immobilier

Tout en rappelant l'assujettissement à la TVA des opérations immobilières, les nouvelles dispositions précisent la notion de professionnel de l'immobilier.

Ainsi sont considérés comme professionnels de l'immobilier, entre autres:

- *les promoteurs institutionnels à l'instar de la SIC, la MAETUR, la MAGZI ;*
- *les personnes agréées à la profession de promoteur immobilier justifiant d'un agrément délivré par les services compétents de l'Etat ;*
- *les personnes qui se livrent habituellement à des opérations d'intermédiation pour l'achat ou la vente d'immeubles ou de fonds de commerce, d'actions ou de parts de sociétés immobilières ;*
- *les personnes qui procèdent habituellement à l'achat en leur nom, d'immeubles ou de fonds de commerce, d'actions ou parts de sociétés immobilières, en vue de la revente ;*
- *les personnes qui se livrent habituellement au lotissement et à la vente, après exécution des travaux d'aménagement et de viabilité de terrains acquis à titre onéreux ;*

- les personnes qui se livrent habituellement à la mise en location des établissements commerciaux ou industriels munis du mobilier et du matériel nécessaires à leur exploitation, que la location comprenne ou non tout ou partie des éléments incorporels du fonds de commerce ou d'industrie ou se rapporte à la location-gérance de fonds de commerce.

En outre, les dispositions relatives au fait générateur, à l'exigibilité et à l'assiette de la TVA demeurent celles prévues par le CGI.

Il est à rappeler que pour les opérations immobilières réalisées par les promoteurs immobiliers, le fait générateur de la TVA est constitué par l'acte de mutation ou de transfert de propriété. S'agissant des travaux immobiliers, il est constitué par l'exécution des travaux ou de tranches de travaux.

En ce qui concerne les locations de terrains non aménagés ou de locaux nus, effectuées par des professionnels de l'immobilier, le fait générateur est constitué par l'acte de mutation de jouissance ou l'entrée en jouissance.

Quant à l'exigibilité de la TVA sur les mutations de propriété d'immeubles, elle intervient à la date de mutation ou du transfert de propriété. En ce qui concerne les locations-ventes effectuées dans le cadre de l'habitat social par les promoteurs immobiliers, les mutations de jouissance de terrains non aménagés et de locaux nus effectuées par les professionnels de l'immobilier, l'exigibilité intervient à la date d'échéance des dites locations.

Au demeurant, il est recommandé pour l'imposition à la TVA des opérations immobilières, de tenir compte du caractère habituel, répétitif ou récurrent des activités réalisées par les personnes considérées comme professionnels de l'immobilier.

Il est enfin rappelé que les opérations immobilières ci-dessus listées et soumises à la TVA sont, conformément aux dispositions de l'article 546 A-3 du CGI, enregistrées gratis.

ARTICLE 128 (16) : Exonération de la TVA des biens et services destinés à l'usage officiel des missions diplomatiques et consulaires étrangères, et des organisations internationales

La loi de finances pour l'exercice 2011 précise les modalités de l'exonération de la TVA des biens et services destinés à l'usage officiel des missions diplomatiques et consulaires étrangères, et des organisations internationales.

Dès lors, la mission diplomatique, le poste consulaire et l'organisation internationale sont exonérés de la TVA. S'agissant du champ d'application de cette exonération, je vous demande de vous référer aux termes de l'instruction interministérielle N°0060/MINFI/DIPL du 28 mars 2010 relative à l'application des privilèges diplomatiques en matière fiscale et douanière.

ARTICLE 138 (3) : Aligement de la base d'imposition à la TVA des tabacs aux règles de l'Organisation Mondiale du Commerce

La loi de finances pour l'exercice 2011 a consacré une nouvelle base d'imposition à la TVA et aux droits d'accises, pour les achats à l'importation de certains tabacs dont les positions tarifaires sont indiquées dans le CGI.

D'après les nouvelles dispositions, cette base est constituée par la valeur transactionnelle.

ARTICLE 142 (4) : Suppression de l'application du taux zéro de la TVA aux opérations réalisées au profit des entreprises situées en zones franches et points francs industriels

Jusqu'à la loi de finances pour l'exercice 2011, le taux zéro de TVA était appliqué aussi bien aux exportations des produits taxables qu'aux livraisons et prestations effectuées pour le compte des entreprises situées en zones franches et points francs industriels.

Les nouvelles dispositions de la présente Loi de Finances limitent l'application du taux zéro aux seules exportations des produits taxables.

En conséquence, toutes les opérations effectuées au profit des entreprises situées en zones franches et points francs industriels sont désormais passibles de la TVA au taux général de 19,25%.

Toutefois, les entreprises situées en zones franches et points francs industriels qui exportent leurs produits demeurent éligibles au remboursement de la TVA dans les conditions prévues à l'article 149 alinéa 3 du CGI.

Enfin, il est à relever que cette suppression concerne uniquement les opérations réalisées et dont les factures sont émises à compter du 1er janvier 2011. Il s'ensuit que les opérations dont le fait générateur, à savoir la livraison ou l'exécution de la prestation matérialisée par une facturation, est intervenu avant le 1er janvier 2011 bénéficient de l'application du taux zéro.

ARTICLE 149 : Restauration de la retenue à la source de la TVA par les collectivités territoriales décentralisées, les établissements publics administratifs, les sociétés à capital public et certaines entreprises privées

Pour compter du 1^{er} janvier 2011, la retenue à la source de l'acompte d'impôt sur le revenu est de nouveau étendue aux collectivités territoriales décentralisées, aux établissements publics administratifs, aux sociétés à capital public et à certaines entreprises habilitées du secteur privé.

Les collectivités territoriales décentralisées renvoient aussi bien aux communes, aux régions, aux communautés urbaines qu'aux associations et syndicats de communes.

