

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-BASE-30-50-30-40-20170920

Date de publication : 20/09/2017

DGFIP

RSA - Base d'imposition des traitements, salaires et revenus assimilés - Charges déductibles du revenu brut - Dépenses professionnelles des salariés - Déduction des autres frais réels

Positionnement du document dans le plan :

RSA - Revenus salariaux et assimilés
Base d'imposition des traitements, salaires et revenus assimilés
Titre 3 : Charges déductibles du revenu brut
Chapitre 5 : Dépenses professionnelles des salariés
Section 3 : Déduction des frais réels
Sous-section 4 : Autres frais réels

Sommaire :

- I. Frais de formation et de documentation
 - A. Frais de formation
 - B. Frais de stage
 - C. Frais de recherche d'un nouvel emploi
 - D. Frais de documentation et de voyages d'études
- II. Frais de matériel, mobilier et fournitures
 - A. Cas général
 - B. Cas particulier du matériel informatique
- III. Frais vestimentaires
- IV. Cotisations professionnelles
- V. Frais de garde des enfants
- VI. Frais divers
 - A. Frais de réception, de représentation ou de gratification
 - 1. Principes
 - 2. Dépenses de relations avec la clientèle des VRP
 - B. Engagements de caution
 - 1. Principes
 - 2. Cas particuliers
 - a. Engagements illimités
 - b. Engagements multiples successivement souscrits sur plusieurs années

- C. Impôts, taxes et amendes
- D. Frais médicaux
 - 1. Principes
 - 2. Cas particulier des frais de prothèse
- E. Frais de personnel
 - 1. Sommes versées à des collaborateurs
 - 2. Sommes versées à un remplaçant
- F. Autres frais
 - 1. Frais exposés dans l'exercice de l'activité de représentation du personnel
 - 2. Déficits de caisse
 - 3. Prise en charge volontaire de dettes sociales
 - 4. Vol
 - 5. Prêts consentis à des clients
 - 6. Frais de travail de nuit
 - 7. Frais de procès

I. Frais de formation et de documentation

A. Frais de formation

1

Les dépenses supportées en vue d'acquérir un diplôme ou une qualification permettant aux salariés d'améliorer leur situation au sein de la profession qu'ils exercent ou d'obtenir un nouvel emploi dans un autre domaine professionnel constituent des frais professionnels déductibles du montant brut des traitements et salaires. La prise en compte de telles dépenses serait, bien entendu, remise en cause si la preuve n'était pas apportée que la formation reçue a un lien direct avec le nouvel emploi.

Toutefois, les dépenses de formation professionnelle engagées par les salariés en vue d'accéder à un nouvel emploi restent en particulier déductibles même si l'exercice effectif de la nouvelle activité professionnelle n'est pas prévu immédiatement, dès lors que les intéressés sont à même de justifier que ces dépenses ont été réellement exposées dans la perspective de l'exercice de ladite activité (RM Michel n° 28314, JO AN du 5 février 1996, p. 625).

Dans cette dernière situation, il appartient au service des impôts de demander au contribuable de justifier des démarches qu'il a accomplies, notamment par la production de pièces attestant de la recherche active d'un emploi dans le secteur d'activité concerné (ex. : lettres de candidature à un emploi et convocations à des entretiens d'embauche), en vue d'occuper un poste de travail en rapport avec les frais de formation préalablement déduits. Dès lors et aussi longtemps qu'il justifie de telles démarches, l'intéressé est en droit de déduire les frais de formation professionnelle correspondants.

10

Ont ainsi été reconnus déductibles les frais exposés par un professeur pour la préparation, l'impression et la diffusion de sa thèse de doctorat eu égard à l'influence que ce grade universitaire peut avoir sur le déroulement de sa carrière (CE, arrêt du 12 octobre 1959, n° 41773).

Ces dépenses d'impression et de diffusion ne sont admises en déduction que pour la partie de leur montant correspondant au nombre d'exemplaires nécessaires à la soutenance ou diffusés, gratuitement auprès d'organismes d'enseignement ou de recherche et après imputation des subventions reçues à ce titre. Le surplus des dépenses en cause constitue un emploi du revenu à moins que l'auteur n'assure l'édition et la vente de ses œuvres. Dans cette hypothèse, les dépenses non

admises en déduction des revenus taxables dans la catégorie des salaires peuvent être prises en compte pour l'imposition des profits non commerciaux réalisés.

En revanche, il n'y a pas lieu d'admettre en déduction les dépenses nécessitées par la présentation d'un diplôme lorsqu'elles ne sont pas destinées à améliorer la situation professionnelle de l'intéressé (par exemple, diplôme préparé par un salarié à la veille de sa retraite ou par un retraité).

