



DETERMINATION DE L'ASSIETTE DE L'IMPOT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES

Au-delà des dispositions communes ci-avant rappelées, les règles de détermination de la base d'imposition à l'IRPP sont propres à chaque catégorie de revenu.

SECTION I - LES TRAITEMENTS, SALAIRES, PENSIONS ET RENTES VIAGERES (art. 30 à 34 du CGI)

La détermination du revenu imposable à l'IRPP dans la catégorie des traitements, salaires, pensions et rentes viagères, appellent des précisions quant aux revenus imposables (I), aux exonérations (II) et aux modalités de calcul du revenu net catégoriel imposable (III).

I - LES REVENUS IMPOSABLES

Le champ d'application de l'impôt recouvre non seulement les revenus provenant des traitements, salaires, indemnités, émoluments, pensions et rentes viagères, mais également les gains réalisés par les producteurs d'assurance, les voyageurs représentants placiers, lorsque l'activité rétribuée s'exerce au Cameroun.

1 - Les traitements et salaires

Les traitements et salaires constituent des sommes perçues dans le cadre d'une activité professionnelle exercée par une personne physique placée dans un état de subordination et d'étroite dépendance vis-à-vis de son employeur. En principe, toutes les rémunérations perçues en raison d'une activité salariée sont imposables dans la catégorie des traitements et salaires, quels que soient :

- leur dénomination : émoluments, allocations, indemnités, pourboires, soldes, avantages, etc. ;
- leur forme : en espèce ou en nature ;
- leur mode de calcul : fixe ou proportionnel.





En outre, la qualité de salarié résulte généralement d'un contrat de travail. Mais elle peut également correspondre à un statut juridique particulier : fonctionnaires, journalistes professionnels, voyageurs représentants placiers, artistes du spectacle, certains dirigeants de sociétés de capitaux, ...

2 - Les pensions et rentes viagères

Les pensions désignent des allocations, rentes ou indemnités qui représentent, dans une certaine mesure, la contrepartie de droits acquis à raison d'une activité exercée antérieurement ou la récompense de services passés, la contrepartie de la réduction ou de la perte de capacité de gain ou encore les moyens qui sont accordés à une personne pour assurer son existence. On peut avoir les pensions de vieillesse ou de retraite, les pensions d'invalidité, les pensions alimentaires.

Les rentes viagères quant à elles désignent des allocations périodiques (ou arrérages) qu'une personne appelée débirentier, s'engage à servir à une autre personne, appelée crédirentier, pendant la vie de celle-ci. En général, la rente viagère résulte d'un contrat, mais elle peut également résulter d'un jugement ou d'une disposition testamentaire.

La rente peut être constituée :

- soit à titre onéreux, lorsque l'une des parties contractantes cède volontairement à l'autre, la propriété d'objets mobiliers ou immobiliers ou d'une somme d'argent ;
- soit à titre gratuit, si le contrat ne comporte pas, pour le bénéficiaire, la cession préalable d'un capital mobilier ou immobilier.

Sauf attribution expresse de la compétence d'imposition par une convention fiscale internationale, les pensions et rentes ne sont pas imposées au Cameroun lorsque le débiteur n'y est pas établi.

II - LES REVENUS EXONERES (art. 31 du CGI)

Les exonérations en matière de traitements, salaires, pensions et rentes viagères peuvent être classées ainsi qu'il suit :





1 - Exonérations de certaines allocations spéciales pour frais d'emploi

L'alinéa 1^{er} de l'article 31 du CGI prévoit l'exonération des allocations spéciales destinées à couvrir les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi et effectivement utilisées conformément à leur objet. Pour que cette exonération s'applique, les frais inhérents à l'emploi doivent :

- former un non cumul avec les frais réels engagés pour la même cause. Dans le cas contraire, l'allocation forfaitaire devra être comprise dans la base imposable ;
- correspondre à des frais professionnels, c'est-à-dire couvrir des dépenses strictement inhérentes à la fonction ou à l'emploi, les frais de caractère personnel n'étant jamais admis en déduction pour la détermination du revenu imposable ;
- correspondre à des dépenses professionnelles spéciales, c'est-à-dire des frais spéciaux occasionnés par l'exercice même de l'activité professionnelle et qui, spécifiques à cette activité, sont exposés par le salarié directement dans l'intérêt de l'entreprise. C'est le cas par exemple des frais liés aux déplacements nécessités par l'emploi occupé ou les fonctions exercées, ou des dépenses entraînées par des invitations résultant d'obligations professionnelles ;
- correspondre à des dépenses réelles ; cela signifie que la fixation des allocations ou indemnités doit être effectuée en fonction des charges réellement supportées par les intéressés dans l'exercice de leurs fonctions au service de l'entreprise ;
- être utilisés conformément à leur objet, c'est-à-dire, l'exonération de ces remboursements ou allocations suppose que les frais correspondants soient appuyés de justificatifs suffisamment précises pour en établir la réalité et le montant et qu'il soit clairement démontré qu'ils ont été exposés dans l'intérêt de l'entreprise et ne sont pas d'un niveau exagéré.

2 - Exonérations à caractère social

Ce sont :

- les allocations ou avantages à caractère familial ;
- les allocations, indemnités et prestations servies sous quelque forme que ce soit par l'Etat, les Collectivités et Etablissements publics en vertu des lois et décrets d'assistance et d'assurance ;





- les indemnités temporaires, prestations et rentes viagères servies aux victimes d'accidents du travail ou à leurs ayants droit ;
- les rentes viagères servies en représentation de dommages intérêts en vertu d'une condamnation prononcée judiciairement pour la réparation d'un préjudice corporel ayant entraîné pour la victime une incapacité permanente totale l'obligeant à avoir recours à l'assistance d'une tierce personne pour effectuer les actes ordinaires de la vie ;
- le complément forfaitaire de solde servi aux fonctionnaires ;
- les pensions pour blessures et invalidité accordées aux hommes qui ont servi aux forces armées ;
- les bourses d'études ;
- le capital reçu à titre de pension ou d'indemnité pour décès ou en compensation consolidée pour décès ou blessures ;
- la quote-part de l'indemnité de licenciement versée à titre de dommages intérêts en vertu de la législation sociale à l'exception des sommes destinées à couvrir le préjudice relatif à la perte du salaire.

3 - Exonérations de reconnaissance nationale et exonérations diverses

Sont exonérées à ce titre :

- les gratifications allouées aux travailleurs à l'occasion de la remise des médailles du travail par le Ministère chargé du Travail ;
- les majorations de salaires résultant de l'application de l'index de correction servi aux fonctionnaires et agents de l'Etat des missions diplomatiques et consulaires en poste à l'étranger.