En ce qui concerne les établissements publics administratifs, les sociétés à capital public et les sociétés d'économie mixte, il convient de se référer aux définitions prévues par la loi n°99/016 du 22 décembre 1999 portant statut général des établissements publics et des entreprises du secteur public et parapublic.

S'agissant des entreprises privées, des sociétés à capital public et des sociétés d'économie mixte, il est à noter que seules celles figurant sur la liste arrêtée par le MINFI sont habilitées à opérer les retenues à la source. Toutefois, ces retenues sont exclues entre les entreprises habilitées.

En revanche, sous réserve de la dispense de retenue dûment accordée par le Ministre en charge des Finances conformément aux dispositions de l'article 149 (2), l'Etat, les collectivités territoriales décentralisées et les établissements publics administratifs sont tenus d'opérer la retenue à l'égard de tous leurs fournisseurs y compris ceux habilités à retenir à la source.

Au demeurant, pour l'application de ces nouvelles dispositions, je vous invite à vous référer systématiquement aux actes de création et aux statuts des organismes précités afin d'en saisir la véritable nature juridique.

Ainsi, à partir du 1^{er} janvier 2011, les factures des prestataires et fournisseurs des entités précitées et définies ne devront plus être réglées toutes taxes comprises ; les impôts et taxes découlant de leurs transactions devront être retenus et reversés à la caisse de la structure fiscale de rattachement, au plus tard le 15 du mois suivant celui au cours duquel sont intervenues lesdites retenues contre délivrance d'une quittance.

Toutefois, pour les cas particuliers des opérations qui chevauchent sur les exercices 2010 et 2011, à l'instar des factures émises en 2010 et réglées en 2011, deux solutions sont à retenir :

- pour les collectivités territoriales décentralisées et les établissements publics administratifs, le fait générateur de la retenue est le paiement. En conséquence, les retenues devront être opérées sur toutes les factures payées à partir du 1er janvier 2011 ;
- pour les sociétés à capital public, d'économie mixte et les entreprises privées habilitées par arrêté du MINFI, le fait générateur est la facturation. De ce fait, seuls les paiements des factures émises à partir du 1er janvier 2011 devront faire l'objet de retenues à la source.

Je rappelle à toutes fins utiles que le taux de l'acompte d'IR ou d'IS est de 1,1 % du chiffre d'affaires des contribuables du régime du réel et du régime simplifié, et de 1,65 % du chiffre d'affaires des entreprises relevant du régime de base. Pour la détermination du régime d'imposition des contribuables concernés, il y a lieu de se référer au certificat d'imposition ou à l'attestation de non redevance du contribuable délivré par le chef de la Division des grandes entreprises ou le chef de centre de rattachement du contribuable.

De même, il est à noter que l'exigence de présentation d'une attestation de retenue à la source demeure. Celle-ci doit être obligatoirement délivrée par l'entité ayant opéré la retenue, le seul fait de figurer sur la liste des entreprises habilitées ne pouvant suffire. Comme par le passé, la production de cette attestation de retenue à la source conditionne l'exercice du droit à déduction chez le fournisseur.

Dans ces conditions, les services sont tenus de transmettre copies desdites attestations à la DGE et à la Brigade des Enquêtes Fiscales. Cette dernière devra ainsi produire un état mensuel de rapprochement entre les retenues opérées et les reversements effectués.

ARTICLE 150 : Précisions formelles de facturation en matière de TVA

La loi de finances pour l'exercice 2011 renforce le dispositif légal de la facturation en matière de TVA, en exigeant désormais certaines informations essentielles à l'identification du fournisseur ou du client.

Concrètement, à compter du 1er janvier 2011, toute facture délivrée par un fournisseur assujéti à la TVA à son client doit faire ressortir, outre les mentions jusqu'à lors prévues, les informations additionnelles ci-après :

- la date de la facturation et le numéro du registre de commerce du fournisseur ;
- l'identité complète du client ;
- la nature, l'objet et le détail de la transaction ;
- la mention « exonérée » ou « prise en charge Etat » le cas échéant, par produit.

Les factures ayant la mention « exonérée » ou « prise en charge Etat », doivent obligatoirement être accompagnées de copies d'attestations d'exonération ou de prise en charge de la taxe subséquente, signées uniquement par le Directeur Général des Impôts ou le Ministre en charge des finances.

Toute facture ne remplissant pas les conditions ci-dessus visées est considérée comme irrégulière et en conséquence la TVA y afférente n'est pas admise en déduction. Je rappelle à ce titre que les tickets de caisse qui ne constituent en aucun cas des factures régulières, ne sont pas soumis aux mentions sus citées.

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

III- DISPOSITIONS RELATIVES AUX IMPOTS ET TAXES DIVERS

ARTICLE 225 : Extension de l'option pour la TSR aux personnes physiques ou morales réalisant des prestations ponctuelles de toute nature

La loi de finances pour l'exercice 2011 étend l'option pour la TSR, jusqu'à lors réservée exclusivement aux entreprises sous-traitantes des compagnies pétrolières, aux personnes physiques ou morales situées hors du Cameroun et réalisant des prestations ponctuelles de toute nature.

De ce fait, ces personnes réalisant des prestations ponctuelles de toute nature ont la possibilité d'opter pour la TSR au taux de 15% libératoire de toute autre imposition.

Pour l'application de cette disposition, il faut entendre par prestations ponctuelles toute prestation ou série de prestations considérées comme telles selon les critères inhérents soit à la durée, soit à la nature de l'opération. Elles s'opposent aux prestations permanentes qui s'étalent sur une durée non déterminée.

Il est précisé que l'exercice de cette option est ouvert aux prestataires de services situés hors du Cameroun quels que soient leurs secteurs d'activité, mais qui du fait de leurs opérations devraient être assujettis à l'IS au Cameroun.