Remarque : Les maîtres d'internat et les surveillants d'externat peuvent, comme tous les titulaires de traitements et salaires, renoncer à la déduction forfaitaire de 10 % et demander la prise en compte du montant réel de leurs dépenses. Mais ne sont susceptibles d'être déduites, pour la détermination du revenu imposable, que les dépenses ayant un caractère professionnel. Les frais occasionnés par la poursuite d'études supérieures ont, en principe, le caractère de dépenses personnelles. Cependant, eu égard au lien très étroit existant pour les maîtres d'internat et les surveillants d'externat entre l'activité qu'ils exercent et les études qu'ils poursuivent, il est admis que les intéressés incluent dans leurs dépenses professionnelles les frais nécessités par ces études. Peuvent notamment être déduits à ce titre, à condition d'être justifiés, les droits d'inscription et achats de livres, les frais de déplacement entre le lieu de travail et la ville universitaire, les dépenses supplémentaires de nourriture et, le cas échéant, de logement exposés à cette occasion.

Remarque 2 : Les dépenses exposées par les sportifs en vue de l'obtention d'un diplôme ou d'une qualification professionnelle dans la perspective d'une insertion ou d'une conversion professionnelle par les personnes tirant un revenu de la pratique d'un sport sont assimilées à des frais professionnels réels ([code général des impôts \[CGI\], art. 83, 3^e-al. 6](#)).

Remarque 3 : Les artistes intermittents peuvent déduire les dépenses liées à la recherche de leurs emplois successifs (frais de déplacement, de communication, de photographie, de confection et d'envoi de CV, d'inscription à des annuaires professionnels, etc.) ainsi que celles relatives à l'entretien et au développement de leurs connaissances ou de leur pratique professionnelle.

Les artistes peuvent déduire, sous réserve de les justifier, les frais correspondant aux cours de chant ou de danse notamment qu'ils engagent en vue de se perfectionner, enrichir leur répertoire ou simplement entretenir leurs qualités artistiques. De plus, les artistes peuvent être conduits à participer à des cours ou sessions de formation leur permettant de s'inscrire à des concours renommés ou prestigieux. Bien que ces cours ou sessions ne débouchent pas sur la délivrance d'un diplôme ou d'une qualification, ils concourent à la notoriété professionnelle des intéressés et, dès lors, les frais correspondants ont le caractère de frais professionnels.

B. Frais de stage

20

Les dépenses de formation sont assimilées à des frais professionnels lorsqu'elles sont supportées par un salarié en activité ou par un demandeur d'emploi régulièrement inscrit auprès du service compétent. Ainsi, les mères de famille désireuses de reprendre une activité professionnelle et, à ce titre, inscrites comme demandeurs d'emploi, peuvent porter sur la déclaration d'ensemble des revenus du ménage, et sous la rubrique qui les concerne, les frais de stage dont elles ont supporté la charge définitive au cours de l'année d'imposition considérée et dont elles justifient qu'ils sont de nature à faciliter leur réinsertion sur le marché du travail.

Les frais supportés par des stagiaires tenus de résider dans une commune éloignée de leur domicile ont le caractère de dépenses professionnelles lorsqu'ils sont nécessités directement par l'accomplissement du stage ou par des circonstances familiales. Sous cette réserve, les salariés qui optent pour le régime des frais réels peuvent en faire état, s'ils sont en mesure d'apporter au service chargé du contrôle, des justifications utiles ou des éléments d'information probants.

Ces mêmes salariés doivent comprendre dans leur revenu imposable les indemnités de toute nature versées par l'employeur et, notamment, celles destinées à couvrir les frais de stage.

Les dépenses occasionnées par un stage de perfectionnement ont le caractère de frais professionnels lorsque le stage est lié à l'activité professionnelle du salarié.

C. Frais de recherche d'un nouvel emploi

30

Les charges supportées par un salarié privé d'emploi pour retrouver du travail (sommes payées à un centre de formation professionnelle, par exemple) sont assimilées à des dépenses professionnelles.

Il en est ainsi notamment des dépenses effectivement supportées par un demandeur d'emploi régulièrement inscrit auprès du service compétent, pour la recherche d'un nouvel emploi (frais de déplacement pour un entretien, communications téléphoniques, frais de confection de CV, frais de correspondance, d'inscription à des annuaires professionnels) ou pour suivre des stages de formation professionnelle (RM Meyer n° 10314, JO AN du 4 avril 1994, p. 1657).

Il en est de même des dépenses faites dans le même but par un salarié qui change volontairement d'emploi.

