RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-CHAMP-20-50-10-10-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 11/07/2017

RSA – Champ d'application – Éléments du revenu imposable – Revenus exonérés – Exonération des allocations pour frais d'emploi – Conditions générales

Positionnement du document dans le plan :

RSA - Revenus salariaux et assimiles
Champ d'application des traitements, salaires et revenus assimilés
Titre 2 : Éléments du revenu imposable
Chapitre 5 : Revenus exonérés
Section 1 : Exonérations des allocations pour frais d'emploi
Sous-section 1 : Conditions générales d'exonération

Sommaire :

I. L'exonération ne peut se cumuler avec la déduction des frais réels
II. Les allocations doivent correspondre à des frais professionnels
III. Les allocations doivent correspondre à des dépenses professionnelles spéciales
A. Frais non susceptibles de donner lieu à des allocations ou à des remboursements exonérés d'impôt
B. Frais susceptibles de donner lieu à des allocations ou à des remboursements exonérés d'impôt
IV. Les allocations doivent correspondre à des dépenses réelles
V. Les allocations doivent être utilisées conformément à leur objet
A. Principe
B. Exceptions

1

Les allocations spéciales pour frais professionnels peuvent prendre la forme d'indemnités ou de remboursements forfaitaires (cf. BOI-RSA-CHAMP-20-50-10-20), de remboursements de frais réels et d'allocations en nature, telles que la mise à la disposition du salarié, pour ses déplacements professionnels, d'un véhicule appartenant à l'employeur.

10

Les indemnités et allocations destinées à couvrir certains frais spéciaux (cf. III) ou les remboursements dont ces frais font l'objet ne peuvent être exonérés que si les conditions suivantes sont remplies.

Remarque : Sous réserve des dispositions prévues par l'article 80 ter du code général des impôts (CGI) (cf. BOI-RSA-CHAMP-20-50-10-20-II) en matière de frais professionnels, cette exonération conditionnelle est applicable à tous les salariés, qu'ils soient ou non dirigeants.

I. L'exonération ne peut se cumuler avec la déduction des frais réels

20

L'exonération n'est susceptible de s'appliquer qu'à l'égard des salariés pratiquant la seule déduction forfaitaire de 10 %.

Les salariés demandant la déduction des frais réels, doivent, sauf exceptions, ajouter à leur revenu brut imposable la totalité des allocations pour frais spéciaux d'emploi, quelle qu'en soit la forme (remboursement de frais sur état, allocations en nature ou indemnités forfaitaires), versées par l'employeur.

30

Toutefois, le Conseil d'État a jugé que :

> *En cas d'option pour les frais réels, un salarié n'est pas tenu de rapporter à sa rémunération imposable les allocations pour frais d'emploi, qui sont exonérées en application de l'article 81-1° du CGI, dès lors qu'elles sont utilisées conformément à leur objet, mais il ne peut alors déduire que les seuls frais professionnels non couverts par de telles allocations (CE, arrêt du 19 décembre 1984, n° 38563 ; cf. BOI-RSA-BASE-30-50-30).*

40

Par ailleurs, les allocations ne répondant pas aux autres conditions énumérées ci-après doivent également être incluses dans la rémunération imposable.

II. Les allocations doivent correspondre à des frais professionnels

50

Ces allocations doivent couvrir des dépenses strictement inhérentes à la fonction ou à l'emploi (sur la notion de dépenses inhérentes à la fonction ou à l'emploi, cf. BOI-RSA-BASE-30-50).

Il est rappelé que les allocations destinées à faire face à des dépenses personnelles constituent un avantage en argent ou en nature imposable (CGI, article 82, cf. BOI-RSA-CHAMP-20-30-50).

60

Remarque : Lorsqu'une voiture d'entreprise est mise à la disposition d'un salarié, dirigeant ou non, qui l'utilise à des fins à la fois professionnelles et personnelles, l'utilisation privée constitue un avantage en nature dont la valeur doit être ajoutée à la rémunération imposable de l'intéressé. La valeur correspondant aux déplacements entre le domicile et le lieu de travail doit également être ajoutée à la rémunération imposable dès lors que ces frais de transport sont couverts par la déduction forfaitaire de 10 %.

Par ailleurs, s'il est justifié que le véhicule est utilisé par le salarié, dirigeant ou non, pour des déplacements professionnels -autres que les trajets du domicile au lieu de travail- l'avantage en nature correspondant à cette utilisation revêt le caractère d'une allocation pour frais qui entre dans les prévisions du 1° de l'article 81 du CGI.

La même règle est applicable lorsque la prise en charge du coût des déplacements professionnels prend la forme de remboursements de frais. Dans ce dernier cas, les autres conditions requises pour l'exonération doivent, bien entendu, être remplies.

III. Les allocations doivent correspondre à des dépenses professionnelles spéciales

70

L'exonération des allocations spéciales prévue par le 1°'de l'article 81 du CGI ne doit pas faire double emploi avec la déduction forfaitaire pour frais autorisée par le 3° de l'article 83 du CGI. Le salarié ne peut donc recevoir d'allocations spéciales en franchise d'impôt pour :

- les frais professionnels courants, c'est-à-dire ceux qui sont généralement nécessités par l'exercice de la fonction rémunérée et qui sont couverts par la déduction forfaitaire de 10 % ;

- les frais sans lien spécifique avec l'emploi.

A. Frais non susceptibles de donner lieu à des allocations ou à des remboursements exonérés d'impôt

80

Il s'agit des dépenses professionnelles courantes auxquelles la plupart des salariés doivent faire face pour être en mesure d'occuper leur emploi ou d'exercer leurs fonctions.

Entrent notamment dans cette catégorie :

- les frais de déplacement du domicile au lieu de travail ;

- les frais de restauration sur le lieu de travail ;

- les frais de documentation personnelle et de mise à jour des connaissances nécessités par l'activité professionnelle.