S'agissant des modalités d'exercice de cette option, il est à noter que celle-ci est subordonnée à l'autorisation écrite préalable du Directeur Général des Impôts. Elle est délivrée sur simple demande écrite du prestataire ou de son client dûment mandaté, assortie des pièces justificatives du caractère ponctuel de l'opération à l'instar du contrat.

Les demandes d'option pour le régime de la TSR devront ainsi être traitées dans les meilleurs délais. Toute demande d'option pour la TSR introduite auprès des services dont vous avez la charge devra m'être transmise dans les plus brefs délais.

Toutefois, lorsque la requête du contribuable se révèle incomplète, l'Administration fiscale retourne le dossier au requérant. Il revient donc à ce dernier de le compléter.

En outre, il est précisé que toute option opérée en dehors des formes ci-avant rappelées est nulle. Dans cette hypothèse, la TSR retenue à la source constitue un acompte de l'impôt sur le revenu du prestataire qui est tenu aux obligations fiscales et comptables de droit commun.

Il demeure entendu que ces modalités d'exercice de l'option pour le régime de la TSR sont applicables à partir du 1^{er} janvier 2011.

Toutefois, sous peine de nullité de leur option, les sous-traitants pétroliers ayant antérieurement opté pour ce régime doivent en informer le Directeur Général des Impôts dans un délai d'un mois à compter du 1^{er} janvier 2011.

ARTICLE 230 bis: Exonération des missions diplomatiques et consulaires, des organisations internationales et leurs personnels de rang diplomatique de la Taxe spéciale sur les produits pétroliers

La loi de finances pour l'exercice 2011 précise davantage les modalités d'exonération des missions diplomatiques ou consulaires, des organisations internationales et de leurs personnels de rang diplomatique, du paiement de la Taxe spéciale sur les produits pétroliers (TSPP).

Pour l'application de cette mesure, il est important de noter que cette exonération s'opère dans la limite des quotas trimestriels de carburant autorisés au profit du corps diplomatique, consulaire ou des organisations internationales concernés. Lesdits quotas sont précisés dans l'instruction interministérielle N° 0060/MINFI/DIPL du 28 mars 2010 relative à l'application des privilèges diplomatiques en matières fiscale et douanière.

Il est précisé que le bénéfice de ces franchises est soumis au principe de réciprocité. Ce principe suppose que ne devraient bénéficier de ces franchises que les seuls agents diplomatiques ressortissants des pays accrédités au Cameroun et qui consentent des avantages analogues en faveur des missions diplomatiques et postes consulaires camerounais qui y seraient établis.

ARTICLE 236 : Modalités d'émission et de reversement de la TSPP

La loi de finances pour l'exercice 2011 a modifié les modalités d'émission et de reversement de la TSPP. Ainsi, cette taxe est émise désormais sur un bulletin d'émission unique au profit du Receveur des Impôts compétent.

Le redevable est toutefois tenu de préciser sur ledit bulletin la quote-part revenant à l'Etat et celle affectée au Fonds Routier au titre de la Redevance d'Usage de la Route (RUR).

S'agissant du reversement de la RUR, il est effectué par les services compétents du Trésor dans le compte spécial intitulé « Fonds Routier », ouvert à la Banque des Etats de l'Afrique centrale (BEAC).

Je précise enfin que la quote-part de la TSPP destinée au Fonds Routier au titre de la RUR demeure fixée à 75 F CFA par litre de pétrole et 65 F CFA par litre de gasoil.

IV- DISPOSITIONS RELATIVES AU REGIME FISCAL APPLICABLE AUX INVESTISSEMENTS

ARTICLE 262 : Suppression de la réduction de 50% de l'IS, de l'IRCM, et de l'IBIC au profit des entreprises agréées aux régimes du Code des Investissements

La loi de finances pour l'exercice 2011 a supprimé la réduction de 50% de l'impôt sur les sociétés, de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et de la taxe proportionnelle sur les revenus des capitaux mobiliers, jusqu'à lors accordée aux entreprises agréées aux régimes du Code des investissements.

Cette suppression s'applique à toutes les entreprises agréées à l'un quelconque des régimes du Code des Investissements, à savoir le régime des entreprises stratégiques, le régime des petites et moyennes entreprises et le régime de base.

Dans la mesure où ce nouveau dispositif est applicable à partir du 1er janvier 2011, l'acompte mensuel à payer au 15 février 2011 ne devra plus faire l'objet de l'abattement de 50% appliqué par le passé. Il en est de même de l'Impôt sur les revenus de capitaux mobiliers retenu à la source à compter du 1er janvier 2011.

Toutefois, l'abattement de 50% s'applique sur la déclaration d'impôt sur le revenu au titre de l'exercice 2010 à déposer au 15 mars 2011.

Par ailleurs, il reste entendu que les entreprises agréées aux régimes précités continuent de bénéficier limitativement et exclusivement des autres avantages fiscaux prévus à l'article 262 du CGI et notamment :

- *de l'exonération des droits d'enregistrement et de mutation pendant la phase d'installation ;*
- *du report sur les résultats des cinq exercices suivants, du déficit résultant de l'imputation des amortissements normalement comptabilisés pendant les trois premiers exercices ;*
- *de la réduction d'un montant non reportable égal à 0,5% de la valeur FOB des produits manufacturés, pendant la phase d'exploitation.*

V- DISPOSITIONS RELATIVES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE TIMBRE

ARTICLE 319: Aménagement d'un régime de sanction pour défaut de paiement des droits d'enregistrement dans les délais

Les dispositions nouvelles de l'article 319 du CGI étendent la sanction applicable en cas d'enregistrement ou de déclaration hors délais, au cas de paiement hors délai.