D. Frais de documentation et de voyages d'études

40

Les frais engagés par les salariés en vue de se perfectionner dans leur profession ou d'accroître leurs connaissances professionnelles sont admis en déduction.

Il en est ainsi, par exemple :

- du prix d'achat d'ouvrages professionnels et des frais d'abonnement à des publications professionnelles ;
- des dépenses de formation professionnelle et, notamment, des frais supportés pour suivre les cours d'un organisme interprofessionnel privé en vue de se perfectionner dans sa profession ;
- des frais de séjour à l'étranger lorsque les déplacements sont imposés par l'employeur et présentent donc un caractère obligatoire pour le salarié.

En revanche, ne sont pas déductibles :

- les frais d'achat et d'abonnement à des ouvrages, revues, magazines ou journaux non spécifiquement professionnels. En particulier, les frais d'abonnement à un journal d'informations générales constituent des dépenses que toute personne peut être amenée à supporter dans les circonstances courantes de la vie, en dehors de l'exercice de l'activité professionnelle, et ne peuvent donc être déduits du revenu imposable ;
- les frais exposés par un professeur de langues de l'enseignement public qui a fait à l'étranger un séjour, si ce séjour n'a pas été prescrit à l'intéressé par l'autorité supérieure ;

- les frais qu'un ingénieur salarié a exposés pour se livrer, pendant ses loisirs, à des recherches personnelles dans le domaine de l'électronique (CE, arrêt du 18 juin 1965, n° 61227).

II. Frais de matériel, mobilier et fournitures

A. Cas général

50

À la condition de se rapporter à l'exercice de la profession, les frais suivants constituent des charges déductibles :

- frais de fournitures et d'imprimés ;
- frais de communication (téléphone, télécopie, etc.) ;
- dépenses de mobilier, de matériel et d'outillage.

60

Les dépenses de fonctionnement d'un téléphone portable (frais d'abonnement et de communication) sont déductibles lorsqu'elles sont nécessitées par l'exercice de

la profession. En outre, les dépenses d'acquisition de ce matériel par le salarié sont admises en déduction du salaire imposable à concurrence du montant de la dépréciation effectivement subie au cours de l'année d'imposition. Toutefois, à titre de règle pratique, il est admis que les salariés puissent déduire soit la totalité du prix d'acquisition lorsque leur valeur unitaire hors taxe n'excède pas 500 €, soit une somme égale à une annuité d'amortissement calculée selon le mode linéaire dans les autres cas (cf. **II-A § 70**). Bien entendu, lorsque le téléphone portable est utilisé à des fins à la fois professionnelles et personnelles, la déduction est réduite en proportion de la part d'utilisation privative, qui est déterminée en fonction des circonstances de l'espèce (RM Paillé n° 17735, JO AN du 28 décembre 1998, p. 7069).

70

Les dépenses de mobilier, de matériel, notamment informatique et d'outillage sont déductibles à la condition qu'il s'agisse de biens susceptibles de se déprécier (aucune déduction ne peut être pratiquée, par exemple, pour des ouvrages de collection) et en rapport direct avec la profession. Bien entendu, en cas d'utilisation mixte, la dépense correspondante doit être réduite en proportion de l'utilisation du matériel, de l'outillage, etc., à des fins privées.

Le montant de la dépense à prendre en considération est limité à celui de la dépréciation constatée au cours de l'année, c'est-à-dire en principe la différence entre la valeur réelle du bien au premier jour et au dernier jour de l'année.

Toutefois, l'évaluation de la dépréciation effective subie par les mobiliers, matériels et outillages étant une source de complication tant pour les contribuables que pour les services, les salariés sont autorisés par mesure de simplification à déduire :

- le prix d'acquisition des matériels et outillages et des matériels et mobiliers de bureau, y compris les « meubles meublants », dont la valeur unitaire n'excède pas 500 € hors taxes ;
- une somme égale à une annuité d'amortissement calculée selon le mode linéaire lorsque la valeur unitaire desdits matériels et outillages excède 500 € hors taxes.

Si un bien se compose de plusieurs éléments qui peuvent être achetés séparément (meubles de rangement modulables par exemple), il y a lieu de prendre en considération le prix global de ce bien, et non la valeur de chaque élément, pour apprécier la limite de 500 € prévue ci-dessus.

B. Cas particulier du matériel informatique

80

Dès lors qu'ils justifient que le matériel informatique dont ils ont fait personnellement l'acquisition est effectivement utilisé dans le cadre et pour les besoins de leur activité professionnelle et, par exemple dans le cas d'enseignants, qu'ils n'ont pas la possibilité d'utiliser l'équipement de leur établissement, les salariés peuvent faire état au titre des frais réels de la dépréciation de ce matériel. Bien entendu, cette dépréciation, dont il peut être tenu compte par voie d'amortissement selon le mode linéaire sur une durée de trois ans, ne doit être déduite qu'à proportion de l'utilisation professionnelle du bien considéré.