90

Les remboursements éventuels dont ces frais font l'objet de la part de l'entreprise doivent être ajoutés à la rémunération imposable (sauf exceptions expressément prévues -par exemple, la prise en charge par l'employeur d'une partie du coût des titres d'abonnements aux transports en commun souscrits par les salariés, titres-restaurant) puisque les dépenses considérées sont ensuite déduites :

- soit dans le cadre de la déduction forfaitaire de 10 % ;

- soit pour leur valeur réelle lorsque le salarié renonce à la déduction forfaitaire.

B. Frais susceptibles de donner lieu à des allocations ou à des remboursements exonérés d'impôt

100

Certains frais spéciaux peuvent faire l'objet de remboursements de la part de l'employeur ou donner lieu au versement d'indemnités ou d'allocations exonérées d'impôt en vertu du 1° de l'article 81 du CGI.

Les frais dont il s'agit sont ceux 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.

Ce sont, par exemple :

- les frais liés aux déplacements nécessités par l'emploi occupé ou les fonctions exercées, qu'il s'agisse de frais de restauration, de frais d'hébergement, de frais de transport, quels que soient le mode de transport utilisé et les distances parcourues ;

- les dépenses entraînées par des invitations résultant d'obligations professionnelles ;

- les cadeaux offerts dans le cadre des relations professionnelles, dans la mesure où ces cadeaux constitueraient une charge déductible pour l'entreprise s'ils étaient faits par elle.

IV. Les allocations doivent correspondre à des dépenses réelles

110

Les allocations doivent également correspondre aux dépenses réelles. Leur montant peut être variable suivant la nature ou l'objet des entreprises qui les versent et les conditions dans lesquelles les bénéficiaires exercent leur activité. La fixation de ces allocations ou indemnités doit donc être effectuée en fonction des charges réellement supportées par les intéressés dans l'exercice de leurs fonctions au service de l'entreprise. Si l'évaluation de ces charges et, par conséquent, des indemnités allouées en contrepartie peut comporter un certain degré d'approximation, elle ne doit, en aucun cas, être obtenue par l'application d'un pourcentage, fixe ou variable, aux émoluments reçus.

120

Les remboursements ou allocations ne sont, en outre, susceptibles d'être exonérés que si les frais auxquels ils sont destinés à faire face sont appuyés de justifications suffisamment précises pour en établir la réalité et le montant et s'il est clairement démontré que les frais en cause ont été exposés dans l'intérêt de l'entreprise et ne sont pas d'un niveau exagéré. Il appartient au service des impôts de tenir compte des circonstances propres à chaque cas particulier, avec largeur de vue, mais aussi avec le souci de s'opposer aux abus qui pourraient se produire.

V. Les allocations doivent être utilisées conformément à leur objet

A. Principe

130

Le 1° de l'article 81 du CGI exige que les allocations pour frais soient utilisées conformément à leur objet pour être affranchies de l'impôt. Lorsque la réalité du versement des allocations est établie, le bénéficiaire doit cependant être en mesure de justifier de leur utilisation.

140

À l'exception des cas exposés ci-dessous (cf. V-B), les justifications sont à produire sur demande de l'administration. Leur nature n'est pas précisée par le texte légal. Les contribuables peuvent donc recourir à tous les modes de preuve compatibles avec les règles de la procédure en matière d'impôts directs.

Il convient de ne pas rejeter systématiquement, pour le seul motif que leur emploi ne ferait pas l'objet de justifications précises, les allocations pour frais au sujet desquelles le titulaire apporte toutes indications utiles quant à leur raison d'être et quant à leur utilisation, permettant ainsi à l'administration d'en apprécier le bien-fondé.

Toutefois, les éléments de preuve doivent être d'autant plus précis que le montant des allocations paraît élevé en valeur absolue ou par rapport au montant global de la rémunération principale et aux conditions dans lesquelles l'activité est exercée.

cf. BOI-RSA-CHAMP-20-50-10-20-I .

B. Exceptions

150

Le premier alinéa du 1° de l'article 81 du CGI prévoit que les rémunérations des journalistes, rédacteurs, photographes, directeurs de journaux et critiques dramatiques et musicaux perçues ès qualités constituent des allocations pour frais d'emploi affranchies d'impôt à concurrence de 7 650 € (cf. BOI-RSA-CHAMP-20-50-10-30).

160

Par ailleurs, lorsque leur montant est fixé par voie législative, les allocations pour frais prévues au 1° de l'article 81 du CGI sont toujours réputées utilisées conformément à leur objet et ne peuvent donner lieu à aucune vérification de la part de l'administration.

Il s'agit d'une présomption irréfragable, qui ne peut donc pas être renversée par la preuve contraire qui serait apportée par l'administration d'une utilisation non conforme à son objet de l'allocation concernée.

Pour que le deuxième alinéa du 1° de l'article 81 du CGI s'applique, deux conditions doivent être réunies simultanément :

- la nature d'allocation spéciale inhérente à la fonction ou à l'emploi résulte directement de la loi ;

- son montant est fixé par la loi.

170

En pratique, ces dispositions concernent la fraction de l'indemnité de fonction des élus locaux qui, lorsque cette indemnité est soumise au régime de la retenue à la source prévue au I de l'article 204-0 bis du CGI, est représentative de frais d'emploi. En effet, cette fraction est fixée forfaitairement. Elle est égale à 100 % des indemnités versées pour les maires dans les communes de moins de 500 habitants. En cas de cumul de mandats, les fractions sont cumulables dans la limite d'une fois et demie la fraction représentative des frais d'emploi pour un maire d'une commune de moins de 500 habitants.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 07/07/2025