En conséquence, la sanction d'un droit en sus égal au droit simple tel que prévu par les dispositions de l'article précité, est applicable dans les cas ci-après :

- *pour défaut de présentation dans les délais de l'acte à l'enregistrement;*
- *pour défaut de paiement dans les délais des droits d'enregistrement dûment liquidés.*

Il est précisé qu'en ce qui concerne le défaut de paiement, lesdits délais courent à partir de la date de liquidation.

En outre, il convient de noter que pour le paiement des droits en cause les deux parties restent solidairement redevables des droits dus et le cas échéant des pénalités encourues en cas de non respect des mesures ci-dessus rappelées, sauf dispositions contraires. Dans tous les cas, il conviendra de faire application des dispositions du Code Civil en matière de solidarité de paiement. Cette solidarité intervient lorsque l'ancien et le nouveau possesseur ou le bailleur et le preneur sont contraints pour la totalité des droits et que le paiement fait par un seul libère l'autre de la créance.

ARTICLE 546 : Dispense de droits d'enregistrement sur les actes établis par les missions diplomatiques ou consulaires et les organisations internationales

La loi de finances pour l'exercice 2011 confirme l'exemption des droits d'enregistrement au profit des missions diplomatiques ou consulaires des pays autres que ceux de la CEMAC, et l'enregistrement gratis des actes dont l'enregistrement incombe aux organisations internationales.

Ainsi, à compter du 1^{er} Janvier 2011, tous les actes établis par les missions diplomatiques ou consulaires sont exempts du droit d'enregistrement.

S'agissant des organisations internationales, les actes dont l'enregistrement est à leur charge sont enregistrés gratis. Il s'ensuit que lesdits actes doivent obligatoirement être présentés à la formalité de l'enregistrement. Ils sont enregistrés gratis et donnent lieu au paiement des droits de timbre gradué.

Il demeure entendu que les droits de timbre de dimension restent dus aussi bien pour actes des missions diplomatiques ou consulaires que pour ceux des organisations internationales.

ARTICLE 592 : Recouvrement du timbre sur la publicité sur supports immatériels

Les dispositions nouvelles de l'article 592 du Code général des impôts précisent les modalités de recouvrement du droit de timbre sur la publicité sur supports immatériels.

A titre de rappel, la publicité sur supports immatériels renvoie à celle qui s'appuie généralement sur l'utilisation des technologies de l'information et de la communication, à l'instar de l'Internet et de la téléphonie mobile.

S'agissant des modalités de perception de ces droits de timbre, il est à noter qu'à partir du 1er janvier 2011, ces droits doivent être retenus à la source par l'annonceur lors du paiement des frais de publicité, puis déclarés et payés trimestriellement auprès de son centre des impôts de rattachement.

A titre de rappel, l'annonceur désigne toute entreprise, individuelle ou sociétaire, qui initie et supporte le coût d'une opération publicitaire dans le but de la promotion de ses produits ou de ses services, que la diffusion soit réalisée par elle-même ou par une tierce personne.

Pour l'application de cette disposition nouvelle, les services devront s'assurer que les entreprises souscrivent leur déclaration du droit de timbre sur la publicité sur supports immatériels. Lors des opérations de contrôle, ils accorderont une attention aux dépenses de publicité afin de s'assurer du reversement par l'entreprise des droits afférents aux annonces faites à travers des supports immatériels.

En ce qui concerne les autres supports matériels, les droits de timbre sur la publicité sont perçus, déclarés et reversés par la régie de publicité ou l'entité chargée de la diffusion de l'annonce.

ARTICLE 597 : Reconfiguration de la grille tarifaire des droits de timbre automobile

Les modifications apportées par la loi de finances pour l'exercice 2011 aux dispositions de l'article 597 du CGI introduisent une nouvelle quotité de vignette automobile de 50 000 F CFA.

En conséquence, à partir du 1er janvier 2011, les véhicules automobiles dont la puissance administrative est comprise entre 14 et 20 chevaux acquitteront une vignette de 50 000 F CFA. La quotité de 100 000 F CFA s'applique désormais sur les véhicules dont la puissance administrative est supérieure à 20 chevaux.

Les règles afférentes à l'exigibilité, aux délais de paiement ainsi qu'au régime de sanction demeurent inchangées.

VI- DISPOSITIONS RELATIVES AU LIVRE DES PROCEDURES FISCALES

ARTICLE L2 : Institution de l'obligation de dépôt de la DSF sur support électronique par les entreprises des unités de gestion spécialisée

L'article L2 du CGI dispose que tout redevable est tenu de souscrire ses déclarations selon le modèle fourni par l'administration fiscale, accompagnées de documents annexes obligatoires dans les délais prévus par la loi.

Les nouvelles dispositions du même article astreignent les entreprises relevant des unités de gestion spécialisées au dépôt de leurs déclarations statistiques et fiscales sur support physique et en version électronique, y compris les déclarations rectificatives.

Les déclarations déposées au plus tard le 15 mars de chaque année et accompagnées le cas échéant de moyens de paiement correspondants, doivent être transmises selon le type de fichier prescrit par l'Administration sur des supports d'information matériels (support papier) mais aussi sur supports numériques (disques amovibles.).

Cette disposition vise les entreprises relevant des portefeuilles des CIME et de la DGE. Dans la mesure où elle prend effet à partir du 1^{er} janvier 2011, les DSF de ces entreprises à déclarer au 15 mars 2011 devront systématiquement être accompagnées de leur version électronique. Il en est de même des DSF des années antérieures déposées en régularisation à partir de l'exercice 2011.

Il convient de rappeler que les sanctions applicables en cas de défaut de déclaration s'appliquent également en cas de non dépôt de la version électronique des DSF ; et ce, même lorsque ladite déclaration sur support physique a été souscrite dans les délais.

