RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CHG-40-50-10-20160302
Date de publication : 02/03/2016
Date de fin de publication : 05/07/2017

BIC - Charges d'exploitation - Charges de personnel et rémunération des dirigeants - Rémunérations de l'exploitant individuel, des associés de sociétés et des membres de leurs familles

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Frais et charges
Titre 4 : Les frais et charges d'exploitation
Chapitre 5 : Rémunérations de l'exploitant individuel, des associés de sociétés et des membres de leurs familles et charges sociales correspondantes
Section 1 : Rémunérations de l'exploitant individuel, des associés de sociétés et des membres de leurs familles

Sommaire :

I. Rémunération de l'exploitant individuel
A. Principes généraux
B. Disposition particulière : exonération de l’aide financière au titre des services à la personne allouée au chef d’entreprise - chèque emploi service universel (CESU)
1. Régime juridique de l’aide financière
a. Bénéficiaires
b. Services aidés
c. Modalités de versement et montant de l’aide
2. Régime fiscal de l’aide financière
a. Traitement fiscal de l’aide financière consentie par une personne morale
b. Traitement fiscal de l’aide financière consentie par une entreprise individuelle
II. Rémunérations allouées aux membres des sociétés de personnes et organismes dont les bénéfices sont imposés dans les conditions fixées par l'article 8 du CGI
III. Rémunérations allouées au conjoint de l'exploitant individuel ou aux conjoints des membres des sociétés de personnes et organismes dont les bénéfices sont imposés dans les conditions fixées par l'article 8 du CGI
A. Conditions de déduction
1. Incidence du régime matrimonial des époux
2. Participation effective à la profession exercée par le conjoint
3. Le salaire du conjoint doit avoir donné lieu au versement de cotisations sociales.
B. Montant de la rémunération admise en déduction
1. Les époux sont mariés sous un régime exclusif de communauté
2. Les époux ne sont pas mariés sous un régime exclusif de communauté : application de la limitation édictée par l'article 154 du CGI

a. Entreprise non adhérente d'un centre de gestion agréé
b. Entreprise adhérente d'un centre de gestion agréé
1° Modalités de déduction
2° Conséquences de l'application de l'article 154 du CGI sur la détermination et la répartition du résultat fiscal des sociétés de personnes et organismes assimilés mentionnés à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI
c. Modalités d'imposition de la rémunération allouée au conjoint
IV. Rémunération des enfants de l'exploitant individuel et des conjoints de ceux-ci
A. Rémunérations
B. Gratifications et participations aux bénéfices
C. Dépenses de nourriture et d'entretien
1. Dépenses déductibles
2. Dépenses non déductibles
V. Rémunération des autres membres de la famille de l'exploitant individuel ou de l'associé de sociétés de personnes et assimilées dont les bénéfices sont imposés dans les conditions fixées par l'article 8 du CGI

S'agissant des conditions générales de déduction applicables aux rémunérations du personnel dirigeant, il conviendra de se référer au BOI-BIC-CHG-40-40-10.

I. Rémunération de l'exploitant individuel

A. Principes généraux

1

Pour l'application de l'impôt sur le revenu, les bénéfices industriels, commerciaux et artisanaux s'entendent de l'ensemble des profits que l'exploitant, directement intéressé à la prospérité de son entreprise, retire de l'exercice de son activité et de la mise en valeur de ses capitaux.

Remarque : Concernant les biens appartenant à l'exploitant individuel affectés à l'exploitation mais non inscrits à l'actif du bilan de l'entreprise, il convient de se reporter au II-B § 180 du BOI-BIC-CHG-40-20-10 et au BOI-BIC-PDSTK-10-20.

Par suite, le travail effectué étant normalement rémunéré par le bénéfice net, les appointements que s'alloue l'exploitant à raison de son activité professionnelle correspondent en réalité à un emploi et non à une charge du bénéfice. Ils doivent donc être exclus des frais généraux déductibles, conformément à une doctrine administrative et à une jurisprudence du Conseil d'État constantes (CE, arrêt du 26 janvier 1923, n° 73330).

B. Disposition particulière : exonération de l'aide financière au titre des services à la personne allouée au chef d'entreprise - chèque emploi service universel (CESU)

10

Entre autres mesures destinées à favoriser le développement des services à la personne, l'article 1er de la loi n° 2005-841 du 26 juillet 2005 relative au développement des services à la personne et portant diverses mesures en faveur de la cohésion sociale crée un nouvel instrument de paiement simplifié des services à la personne : le chèque emploi service universel (CESU), dont le régime est défini de l'article L. 1271-1 du code du travail (C. trav.) à l'article L. 1271-15 du code du travail.

