



LA BASE D'IMPOSITION (art. 135 à 141 du CGI)

I - DEFINITION DE LA BASE D'IMPOSITION

La base d'imposition à la TVA est constituée par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire de services en contrepartie de la livraison de biens ou de la prestation de services. Les frais, taxes et prélèvements de toute nature sont à inclure dans la base imposable, à l'exception de la TVA elle-même.

Les éléments susmentionnés, à l'exclusion de la TVA, constituent ainsi la base d'imposition à la TVA.

Quelquefois la base d'imposition correspond au chiffre d'affaires hors taxes. A ce sujet, il y a lieu de préciser que par «chiffre d'affaires hors taxes», il faut entendre chiffre d'affaires «HORS TVA» uniquement.

C'est sur la base imposable encore appelée assiette qu'est appliqué le taux en vue de déterminer le montant de la taxe.

II - CONSTITUTION DE LA BASE D'IMPOSITION

Pour les livraisons de biens, la base d'imposition est constituée par le prix convenu entre les parties alors qu'en matière de prestations de services, elle est constituée par l'intégralité des sommes reçues par le fournisseur en contrepartie de la prestation. Lorsque le paiement est fait en nature, c'est la valeur du bien ou du service qui constitue la contrepartie de la livraison ou de la prestation qui sert de base imposable.

Il convient toutefois de préciser que outre le prix ou la rémunération, certains éléments additionnels doivent être pris en compte dans la détermination de la base imposable à la TVA. A cet effet, le législateur a expressément désigné les éléments constitutifs de la base imposable ainsi que ceux qui devaient en être exclus.





A - Les éléments entrant dans la base imposable

Des éléments accessoires viennent en complément du prix ou de la rémunération pour la détermination de la base d'imposition. Il s'agit :

1 - des impôts et taxes

Tous les droits directs et taxes diverses à l'instar des droits de douane et des droits d'accises sont à inclure dans la base imposable, à l'exclusion de la TVA elle-même ;

2 - des frais accessoires

Les frais accessoires aux livraisons de biens et services facturés aux clients sont inclus dans la base d'imposition à la TVA, notamment :

- les frais d'emballage ;
- les frais de transport ;
- les frais d'assurance ;
- les frais de consignation d'emballages non identifiables ;
- les frais de cautionnement etc.

De manière générale, tous les compléments de prix acquittés à des titres divers par l'acquéreur des biens ou par des tiers (versement de subventions, unique contrepartie d'une opération taxable ou complément direct du prix destiné à compenser une insuffisance de recettes) doivent être inclus dans la base imposable.

B - Les éléments exclus de la base d'imposition

Sont expressément exclus de la base d'imposition :

1 - les remises, rabais, ristournes et escomptes de caisse

A condition qu'ils ne représentent pas la contrepartie d'un service, les remises, rabais, ristournes et escomptes de caisse constituent une réduction de prix et doivent à ce titre entraîner une diminution de la base imposable. Dans tous les cas, selon qu'ils sont accordés avant ou après la facturation, les remises, rabais, ristournes ou escomptes de caisse doivent figurer sur une facture initiale, une facture rectificative ou une note d'avoir destinée à justifier la diminution du prix.





2 - les distributions de biens pour raisons de publicité

Les distributions gratuites de biens dans le cadre de la publicité ou de la promotion commerciale sont exclues de la base imposable à la TVA. Il convient toutefois de préciser que lorsque les quantités distribuées sont disproportionnées par rapport à l'objet de la distribution, l'opération peut être remise en cause et imposée ;

3 - les débours

Les sommes facturées pour leur montant exact à l'acquéreur des biens ou du service et qui ne constituent qu'un remboursement de frais engagés par l'intermédiaire sont exclues de la base d'imposition.

Il faut toutefois souligner qu'il ne suffit pas qu'une entreprise répercute au franc près les dépenses qu'elle engage pour qu'elles soient exclues de la base imposable. En effet, les débours sont strictement liés à la notion de mandat ; en clair, les actions doivent avoir été menées au nom et pour le compte du mandant.

En tout état de cause, les conditions ci-après doivent être remplies :

- les intermédiaires doivent avoir eu mandat préalable et explicite d'engager ces dépenses ;
- ils doivent rendre compte à leurs commettants du montant et de l'engagement des dépenses ;
- ils doivent inscrire ces dépenses dans des comptes de transfert de charges ;
- ils doivent justifier auprès de l'administration des impôts de la nature ou du montant exact de ces débours.