Enfin, il est à préciser que le dépôt de la DSF en support numérique, doit également donner lieu à délivrance d'un accusé de réception par le service gestionnaire après validation du document par les services informatiques.

ARTICLE L7 : Précision des modalités de paiement des impôts et taxes par les entreprises relevant des unités de gestion spécialisées

Jusqu'à présent, les entreprises relevant des unités de gestion spécialisées effectuaient le paiement de leurs impôts exclusivement par virement bancaire ou par chèque certifié. A partir du 1^{er} janvier 2011, les entreprises relevant de la DGE et des CIME devront procéder uniquement par virement bancaire ou par voie électronique. Il s'ensuit que tout règlement par chèque effectué par ces entreprises ne devra pas être accepté.

Vous noterez que ces nouvelles dispositions s'appliquent à tous les paiements intervenant à partir du 1^{er} janvier 2011, y compris ceux afférents aux impôts et taxes dus au titre des exercices antérieurs. A titre d'illustration, le paiement des impositions suite à un contrôle fiscal effectué en

2010 et mises sous AMR au cours du même exercice, devra se faire exclusivement par virement ou par paiement électronique pour les entreprises de la DGE et des CIME.

Il est enfin rappelé que s'agissant des contribuables des centres divisionnaires ou départementaux des impôts et des centres spécialisés des impôts, sont admis les paiements par virement, chèque ou espèces pour les montants inférieurs à 200 000 F CFA.

ARTICLES L12 (nouveau), L13, L40 : Précisions des modalités d'exercice de la vérification de la situation fiscale d'ensemble (VSFE)

La loi de finances pour l'exercice 2011 apporte des précisions quant à l'application effective de la procédure de vérification de la situation fiscale d'ensemble (VSFE).

Concrètement, ce type de vérification consiste à un examen contradictoire de la situation fiscale des personnes physiques au regard de l'impôt sur le revenu. Cette procédure est dédiée au contrôle des particuliers par opposition à la vérification générale de comptabilité orientée vers les entreprises.

A. Personnes habilitées à mener la VSFE

Ne sont autorisés à procéder à ce type de contrôle que les fonctionnaires assermentés de l'administration fiscale ayant au moins le grade d'inspecteur des impôts. Le Chef de la Division des grandes entreprises et les Chefs de Centres régionaux sont seuls habilités à signer l'avis de vérification.

B. Précisions sur la transmission et le contenu de l'avis de vérification

Il est rappelé que la mise en œuvre de la VSFE doit impérativement être précédée par l'envoi d'un avis de vérification et d'un exemplaire de la Charte du contribuable. Contrairement à la vérification générale de comptabilité pour laquelle est prévu un délai de 8 jours avant le début de l'exercice du contrôle, ledit délai est porté à 15 jours en ce qui concerne la VSFE.

L'avis de vérification ci-dessus mentionné est communiqué au contribuable vérifié en mains propres contre décharge ou par voie postale. Si l'avis est envoyé par la poste, le délai ci-dessus mentionné court à compter de la réception effective dudit avis par les services postaux. A contrario, si le vérificateur opte pour la remise en mains propres de l'avis, ce délai court à compter de la date de la décharge ou de la date de constatation du refus de décharger.

Vous noterez que l'avis de vérification doit comporter toutes les mentions obligatoires précisées par la réglementation en vigueur. Mention doit également être faite des demandes de relevé(s) de(s) compte(s) bancaire(s) qui permettra aux vérificateurs d'évaluer la situation de trésorerie du contribuable vérifié pour les opposer aux éléments de train de vie.

C. Le lieu de déroulement de la VSFE

L'avis de vérification précise le lieu où s'effectue le contrôle. Ledit lieu doit être soit les bureaux de l'administration, soit les locaux professionnels du contribuable vérifié. Par local professionnel, il faut entendre un lieu destiné à accueillir une activité professionnelle ou une activité commerciale.

Toutefois, pour les contribuables dont les locaux professionnels tiennent également lieu de domicile privé, le contrôle peut être effectué dans lesdits locaux.

D. La procédure de contrôle

A l'occasion des opérations de contrôle, le vérificateur doit contrôler la cohérence entre, d'une part les revenus déclarés et, d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie du contribuable vérifié.

Pour ce faire, le vérificateur dresse une balance de trésorerie du contribuable vérifié, faisant ressortir le total de ses encaissements déclarés (salaires, BIC, BNC, bénéfiques provenant des valeurs mobilières ou immobilières, etc.) et de ses décaissements (dépenses de train de vie, acquisitions d'immeubles, de titres, de voitures, versements à des comptes bancaires etc.). Au cas où les dépenses sont supérieures aux encaissements, la différence est considérée comme provenant de revenus dissimulés, à moins que le contribuable vérifié ne réponde de façon satisfaisante à une demande d'éclaircissements ou de justifications qui s'ensuit. Par ailleurs, le vérificateur devrait rechercher des éléments de flux financier qui lui permettront d'identifier des revenus non déclarés.

Au cas où un contribuable, justifiant d'un train de vie ostentatoire, ne dispose pas d'un dossier fiscal ou en cas d'absence de déclaration, le vérificateur doit procéder à une taxation d'office conformément aux dispositions du Livre des Procédures Fiscales et sur la base des éléments du train de vie prévus dans l'article 66 du Code Général des Impôts.

Il convient de rappeler enfin que la VSFE obéit à la procédure contradictoire ainsi qu'aux délais prévus pour les autres formes de vérification générale de comptabilité, sous réserve des dispositions spécifiques propres à la VSFE.

E. La durée de la VSFE

Par ailleurs, sous peine de nullité de la procédure, la durée totale de la VSFE ne peut excéder une année. Ce délai court à partir de la date de réception de l'avis de vérification jusqu'à celle de la notification de redressement ou d'absence de redressement. Toutefois, lorsque des circonstances exceptionnelles ont entravé le déroulement du contrôle, l'administration se réserve la possibilité de proroger le délai précité.

