

**Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-CHAMP-20-50-10-20-20200626

Date de publication : 26/06/2020

**RSA - Champ d'application - Éléments du revenu imposable -
Exonération des allocations pour frais d'emploi - Cas particulier des
allocations forfaitaires**

Positionnement du document dans le plan :

RSA - Revenus salariaux et assimilés

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 2 : Cas particulier des allocations forfaitaires

Sommaire :

I. Allocations forfaitaires perçues par les salariés autres que les dirigeants de sociétés et assimilés

A. Principes juridiques

1. Indemnités liées aux dépenses supplémentaires de repas

2. Indemnités kilométriques

3. Indemnités de grand déplacement

a. Indemnités de grand déplacement en France métropolitaine

b. Indemnités de grand déplacement en Outre-mer

c. Indemnités de grand déplacement à l'étranger

d. Durée du déplacement

4. Indemnités de « mobilité professionnelle »

B. Conséquences fiscales

1. Les indemnités n'excèdent pas les limites fixées

2. Les indemnités excèdent les limites fixées

3. Applications jurisprudentielles

II. Allocations forfaitaires pour frais perçues par les dirigeants de sociétés ou assimilés

A. Régime fiscal

B. Définition des dirigeants

1. Dirigeants de droit (CGI, art. 80 ter)

2. Salariés ayant, en fait, la qualité de dirigeant

**I. Allocations forfaitaires perçues par les salariés autres que
les dirigeants de sociétés et assimilés**

A. Principes juridiques

1

Lorsqu'elles répondent aux conditions générales exposées au [BOI-RSA-CHAMP-20-50-10-10](#), les allocations forfaitaires pour frais professionnels perçues par des salariés autres que les dirigeants de sociétés au sens de l'[article 80 ter du code général des impôts \(CGI\)](#) et qui pratiquent la déduction forfaitaire de 10 % sont exonérées de l'impôt sur le revenu.

10

La condition relative à l'utilisation des allocations conformément à leur objet soulève souvent d'importantes difficultés pratiques. Le problème se pose dans les mêmes termes pour l'assiette des cotisations sociales.

A cet égard, les allocations forfaitaires pour frais professionnels, à l'exception des indemnités dites « de mobilité professionnelle », versées aux salariés autres que les dirigeants de sociétés et assimilés, sont présumées utilisées conformément à leur objet à concurrence des montants prévus par la réglementation sociale.

Par suite, il convient d'appliquer pour l'impôt sur le revenu les limites d'exonération des indemnités forfaitaires pour frais professionnels prévues par l'[arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale](#).

1. Indemnités liées aux dépenses supplémentaires de repas

20

Les indemnités compensant les dépenses supplémentaires de restauration sont réputées utilisées conformément à leur objet, lorsque les circonstances de fait sont établies, à concurrence des montants mentionnés au [I-A § 10 du BOI-BAREME-000035](#).

2. Indemnités kilométriques

30

Les indemnités kilométriques versées aux salariés qui utilisent leur véhicule personnel pour des déplacements professionnels sont réputées utilisées conformément à leur objet à concurrence des montants résultant de l'application du barème du prix de revient kilométrique fixé par arrêté du ministre chargé du budget ([BOI-RSA-BASE-30-50-30-20](#)).

Toutefois, à la différence de l'assiette des cotisations de sécurité sociale, les remboursements des frais liés à l'utilisation du véhicule personnel pour accomplir les trajets entre le domicile et le lieu de travail sont toujours soumis à l'impôt sur le revenu, dès lors que ces frais sont couverts par la déduction forfaitaire pour frais professionnels de 10 %.

Le salarié doit apporter les justificatifs relatifs au moyen de transport utilisé, à la puissance fiscale du véhicule et au kilométrage parcouru.

Enfin, les indemnités kilométriques calculées sur la base du barème administratif précité versées aux dirigeants et aux personnes assimilées ne constituent pas des allocations forfaitaires au sens du [a de l'article 80 ter du CGI](#) dès lors qu'il est dûment justifié du kilométrage parcouru à titre professionnel au moyen du véhicule concerné.

3. Indemnités de grand déplacement

40

Un salarié en déplacement professionnel ne pouvant regagner sa résidence du fait de ses conditions de travail, peut percevoir des allocations forfaitaires destinées à compenser ses dépenses supplémentaires de logement et de nourriture, appelées « indemnités de grand déplacement ».

