

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-BASE-30-20-30-20160203

Date de publication : 03/02/2016

DGFIP

IS - Base d'imposition - Charges - Rémunérations des dirigeants - Autres sommes versées aux dirigeants ou à leur famille

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés

Base d'imposition

Titre 3 : Charges diverses

Chapitre 2 : Rémunérations des dirigeants

Section 3 : Autres sommes versées aux dirigeants ou à leur famille

Sommaire :

I. Indemnités de congédiement

A. Principe

B. Indemnités revêtant le caractère de libéralité

II. Pensions de retraite

A. Règles générales

B. Règles complémentaires applicables lorsque la pension est allouée par décision particulière

III. Allocations et secours : Pensions servies aux membres de la famille d'anciens dirigeants

A. Versements admis dans les charges déductibles

B. Versements constituant des libéralités

IV. Rémunérations différées versées aux dirigeants de sociétés à raison de leur cessation ou changement de fonctions

V. Aide financière au titre des services à la personne et aux familles (notamment CESU)

I. Indemnités de congédiement

A. Principe

1

Les indemnités de congédiement que les sociétés sont tenues de verser à leurs dirigeants peuvent être admises, en principe, dans les frais généraux de l'entreprise versante.

C'est ainsi que dans le cas d'une société à responsabilité limitée dont la majorité du capital était possédée par l'ensemble des associés gérants et qui, ayant destitué l'un de ceux-ci de ses fonctions de directeur, avait été condamnée à lui verser une indemnité en réparation du préjudice subi du fait de sa révocation, le Conseil d'État a jugé que cette indemnité -qui ne constituait pas la contrepartie d'un abandon de droits sociaux- présentait le caractère de dommages-intérêts et devait, par suite, être admise parmi les charges de l'entreprise (CE, arrêt du 19 juin 1944, n° 76250).

De même, le versement d'une indemnité au directeur commercial dont le contrat a été résilié doit être regardé comme ayant été décidé dans l'intérêt social et être admis en déduction du bénéfice imposable de l'entreprise dès lors que son montant n'est pas exagéré, eu égard aux fonctions que l'intéressé exerçait et au salaire qu'il percevait (CE, arrêt du 5 mai 1970, n° 76307).

10

Somme versée par une entreprise à une compagnie d'assurances en vue de servir à un salarié qu'elle a licencié une rente annuelle et viagère.

Une société a, à l'occasion de la réorganisation de ses services, licencié son secrétaire général, et, en plus du paiement à l'intéressé des indemnités prévues par la convention collective applicable, versé une certaine somme à une compagnie d'assurances en vue de lui servir une rente annuelle et viagère. Il a été jugé qu'en raison des services que lui a rendu son collaborateur et de l'ancienneté acquise par lui, la société a pu, sans excéder les obligations inhérentes à une gestion normale, compenser, par l'octroi d'une rente viagère, la perte financière résultant pour l'intéressé du fait que ses émoluments de retraite se sont trouvés sensiblement réduits et de ce qu'il a été mis fin à ses fonctions alors que son âge lui rendait difficile la recherche d'un autre emploi. Il a été décidé, en conséquence, que la somme versée à la compagnie d'assurances devait être regardée, non comme une libéralité, mais comme une dépense de personnel déductible des bénéfices sociaux (CE, arrêt du 18 juillet 1973, n° 87590).

B. Indemnités revêtant le caractère de libéralité

20

Les sommes allouées à titre d'indemnité de congédiement au gérant d'une société en liquidation ne peuvent être regardées comme des dépenses déductibles destinées à compenser un préjudice lorsque l'intéressé a été immédiatement réemployé dans les entreprises entre lesquelles les activités de la société ont été réparties et qu'il n'est pas établi que la situation qui lui a été faite au sein de ces entreprises n'est pas comparable à celle qu'il avait dans la société (CE, arrêt du 13 janvier 1965, n° 41015).