Dans ce cas, lesdites circonstances doivent être impérativement justifiées et notifiées par écrit au contribuable vérifié. Par circonstances exceptionnelles, il faut entendre de manière générale tous les cas de force majeure extérieurs à l'administration, imprévisibles dans leur survenance, et rendant matériellement impossible le respect dudit délai.

Dans le cas particulier de la découverte d'une activité occulte, le délai ci-dessus mentionné est prorogé de six mois. Sont considérées comme activités occultes, toutes activités dont l'exercice n'a pas été déclaré aux services des impôts.

Enfin, il convient de ne pas perdre de vue qu'à l'instar de la vérification de comptabilité, toute VSFE doit systématiquement être matérialisée par un procès-verbal de fin des opérations dans les formes prescrites par la circulaire n° 0001/MINFI/DGI/LC/L du 02 janvier 2009 précisant les modalités d'application de la loi de finances pour l'exercice 2009.

ARTICLE L15 : Précisions sur le contenu du contrôle inopiné

La loi de finances pour l'exercice 2011 apporte des précisions sur les activités du vérificateur lors de la première intervention dans le cadre d'un contrôle inopiné.

Lors de cette première intervention, le vérificateur devra se limiter à effectuer de simples constatations matérielles sans procéder à un examen critique de la comptabilité. De fait, il s'agit des constatations d'éléments physiques de l'exploitation tels que les stocks, l'outil de production, les prix pratiqués ou les documents comptables tenus par le contribuable.

Il ne devra en aucun cas être question de procéder à l'examen des éléments de la comptabilité, tels que le livre journal, les pièces comptables, etc. Celui-ci ne pourra valablement intervenir que huit (08) jours après la remise de l'avis de vérification.

Au terme de ces constatations, les agents de l'administration devront dresser un procès-verbal signé des deux parties. Le refus éventuel par le contribuable de signer doit être mentionné sur ledit procès-verbal.

Tout examen critique de la comptabilité effectué au cours de la première intervention entraînera la nullité relative de la procédure engagée.

ARTICLES L 24, L26.- Rallonge des délais de notification de redressement ou d'absence de redressement et de réponse aux observations du contribuable

La loi de finances pour l'exercice 2011 porte à soixante (60) jours à compter de la fin des opérations de contrôle sur place, le délai de notification des résultats de contrôle et de réponse aux observations du contribuable.

Comme par le passé, le point de départ pour la computation du délai de notification des redressements est la fin des opérations de contrôle sur place matérialisée par un procès-verbal.

S'agissant de la lettre de réponse aux observations du contribuable, le point de départ pour la computation du délai de soixante jours est la réception des observations du contribuable, le cachet « courrier arrivée » des services fiscaux faisant foi.

La présente mesure qui entre en vigueur à compter du 1er janvier 2011 s'applique à toutes les procédures engagées à partir de cette date. Toutefois, s'agissant des contrôles dont la procédure chevauche sur les exercices 2010 et 2011, deux situations doivent être distinguées :

- *le contrôle est achevé en 2010 et le procès-verbal de fin des travaux sur place est dressé en 2010 : le délai de notification des résultats de ce contrôle est de trente (30) jours ;*
- *le contrôle est achevé en 2010 et les observations du contribuable ont été reçues en 2011 : le délai de réponse aux observations du contribuable est de 60 jours.*

En tout état de cause, l'élément de rattachement à la loi applicable est le point de départ de la computation des délais. Ainsi, lorsque le point de départ intervient en 2010, le délai est celui en vigueur à cette date, à savoir trente (30) jours. A contrario, le délai sera de soixante (60) jours si le procès-verbal de fin de contrôle est dressé en 2011 ou que les observations du contribuable ont été reçues au cours de cet exercice.

Enfin, le non respect de ces délais entraînant la nullité de la procédure, les services en charge des vérifications doivent continuer à faire preuve de célérité dans les procédures de contrôle, et ce, nonobstant la prorogation des délais consacrée.

ARTICLE L42 : Consécration de la possibilité d'obtenir communication des informations sous forme immatérielle

A compter du 1^{er} janvier 2011, l'exercice du droit de communication par les agents des impôts ayant au moins le grade de contrôleur ou assimilé, donne lieu à la collecte de documents sous forme matérielle ou immatérielle.

Il s'ensuit que l'administration fiscale est en droit d'exiger du contribuable que les documents sollicités soient communiqués sur support numérique, notamment à l'aide des disques amovibles.

Le refus par un contribuable de fournir la version électronique des informations sollicitées est passible des mêmes sanctions prévues en cas d'entrave à l'exercice du droit de communication.

ARTICLE L 49 : Modernisation et facilitation de la procédure de l'exercice du droit d'enquête

La loi de finances pour l'exercice 2011 accorde à l'administration fiscale, dans le cadre du droit d'enquête, la possibilité d'obtenir les informations fiscales sur supports dématérialisés tout en aménageant l'obligation de réception de l'avis d'enquête par la personne soumise au droit d'enquête, son représentant ou son préposé trouvé sur les lieux.

En ce qui concerne le support des informations sollicitées, il y a lieu de relever qu'à partir du 1^{er} janvier 2011, les agents enquêteurs peuvent exiger du contribuable enquêté que les documents requis soient mis à leur disposition sur support numérique, notamment dans un disque amovible.

Le refus par un contribuable de fournir la version électronique des informations sollicitées est passible des mêmes sanctions prévues en cas d'entrave à l'exercice du droit d'enquête.

S'agissant des modalités d'information du contribuable de la procédure d'enquête, il est à souligner que désormais un avis d'enquête doit être remis au contribuable contre décharge. Ledit avis devra mentionner le cas échéant le support sur lequel les informations doivent être fournies.