III - DETERMINATION DU REVENU CATEGORIEL NET IMPOSABLE (art. 32-34 du CGI)

La base d'imposition est obtenu en tenant compte du montant brut des traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères ainsi que de tous les avantages en nature ou en argent accordés aux intéressés.

1 - Composantes du revenu salarial

Le revenu salarial comprend :





a - salaire fixe ou salaire de base

Le salaire peut être fixe ou proportionnel.

b - Les gratifications

Les gratifications représentent les primes et autres indemnités allouées au salarié en sus de sa rémunération principale. Elles sont assez variées. On peut avoir : la prime de transport, la prime de technicité, la prime d'ancienneté, la prime d'assiduité, l'indemnité de sujétion, la prime de caisse, la prime de risque, les majorations pour heures supplémentaires, l'indemnité de travaux spéciaux, etc. Il appartient à l'agent des impôts d'apprécier chaque fois pour l'imposition des gratifications les faits et la nature desdites primes ou indemnités.

c - Les avantages en nature

Les avantages en nature représentent les biens ou prestations de service que l'employeur met gratuitement (ou pour une valeur réduite) à la disposition des salariés ou dirigeants, et destinés à leur usage personnel.

L'estimation des avantages en nature est faite selon un barème contenu dans le CGI. Les taux y contenus sont à appliquer sur le salaire brut taxable entendu comme l'ensemble des rémunérations mises à la disposition du contribuable par les soins de son employeur (salaires + indemnités et primes taxables). Pour leur tarification, la loi n'a retenu que six d'entre eux (logement, électricité, eau, domestique, véhicule et nourriture). Les taux prévus pour l'estimation des avantages en nature sont les suivants :

<i>Logement</i>	15 %
<i>Electricité</i>	4 %
<i>Eau</i>	2 %
<i>Par domestique</i>	5 %
<i>Par véhicule</i>	10 %
<i>Nourriture</i>	10 %

A noter qu'en cas de versement par l'employeur d'une indemnité en argent représentative d'avantage en nature, seule sera comprise dans la base d'imposition, la quote-part correspondant à la limite ci-dessus, sauf exonération expresse.





Précisions doctrinales : Régime fiscal des compléments de salaires²¹

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.

²¹ 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/DI/LC/L du 24 juin 2005.





Précisions doctrinales : Régime fiscal des compléments d'indemnité de licenciement²²

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.

²² 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.





d - Les charges déductibles

Le revenu net imposable est déterminé en déduisant du montant brut des sommes payées et des avantages en nature ou en argent accordés, les frais professionnels calculés forfaitairement au taux unique de 30 % ainsi que les cotisations versées à la Caisse Nationale de Prévoyance Sociale (CNPS) au titre de la retraite obligatoire.

De même, les cotisations au titre de la retraite obligatoire des fonctionnaires salariés, retenues à la source par le Trésor public, ainsi que celles versées par les salariés étrangers dans leurs pays d'origine et qui ont un caractère obligatoire sont également déductibles pour la détermination du revenu net imposable.

Les cotisations versées à l'Etat et qui sont visées à l'article 34 du CGI sont celles relatives à la retraite obligatoire. Ne sont en conséquence pas déductibles de l'assiette de l'IRPP la contribution au Crédit Foncier, la Redevance Audiovisuelle, la Taxe communale ainsi que tout autre prélèvement perçu par l'Etat et ses démembrements.

Enfin, en cas de paiement d'un revenu exceptionnel portant sur plusieurs mois, ce revenu peut, à la demande de son titulaire, être étalé sur les mois correspondants. Les revenus mensuels initiaux de la période concernée doivent alors être reconstitués et le barème appliqué. Le solde correspondant à la différence entre l'impôt initialement acquitté et celui résultant de la reconstitution de la base taxable est retenu à la source au courant du mois de perception du revenu exceptionnel.

Exemple : Monsieur FAY est cadre de banque. Il a perçu au titre de l'année 2008 les rémunérations suivantes :

- salaire de base : 3 600 000 ;
- prime de technicité : 800 000 ;
- prime d'ancienneté : 500 000 ;
- indemnités de travaux spéciaux : 1 000 000 ;
- majorations pour heures supplémentaires : 400 000.

Il a en outre bénéficié des avantages en nature suivants : logement, eau, électricité, téléphone, deux domestiques, un véhicule.





Son revenu net imposable est déterminé ainsi qu'il suit :

Revenu brut taxable = salaire de base + primes et indemnités

Soit 3 600 000 + 800 000 + 500 000 + 1 000 000 + 400 000
Revenu brut taxable = 6 300 000

Estimation des avantages en nature

Logement : 6 300 000 x 15 %	= 945 000
Eau : 6 300 000 x 2 %	= 126 000
Electricité 6 300 000 x 4 %	= 252 000
Domestique : 6 300 000 x (5 % x 2)	= 630 000
Véhicule : 6 300 000 x 10 %	= 630 000
Total avantages en nature	= 2 583 000

Revenu brut = revenu brut taxable + Avantages en nature

Soit 6 300 000 + 2 583 000
Revenu brut = 8 883 000

Revenu net imposable = revenu brut – charges déductibles (ici abattement pour frais professionnels de 30 %)

Soit 8 883 000 – (8 883 000 x 30 %)

Revenu net imposable de la catégorie = 6 218 100 F CFA

1 - Pensions et rentes viagères

Les pensions de retraite et de vieillesse matérialisent l'exercice d'une activité passée. Elles sont imposables.

Les pensions alimentaires représentent les moyens pécuniaires que l'on sert à une personne pour assurer sa survie. Certaines sont octroyées à titre onéreux, d'autres à titre gratuit. Elles émanent généralement d'une décision de justice. Elles peuvent avoir le caractère alimentaire (assurer la subsistance d'un individu) ou un caractère indemnitaire (réparer un préjudice). La réparation d'un préjudice attaché à une indemnité en général





échappe à l'imposition (voir tableau ci-après sur le régime fiscal des pensions alimentaires).

Les rentes viagères peuvent être constituées à titre onéreux ou à titre gratuit. Quelle que soit la forme, les rentes viagères sont considérées comme des revenus imposables. Toutefois, lorsque leur caractère consiste à réparer un préjudice, elles ne sont pas imposables.