Les indemnités de grand déplacement sont réputées utilisées conformément à leur objet à concurrence des montants forfaitaires visés au **I-A-3-a à c § 50 à 70**, dès lors que les circonstances de fait sont établies.

a. Indemnités de grand déplacement en France métropolitaine

50

Lorsque le salarié est en déplacement professionnel en métropole et empêché de regagner chaque jour sa résidence habituelle, les indemnités destinées à compenser les dépenses supplémentaires liées au déplacement sont réputées utilisées conformément à leur objet dans les limites mentionnées au **I-B-1 § 20** du **BOI-BAREME-000035**.

b. Indemnités de grand déplacement en Outre-mer

60

Pour le salarié en déplacement professionnel en outre-mer, les limites d'exonération sont fixées par référence aux montants des indemnités de mission allouées aux personnels civils de l'État envoyés en mission temporaire dans ces départements et collectivités.

Ces montants sont prévus à l'article 1^{er} de l'arrêté du 3 juillet 2006 modifié fixant les taux des indemnités de mission prévues à l'article 3 du décret n° 2006-781 du 3 juillet 2006 fixant les conditions et les modalités de règlement des frais occasionnés par les déplacements temporaires des personnels civils de l'État.

c. Indemnités de grand déplacement à l'étranger

70

Lorsque le salarié est en déplacement professionnel à l'étranger, les limites d'exonération des indemnités de grand déplacement sont fixées par référence aux montants des indemnités de mission du groupe I allouées aux personnels civils de l'État envoyés en mission temporaire à l'étranger.

Ces montants sont prévus par l'annexe à l'arrêté du 3 juillet 2006.

Remarque : Les taux des indemnités de mission allouées aux personnels civils de l'État (groupe I) sont également disponibles sur le site du ministère de l'économie et des finances à l'adresse suivante : www.economie.gouv.fr/dgfip/mission_taux_chancellerie/frais.

d. Durée du déplacement

80

L'exonération des indemnités de grand déplacement est limitée aux déplacements dont la durée continue ou discontinue dans un même lieu n'est pas supérieure à trois mois. La durée de déplacement sur un même chantier ou site s'entend de la durée d'affectation.

Toutefois, lorsque les conditions de travail conduisent un salarié à une prolongation de la durée de son affectation au-delà de trois mois sur un même lieu de travail, il est admis que les indemnités de grand déplacement soient réputées utilisées conformément à leur objet à concurrence des montants forfaitaires visés au **I-A-3-a à c § 50 à 70** réduits :

- de 15 % à compter du quatrième mois ;
- de 30 % à compter du vingt-cinquième mois et dans la limite de quatre ans.

Ces taux sont périodiquement modifiés. Les plafonds sont revalorisés chaque année en fonction du taux prévisionnel d'évolution des prix à la consommation hors tabac tel qu'il figure dans le rapport sur la situation et les perspectives économiques, sociales et financières de la nation annexé au projet de loi de finances.

4. Indemnités de « mobilité professionnelle »

90

L'[arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale](#) prévoit les situations dans lesquelles certaines indemnités forfaitaires de « mobilité professionnelle », versées aux salariés qui changent de lieu de résidence lors d'un changement de poste de travail dans un autre lieu de travail, sont présumées utilisées conformément à leur objet.

Par exemple, les dépenses d'hébergement provisoire et de frais supplémentaires de nourriture exposées, dans l'attente d'un logement définitif, sur le nouveau lieu d'exercice et d'activité professionnelle sont présumées utilisées conformément à leur objet pour la partie qui n'excède pas soixante euros par jour pour une durée ne pouvant dépasser neuf mois et, par suite, exclues de l'assiette des cotisations sociales.

100

Au regard de l'impôt sur le revenu, le régime de ces indemnités, notamment leur exonération éventuelle sur le fondement des dispositions du 1° de l'[article 81 du CGI](#), doit continuer à être déterminé dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire au vu des circonstances de fait, dont l'examen permet seul d'assurer que les frais concernés ont ou non un caractère professionnel, et sous réserve pour les salariés en cause de justifier de leur réalité et leur montant.

A cet égard, on peut utilement se référer aux principes et solutions relatifs aux frais de déménagement et aux frais de double résidence ([I-C et D § 270 à 360 du BOI-RSA-BASE-30-50-30-20](#)).