Vous noterez que l'avis d'enquête peut être remis, en cas d'absence du contribuable ou de son mandataire, à son préposé trouvé en entreprise. Le refus éventuel par ce dernier de signer doit être mentionné sur ledit procès-verbal.

ARTICLES L74 et L75 : Précisions sur les modalités d'exercice de la contrainte extérieure

La contrainte extérieure s'entend du transfert du pouvoir de poursuite et de recouvrement à un comptable public que le fisc charge de recouvrer les droits dus.

Elle s'exerce principalement sur les impôts et taxes retenus à la source et non reversés, mais également sur les impôts et taxes dus par les contribuables délocalisés.

La contrainte extérieure est établie par le receveur des impôts assignataire à l'adresse :

- *de tous les postes comptables du trésor et particulièrement la Paierie générale pour saisie et transfert des subventions ou des recettes affectées aux collectivités territoriales décentralisées, Etablissements publics administratifs ou à toutes autres entreprises ;*
- *du FEICOM au travers de l'agent comptable pour saisie et transfert des quotes-parts destinées aux collectivités territoriales décentralisées ;*

- de tous les receveurs des impôts pour le recouvrement sur les contribuables délocalisés.

Il est à rappeler que toute entrave ou refus opposé par le receveur des impôts, le comptable du Trésor, l'agent comptable du Trésor et le Payeur général, engage leur responsabilité pécuniaire et personnelle conformément à la législation en vigueur. Cette défaillance est constatée à partir du moment où le comptable public destinataire de la contrainte procède au paiement sans effectuer le recouvrement de la créance de l'Etat.

VII- DISPOSITIONS RELATIVES A LA FISCALITE LOCALE

ARTICLE C 4 : Retenue de 10% des impôts locaux au titre des frais d'assiette et de recouvrement

La loi de finances 2011 institue une retenue de 10% sur tous les impôts locaux recouverts par l'administration fiscale au profit des collectivités territoriales décentralisées au titre des frais d'assiette et de recouvrement.

Sont concernés par cette retenue les impôts et taxes ci-après :

- les centimes additionnels communaux ;
- la contribution des patentes ;
- la contribution des licences ;
- la taxe sur les propriétés foncières et immobilières ;
- la vignette automobile ;
- les droits de mutation immobilière ;
- la taxe sur les jeux de hasard et de divertissement ;
- la redevance forestière annuelle pour la quote-part affectée aux communes ;
- la taxe de développement local.

Avec l'avènement du paiement unique, les impôts et taxes ci-dessus énumérés font l'objet au niveau du trésor d'une retenue de 10% au titre des frais d'assiette et de recouvrement.

ARTICLES C24, C26, C119, C124, C125, C127 : Simplification des procédures de paiement des impôts

La procédure de paiement et de recouvrement des impôts prévoyait jusque là des émissions et paiements multiples au profit de l'Etat, des collectivités territoriales décentralisées et des organismes bénéficiaires des taxes parafiscales. Désormais, ceux-ci seront payés à l'aide d'un bulletin unique libellé au profit du receveur des impôts à l'exception des cotisations sociales pour lesquelles la procédure actuelle demeure en vigueur.

a) La liquidation des impôts et taxes parafiscales

Le principe du paiement unique ne remet pas en cause les modalités de liquidation des impôts et taxes. Ceux-ci continueront d'être liquidés comme par le passé par les contribuables en respect des taux et tarifs en vigueur, sur les supports déclaratifs et imprimés mis à leur disposition.

L'attention des services en charge du suivi et de la gestion des contribuables est appelée sur la nécessité de s'assurer que les déclarations ou supports de paiement sont systématiquement

accompagnés du détail des droits et quotes-parts afférents à chacune des administrations bénéficiaires.

b) L'émission

Les impôts et taxes sont désormais payés à l'aide d'un bulletin d'émission unique libellé au profit du receveur des impôts ou du poste comptable du Trésor territorialement compétent.

Le bulletin unique récapitule tous les éléments d'imposition qui font l'objet de paiement global auprès du receveur des impôts ou du comptable du Trésor. Dès lors, il ne sera plus question des bulletins multiples ou des chèques distincts établis en fonction des organismes bénéficiaires.

Les contribuables doivent néanmoins produire en annexe des déclarations ou supports de paiement, le détail des droits à acquitter et le montant correspondant à chaque bénéficiaire suivant le modèle fourni par l'administration. Celui-ci récapitule tous les droits et taxes acquittés auprès du receveur des impôts.

Toutefois, pour le cas spécifique de la patente, son paiement se fait sur bulletin d'émission et support de paiement distincts de ceux afférents aux autres impôts et taxes.

c) Le recouvrement et le reversement au Trésor

En contrepartie du bulletin émis par l'administration fiscale, une quittance est délivrée au contribuable faisant ressortir le détail des droits acquittés qui sont globalement reversés au Trésor par le receveur des impôts ayant procédé à l'encaissement des droits.

Pour le cas spécifique des entreprises relevant des unités de gestion spécialisées, ayant des établissements dans différentes communes, elles doivent déclarer et payer la totalité des impôts et taxes destinés aux collectivités dans les mêmes conditions que ci-dessus. Elles doivent en outre préciser le détail et le montant qui revient à chacune des communes bénéficiaires. Les ordres de paiement y relatifs sont désormais libellés au nom du receveur des impôts et non plus directement au profit des communes comme c'était le cas par le passé.