En ce qui concerne les logiciels, dont il sera admis que le coût d'acquisition puisse être déduit au titre de l'année du paiement, il convient de distinguer selon leur nature : si la déduction du coût des logiciels à caractère spécifiquement professionnel peut être totale, en revanche il convient de limiter celle des logiciels susceptibles d'une utilisation mixte à la part de leur utilisation professionnelle et d'exclure toute déduction au titre des logiciels de loisirs.

III. Frais vestimentaires

90

Les dépenses d'habillement des salariés ne constituent des frais professionnels que si elles se rapportent à des vêtements ou tenues spécifiques à la profession exercée ou qui, sans être à proprement parler spécifiques à cette profession, lui sont caractéristiques.

Il en est ainsi notamment pour :

- les vêtements de travail portés par les ouvriers des différents corps de métiers (bleus de travail, souliers spéciaux, etc.) ;
- les vêtements de danse des artistes chorégraphiques (collants, justaucorps, pointes et demi-pointes, etc.) ;
- le costume officiel des membres de l'université, la tenue et les équipements des officiers des différentes armes, l'uniforme des préfets et la robe des magistrats ;
- les chemises blanches des maîtres d'hôtel ou les combinaisons des moniteurs de ski.

Les dépenses déductibles comprennent non seulement le prix d'achat, mais également le coût de l'entretien et du blanchissage desdits vêtements.

Remarque : Les indemnités d'habillement allouées par l'employeur doivent alors être rapportées au revenu imposable.

En revanche, les contribuables qui ne sont pas tenus par leur profession au port de vêtements spéciaux mais portent des vêtements d'un usage courant, ne peuvent déduire de dépenses à ce titre.

IV. Cotisations professionnelles

100

Sont admises en déduction :

- les cotisations versées par les salariés aux syndicats et associations professionnels ainsi qu'aux associations nationales professionnelles de militaires. Il est précisé que l'option pour les frais réels est exclusive du bénéfice du crédit d'impôt au titre des cotisations versées aux organisations syndicales ainsi qu'aux associations nationales professionnelles de militaires prévu à l'[article 199 quater C du CGI \(BOI-IR-RICI-20\)](#). Aussi, un salarié qui opte pour la déduction du montant réel de ses frais professionnels peut déduire ces cotisations, sans limitation, uniquement dans ce cadre ;
- les cotisations ou primes d'assurances de responsabilité professionnelle : cotisations versées par les comptables publics à une association de cautionnement mutuel en vue de les couvrir de leur responsabilité pécuniaire, par exemple ;
- les cotisations à des sociétés savantes versées par un professeur de faculté.

110

En revanche, n'ont pas à figurer parmi les dépenses professionnelles :

- les cotisations à caractère social dont le versement incombe aux salariés. En effet, ces cotisations sont déductibles du revenu brut, c'est-à-dire avant prise en compte des dépenses professionnelles, par application des 1°, 1° 0 bis, 1° quater, 2°, 2°-0 ter, 2° bis, 2 ter, 2° quater et 2° quinquies de l'[article 83 du CGI](#) ainsi que du I de l'[article 154 quinquies du CGI](#). Il en est ainsi en particulier des cotisations versées par les salariés dans le cadre de régimes de prévoyance complémentaire ou de retraite supplémentaire auxquels ils sont obligatoirement affiliés en vertu d'un accord collectif ou d'une décision unilatérale de leur employeur, qui sont déductibles, dans les conditions et limites prévues aux 1° quater et 2° de l'article 83 du CGI, du montant brut de la rémunération des intéressés ;
- les cotisations et dons versés à titre privé à des œuvres ou organismes d'intérêt général. Mais ces versements sont susceptibles d'ouvrir droit à la réduction d'impôt au titre des dons faits par les particuliers prévue à l'[article 200 du CGI \(BOI-IR-RICI-250\)](#);
- les cotisations destinées à couvrir des dépenses d'ordre personnel (cotisations versées à titre personnel et facultatif à une mutuelle, institution de prévoyance ou société d'assurance en vue

de bénéficier d'avantages complémentaires à ceux servis par les régimes de sécurité sociale, par exemple).