De même, l'indemnité versée, par une société à responsabilité limitée, à son directeur technique et principal associé -révoqué de ses fonctions lors de la transformation de ladite société en une société anonyme présidée par son ancienne épouse, à laquelle il avait dû faire abandon de ses droits sociaux à la suite de son divorce intervenu à la même époque- ne saurait être regardé comme une charge déductible du bénéfice imposable de la société dès lors que cette dernière n'établit pas que le versement de l'indemnité litigieuse a été effectué dans l'intérêt de l'entreprise (CE, arrêt du 5 mai 1970, n° 76307).

II. Pensions de retraite

30

Le point de savoir si les pensions de retraite versées par les sociétés à leurs anciens associés dirigeants peuvent être admises en déduction pour l'assiette de l'impôt doit être réglé en tenant compte de considérations applicables, les unes dans tous les cas, et les autres, lorsqu'il s'agit de pensions ou d'avantages équivalents alloués en application, non pas d'un régime de retraites institué par l'entreprise au profit de l'ensemble de son personnel ou de certaines catégories de ce personnel, mais bien d'une décision particulière prise à l'égard de l'attributaire.

A. Règles générales

40

Lorsque l'entreprise débitrice de la pension est une société et que le bénéficiaire est ou a été associé de cette dernière, la pension ne peut être admise en déduction que dans la mesure où elle est servie à l'intéressé en raison des fonctions qu'il a exercées dans l'entreprise.

Ainsi, la pension viagère versée par une société en commandite par actions à son ancien gérant peut être admise parmi les charges sociales, dès lors que cette pension est uniquement destinée à rémunérer les longs services de son bénéficiaire et n'a aucun lien avec la participation, d'ailleurs très faible, de ce dernier au capital social (CE, arrêt du 11 mai 1960, n° 46472).

Remarque :

Sur les cinquante années qu'il avait consacrées au service de la société, l'intéressé n'avait, pendant plus de trente ans, servi que comme simple employé salarié, puis comme gérant associé.

De même, a été considérée comme déductible la retraite complémentaire servie à un ancien associé majoritaire, dès lors que, consentie en considération des responsabilités exercées par le bénéficiaire pendant quarante ans, cette pension ne revêtait pas un caractère exagéré (CE, arrêt du 30 avril 1969, n° 69130).

Remarque : Voir cependant les **II-B § 70 et 80** s'agissant de règles complémentaires.

50

En revanche, lorsque la pension n'est servie à l'intéressé qu'en sa qualité d'associé ou d'ancien associé de la société, le versement présente le caractère d'une distribution de bénéfice ou d'une libéralité et n'est donc pas déductible pour la détermination du résultat fiscal.

Il a été jugé à cet égard que la retraite annuelle allouée à des associés n'ayant pas participé de façon habituelle au fonctionnement de l'entreprise ni apporté à cette dernière un concours tel qu'il puisse justifier, du point de vue fiscal, l'avantage accordé -lequel n'était d'ailleurs proportionnel qu'au nombre de parts détenues par chaque fondateur et non à l'importance de sa collaboration individuelle- ne saurait être regardée comme une charge déductible du bénéfice imposable de la société et constituait un revenu distribué (CE, arrêt du 13 mai 1970, n° 77453).

60

La solution applicable en ce qui concerne les sommes versées à un ancien salarié qui est ou a été associé de la société dépend donc essentiellement de l'ensemble des circonstances de fait, et notamment des conditions dans lesquelles ces sommes ont été attribuées au bénéficiaire, ainsi que de la durée et de la qualité des services précédemment rendus par celui-ci.

B. Règles complémentaires applicables lorsque la pension est allouée par décision particulière

70

Dans ce cas, la déduction est subordonnée non seulement aux conditions générales indiquées ci-dessus, mais en outre, à la condition que la pension puisse être considérée comme ayant eu pour objet d'accorder à l'attributaire une aide correspondant à ses besoins, compte tenu des pensions ou allocations que l'intéressé perçoit par ailleurs, au titre des régimes collectifs de retraites pour la durée des services rendus à l'entreprise (CE, arrêt du 31 octobre 1975, n° 94157) [BOI-BIC-CHG-40-40-50 au I-A-2 § 40].