La rétrocession des montants afférents à chaque bénéficiaire se fera au niveau des services compétents du Trésor en respect des quotes-parts et des clés de répartition prévues par les textes en vigueur. En tout état de cause, les paramétrages informatiques réalisés au niveau du Trésor et des recettes des impôts tiennent compte des affectations et des clés de répartition prévues par la loi.

d) Conséquence au niveau du fonctionnement des services fiscaux

Cette disposition qui s'applique dès le 1^{er} janvier 2011, concerne aussi bien les impôts et taxes d'Etat y compris les pénalités, que les contributions et prélèvements obligatoires destinés aux collectivités territoriales décentralisées et les redevances recouvrées par l'administration fiscale pour le compte d'autres organismes notamment le FEICOM, les communes et communautés urbaines, la CRTV, le crédit foncier, le fonds national de l'emploi, les chambres consulaires, le fonds routier, etc.

Les receveurs des impôts ne reverseront plus auprès des partenaires les sommes qu'ils sont chargés de collecter pour leur compte dès lors que le reversement se fera désormais par les services compétents du Trésor.

ARTICLE C56 bis : Régularisation du dispositif relatif aux centimes additionnels des chambres consulaires

Le législateur a restauré les dispositions relatives aux centimes additionnels des chambres consulaires, omises lors de la codification de la loi portant fiscalité locale.

Je précise qu'il ne s'agit pas d'un nouveau prélèvement mais de la simple réparation d'une omission de pure forme. En fait, cette réparation confirme simplement que lesdits centimes additionnels consulaires continuent d'être perçus comme par le passé.

Sur le plan matériel, la majoration de 3% de centimes additionnels sur les contributions de patente et de licence continuera d'être prélevée. Toutefois, la répartition de ce prélèvement est fonction de la nature de l'activité assujettie au paiement des droits de patente ou de licence.

Ainsi, lorsque les droits de patente ou de licence sont acquittés par des entreprises commerciales ou industrielles, les centimes additionnels sus mentionnés doivent être reversés par le Trésor public à la chambre de commerce, d'Industrie, des Mines et de l'Artisanat. A l'inverse, lorsque les centimes additionnels sont acquittés par des entreprises forestières ou agricoles, ils doivent être rétrocédés par le Trésor public à la chambre d'agriculture, d'élevage, des pêches et des forêts.

ARTICLE C 116 : Affectation du produit de la taxe de développement local due par certains redevables

La loi de finances pour l'exercice 2011 consacre la taxe de développement local due par les contribuables relevant de la DGE comme une recette d'intercommunalité et de péréquation.

De ce fait, le produit de cette taxe due par les salariés du secteur public et ceux des entreprises relevant de la structure chargée de la gestion des « grandes entreprises » devra, à partir du 1^{er} janvier 2011, être affecté au FEICOM ou à tout autre organisme chargé de la centralisation et de la péréquation.

Les situations ci-après doivent être distinguées :

- *pour les salariés du secteur public, elle est retenue à la source par le Trésor et reversée au FEICOM ;*
- *pour les salariés des entreprises privées relevant de la Division des grandes entreprises, elle est retenue à la source par les employeurs, et reversée au Trésor qui procède à son affectation au FEICOM ;*
- *pour les salariés des entreprises privées relevant des CIME et des centres divisionnaires ou départementaux des impôts, la taxe sera retenue à la source par les employeurs et reversée au Trésor qui procède à son affectation dans les comptes des communes bénéficiaires ouverts à la Trésorerie générale de rattachement.*

Je précise enfin que ces dispositions nouvelles s'appliquent également aux impositions à la taxe de développement local, rappelées au titre des exercices antérieurs dans le cadre des procédures de contrôle.

ARTICLES C 132 et C 133 : Compétence en matière de contrôle des impôts locaux.

Les modifications apportées aux dispositions des articles C 132 et C 133 du CGI précisent la répartition des compétences en matière de contrôle des impôts et taxes locaux, entre les services de l'Etat et ceux des collectivités territoriales décentralisées.

Ainsi, le contrôle des impôts locaux ci-après relève du domaine exclusif des services fiscaux de l'Etat :

- *la contribution des patentes ;*
- *les droits de licence ;*
- *l'impôt libératoire ;*
- *les centimes additionnels communaux ;*
- *la taxe sur les propriétés foncières et immobilières ;*
- *la vignette automobile ;*
- *les droits de mutation immobilière ;*
- *la taxe sur les jeux de hasard et de divertissement ;*
- *la redevance forestière annuelle ;*
- *la taxe de développement local.*

Quant aux taxes communales, leur contrôle est assuré par les services compétents des collectivités territoriales décentralisées.

Toutefois, certaines opérations de contrôle peuvent être organisées conjointement par les services fiscaux de l'Etat et des communes après programmation concertée. Dans cette hypothèse, la coordination du contrôle, l'émission et le recouvrement des impôts et taxes incombent à la structure compétente en la matière.

S'agissant des contrôles conjoints, ceux-ci sont organisés à l'initiative de l'administration fiscale et de la commune sous la direction du chef de centre des impôts compétent à l'effet de procéder aux vérifications matérielles des impôts locaux, sans que cela ne prenne la forme d'un contrôle inopiné ou d'une vérification de comptabilité.

ARTICLE 614 : Abrogation des dispositions antérieures contraires au Code Général des Impôts.

La loi de finances de 2011 précise la portée de l'abrogation des dispositions antérieures contraires à l'entrée en vigueur du Code Général des Impôts.

En effet, sont visées par cette abrogation, toutes les dispositions législatives ou réglementaires contenues dans les textes antérieurs de portée générale ou spécifique. Il en est ainsi de certains textes accordant des avantages fiscaux à certains secteurs ou branches d'activités. Les entreprises ne sauraient en conséquence se prévaloir du bénéfice de ces mesures.

Toutefois, il est à relever que ces dispositions nouvelles ne s'appliquent pas aux conventions d'établissement particulières signées avec l'Etat et contenant une clause de stabilité.

Les présentes prescriptions doivent être rigoureusement observées et toute difficulté d'application devra être signalée.