V. Frais de garde des enfants

120

Les frais de garde des enfants ne peuvent être pris en considération dans le cadre d'une option pour les frais réels mais peuvent ouvrir droit en revanche, sous certaines conditions, à deux crédits d'impôt spécifiques :

- le crédit d'impôt prévu à l'article 199 sexdecies du CGI lorsque les enfants sont gardés au domicile du contribuable (BOI-IR-RICI-150) ;
- ou le crédit d'impôt prévu à l'article 200 quater B du CGI lorsqu'ils sont gardés à l'extérieur du domicile du contribuable (BOI-IR-RICI-300).

Ils sont, le cas échéant, cumulables si les enfants sont gardés selon ces deux modes au cours d'une même année d'imposition. Le crédit d'impôt prévu à l'article 199 sexdecies du CGI, est calculé au taux de 50 %, dans la limite fixée au 3 du même article, majorée de 1 500 € par enfant à charge des dépenses réellement supportées, portée à 20 000 € lorsqu'un des membres du foyer est titulaire de la carte d'invalidité. Le crédit d'impôt, prévu à l'article 200 quater B du CGI, est égal à 50 % des dépenses engagées, retenues dans la limite annuelle de 2 300 € par enfant âgé de moins de 6 ans.

Remarque : Jusqu'à l'imposition des revenus de 2016, l'avantage fiscal prévu à l'article 199 sexdecies du CGI pouvait prendre la forme d'un crédit d'impôt ou d'une réduction d'impôt. À compter de l'imposition des revenus de 2017, l'avantage fiscal consiste en un crédit d'impôt pour l'ensemble des contribuables.

VI. Frais divers

A. Frais de réception, de représentation ou de gratification

1. Principes

130

Les dépenses telles que frais de restaurant et de café, gratifications, etc., que certaines personnes, notamment les voyageurs et représentants de commerce (VRP), sont tenues d'effectuer pour acquérir, conserver ou développer leur clientèle ont un caractère professionnel. Mais ces dépenses ne doivent être admises en déduction que dans la mesure où elles sont en rapport avec la nature et l'importance des opérations effectuées.

Les frais d'invitations destinées à créer ou à entretenir des relations personnelles ne constituent pas des dépenses professionnelles déductibles. Tel est le cas d'une réception donnée à l'occasion d'une nomination dans l'ordre de la Légion d'honneur, encore que le récipiendaire serait en relation par sa profession avec la plupart des invités (CE, arrêt du 5 octobre 1973, n° 83211).

Le caractère déductible des frais de réception doit être examiné au cas par cas.

2. Dépenses de relations avec la clientèle des VRP

140

Dans l'hypothèse où les voyageurs et représentants de commerce renoncent à toute déduction forfaitaire et demandent la prise en compte de leurs frais professionnels pour leur montant réel, il est admis que les dépenses occasionnées par les relations avec la clientèle (par exemple, frais de correspondance, invitations, cadeaux, etc.), pour lesquelles il est difficile de fournir des justifications,

soient évaluées forfaitairement à 2 % du montant des commissions, la déduction effectuée à ce titre étant limitée à 765 €.

Bien entendu, les intéressés ne peuvent inclure dans les dépenses déduites pour leur montant exact et justifié des frais de même nature que ceux couverts par la déduction de 2 %.

B. Engagements de caution

1. Principes

150

Conformément à la doctrine et à la jurisprudence, la déduction des sommes versées en exécution d'engagements de caution est autorisée lorsque le salarié a en vue la conservation de son salaire et non la préservation de son capital.

Ainsi, la déduction des sommes versées en exécution d'engagement de caution par les dirigeants salariés se justifie en droit par l'application combinée de l'article 13 du CGI et du 3° de l'article 83 du CGI. Elle s'effectue donc dans la catégorie des traitements et salaires et implique pour le salarié une option pour le régime de déduction des frais professionnels selon leur montant réel, c'est-à-dire qu'il n'est pas possible de cumuler l'imputation de sommes versées en exécution d'un engagement de caution avec les déductions forfaitaires pour frais professionnels (CAA Nancy, arrêt du 11 mars 1993, n° 91NC00458 et CE, arrêt du 5 avril 1993, n° 89140).