B. Conséquences fiscales

1. Les indemnités n'excèdent pas les limites fixées

110

Les indemnités qui n'excèdent pas les limites fixées sont présumées avoir été utilisées conformément à leur objet. Lorsque les autres conditions ([BOI-RSA-CHAMP-20-50-10-10](#)) sont satisfaites, ces indemnités sont exonérées :

- des différentes taxes et participations assises sur les salaires dues par l'employeur ;

- de l'impôt sur le revenu dû par le bénéficiaire, lorsque ce dernier pratique la déduction forfaitaire de 10 %.

120

La présomption ainsi édictée n'est pas irréfragable. Le service doit s'abstenir cependant de demander des justifications à l'employeur à moins qu'il ne dispose d'éléments suffisamment nombreux, précis et concordants lui permettant de penser que les indemnités n'ont pas été utilisées conformément à leur objet.

2. Les indemnités excèdent les limites fixées

130

Les redevables doivent pouvoir justifier que les indemnités ont été utilisées conformément à leur objet. Si cette preuve est apportée, les indemnités sont exonérées en totalité lorsque les autres conditions fixées par la loi sont réunies. Dans l'hypothèse inverse, il convient de réintégrer dans les bases d'imposition la différence entre le montant de l'indemnité et la somme en deçà de laquelle l'indemnité est présumée avoir été utilisée conformément à son objet (sous la réserve indiquée au **I-B-1 § 110 à 120**).

140

L'attention du service est tout particulièrement appelée sur les points suivants :

- ces règles ne visent en aucun cas à plafonner le montant des indemnités forfaitaires admises en exonération. L'employeur demeure parfaitement libre de verser à ses salariés des indemnités qui excèdent les montants fixés par l'arrêté. Ces indemnités sont toujours admises en exonération pour leur montant intégral dès lors qu'elles répondent aux prescriptions légales ;
- les contrôles en ce domaine sont effectués dans les conditions habituelles prévues pour le contrôle sur pièces des déclarations de revenus.

3. Applications jurisprudentielles

150

La portée de ces règles est précisée par la jurisprudence du Conseil d'État.

Ainsi, l'administration peut demander au contribuable des renseignements de nature à permettre de vérifier si les allocations spéciales ont été utilisées conformément à leur objet et apprécier, sous le contrôle du juge de l'impôt, la valeur probante de ces renseignements.

En revanche, les agents ne sont pas autorisés à exiger des justifications détaillées impliquant la production d'une comptabilité assortie de factures et de pièces écrites, analogue à une comptabilité commerciale (CE, décision du 22 mars 1967, n° 67430 et décision du 11 mai 1960, n° 46522).

160

Les allocations perçues par un représentant de commerce sont réputées utilisées conformément à leur objet lorsque le contribuable établit qu'elles correspondent bien à la moyenne des dépenses que peuvent normalement lui occasionner ses déplacements professionnels, même s'il n'est pas en mesure de produire ses notes d'hôtel, de garage, de café et de restaurant (CE, décision du 11 mai 1960,

n° 46522).

De même, la seule circonstance que les indemnités de déplacement sont supérieures au minimum prévu par les conventions collectives ne permet pas à l'administration de leur refuser, même pour partie, le caractère d'allocations pour frais d'emploi exonérées, alors qu'il n'est pas contesté que ces indemnités ont été utilisées conformément à leur objet (CE, décision du 26 septembre 1960, n° 44931).

En revanche, la circonstance que les allocations spéciales pour frais sont prévues par la convention collective ne dispense pas leur bénéficiaire de justifier qu'elles ont été utilisées conformément à leur objet (CAA Lyon, 5 octobre 1995, n° 94-300).

170

La preuve de l'utilisation conformément à leur objet n'est pas considérée comme apportée lorsque le contribuable :

- ne produit pas de justifications suffisantes concernant l'utilisation de ses allocations forfaitaires, alors qu'il perçoit également des indemnités pour frais réels de déplacement (CE, décision du 24 novembre 1967, n° 69997) ;

- produit une liste de ses déplacements avec l'évaluation globale forfaitaire des dépenses correspondant à chacun d'eux, mais ne justifie ni des distances parcourues pour les besoins de sa profession, ni des dépenses d'entretien des véhicules utilisés par lui, ni des frais d'hôtel qu'il aurait exposés (CE, décision du 12 février 1969, n° 73374) ;

- soutient qu'eu égard au chiffre d'affaires de l'entreprise ainsi qu'à la nature et à l'importance des affaires traitées, le montant des allocations qu'il perçoit n'est pas exagéré (CE, décision du 6 février 1970, n° 76042) ;