TABLEAU RELATIF A LA NATURE JURIDIQUE ET AU REGIME FISCAL DES PENSIONS ALIMENTAIRES

Nature juridique	Différentes situations	Nature de la prestation	Situation juridique	Conséquences fiscales	
				Débiteur	Créancier
Prestation destinée à contribuer à l'entretien de l'un des époux ou ex-époux	Séparation de corps	Pension alimentaire	Le devoir de secours subsiste	Déductible	Imposable
	Divorce pour rupture de la vie commune	Pension alimentaire	Le devoir de secours subsiste	Déductible	Imposable
	Divorce pour faute	• attribution de biens en capital	Le devoir de secours ne subsiste pas	Non déductible	Non Imposable
		• attribution d'une rente		Déductible	Imposable
Prestation revêtant le caractère de dommages et intérêts	Divorce pour rupture de la vie commune	Attribution de biens en capital	-	Non déductible	Non imposable
	Divorce pour faute	Attribution d'une rente	-	Non déductible	Imposable comme Pension

SECTION II - LES REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERS (RCM)

Pour la détermination de l'assiette de calcul de l'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers, il est tenu compte des revenus imposables (I), des exonérations prévues en la matière (II), ainsi que des modalités de calcul de la base d'imposition proprement dite (III).





I - LES REVENUS IMPOSABLES (art. 35 du CGI)

Les revenus de capitaux mobiliers concernent de manière générale :

- les produits des actions, parts de capital, et revenus assimilés ;
- les revenus des obligations ;
- les revenus de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants ;
- les gains réalisés à l'occasion de la cession d'actions, d'obligations et autres parts de capital.

A - Produits des actions, parts de capital, et revenus assimilés (art. 36 à 39 du CGI)

Les bénéfices qui ne demeurent pas investis dans l'entreprise sont considérés comme revenus distribués.

Aussi, sont considérés comme désinvestissements et par conséquent taxés à l'impôt sur les revenus des personnes physiques au titre des RCM :

- 1 - tous les produits ou bénéfices qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ;
- 2 - toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs des parts et non prélevées sur les bénéfices, même en cas de déficit ;
- 3 - les rémunérations allouées aux membres des conseils d'administration des sociétés anonymes à quelque titre que ce soit, à l'exclusion des salaires et des redevances de propriété industrielle.

En conséquence, les sommes ou valeurs attribuées en nature ou en espèce sous forme statutaire et non apparente, c'est-à-dire les sommes ou valeurs qui, notamment du fait de leur inscription comptable, ne peuvent être dissociées des dépenses sociales, mais ne peuvent non plus être considérées comme telles (dépenses non engagées dans l'intérêt social, soit par détermination de la loi) doivent systématiquement être taxées à l'IRPP au titre des RCM.

Il s'agit entre autres des :

- prélèvements effectués à des fins personnelles par les dirigeants ;
- avantages en nature injustifiés ;





- revenus considérés comme distribués à la suite de contrôle même en l'absence de bénéfice ;
- dépenses somptuaires.

S'agissant des personnes n'ayant pas leur domicile ou siège social au Cameroun, sous réserve des conventions internationales, les bénéfices sont réputés distribués au titre de chaque exercice à ces personnes.

Ne sont pas considérés comme revenus distribués et échappent à l'IRCM :

- 1** - les répartitions présentant pour les associés ou actionnaires le caractère de remboursement d'apports ou de primes d'émission. Toutefois, une répartition n'est réputée présenter ce caractère que si tous les bénéficiaires et réserves autres que la réserve légale ont été auparavant répartis.

Ne sont pas considérés comme des apports pour l'application de la disposition ci-dessus :

a - les réserves incorporées au capital ;

b - les sommes incorporées au capital ou aux réserves (primes de fusion) à l'occasion d'une fusion de sociétés.

- 2** - les amortissements de tout ou partie de leur capital, parts d'intérêts ou de commandite effectués par les sociétés concessionnaires de l'Etat, des communes ou autres collectivités publiques lorsque ces amortissements sont justifiés par la caducité de tout ou partie de l'actif social notamment par dépérissement progressif ou par l'obligation de remise de la concession à l'autorité concédante ;

- 3** - les remboursements consécutifs à la liquidation de la société et portant sur le capital amorti, à concurrence de la fraction ayant, lors de l'amortissement, supporté au Cameroun l'impôt sur le revenu des personnes physiques ;

- 4** - les sommes mises à la disposition des associés dès lors qu'elles constituent la rémunération d'un prêt, d'un service ou d'une fonction et qu'elles sont valablement comprises dans les charges déductibles pour l'assiette de l'Impôt sur les Sociétés ;





- 5 - les sommes attribuées aux remboursements des actionnaires pour le rachat de leurs titres par une société d'investissement.

Précisions doctrinales : Précision sur la notion de revenus distribués²³

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.

B - Revenus des obligations (art. 40 du CGI)

Il y a lieu de relever que s'agissant des produits, lots et primes de remboursement payés aux porteurs des obligations émises au Cameroun, ils sont considérés comme revenus des obligations pour la détermination de l'Impôt sur les Revenus des Personnes Physiques au titre des revenus de capitaux mobiliers, indépendamment de leur durée.

Sont imposables, les intérêts rémunérant les obligations et autres effets publics émis par l'Etat et ses démembrements divers, quel que soit leur statut juridique.

Ces revenus des obligations sont taxables aussi bien à l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques que, le cas échéant, à l'Impôt sur les Sociétés.

²³ Lettre n° 5903/MINEFI/DGI/LC/L du 29 octobre 2005.





C - Revenus de créances, dépôts et cautionnements (art. 42 du CGI)

Les plus-values nettes globales réalisées à cette occasion par les particuliers, à titre occasionnel ou habituel, soit directement, soit par l'intermédiaire d'un établissement financier sont dorénavant taxées à l'Impôt sur les Revenus des Personnes Physiques au titre de cette catégorie.

II - LES REVENUS EXONERES (art. 43 du CGI)

Sont dispensés de l'IRCM, les revenus ci-après :

- 1 - les intérêts des titres d'emprunts négociables émis par l'Etat et les collectivités territoriales décentralisées ;
- 2 - les intérêts des comptes d'épargne pour les placements ne dépassant pas 10 millions de francs ;
- 3 - les intérêts des comptes d'épargne logement ;
- 4 - les intérêts de bons de caisse ;
- 5 - les plus-values nettes globales visées à l'article 42 du présent Code, dès lors que leur montant est inférieur ou égal à 500 000 francs CFA.

Jusqu'à présent réservé aux seules personnes physiques, le législateur a étendu le bénéfice de l'exonération aux intérêts de bons de caisse souscrits par les personnes morales. Ainsi, les intérêts des bons de caisse sont exonérés de l'Impôt sans distinction du statut juridique de la personne qui les souscrit.

Le seuil de l'exonération des intérêts des comptes d'épargne est fixé à 10 millions de francs CFA. Ainsi, les intérêts des comptes d'épargne pour les placements ne dépassant pas 10 000 000 de F CFA sont exonérés de l'IRPP. Seule la fraction excédant ce montant est imposable à l'IRPP au titre des RCM. Pour l'appréciation du seuil de 10 millions de francs CFA sus-évoqué, il doit être tenu compte de l'ensemble des comptes d'épargne détenus par une personne. En cas d'assujettissement du fait de la sommation de tous les comptes, les impôts y relatifs sont notifiés au contribuable concerné.