Elle est toutefois subordonnée au respect de l'ensemble des conditions suivantes :

- l'engagement doit avoir été souscrit dans l'intérêt de l'exploitation, soit pour la maintenir, soit pour la développer ;
- la souscription de l'engagement doit relever de l'accomplissement normal de la fonction de dirigeant, ce qui implique que l'engagement ait été pris par le titulaire de la rémunération et que l'exécution de l'engagement ne se rattache pas à la gestion du patrimoine privé du souscripteur ou ne corresponde pas à une prise en charge spontanée des dettes de la société ;
- le versement de la caution ne doit pas être le résultat d'une gestion anormale de la société (abus de biens sociaux, détournement d'actes, dépenses étrangères à l'intérêt de l'entreprise) ;

- le montant de l'engagement ne doit pas être hors de proportion avec les rémunérations perçues par l'intéressé au moment où il l'a contracté. À cet égard et conformément à la jurisprudence, les sommes versées en exécution d'un engagement de caution ne sont déductibles que dans la mesure où cet engagement n'excède pas le triple de la rémunération allouée à l'intéressé ou celle qu'il pouvait escompter au moment où il a contracté cet engagement. Toutefois, lorsque le montant de l'engagement est supérieur au triple des salaires, les sommes versées sont déductibles à hauteur de la fraction de l'engagement qui n'excède pas cette limite (CE, arrêt du 12 décembre 1990, n° 113038 et n° 82071 et CE, arrêt d'assemblée plénière du 6 janvier 1993, n° 78729).

160

Au-delà de ce plafond, le dirigeant est regardé comme ayant pour préoccupation la sauvegarde du patrimoine qu'il a investi dans la société et non la conservation de son salaire et la fraction de l'engagement correspondante constitue une dépense en capital non déductible.

La rémunération de référence qui est retenue pour apprécier la condition de proportionnalité avec l'engagement de caution contracté (rapport de 1 à 3 ou « règle du triple »), est celle que le dirigeant perçoit, ou peut raisonnablement escompter

percevoir à court terme, l'année même de la souscription de cet engagement (CE, arrêt du 6 janvier 1993, n° 78729).

Toutefois, lorsque le délai entre la souscription de l'engagement et son exécution est particulièrement long, la jurisprudence admet qu'il soit tenu compte, pour apprécier la proportion entre l'engagement souscrit et les rémunérations perçues, de l'évolution de celles-ci que le dirigeant pouvait raisonnablement espérer au moment où il a pris l'engagement de caution concerné (CE, arrêt du 28 avril 1993, n° 89734, CAA Bordeaux, arrêt du 30 juillet 1990, n° 92-1212 et CAA Bordeaux, arrêt du 7 mars 1995, n° 94-133).

170

Enfin, les conditions générales de déduction des frais professionnels réels doivent être respectées :

- le contribuable doit renoncer aux déductions forfaitaires pour frais ;
- il doit justifier de la dépense : la nature, le montant de l'engagement doivent être justifiés par la production des documents originaux faisant foi de sa souscription. Le paiement correspondant auprès de l'organisme de crédit doit également être justifié.

2. Cas particuliers

a. Engagements illimités

180

Le Conseil d'État a jugé que le caractère illimité d'un engagement de caution ne fait pas obstacle à la déduction éventuelle des sommes versées par le dirigeant appelé en garantie dès lors que l'intéressé est en mesure, eu égard à la position qu'il occupe dans la société, d'apprécier avec une approximation suffisante la portée des engagements qu'il prend; dans cette hypothèse, les sommes déductibles sont plafonnées au triple de la rémunération que le dirigeant percevait, ou pouvait raisonnablement escompter percevoir, l'année de la souscription de l'engagement considéré (en ce sens, CE, arrêt du 4 décembre 1989, n° 89712 et CE, arrêt du 28 avril 1993, n° 89734).

Il est précisé qu'aussi longtemps qu'un engagement illimité est en vigueur, aucune déduction à raison d'engagements de caution souscrits postérieurement n'est autorisée. En effet, ces engagements s'ajoutent, aux dates respectives de leur souscription, à un premier engagement dont le montant illimité a, par lui-même, pour effet de porter le total des engagements contractés par le dirigeant à un montant hors de proportion avec les rémunérations perçues au cours des années où ces engagements ultérieurs sont contractés (CE, arrêt du 19 janvier 1998, n° 159885).

b. Engagements multiples successivement souscrits sur plusieurs années

190

En présence de versements effectués en exécution d'engagements multiples souscrits successivement sur plusieurs années, le caractère déductible des sommes payées doit être apprécié par référence au montant total des engagements pris et est subordonné à la condition que l'engagement au titre duquel les paiements ont été effectués n'ait pas eu pour effet, à la date à laquelle il a été pris, de porter le montant cumulé des cautions consenties par le contribuable à des sommes hors de proportion avec la rémunération annuelle qu'il percevait ou pouvait escompter au titre de l'année en cause. Lorsque l'engagement souscrit ne respecte pas cette condition, les sommes versées à ce titre sont néanmoins déductibles dans la limite du triple de la rémunération annuelle de l'intéressé, diminuée de la différence

entre le total des engagements contractés antérieurement à l'année en cause et les remboursements effectués jusqu'au terme de la même année (CE, arrêt du 19 janvier 1998, n° 159885).