4 - les indemnités ou toutes sommes perçues à titre de dommages intérêts

Les sommes reçues par un assujetti en réparation d'un préjudice sont à mettre hors du champ d'application de la TVA et doivent par conséquent être exclues de la base imposable.





5 - les intérêts moratoires

Les intérêts acquittés à l'issue d'une procédure juridictionnelle ou non par un client qui n'a pas payé le prix à l'échéance sont hors champ d'application de la TVA. N'étant en effet pas la contrepartie d'une affaire, ils ne sont pas inclus dans la base imposable.

6 - les frais de consignation d'emballages identifiables

Les sommes que perçoit l'assujéti à titre de consignation d'emballages récupérables, réutilisables et identifiables sont exclues de la base d'imposition. Lorsqu'au terme des délais d'usage dans la profession, les emballages consignés ne sont pas rendus, ils sont considérés comme cédés et la TVA est due en conséquence au prix de cession.

7 - les subventions d'équipement

Les subventions d'équipement sont en principe exclues de la base d'imposition à la TVA. Mais il y a lieu de préciser que les subventions qui se rattachent à l'activité taxable sont imposables.

Exemple : aides destinées à compenser des pertes d'exploitation ou qui constituent un complément de prix (subventions d'exploitation ou d'équilibre).

8 - les pourboires directement versés par la clientèle au personnel

Les pourboires versés directement au personnel ne sauraient être pris en compte pour la détermination de la base d'imposition ; en effet, ils ne peuvent être considérés comme un élément du chiffre d'affaires de l'entreprise puisqu'ils ne profitent pas à cette dernière mais au personnel.

Toutefois, s'il est avéré que lesdits pourboires sont rétrocédés à l'entreprise par le personnel, ils seront considérés comme un complément du prix de la prestation et soumis à la TVA.





III - CAS PARTICULIERS DE DETERMINATION DE LA BASE IMPOSABLE

Pour certains types d'opérations, la détermination de la base imposable obéit à des mécanismes particuliers. C'est le cas en ce qui concerne :

1 - les échanges

L'échange s'apparente à une double vente dont le prix est payé en nature. Ainsi, en cas d'échange, la base imposable est constituée par la valeur des objets reçus ou à recevoir en contrepartie de ceux livrés, des services rendus ou à rendre, majorée éventuellement de la soulte.⁷

2 - les marchés publics

L'assiette de la TVA des marchés financés par le budget de l'Etat ou par des prêts ou subventions, quelle qu'en soit l'origine, est constituée par le montant du marché toutes taxes comprises (TTC), diminué du montant de la TVA.

Ces dispositions s'appliquent également aux marchés concernant les entreprises publiques, les collectivités territoriales décentralisées et autres organismes de droit public.

3 - les livraisons et prestations à soi-même

La base imposable des livraisons à soi-même est constituée par le prix d'achat hors taxes des biens achetés ou utilisés en l'état ou par le coût de revient des biens extraits, fabriqués ou transformés. S'il s'agit de prestations de services à soi-même, la base imposable est définie par le montant des dépenses engagées pour leur réalisation.

Exemple :

L'entreprise GUSSY Sarl spécialisée dans la confection et la vente du linge de maison a réalisé à titre gratuit des prestations au profit de son gérant. Le prix de revient desdites prestations se présente ainsi qu'il suit :

⁷ La soulte est une somme d'argent due par un échangiste ou par un copartageant destinée à compenser l'inégalité des lots ou prestations.





Confection de 15 rideaux de 4 mètres de longueur chacun :

F CFA 375 000 HT

Confection de 30 grandes serviettes de bains : F CFA 150 000 HT

Confection de 6 paires de draps : F CFA 180 000 HT

Confection de 25 sets de tables : F CFA 250 000 HT

La base imposable de cette prestation à soi-même sera calculée de la manière suivante :

$$375\ 000 + 150\ 000 + 180\ 000 + 250\ 000 = \underline{\underline{955\ 000}}$$

4 - les jeux de hasard

La base imposable en ce qui concerne les entreprises de jeux de hasard et de divertissement est constituée par le produit des jeux, après abattement de 40 %.⁸

Il convient à cet égard de préciser que la détermination de la base d'imposition des entreprises organisant les paris sur les courses hippiques a connu une évolution.