Dans le même ordre d'idée, les plus-values nettes globales visées à l'article 42 du CGI, ayant une valeur inférieure ou égale à 500 000 de F CFA sont exonérés de l'IRPP. Cette disposition relative à l'activité boursière a pris effet à compter du 1^{er} janvier 2003.





III - DETERMINATION DE LA BASE D'IMPOSITION

(art. 44 du CGI)

Le revenu imposable est déterminé :

- pour les produits des actions, parts de capital, et revenus assimilés, par le montant brut des dividendes versés ;
- pour les obligations, effets publics et emprunts, par l'intérêt ou le revenu distribué durant l'exercice ;
- pour les primes de remboursement, par la différence entre les sommes remboursées et le taux d'émission des emprunts ;
- pour les revenus des créances, dépôts et cautionnements, par le montant brut des intérêts, arrérages et tous autres produits des valeurs désignées à l'article 41 du CGI ;
- pour les cessions d'actions, d'obligations et autres parts de capital, par la plus-value nette globale résultant de la compensation effectuée entre les plus ou moins values réalisées au cours de l'exercice sur chaque catégorie de titres détenus par le contribuable.

La plus ou moins value de chaque opération de cession effectuée au cours de l'exercice s'obtient par la différence entre le prix de cession des titres concernés et leur prix d'achat ou leur valeur d'attribution en cas d'acquisition de ces titres lors de la constitution d'une société ou de l'augmentation de son capital.

En cas de moins-value nette globale constatée au cours d'un exercice, cette dernière est reportable sur les plus-values nettes globales éventuelles des quatre exercices suivants.

Les rémunérations et avantages occultes s'entendent au sens de la loi, du montant global des sommes que, directement ou par l'entremise d'un tiers, les sociétés ou personnes morales ont versé à des personnes dont elles ne révèlent pas l'identité, au cours de la période retenue pour l'établissement de l'Impôt. Ils sont considérés comme revenus distribués, qu'ils soient ou non prélevés sur les bénéfices et sont taxés au taux le plus élevé.

SECTION III - LES REVENUS FONCIERS

Seront successivement exposées, les dispositions afférentes aux revenus imposables (I), à ceux exonérés (II), ainsi qu'aux modalités de calcul





de la base d'imposition (IV). Quelques développements seront également consacrés aux limites des revenus fonciers par rapport aux autres catégories de revenus (III).

I - LES REVENUS IMPOSABLES (art. 46 du CGI)

Sont compris dans la catégorie des revenus fonciers, lorsqu'ils ne sont pas inclus dans les bénéfices d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, d'une exploitation agricole ou d'une profession non commerciale :

1 - les revenus provenant de la location des immeubles bâtis et non bâtis au Cameroun :

Il s'agit notamment des revenus :

- des propriétés bâties proprement dites, telles que les maisons, les usines, les magasins, les bureaux, etc. ;
- de l'outillage fixe des établissements industriels, sauf exonération expresse, attaché au fonds à perpétuelle demeure ou reposant sur des fondations spéciales faisant corps avec l'immeuble ;
- des installations commerciales ou industrielles assimilables à des constructions ;
- des revenus des propriétés non bâties ;
- des recettes accessoires à ces locations telles que la location du droit d'affichage, c'est-à-dire, toutes les redevances perçues pour l'utilisation de balcons, toitures ou pignons d'immeubles en vue de l'affichage ou de la publicité ;

2 - les plus-values réalisées par les personnes physiques sur les immeubles bâtis ou non bâtis acquis à titre onéreux ou gratuit :

Les plus-values réalisées à titre occasionnel par les personnes physiques lors de la cession à titre onéreux de biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou de droits relatifs à ces biens, sont passibles de l'impôt sur le revenu selon les règles définies à l'article 90 du CGI ;





3 - les parts d'intérêts des membres des sociétés civiles immobilières n'ayant pas opté pour l'Impôt sur les Sociétés

Chaque membre est imposé à l'IRPP, sur les bénéfices correspondant à ses parts dans la société civile immobilière n'ayant pas opté pour l'IS.

II - LES REVENUS EXONERES (art. 47 du CGI)

Ne sont pas considérés comme des revenus imposables dans la catégorie des revenus fonciers :

- les immeubles appartenant à l'Etat et à ses démembrements ;
- les revenus d'immeubles ou parties d'immeubles dont le propriétaire se réserve la jouissance ou ceux qui sont occupés par ses ascendants et descendants en ligne directe.

III - LIMITES AVEC LES AUTRES CATEGORIES DE REVENUS

Les revenus des propriétés bâties ou non bâties ne sont pas imposables dans la catégorie des revenus fonciers, lorsqu'ils sont inclus dans le bénéfice d'une entreprise industrielle, d'une exploitation agricole, d'une profession commerciale ou d'une profession non commerciale.

Relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux :

- les revenus des immeubles inscrits à l'actif des entreprises industrielles, commerciales ou artisanales ;
- la location ou sous-location en meublé ainsi que la location des établissements industriels ou commerciaux munis du mobilier ou du matériel nécessaire à leur exploitation.

Relèvent de la catégorie des bénéfices agricoles :

- les revenus procurés par l'exploitation d'un domaine agricole lorsque la mise en valeur est assurée soit par le propriétaire exploitant lui-même, soit dans le cadre d'un contrat de métayage ;
- les revenus procurés par des immeubles donnés en location qui figurent à l'actif d'une exploitation agricole.





Relèvent de la catégorie des bénéfices non commerciaux :

- les revenus tirés de locaux utilisés dans le cadre de leur profession par les titulaires de revenus non commerciaux que les exploitants ont choisi d'inscrire sur leur registre des immobilisations ;
- les profits réalisés par des personnes qui sous-louent, à des tiers, des immeubles non meublés dont elles sont locataires. Toutefois, si la sous-location est consentie en meublé, les loyers ont le caractère de revenus commerciaux.

IV - DETERMINATION DE LA BASE D'IMPOSITION

(art. 48 et 49 du CGI)

Le revenu net foncier à comprendre dans les bases de l'IRPP est égal à la différence entre le montant du revenu brut effectivement encaissé et le total des charges de la propriété, admises en déduction (art. 48(1) du CGI).

1 - base d'imposition des revenus provenant de la location des immeubles bâtis et non bâtis sis au Cameroun :

Les loyers se définissent comme l'ensemble des sommes et prestations fournies par le locataire en contrepartie de la mise à disposition du bien. Ces prestations de services peuvent être fournies par le locataire ou des dépenses incombant de droit au propriétaire et mises à la charge du locataire.