Le bénéfice de ce nouvel instrument de paiement, initialement réservé aux salariés, a été étendu, à compter du 1er janvier 2007, par l'article 146 de la loi n° 2006-1666 du 21 décembre 2006 de finances pour 2007 aux chefs d'entreprises, ainsi que, pour les personnes morales, à leur(s) gérant, président, directeur général, directeurs généraux délégués, membres de leur directoire. Toutefois, l'attribution du CESU aux chefs d'entreprise ou aux mandataires sociaux est subordonnée à la condition qu'il bénéficie à l'ensemble des salariés selon les mêmes règles d'attribution.

Il est rappelé, par ailleurs, que le 1° de l'article 8 de la loi n° 2005-841 du 26 juillet 2005, codifié au 37° de l'article 81 du code général des impôts (CGI), prévoit que l'aide financière au titre des services à la personne consentie par le comité d'entreprise ou l'entreprise aux salariés, notamment sous la forme d'un CESU, est exonérée d'impôt sur le revenu, reprenant ainsi l'exonération d'impôt sur le revenu prévue de manière générale à l'article L. 7233-7 du code du travail.

Cette partie commente ce dispositif s'agissant du traitement du CESU et, plus généralement, de l'aide financière au titre des services à la personne et aux familles, au niveau de l'entreprise qui consent cette aide, ainsi que pour le chef d'entreprise bénéficiaire.

1. Régime juridique de l'aide financière

a. Bénéficiaires

20

L'article L. 7233-4 du code du travail, l'article L. 7233-5 du code du travail et l'article D. 7233-7 du code du travail étendent le bénéfice de l'aide financière au titre des services à la personne, antérieurement réservée aux seuls salariés, au chef d'entreprise ou, si l'entreprise est une personne morale, à son ou ses mandataires sociaux : président, directeur général, directeurs généraux délégués, gérants ou membres de son directoire. Cette extension est toutefois subordonnée à la condition que l'aide financière bénéficie à l'ensemble des salariés de l'entreprise selon les mêmes règles d'attribution.

De la même manière, outre les salariés, le chef d'entreprise et les mandataires sociaux peuvent être attributaires, en application de l'article L. 1271-12 du code du travail, l'article L. 1271-13 du code du travail et l'article L. 1271-14 du code du travail, de « CESU préfinancé » (cf. **I-B § 10**), à compter du 1er janvier 2007, sous réserve du respect de la condition visée au **I-B § 10**.

Toutefois, l'attribution du « CESU préfinancé » aux chefs d'entreprise ou aux mandataires sociaux est subordonnée à la condition qu'il bénéficie à l'ensemble des salariés selon les mêmes règles d'attribution. Cette condition ne s'applique qu'aux seules entreprises et sociétés qui emploient des salariés.

En d'autres termes, pour les entreprises et sociétés employant des salariés, l'aide financière, y compris le « CESU préfinancé » ne peut bénéficier à leur chef d'entreprise ou leurs mandataires sociaux uniquement sous réserve que l'ensemble de leurs salariés bénéficient de l'aide financière selon les mêmes règles d'attribution.

En revanche, s'agissant des entreprises et sociétés non-employeurs, leur chef d'entreprise ou leurs mandataires sociaux peuvent s'allouer une aide financière, y compris le « CESU préfinancé » sans autre condition.

b. Services aidés

30

L'aide financière est destinée soit à financer l'accès des bénéficiaires à des services aux personnes et aux familles développés au sein de l'entreprise, soit à financer, directement ou par l'intermédiaire

d'une structure prestataire, des activités entrant dans le champ des services mentionnés à l'article L. 7231-1 du code du travail, l'article L. 7232-1 du code du travail, l'article L. 7232-1-1 du code du travail, l'article L. 7232-1-2 du code du travail, et l'article L. 7232-2 du code du travail et définis à l'article D. 7231-1 du code du travail.

40

Il s'agit notamment des services aux personnes à leur domicile relatifs aux tâches ménagères et familiales : entretien de la maison et travaux ménagers, petits travaux de jardinage, garde d'enfants à domicile, soutien scolaire à domicile (C. trav., art. D. 7231-1).

Sont également susceptibles de bénéficier d'une aide financière les activités de services assurés par les organismes ou personnes mentionnés aux deux premiers alinéas de l'article L. 2324-1 du code de la santé publique (garde d'un enfant de moins de six ans hors du domicile familial), ou par des assistants maternels agréés en application de l'article L. 421-1 du code de l'action sociale et des familles.

c. Modalités de versement et montant de l'aide

50

L'article L. 7233-4 du code du travail et l'article L. 7233-5 du code du travail permettent au comité d'entreprise ou à l'entreprise de verser des aides financières, dans les conditions au **I-B § 10 à 50** soit :

- directement ;

- au moyen du CESU régi par les articles L. 1271-1 et suivants du code du travail.