Au départ, la base imposable pour cette catégorie de contribuables était constituée du produit intégral des jeux hormis les distributions faites aux parieurs.

Le législateur est ensuite revenu sur cette option en 2005 en considérant comme base imposable à la TVA pour ces entreprises le produit intégral des jeux, y compris les distributions faites aux parieurs.

Avec la loi de finances pour l'exercice 2010, l'on est quasiment revenu à la situation antérieure à 2005, l'abattement de 40 % représentant la part distribuée aux parieurs.

5 - les importations et introductions de biens

La base imposable en ce qui concerne les importations est constituée par la valeur imposable telle que définie par le Code des Douanes. Il s'agit du prix Coût-Assurance-Fret (CAF) auquel on ajoute le montant des droits de douane et, le cas échéant, des droits d'accises.

⁸ Voir dispositions fiscales de la loi de finances pour l'exercice 2010.





S'agissant des introductions de biens sur le territoire d'un Etat membre de la CEMAC, l'assiette de la TVA est constituée de la valeur « sortie usine » à l'exclusion des frais d'approche.

Exemple de détermination de la base imposable en cas d'importation ou d'introduction de biens.

L'entreprise OMEGA importe des cigarettes de France ; les frais y relatifs sont les suivants :

- prix d'achat : 10 millions ;
- frais d'assurance : 2 millions ;
- frais de transport : 1 million.

L'on considère que les droits de douane représentent 30 % de la valeur imposable en douane.

Pour déterminer la base imposable à la TVA, on procèdera aux opérations ci-après :

a - détermination de la valeur imposable telle que définie par le Code des Douanes

Base imposable en douane = Prix CAF (coût- assurance- fret).

$$10\ 000\ 000 + 2\ 000\ 000 + 1\ 000\ 000 = \mathbf{13\ 000\ 000}$$

b - calcul des droits de douane

$$13\ 000\ 000 \times 30\ \% = \mathbf{3\ 900\ 000}$$

c - calcul des droits d'accises

La base imposable aux droits d'accises est constituée par le prix CAF auquel l'on ajoute les droits de douane, c'est-à-dire : $13\ 000\ 000 + 3\ 900\ 000 = 16\ 900\ 000$.

$$\text{Droits d'accises} = 16\ 900\ 000 \times 25\ \% = \mathbf{4\ 225\ 000}$$





d - calcul de la base d'imposition à la TVA

Base d'imposition à la TVA = Prix CAF + Droits de douane + Droits d'accises

$$13\,000\,000 + 3\,900\,000 + 4\,225\,000 = \underline{\underline{21\,125\,000}}$$

En supposant que les mêmes biens aient été introduits sur le territoire camerounais en provenance du Gabon, la détermination de la base imposable se ferait de la manière suivante :

a - détermination de la valeur sortie usine

$$\text{Valeur sortie usine} = 10\,000\,000$$

b - calcul des droits d'accises

$$10\,000\,000 \times 25\% = 2\,500\,000$$

c - calcul de la base imposable à la TVA

$$10\,000\,000 + 2\,500\,000 = \underline{\underline{12\,500\,000}}$$

Le cas particulier des importations de boissons alcoolisées

L'année 2009 consacre une nouvelle base d'imposition à la TVA, pour les achats à l'importation de certaines boissons alcoolisées, notamment les vins, les eaux de vie, les boissons fermentées, les vermouths et vins de raisins frais.

La base imposable à la TVA et aux droits d'accises pour les produits susmentionnés est dorénavant déterminée selon les dispositions des articles 26 et suivants du Code des Douanes de la CEMAC qui précisent que ladite base d'imposition est constituée par la valeur transactionnelle.

La valeur transactionnelle est le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises lorsqu'elles sont vendues pour l'exportation à destination du Cameroun, après les ajustements prévus dans le Code susmentionné. Les ajustements dont il s'agit concernent la prise en compte





des coûts de contenants, des coûts des emballages, comprenant aussi bien la main-d'œuvre que le matériel et des commissions et frais de courtage, à l'exception des commissions d'achat.

Il y a lieu de préciser que les dispositions ci-dessus ne s'appliquent que pour les achats à l'importation des marchandises susmentionnées.

Pour ce qui est des producteurs locaux, la base imposable à la TVA est le prix sortie usine majoré des droits d'accises.