Le revenu brut à comprendre dans la base est constitué par la somme des recettes brutes perçues chaque année par le propriétaire. Les recettes brutes comprennent les sommes encaissées par le bailleur (propriétaire) à quelque titre que ce soit, au cours de l'année d'imposition (loyers, dépenses incombant normalement au bailleur mais mises à la charge des locataires, subventions et indemnités destinées à financer des charges déductibles, recettes accessoires, notamment des recettes qui proviennent de la location du droit d'affichage, ...)

Les charges de la propriété, déductibles pour la détermination du revenu net sont fixées forfaitairement à 30 % du revenu brut, sauf justification des frais réels exposés. En cas de justification des frais réels exposés, ceux-ci doivent, pour être déductibles :





- se rapporter à des immeubles ou parties d'immeubles dont les revenus sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers ;
- avoir été engagées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu ;
- avoir été effectivement supportées par le propriétaire ;
- avoir été payées par le propriétaire au cours de l'année d'imposition ;
- être justifiées.

2 - Base d'imposition des plus-values réalisées par les personnes physiques sur les immeubles bâtis ou non bâtis acquis à titre onéreux ou gratuit

La base d'imposition de ces plus-values visée est égale à la différence entre le prix déclaré par les parties et la valeur du bien à la dernière mutation. La valeur du bien à la dernière mutation comprend, le cas échéant, les frais de construction et/ou de transformation de l'immeuble dûment justifiés.

Les charges déductibles à prendre en compte sont constituées :

- des frais réels afférents à la dernière mutation, lorsque celle-ci avait été faite à titre onéreux ;
- des frais réels afférents à la dernière mutation, non compris les droits d'enregistrement, lorsque cette mutation a été faite à titre gratuit.

La détermination de la plus-value sus indiquée devra être faite avec le plus de précision, ce d'autant que les notaires ont désormais l'obligation d'exprimer distinctement d'une part le prix du terrain, et d'autre part celui des différentes constructions, dans les actes portant mutation de propriété d'immeubles.

SECTION IV - LES BENEFICES ARTISANAUX, INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX (BIC)

Les règles de détermination de l'assiette d'imposition des BIC traitent tour à tour des revenus imposables (I), des limites avec les autres catégories de revenu (II), ainsi que des modalités de calcul de la base imposable (III).





I - LES REVENUS IMPOSABLES (art. 50 et 51 du CGI)

Les articles 50 et 51 définissent la nature des revenus imposables dans la nouvelle catégorie des bénéfiques artisanaux, industriels et commerciaux.

Le dispositif législatif y relatif contenu dans la loi n° 2002/003 du 19 avril 2002 portant Code Général des Impôts a connu une innovation majeure consistant en la fusion en une catégorie unique désormais dénommée «bénéfiques artisanaux, industriels et commerciaux» des dispositions relatives d'une part aux bénéfiques industriels et commerciaux, et d'autre part aux bénéfiques des professions artisanales.

Cette fusion se justifie non seulement par l'identité des règles d'imposition applicables à ces catégories de bénéfiques, mais aussi par le souci du législateur de simplifier l'imposition du revenu des personnes physiques.

Définition des bénéfiques artisanaux, industriels et commerciaux

Sont considérés comme bénéfiques artisanaux, industriels et commerciaux, pour l'application de l'IRPP, les bénéfiques réalisés par des personnes physiques et provenant de l'exercice d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale.

Par personnes physiques, il faut entendre non seulement les exploitants individuels, mais encore les membres des sociétés de personnes et assimilées n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés, lorsque ces sociétés exercent une activité réputée industrielle ou commerciale

L'exercice d'une profession industrielle et commerciale s'entend de l'accomplissement habituel, par des personnes agissant pour leur propre compte et poursuivant un but lucratif, d'opérations de caractère industriel ou commercial, telles que :

- achats de marchandises, matières ou objets en vue de leur revente en l'état ou après transformation ;
- acquisitions de meubles en vue de la location ;
- transports ;
- opérations de commission et de courtage ;
- etc.





Sont également considérés comme bénéfiques industriels et commerciaux, les bénéfices réalisés par :

- les concessionnaires des mines et des carrières ;
- les amodiataires et sous-amodiataires des concessions minières ;
- les titulaires des permis d'exploitation des mines et des carrières ;
- les explorateurs des mines de pétrole et de gaz combustible.

De même, présentent le caractère de bénéfiques industriels et commerciaux, les bénéfices réalisés par les personnes physiques ci-après :

- les personnes se livrant à des opérations d'intermédiaires pour l'achat ou la vente des immeubles ou de fonds de commerce ou qui, habituellement, achètent en leur nom les mêmes biens en vue de les revendre ;
- les personnes qui procèdent au lotissement et à la vente après exécution des travaux d'aménagement et de viabilité, de terrains leur appartenant ;
- les personnes qui donnent en location un établissement commercial ou industriel muni du mobilier et du matériel nécessaire à son exploitation, que la location comprenne ou non tout ou partie des éléments incorporels du fonds de commerce ou d'industrie ;
- les personnes qui louent ou sous-louent en meublé tout ou partie des immeubles leur appartenant ;
- les personnes qui, à titre principal ou accessoire, exploitent les jeux de hasard et de divertissement.

Les professions artisanales sont celles des contribuables qui exercent pour leur propre compte une activité manuelle, et qui tirent principalement leur profit de la rémunération de leur propre travail. Sont ainsi considérées comme artisans, les personnes ci-après :

- les fabricants et ouvriers travaillant chez eux, avec ou sans force motrice, à façon ou non, utilisant le concours de cinq employés, compagnons ou apprentis au maximum et ne vendant que le produit de leur propre travail ;
- les marinières, chauffeurs ou cochers n'ayant qu'un bateau ou véhicule qu'ils conduisent eux-mêmes ;
- les pêcheurs se livrant personnellement à la pêche sans autre concours que celui de deux aides.





II - LIMITES AVEC LES AUTRES CATEGORIES DE REVENUS

1 - Limites avec la catégorie des revenus fonciers

Relèvent notamment des bénéfices industriels et commerciaux :

- les revenus des propriétés inscrites à l'actif du bilan d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale ;
- les produits de la location des établissements industriels et commerciaux munis du matériel et du mobilier nécessaires à l'exploitation ;
- les profits tirés de la location en meublé, de la location d'un fonds de commerce et des locaux où il est exploité.

2 - Limite avec la catégorie des BNC

Lorsque l'importance des capitaux investis dans l'exploitation, de la main-d'œuvre employée et des moyens matériels utilisés est telle que l'activité exercée procède plus de la spéculation sur divers éléments mis en œuvre que l'exercice d'un art ou d'une science, il y a alors imposition dans la catégorie des BIC. Il en est de même lorsqu'une profession libérale ne peut être exercée personnellement par le propriétaire du cabinet en l'absence du titre ou du diplôme correspondant (clinique gérée par un non médecin par exemple).