- produit un décompte des divers frais qu'il aurait exposés sans apporter aucune précision de nature à permettre d'apprécier leur montant, leur lien avec les fonctions qu'il exerce et l'absence de double emploi entre l'utilisation alléguée de l'allocation représentative de frais et les dépenses directement payées par l'employeur (CE, décision du 28 avril 1971, n° 80340) ;

- fait valoir que les sommes qui lui ont été allouées par ses employeurs étaient justifiées par l'obligation dans laquelle il se trouvait de se déplacer chaque semaine en Italie, mais ne fournit aucun décompte et ne donne aucun renseignement précis sur l'emploi de ces sommes (CE, décision du 20 juillet 1971, n° 81067) ;

- ne produit d'autres justifications qu'une attestation établie par son employeur et mentionnant que les indemnités qui lui ont été allouées à l'occasion d'un voyage en Polynésie ont été calculées sur une base forfaitaire journalière et lui ont été remboursées à titre de frais de mission (CE, décision du 13 janvier 1971, n° 79750) ;

- soutient avoir exposé au profit de l'entreprise qui l'emploie des frais importants, notamment pour des voyages à l'étranger, auxquels correspondaient les allocations qu'il a perçues, mais n'apporte aucun commencement de justification (CE, décision du 15 décembre 1971, n° 66326) ;

- affirme que les indemnités qu'il a perçues ont eu pour objet de rembourser des dépenses réellement exposées et que leur montant n'est pas exagéré en fonction

du volume et du chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise ainsi que des habitudes des entreprises commerciales similaires (CE, décision du 3 novembre 1972, n^{os} 81581 et 81582).

II. Allocations forfaitaires pour frais perçues par les dirigeants de sociétés ou assimilés

A. Régime fiscal

180

Les indemnités, remboursements et allocations forfaitaires pour frais, c'est-à-dire, en pratique, toutes les sommes destinées à couvrir les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi dont le montant est calculé forfaitairement, doivent être considérés comme un supplément de rémunération passible de l'impôt lorsqu'ils sont versés à un dirigeant ou assimilé (CGI, art. 80 ter).

Les indemnités, remboursements et allocations pour frais ne peuvent être exonérés d'impôt que si leur montant est fixé à partir du chiffre exact et justifié des dépenses dont ils sont destinés à tenir compte. Des remboursements calculés d'après des indications imprécises ou des pièces comportant un chiffre global doivent être considérés comme des remboursements forfaitaires, à inclure dans la rémunération imposable.

190

Toutefois, il a été jugé que la circonstance que des remboursements de frais de voiture seraient calculés en fonction du barème des prix de revient kilométriques publié annuellement par l'administration ne serait pas de nature à leur conférer un caractère forfaitaire dès lors qu'il serait justifié du nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel (en ce sens, CAA Nancy, décision du 13 mai 1993, n^o 92NC00093).

À cet égard, les remboursements de frais accordés à un dirigeant qui utilise son véhicule personnel pour les besoins de la société ont un caractère forfaitaire et doivent, par suite, être soumis à l'impôt, dès lors que l'intéressé s'est borné à faire état d'un nombre de kilomètres parcourus et d'appliquer un barème sans préciser la date, l'objet et l'importance des déplacements correspondants (CE, décision du 14 décembre 1984, n^o 42536).

Par ailleurs, toutes autres conditions étant remplies (BOI-RSA-CHAMP-20-50-10-10), les sommes versées à titre d'allocations forfaitaires, indemnités et remboursements de frais à des dirigeants de sociétés ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu si elles leur sont allouées à raison d'une activité salariée, indépendante de leurs fonctions de dirigeants et donnant lieu à une rémunération distincte (CE, décision du 14 décembre 1984, n^o 42536).

B. Définition des dirigeants

1. Dirigeants de droit (CGI, art. 80 ter)

200

Il s'agit :

- dans les sociétés anonymes : du président du conseil d'administration, du directeur général, de l'administrateur provisoirement délégué, de tout administrateur ou membre du conseil de surveillance chargé de fonctions spéciales (directeur du service comptable, directeur commercial, etc.), des membres du directoire ;

- dans les sociétés à responsabilité limitée : des gérants minoritaires ;

- dans les autres sociétés, personnes morales ou établissements passibles de l'impôt sur les sociétés : de tous les dirigeants qui sont soumis au régime fiscal des salariés, notamment les gérants non associés et les gérants majoritaires de sociétés à responsabilité limitée (SARL) ainsi que les gérants non associés et les gérants associés commandités des sociétés en commandite par actions.