6 - opérations réalisées par les intermédiaires

Les opérations effectuées par les commissionnaires, mandataires et autres intermédiaires ne sont soumises à la TVA que sur la marge ou la commission réalisée par ces derniers et qui constitue leur rémunération, à condition qu'ils ne soient pas propriétaires des biens et qu'ils agissent au nom et pour le compte du commettant.

IV - DETERMINATION DE LA BASE IMPOSABLE AUX DROITS D'ACCISES

La base imposable aux droits d'accises est constituée par les sommes ou valeurs perçues ou à percevoir en contrepartie du bien livré ou importé, telles que définies pour la TVA.

A ce sujet, il y a lieu de relever que la législation en la matière a connu une évolution.

Ainsi, jusqu'au 31 décembre 2004, il était prévu, s'agissant des tabacs et boissons, des abattements qui se déclinaient de la manière suivante :

- 35 % pour les boissons alcoolisées ;
- 42,5 % pour les tabacs.

Depuis le 1^{er} janvier 2005, les abattements susmentionnés ont été supprimés et la base d'imposition est déterminée suivant les modalités exposées ci-avant.

Toutefois, certaines particularités sont à relever dans la détermination de la base d'imposition aux droits d'accises.





- le cas des emballages consignés

Les sommes perçues par l'assujetti à titre de consignation lors de la livraison d'emballages récupérables, réutilisables et non identifiables ne sont pas comprises dans la base imposable aux droits d'accises.

Cette exclusion tient au fait que lesdits emballages ne répondent pas aux critères de l'imposition aux droits d'accises, à savoir le caractère luxueux ou nocif du bien. Ils bénéficient ainsi d'un traitement différent de celui des produits qu'ils contiennent, qui seuls, font l'objet d'une taxation aux droits d'accises.

Exemple :

La société DONNY Sarl spécialisée dans la distribution de boissons achète 5 000 casiers de bière auprès de la Société Anonyme des Brasseries du Cameroun. La facture se présente de la manière suivante :

- prix unitaire du casier : 5 400 francs ;
- quantité : 5 000 ;
- consignation d'emballages : 3 750 000 francs ;
- montant total hors taxes : 30 750 000 francs.

La détermination de la base imposable aux droits d'accises se fera de la manière suivante :

Base imposable : Prix unitaire du casier X Quantité

$$AN : 5\,400 \times 5\,000 = \underline{27\,000\,000}$$

- le cas des importations et introductions de biens

La base imposable aux droits d'accises en matière d'importation est constituée de la valeur imposable telle que définie par le Code des Douanes. Il s'agit du prix Coût-Assurance-Fret (CAF) auquel il convient d'ajouter le montant des droits de douane.

Toutefois, en ce qui concerne l'importation de boissons alcoolisées, comme c'est le cas en matière de TVA, la base d'imposition aux droits d'accises est constituée de la valeur transactionnelle telle que définie plus haut.





En ce qui concerne l'introduction sur le territoire de biens et marchandises en provenance d'un Etat membre de la CEMAC, elle est constituée par la valeur «sortie usine», à l'exclusion des frais d'approche.

Exemple :

La société GUSSY S.A. importe des bijoux d'Anvers (Belgique) ; les frais y relatifs sont les suivants :

- prix d'achat : 52 millions ;
- frais d'assurance : 12 500 000 ;
- frais de transport : 3 500 000.

Sachant que les droits de douane représentent 30 % de la valeur imposable telle que définie par le Code des Douanes CEMAC, déterminer le montant des droits d'accises dus lors du franchissement du cordon douanier.

a - calcul de la valeur imposable telle que définie par le Code des Douanes CEMAC

$$52\,000\,000 + 12\,500\,000 + 3\,500\,000 = \mathbf{68\,000\,000}$$

b - calcul des droits de douane

$$68\,000\,000 \times 30\% = \mathbf{20\,400\,000}$$

c - calcul de la base imposable aux droits d'accises

$$68\,000\,000 + 20\,400\,000 = \mathbf{\underline{88\,400\,000}}$$

Si les mêmes biens avaient été introduits au Cameroun en provenance de la Centrafrique, la base d'imposition se calculerait de la manière suivante :

Base imposable = Prix sortie usine, à l'exclusion des frais d'approche.

La base imposable serait donc égale à **52 000 000**