Lorsqu'une activité commerciale et une activité non commerciale sont exercées concurremment, les distinctions suivantes doivent être établies :

- **l'activité non commerciale constitue l'accessoire de la profession commerciale** : dans ce cas, les profits retirés de l'activité non commerciale accessoire sont soumis à l'impôt sur le revenu au titre de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ;
- **l'activité non commerciale est prépondérante** : l'ensemble des bénéfices réalisés sera soumis à l'impôt dans la catégorie des BNC à condition que les opérations accessoires à caractère commercial ainsi réalisées soient directement liées à l'exercice de l'activité libérale et constitue strictement le prolongement de cette dernière ;
- **les activités sont réputées distinctes** : les bénéfices ou profits afférents à chacune de ces activités (commerciale et non commerciale) doivent être soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie qui leur est propre.





3 - Limite avec les traitements et salaires

Alors que l'industriel, le commerçant ou l'artisan réalisent des opérations lucratives pour leur compte, le salarié exerce pour le compte d'un employeur dont il reçoit une rémunération pour le travail fourni. Le salarié est en effet lié à son employeur par un contrat de louage de services qui implique un lien de subordination étroite et l'absence de spéculation.

4 - Limite avec la catégorie des bénéfices agricoles

Les revenus tirés de la vente par les agriculteurs des produits de leur propre exploitation et même le cas échéant de certains produits accessoires sont imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles.

Lorsque l'activité agricole est accessoire à l'activité commerciale, la totalité des bénéfices professionnels est imposée dans la catégorie des BIC.

Lorsque les agriculteurs vendent en même temps que les produits de leur exploitation les produits achetés, les profits réalisés sur la vente de ces derniers entrent dans la catégorie des BIC. De même, les contribuables qui ne participent pas eux-mêmes à la culture des produits qu'ils vendent réalisent des profits de nature commerciale.

Les produits transformés relèvent des BIC lorsque les ventes sont effectuées dans un magasin de vente au détail distinct de l'exploitation agricole, lorsque les opérations de transformation portent sur les produits qui peuvent être utilisés comme matières premières dans l'agriculture ou dans l'industrie.

III - DETERMINATION DE LA BASE D'IMPOSITION (art. 52 du CGI)

A - Définition du bénéfice imposable

La définition du bénéfice imposable résulte de la combinaison des alinéas 1 et 2 de l'article 6 du CGI.

Ainsi, conformément aux dispositions de l'article 6(1), le bénéfice imposable est, en principe, le bénéfice net déterminé d'après le résultat d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises





au cours de la période servant de base à l'impôt, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation.

Corrélativement, le bénéfice net est déterminé en faisant masse de l'ensemble des produits et des charges qui trouvent leur origine dans des opérations de toute nature effectuées par l'entreprise tant en cours qu'en fin d'exploitation. Les opérations réalisées peuvent concerner l'objet même de l'entreprise ou n'avoir aucun lien direct avec son activité ; elles peuvent être exercées à titre principal ou à titre accessoire.

Il peut s'agir notamment :

- de ventes, de prestations de services, de travaux, mais aussi d'opérations de courtage, de commission, de concessions de droits de la propriété industrielle, etc. ;
- des cessions d'éléments quelconques de l'actif, immobilisé ou non. Il convient d'entendre par cession, toute opération ou tout événement ayant pour résultat de faire sortir un élément de l'actif de l'entreprise (vente, expropriation, apport, échange, partage, donation, retrait d'actif, etc.).

Selon les dispositions de l'article 6(2) du CGI, le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, diminuée des suppléments d'apports et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés.

L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif (immobilisations et valeurs immobilisées, valeurs d'exploitation, valeurs réalisables à court terme ou disponibles, à l'exclusion des frais d'établissement) sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés.

Les suppléments d'apports s'entendent comme les apports en espèces ou en nature faits à une entreprise lors de sa création. Même s'ils sont effectués en cours d'exploitation, ils ne sont pas imposables. Dès lors, le bénéfice net tel qu'il est défini ci-dessus doit être diminué des suppléments d'apports consentis à l'entreprise au cours de la période d'imposition. A noter que le supplément d'apport peut :





- prendre la forme de l'apport d'un bien incorporel ou corporel ;
- être également réalisé sous forme de prise en charge par le patrimoine privé de l'exploitant ou par un associé, de dettes qui grevaient effectivement le passif de l'entreprise à la date de cette opération.

Les prélèvements de l'exploitant ou des associés, qu'ils soient effectués en nature ou en espèces, doivent être ajoutés au bénéfice imposable de la période au cours de laquelle ils ont été effectués.

B - Modalités de détermination du bénéfice imposable

Les modalités de détermination du bénéfice imposable sont tributaires du régime d'imposition auquel appartient le contribuable.

Régime de base

Le bénéfice imposable des contribuables soumis au régime de base prévu à l'article 61 du CGI est constitué par le résultat d'exploitation découlant de leur comptabilité selon le système minimal de trésorerie.

En cas d'absence de déclaration ou de comptabilité, l'assiette de l'impôt est déterminée par application au chiffre d'affaires reconstitué par l'Administration selon les éléments réels en sa possession, du taux de bénéfice fixé par décret. Ces taux sont les suivants :

- 7,5 % pour les commerçants non importateurs, agriculteurs, éleveurs et pêcheurs ;
- 20 % pour les commerçants importateurs, producteurs, les prestataires de services ;
- 15 % pour les artisans.

Régime simplifié

S'agissant des contribuables relevant du régime simplifié, le bénéfice imposable est constitué par l'excédent des recettes brutes sur les dépenses nécessaires à l'exploitation. L'application des taux forfaitaires n'est envisageable que dans le cadre d'une procédure de redressement contradictoire ou d'une taxation d'office.





Les contribuables relevant de ce régime doivent tenir une comptabilité simplifiée comportant un livre de recettes, un livre de dépenses, un livre d'inventaire et un livre des immobilisations.

Pour la détermination du bénéfice imposable, il ne sera tenu compte que des dépenses exposées pour les besoins d'exploitation ou se rattachant à la gestion normale de l'activité de l'entreprise.

Régime du réel

Le bénéfice imposable des contribuables soumis au régime du réel est déterminé comme en matière d'Impôt sur les Sociétés. Les modalités de détermination des produits et des charges sont définies ainsi qu'il suit :

1 - Rattachement des produits

Le bénéfice net imposable est déterminé en tenant compte non pas des seules opérations afférentes à l'exercice et qui ont fait l'objet d'un règlement au titre de cet exercice là, mais bien de l'ensemble des créances acquises, en d'autres termes des produits définitivement acquis dans leur principe et déterminés quant à leur montant au cours de la période considérée.