80

Toutefois, même si cette condition était remplie, les sommes versées à un ancien dirigeant salarié ne pourraient être considérées comme ayant effectivement le caractère d'un complément de retraite que dans la mesure où, leur montant, ajouté à celui des prestations que le bénéficiaire reçoit au titre du ou des régimes collectifs de retraites, n'apparaîtrait pas excessif eu égard aux fonctions qu'il exerçait dans l'entreprise.

III. Allocations et secours : Pensions servies aux membres de la famille d'anciens dirigeants

90

Si les allocations et secours versés à d'anciens ouvriers et employés ou à leur famille en considération des services rendus antérieurement peuvent, en général, être admis en déduction, il convient de se montrer beaucoup plus strict en ce qui concerne les sommes versées à d'anciens dirigeants ou à leur famille.

A. Versements admis dans les charges déductibles

100

Lorsque les versements consentis se rattachent aux services salariés rendus par le défunt, ils peuvent être, dans leur principe, regardés comme les arrérages d'une pension déductibles dans la mesure où ils ne présentent pas d'exagération.

Les divers critères susceptibles d'être retenus à cet égard sont notamment :

- la durée et l'importance des services rendus par le défunt à la société, ainsi que la qualité de ces services ;

- la situation matérielle du bénéficiaire de la rente (CE, arrêt du 23 mars 1966, n° 61164) ;

- le fait que le conjoint survivant conserve ou non des fonctions dirigeantes et une part appréciable du capital (CE, arrêt du 25 novembre 1966, n° 64901).

B. Versements constituant des libéralités

110

En revanche, la pension versée par une société à la veuve du président-directeur général en vertu d'une décision du conseil d'administration prise à la suite du décès de ce dernier doit, quelles que soient l'importance et la qualité des services rendus à la société par le défunt, être regardée comme une libéralité non déductible des

bénéfices dès lors qu'aucune stipulation contractuelle, ni aucune décision antérieure au décès ne prévoyait le versement d'une telle rente (CE, arrêt du 17 avril 1974, req. n° 85366).

Le fait que les allocations attribuées à titre de secours ou de capital représentatif d'une pension de retraite à la veuve d'un dirigeant aient été versées en exécution des statuts de la société dont certaines des dispositions fixent les avantages consentis en cas de décès à la veuve de chacun des associés gérants n'est pas, à lui seul, de nature à donner à ces versements le caractère de charges déductibles des bénéfices imposables. Ce caractère ne peut être apprécié que compte tenu de l'ensemble des circonstances de fait.

Il a été jugé notamment que les sommes versées à des mères ou à des veuves d'administrateurs ou d'actionnaires ne participant pas à la gestion de l'entreprise constituent des libéralités, c'est-à-dire un emploi de bénéfices ne pouvant donner lieu à aucune déduction pour l'assiette de l'impôt.

Constituent également une libéralité les sommes déboursées par une société anonyme en règlement des frais d'obsèques du président-directeur général dès lors que le décès de cet associé n'est pas directement imputable à l'activité professionnelle déployée par le défunt au sein de ladite entreprise (CE, arrêt précité du 17 avril 1974, n° 85366).

IV. Rémunérations différées versées aux dirigeants de sociétés à raison de leur cessation ou changement de fonctions

120

En application des dispositions du 5 bis de l'article 39 du code général des impôts, les rémunérations différées visées à l'article L. 225-42-1 du code de commerce et à l'article L. 225-90-1 du code de commerce sont admises en déduction du bénéfice net dans la limite de six fois le plafond annuel de la sécurité sociale par bénéficiaire pour les exercices ouverts avant le 1^{er} novembre 2015.

Cette limite est ramenée à trois fois le plafond annuel de la sécurité sociale par bénéficiaire, par l'article 22 de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016 pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} novembre 2015.

V. Aide financière au titre des services à la personne et aux familles (notamment CESU)

130

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au I-B § 10 du BOI-BIC-CHG-40-50-10.