S'agissant des autres sociétés et de leurs dirigeants, il est précisé que :

- les personnes morales visées sont celles qui entrent dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés au sens de l'[article 206 du CGI](#), quels que soient leur nature ou leur objet (établissements publics, associations sans but lucratif, collectivités ou organismes divers, etc.), même si elles bénéficient de l'une des exonérations totales ou partielles mentionnées par les dispositions codifiées de l'[article 207 du CGI](#) à l'[article 208 quater du CGI](#) ;

- les dirigeants s'entendent de toutes les personnes, quelle que soit la dénomination de leurs fonctions (président-directeur général, directeur, gouverneur, sous-gouverneur, administrateur général, secrétaire général, etc.) qui exercent en droit la direction ou qui ont reçu délégation pour assurer cette direction et, notamment, représenter la personne morale vis-à-vis des tiers.

210

Les dispositions de l'[article 80 ter du CGI](#) ne concernent que les dirigeants soumis au régime fiscal des salariés. Elles ne s'appliquent donc pas aux présidents des associations sans but lucratif qui exercent leur activité à titre bénévole. Mais, si les allocations forfaitaires versées aux intéressés apparaissent excessives, compte tenu de la nature et de l'importance des frais qu'elles sont destinées à couvrir ou des remboursements de frais réels alloués par ailleurs, la partie de ces allocations qui présente le caractère d'une véritable rémunération doit être imposée au nom des bénéficiaires au titre des revenus non commerciaux et assimilés visés à l'[article 92 du CGI](#).

2. Salariés ayant, en fait, la qualité de dirigeant

220

Le régime particulier s'applique également à toute personne occupant un emploi salarié dans une entreprise et dont la rémunération totale excède la plus faible des rémunérations allouées aux dirigeants de cette entreprise.

Cette mesure appelle les précisions suivantes :

- les entreprises concernées sont les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés ainsi que les sociétés de personnes à objet industriel et commercial soumises à l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues à l'[article 8 du CGI](#). Le dispositif ne vise donc pas les entreprises individuelles ou les sociétés de personnes ne répondant pas aux conditions qui viennent d'être exposées (ex. : sociétés civiles immobilières ou agricoles) ;

- l'application des dispositions de l'[article 80 ter du CGI](#) est subordonnée au résultat d'une comparaison entre :

- d'une part, la rémunération globale perçue par chaque salarié de l'entreprise, y compris les divers indemnités, émoluments, gratifications et avantages en nature ou en argent qui présentent le caractère d'un supplément de salaire ;

- et, d'autre part, la rémunération allouée aux dirigeants de l'entreprise, qu'il s'agisse de ceux qui sont soumis au régime fiscal des salariés, des dirigeants visés à l'article 62 du CGI ou des gérants des sociétés de personnes. Pour ces derniers, la rémunération doit comprendre, lorsqu'il s'agit d'un gérant associé, la part des bénéfices sociaux qui correspond à ses droits dans la société.

Les salariés dont la rémunération dépasse la plus faible des rémunérations allouées aux dirigeants de sociétés sont, en principe, présumés dirigeants de fait et les allocations forfaitaires pour frais qu'ils perçoivent deviennent passibles de l'impôt.

230

Deux mesures viennent toutefois tempérer ces principes.

En premier lieu, l'article 80 ter du CGI prévoit expressément que la rémunération perçue en contrepartie du travail effectué par les administrateurs ou les membres du conseil de surveillance chargés de fonctions spéciales ne peut servir d'élément de comparaison pour définir les salariés ayant, en fait, la qualité de dirigeant.

En second lieu, il convient de considérer que les dispositions de l'article 80 ter du CGI ne trouvent pas leur application à l'égard des salariés qui ne sont pas, de toute évidence, des dirigeants de fait. Tel serait le cas, notamment, de salariés dont la rémunération serait supérieure à celle du dirigeant de droit, lorsqu'il apparaîtrait que ce dernier est seul à assurer effectivement la direction de l'entreprise et que la faiblesse de sa rémunération tient uniquement à certaines circonstances particulières (exercice de fonctions dirigeantes dans plusieurs sociétés d'un même groupe, par exemple).