Il en demeure que si à la clôture d'un exercice, une créance demeure incertaine dans son principe ou indéterminée quant à son montant, elle ne doit pas être comprise dans les produits ou les résultats de cet exercice.

De façon concrète s'agissant des ventes, c'est la date de la livraison des biens entendue comme la remise matérielle du bien à l'acquéreur, qui détermine l'exercice de rattachement desdites ventes.

Concernant les prestations de services, il convient de distinguer le cas des prestations ponctuelles de celui des prestations échelonnées dans le temps.

Pour les prestations ponctuelles, c'est la date d'achèvement de la prestation qui déterminera l'exercice de rattachement desdites prestations.

Les prestations échelonnées dans le temps sont prises en compte au fur et à mesure de l'exécution.





2 - Rattachement des charges

Le bénéfice net imposable est déterminé en tenant compte non pas des seules charges afférentes à l'année d'imposition et qui ont fait l'objet d'un règlement au titre de cet exercice, mais bien de l'ensemble des dépenses engagées, en d'autres termes les dettes qui sont devenues certaines dans leur principe et déterminées dans leur montant au cours de la période considérée.

Ainsi, une dette peut être tenue pour certaine dans son principe lorsque la créance née corrélativement dans le patrimoine de l'autre cocontractant est acquise à ce dernier.

Une dette peut être tenue pour déterminée quant à son montant lorsqu'elle peut être chiffrée avec précision compte tenu de l'ensemble des données qui sont connues à la date de l'estimation.

Les dettes certaines dans leur principe et déterminées dans leur montant lorsqu'elles n'ont pas été payées à la clôture de l'exercice doivent être inscrites au passif du bilan à un compte de tiers.

SECTION V - LES BÉNÉFICES AGRICOLES (BA)

Quels sont les revenus agricoles imposables à l'IRPP ? (I) Comment établir la frontière avec les autres catégories de revenu ? (II) quelles sont les modalités de détermination de la base d'imposition des revenus agricoles ? (III)

I - LE REVENU IMPOSABLE (art. 53 du CGI)

Au sens de la loi, les bénéfices agricoles s'entendent des bénéfices provenant de la culture, de l'élevage, de la pisciculture ou du métayage.

Les agriculteurs ayant des installations commerciales permanentes ou utilisant des méthodes industrielles relèvent des bénéfices artisanaux, industriels et commerciaux.

Les revenus à retenir pour la détermination de l'impôt sur le revenu des personnes physiques sont ceux tirés des exploitations agricoles, des revenus de la propriété ainsi que les produits financiers qui s'y rattachent.





Les produits provenant de l'exploitation s'entendent des profits tirés des exploitations agricoles, des exploitations apicoles, piscicoles, avicoles, mytilicole, ostréicole, de l'élevage du gros et du petit bétail et enfin de la recherche et de l'obtention de nouvelles variétés animales et végétales.

Les revenus de la propriété accessoires aux produits de l'exploitation, sont constitués par le droit de chasse, le droit de pêche et le droit de cueillette. Aussi, la rente du sol entendue comme la mise en valeur du sol est une source de revenu dont une part échoit au propriétaire à titre de rémunération de capital constituée par le fonds exploité.

II - LIMITES AVEC LES AUTRES CATEGORIES DE REVENUS

Des frontières existent entre les bénéfices agricoles et les bénéfices artisanaux, industriels et commerciaux, et les revenus fonciers.

1 - Limite avec la catégorie des bénéfices artisanaux, industriels et commerciaux

Lorsqu'une entreprise commerciale ou industrielle étend son activité à des opérations dont les résultats entrent notamment dans la catégorie des bénéfices agricoles, il est tenu compte de ces revenus pour la détermination des BIC. C'est le cas par exemple d'un fabricant de beurre ou de fromage qui utilise le lait tiré de son étable comme matière première servant à son industrie.

De même, les contribuables ne participant pas eux-mêmes à la culture des produits ou à l'élevage des animaux qu'ils vendent, réalisent à raison de ces ventes des profits de nature commerciale.

Enfin, l'achat pour revendre les produits agricoles constitue un acte commercial normal qui relève de l'imposition dans la catégorie des BIC. *(Voir développements précédents sur la question)*

2 - Limite avec la catégorie des revenus fonciers

Les revenus des immeubles par nature dépendant d'un domaine agricole sont rangés dans la catégorie des bénéfices agricoles si le domaine est exploité par le propriétaire lui-même. Par contre, si le domaine est donné en location, le revenu du propriétaire est passible de l'impôt dans la catégorie des revenus fonciers.





Toutefois, lorsque le domaine mis en location est la propriété d'une entreprise agricole soumise au régime du réel, les loyers des immeubles correspondants inscrits à l'actif du bilan seront réputés revenus agricoles.

III - DETERMINATION DE LA BASE IMPOSABLE

(art. 54 et 55 du CGI)

Le bénéfice réel de l'exploitation agricole est constitué par l'excédent des recettes provenant de l'agriculture, de l'élevage et des autres produits sur les dépenses nécessitées par l'exploitation au cours de l'exercice. Pour la détermination de ce résultat, il est tenu compte :

- de la production stockée à la clôture de l'exercice étant précisé que l'évaluation des stocks doit être établie d'après les règles applicables en matière d'impôt sur les sociétés ;
- des amortissements des éléments de l'actif immobilisé ;
- de l'avantage en nature résultant de la consommation par l'exploitant agricole de ses propres produits.

SECTION VI - LES BENEFICES DES PROFESSIONS NON COMMERCIALES (BNC)

La détermination de la base d'imposition des BNC à l'IRPP suppose que soient précisés les revenus imposables (I), que ces bénéfices soient nettement circonscrits au regard des interférences possibles avec les autres catégories de revenu (II), et qu'enfin soient connues les modalités de calcul de la base d'imposition en cause (III).

I - LES REVENUS IMPOSABLES (art. 56 du CGI)

Les BNC sont constitués par tous les profits ayant le caractère d'un revenu et ayant leur source dans les actes ou opérations susceptibles de renouvellement non expressément exonérés et non soumis à l'IRPP dans une autre catégorie de revenu et même s'ils ne résultent pas d'une activité professionnelle.

Les bénéfices non commerciaux peuvent être regroupés en quatre catégories ci-après :





- les bénéfices des professions libérales proprement dites ;
- les émoluments des greffiers et les produits des autres titulaires de charges et offices. Les titulaires de ces revenus ne doivent toutefois pas avoir la qualité de commerçant. Dans le cas contraire, ils sont imposables au titre des BIC ;
- les revenus non salariaux des sportifs et artistes ;
- les bénéfices de toutes opérations, exploitations lucratives et sources de profits ne relevant d'aucune autre catégorie de bénéfices ou revenus.