C. Impôts, taxes et amendes

200

Les impôts et taxes payés par un salarié sont admis en déduction lorsqu'ils se rapportent directement à l'activité professionnelle.

Il en va ainsi des taxes afférentes à un local exclusivement utilisé pour les besoins de la profession ou de la quote-part de ces taxes correspondant à la partie de l'habitation réservée à un usage professionnel.

En revanche, les impôts à caractère personnel tels que l'impôt sur le revenu ou les impôts locaux dus à raison de l'habitation principale dont aucune partie n'est à usage professionnel ou de résidences secondaires ne sont pas admis en déduction.

Sur les impôts et taxes relatifs aux locaux professionnels, il convient de se reporter au [I-A-3-a-1° § 60 du BOI-RSA-BASE-30-50-30-30](#).

Les amendes pénales constituent des peines à caractère personnel. Elles ne peuvent donc être déduites.

D. Frais médicaux

1. Principes

210

Les dépenses de santé qui demeurent à la charge des salariés sont considérées comme des dépenses personnelles. Elles ne sont pas susceptibles d'être admises en déduction du montant brut des traitements et salaires.

Tel est le cas notamment :

- des frais exposés par le contribuable à l'occasion de la maladie des membres de sa famille ;
- des frais de séjour dans une ville d'eaux nécessités par l'état de santé du contribuable ou d'un membre de sa famille.

220

Toutefois, les personnes handicapées qui supportent, du fait de leur état, des frais spéciaux dans l'exercice de leur profession peuvent déduire les charges correspondantes, dans la mesure où elles ne sont pas remboursées par la sécurité sociale, une mutuelle ou tout autre organisme de prévoyance.

2. Cas particulier des frais de prothèse

230

Les dépenses d'appareillage et de prothèse ont, normalement, le caractère de dépenses personnelles. Elles ne peuvent donc, en principe, être admises en déduction des revenus taxables.

Toutefois, lorsque le port d'un appareil ou d'une prothèse est indispensable pour remédier à un grave handicap qui, non corrigé, interdirait à la personne qui en est atteinte l'exercice normal d'une activité professionnelle, il est admis que la fraction des dépenses d'acquisition et d'entretien qui reste définitivement à la charge du contribuable après remboursement par la sécurité sociale, par une mutuelle ou par tout autre organisme de prévoyance soit considérée comme une dépense professionnelle à concurrence de la moitié de son montant (cette partie des dépenses est normalement couverte par la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels).

Les prothèses dentaires n'ont pas pour objet de suppléer une déficience physique entraînant une incapacité, totale ou partielle, de travail. Ce n'est donc que dans des situations très exceptionnelles, pour tenir compte des conditions d'emploi imposées au salarié dont les fonctions exigent un contact direct et permanent avec le public, que les frais de prothèse dentaire peuvent, dans la limite définie ci-dessus, être regardés comme ayant un caractère professionnel. L'exercice des fonctions doit être effectif. Toutes justifications à cet égard doivent être apportées. Il appartient au service des impôts d'apprécier ces situations, sous le contrôle du juge de l'impôt.

E. Frais de personnel

240

Les salaires payés à des personnes qui sont au service personnel du salarié (gens de maison, gardienne d'enfants) ne sont pas déductibles (toutefois, cf. [V § 120](#)).

1. Sommes versées à des collaborateurs

250

Les sommes versées à des collaborateurs salariés ou non auxquels le salarié a recours pour le secondar dans l'exercice de sa profession (dactylo, secrétaire, imprésario, etc.) ont le caractère de dépenses professionnelles déductibles. Ainsi, les sommes qu'un représentant salarié a versées à des « sous-agents » ont le caractère de frais professionnels et non de sommes à retrancher de son revenu brut, dès lors que l'intéressé, qui soutient s'être borné à en assurer le service pour le compte de son employeur, n'établit pas que ces dépenses ne lui incombent pas personnellement .

2. Sommes versées à un remplaçant

260

Les sommes versées par un salarié à un tiers qu'il a chargé, pour des motifs de convenance personnelle, d'accomplir à sa place le travail qui lui a été confié ne constituent pas des frais professionnels.

C'est ainsi que ne sont pas admises en déduction :

- les sommes que l'administrateur-directeur d'une société anonyme verse à titre de rémunération à un tiers sur lequel il s'est déchargé, pour convenances personnelles, d'un travail qui lui incombait ;
- les sommes reversées aux internes par les médecins hospitaliers chargés de la garde de nuit dès lors que les indemnités perçues par ces derniers rémunèrent un service qu'ils sont tenus d'assurer personnellement et qu'ils se déchargent volontairement de leur tâche pour des raisons de pure convenance personnelle.