Les professions libérales sont celles pour lesquelles l'activité intellectuelle est prépondérante. Elles consistent en la pratique professionnelle d'une science ou d'un art que l'intéressé exerce en toute indépendance, sans aucun lien de subordination. Tel est le cas notamment des :

- professions juridiques (avocats...) ;
- professions comptables (experts-comptables, comptables agréés, commissaires aux comptes...) ;
- professions médicales (médecins, infirmiers, sages-femmes, pédicures, masseurs kinésithérapeutes, dentistes, vétérinaires...) ;
- professions artistiques (auteurs, compositeurs, artistes, artistes peintres, sculpteurs...) ;
- professions techniques (ingénieurs-conseils, inventeurs, architectes, géomètres, concepteurs de logiciels et programmes informatiques...).
- de façon générale, sont imposables à l'IRPP dans la catégorie des BNC les profits provenant de toutes occupations, exploitations lucratives, et autres sources ne se rattachant pas à une autre catégorie de revenus. Sont notamment visés à ce titre :
 - les produits des opérations de bourse effectuées par des particuliers ;
 - les produits de droits d'auteur perçus par les écrivains ou compositeurs, que ces derniers assurent ou non l'édition et la vente de leurs œuvres, et ceux perçus par leurs héritiers ou légataires ;
 - les produits perçus par les inventeurs au titre, soit de la concession de licences d'exploitation de leurs brevets, soit de la cession ou concession de marques de fabrique ou formules de fabrication.

Les membres des professions libérales qui apportent leur collaboration à des confrères, sans être placés vis-à-vis d'eux en état de subordination, exercent eux-mêmes une profession relevant des BNC.





Toutefois, les rémunérations de ces personnes sont imposables comme des salaires lorsque les conditions dans lesquelles elles exercent leur profession les placent dans un état de subordination caractéristique du contrat de travail.

Lorsque les personnes physiques relevant de cette catégorie de bénéfiques exercent leur activité en groupe, avec notamment la mise en commun du matériel, du personnel et des locaux professionnels, en l'absence de lien de subordination, chacun des participants devra être considéré comme exerçant une profession non commerciale et personnellement imposable à ce titre sur sa part de bénéfiques.

II - LIMITES AVEC LES AUTRES CATEGORIES DE REVENUS

1 - Limite avec la catégorie des traitements et salaires

L'exercice d'un art ou d'une science peut être soumis à la catégorie des traitements et salaires dès lors qu'il est établi le lien de subordination et d'étroite dépendance. De même, les artistes titulaires de leurs activités seront imposés dans la catégorie des BNC alors que les autres resteront soumis à la catégorie des traitements et salaires.

2 - Limite avec la catégorie des BIC

Lorsqu'une activité commerciale et une activité non commerciale sont exercées concurremment, les distinctions suivantes doivent être établies :

a - L'activité non commerciale constitue l'accessoire de la profession commerciale : dans ce cas, les profits tirés de l'activité non commerciale accessoire sont soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfiques industriels et commerciaux.

b - L'activité non commerciale est prépondérante : l'ensemble des bénéfiques réalisés sera soumis à l'impôt dans la catégorie des BNC à condition que les opérations accessoires à caractère commercial ainsi réalisées soient directement liées à l'exercice de l'activité libérale et constitue strictement le prolongement de cette dernière.





c - Les activités sont réputées distinctes : les bénéfices ou profits afférents à chacune de ces activités (commerciale et non commerciale) doivent être soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie qui leur est propre.

3 - Imposition d'après les éléments du train de vie

En l'absence de BIC et à défaut d'une déclaration sincère du contribuable, l'administration soumet celui-ci à l'imposition sur la base des éléments du train de vie dès lors qu'un écart d'au moins 40 % existe entre le revenu déclaré et celui reconstitué à partir des signes extérieurs de richesse.

I - DETERMINATION DE LA BASE D'IMPOSITION

(art. 57 à 59 du CGI)

A l'exception des professions libérales soumises d'office au régime du réel, le bénéfice des contribuables soumis au régime simplifié est constitué en principe par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession.

A - Les produits imposables

Il s'agit de l'ensemble des recettes générées et encaissées au cours de l'année d'imposition quel que soit le mode de règlement, et à l'exclusion des créances acquises mais non encore recouvrées, ainsi que les gains provenant soit de la réalisation des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession, soit des cessions de charges ou offices ainsi que de toutes indemnités reçues en contrepartie de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert de la clientèle.

On y intègre également les provisions ou avances sur honoraires, les remboursements de frais autres que les débours, les intérêts des créances, dépôts et cautionnement et comptes courants. Il faut retrancher de ces produits bruts les débours, entendus comme un remboursement de frais payés pour le compte du client, les honoraires rétrocédés mais régulièrement déclarés à l'administration fiscale, les sommes perçues à titre de dommages et intérêts en réparation d'un préjudice physique ou moral.

B - Les charges déductibles

Sont déductibles, toutes les charges nécessitées par l'exercice de la profession et concourant à l'acquisition ou à la conservation du revenu. De





manière générale, la déduction ne peut porter sur les dépenses à caractère personnel. Les dépenses professionnelles doivent être retenues pour leur montant réel.

Sont notamment déductibles :

- les loyers des locaux professionnels effectivement payés ;
- les amortissements effectués suivant les règles applicables en matière de BIC ;
- les impôts mis en recouvrement au titre de l'exercice à l'exclusion des amendes, confiscations, pénalités et transactions ;
- les rémunérations pour frais d'étude ou d'assistance technique payées aux personnes résidentes à l'étranger. Elles ne sont déductibles que dans la limite de 15 % du chiffre d'affaires.

Au-delà des modalités d'imposition ci-dessus définies, les règles de détermination du revenu imposable s'agissant des contribuables du régime de base relevant des bénéfiques artisanaux, industriels et commerciaux s'appliquent mutatis mutandis aux bénéfiques non commerciaux.

C - Le cas particulier de la production littéraire, scientifique ou artistique

S'agissant de la production littéraire, scientifique ou artistique, le bénéfice imposable est déterminé en retranchant de la moyenne des recettes de l'année d'imposition et des deux années précédentes, la moyenne des dépenses de ces mêmes années. Pour le bénéfice de ces dispositions, deux conditions doivent être réunies :

- les revenus ne doivent pas être perçus annuellement ;
- le contribuable doit demander par écrit l'application de ces dispositions.

Ce régime d'imposition ne s'applique qu'aux bénéfiques retirés par les contribuables de leur propre activité ; les héritiers et légataires ne peuvent donc en bénéficier.

L'option pour ce mode d'évaluation est irrévocable. A cet égard, les contribuables qui optent pour ce régime devront être obligatoirement soumis au régime du réel.