(270)

F. Autres frais

1. Frais exposés dans l'exercice de l'activité de représentation du personnel

280

Les dépenses exposées par les salariés pour les besoins de l'exercice du mandat de représentation du personnel dont ils peuvent être investis dans l'entreprise, ont le caractère de frais professionnels. En conséquence, un délégué syndical ou un délégué du personnel, par exemple, qui a opté pour la déduction des frais réels peut déduire ces dépenses pour leur montant exact, sous réserve d'en justifier. Bien entendu, l'ensemble des allocations pour frais ou remboursements de frais

éventuellement perçus de l'employeur ou du syndicat doit alors être rapporté par les intéressés à leur rémunération imposable.

En revanche, les frais exposés dans l'exercice d'une activité syndicale non rémunérée comme temps de travail, par exemple par un salarié dans le cadre de son activité militante, ne constituent pas des dépenses professionnelles. D'une manière plus générale, les frais exposés dans l'exercice d'une activité bénévole ne sont pas susceptibles d'être déduits du montant des traitements et salaires imposables.

Remarque : Lorsque le salarié n'opte pas pour la déduction de ses frais professionnels ou leur montant réel, les allocations spéciales destinées à couvrir les dépenses entraînées par l'activité de représentation du personnel et utilisées conformément à leur objet sont exonérées d'impôt sur le revenu en vertu des dispositions du 1° de l'[article 81 du CGI](#).

2. Déficits de caisse

290

Le déficit de caisse supporté, par exemple, par un comptable public, à la suite d'une erreur imputable à un employé, un caissier de banque ou un vendeur, constitue une dépense professionnelle dans la mesure où il reste définitivement à sa charge (c'est-à-dire dans la mesure où le montant du déficit n'est pas couvert par une indemnité d'assurance, mutuelle ou autre) et, bien entendu, s'il n'a pas un caractère frauduleux.

3. Prise en charge volontaire de dettes sociales

300

Les versements effectués spontanément par un dirigeant en règlement de dettes de la société, indépendamment de toute obligation sociale, ne constituent pas des frais professionnels déductibles quand bien même la démarche de l'intéressé aurait pour objet d'assurer la solvabilité de l'entreprise (CE, arrêt du 28 mai 1984, n° 40168 et CE, arrêt du 6 mai 1996, n° 133870).

Il en est également ainsi lorsque l'aide apportée par le dirigeant revêt la forme de l'abandon volontaire de la créance qu'il détient sur la société qui l'emploie. Cet abandon constitue en effet un acte de disposition du revenu, dont aucun texte ne permet la déduction, même lorsque les comptes de la société font apparaître une insuffisance d'actif (le Conseil d'État a de même jugé que des abandons de créance consentis volontairement par un PDG en faveur de la société qu'il dirige ne peuvent être regardés comme des dépenses professionnelles exposées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu au sens de l'article 13 du CGI, ni comme des frais inhérents à l'emploi au sens du 3° de l'article 83 du CGI (CE, arrêt du 3 juin 1992, n° 89567).

4. Vol

310

Le salarié victime du vol d'une somme d'argent qui appartenait à son employeur peut comprendre dans ses dépenses professionnelles les remboursements qu'il effectue à ce titre.

5. Prêts consentis à des clients

320

Les sommes avancées par un représentant de commerce à ses clients en vue de développer les affaires de ces derniers et, partant, le montant de ses propres commissions, ne constituent pas des dépenses nécessitées par l'exercice de la profession, mais s'inscrivent dans le cadre de spéculations commerciales. Elles ne sont donc pas déductibles.

De même, un salarié qui a accordé un prêt à l'un de ses clients n'est pas fondé à soutenir que ce prêt a été consenti pour permettre à celui-ci d'accroître son chiffre d'affaires et, par voie de conséquence, pour augmenter le montant de ses propres commissions. Il n'est pas, dès lors, autorisé à déduire la perte qu'il a subie du fait de la faillite de son débiteur (CE, arrêt du 6 mars 1931, n° 17553).

6. Frais de travail de nuit

330

Les frais supplémentaires supportés par les personnes astreintes à un travail de nuit, tels que frais de repas ou de retour au domicile en taxi, sont admis en déduction.

7. Frais de procès

340

Les frais de procès, et en particulier les honoraires versés à un avocat et autres auxiliaires de justice, supportés par les salariés dans le cadre de procédures prud'homales engagées contre leur employeur en vue du paiement de salaires, constituent des frais professionnels déductibles ([RM Dhaille n° 10405, JO AN du 6 juillet 1998, p. 3752](#)).