Le CESU remplace, en les fusionnant, les chèques emploi-service (CES) et les titres emploi-service (TES), et peut prendre la forme soit d'un chèque (« CESU bancaire »), soit d'un titre spécial de paiement (« CESU préfinancé »). Dans ce dernier cas, le CESU peut être préfinancé en tout ou partie par l'entreprise ou le comité d'entreprise conformément à l'article L. 1271-12 du code du travail, l' article L. 1271-13 du code du travail et l'article L. 1271-14 du code du travail.

60

Le montant maximum de l'aide financière prévue à l'article L. 7233-4 du code du travail et à l'article L. 7233-5 du code du travail, y compris donc « les CESU préfinancés », s'élève, conformément à l'article D. 7233-6 du code du travail et à l'article D. 7233-8 du code du travail, à 1 830 € par année civile et par bénéficiaire ayant eu recours à un ou plusieurs services financés par cette aide. Ce montant est révisé annuellement par arrêté, en fonction de l'évolution de l'indice des prix à la consommation des ménages.

70

En tout état de cause, le montant de l'aide financière ne peut excéder le coût des services supporté par le bénéficiaire.

2. Régime fiscal de l'aide financière

a. Traitement fiscal de l'aide financière consentie par une personne morale

80

Les aides financières, y compris le « CESU préfinancé », attribuées par une personne morale à ses salariés comme à ses mandataires sociaux ont le caractère de charges déductibles dans la limite du plafond fixé par l'article D. 7233-6 du code du travail et l'article D. 7233-8 du code du travail, qui s'élève à 1 830 € par année civile et par bénéficiaire.

90

Lorsque l'aide allouée à un salarié excède le plafond rappelé au **I-B-2-a § 80**, les sommes ainsi attribuées sont considérées comme des compléments de rémunération et ne peuvent être admises en déduction que sous réserve du respect des conditions générales de déduction des rémunérations.

Ainsi, il est rappelé que conformément aux dispositions du 1° du 1 et au 5 de l'article 39 du CGI, les rémunérations ne sont admises en déduction des résultats imposables que dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives eu égard à l'importance du service rendu. Pour plus de précisions, il convient de se référer au BOI-BIC-CHG-40-40-10.

100

S'agissant du traitement fiscal de cette aide par le salarié bénéficiaire et notamment de l'exonération d'impôt sur le revenu, il convient de se référer au 37° de l'article 81 du CGI.

110

Exemple :

Soit la SNC Y qui emploie 5 salariés, et dont le gérant, M. Z, est associé. La SNC verse à M. Z 50 000 € par an de rémunération. Par ailleurs, elle attribue aux 5 salariés ainsi qu'à M. Z des CESU préfinancés pour un montant de 1 830 € par bénéficiaire.

Le total de l'aide financière qui s'élève à 10 980 € (1 830 x 6), ainsi que la rémunération de 50 000 € allouée à M. Z, sont déductibles pour la détermination du résultat fiscal.

Pour les salariés comme pour M. Z, l'aide financière est non imposable. Ce dernier sera donc imposé selon les modalités de l'article 62 du CGI à hauteur de 50 000 €.

b. Traitement fiscal de l'aide financière consentie par une entreprise individuelle

120

L'aide financière mentionnée à l'article L. 7233-4 du code du travail et à l'article L. 7233-5 du code du travail attribuée aux salariés de l'entreprise individuelle constitue une charge déductible du résultat imposable de l'entreprise individuelle dans les conditions précisées au **I-B-2-a § 80 et 90**.

130

En revanche, l'aide financière au titre des services à la personne, y compris le « CESU préfinancé », que s'alloue un entrepreneur individuel n'est pas déductible, de la même manière que les rémunérations ou appointements qu'il s'attribue (cf. I-A § 1), pour la détermination du résultat imposable de l'entreprise individuelle.

Toutefois, l'article L. 7233-7 du code du travail prévoyant que l'aide financière mentionnée à l'article L. 7233-4 du code du travail et à l'article L. 7233-5 du code du travail est exonérée d'impôt sur le revenu, il convient de considérer que le bénéfice imposable de l'entreprise individuelle est exonéré à hauteur du montant de l'aide financière attribuée au chef d'entreprise, c'est-à-dire au maximum à hauteur de 1 830 € par année civile (cf. I-B-1-c § 60).

En pratique, le bénéfice imposable à reporter sur la déclaration d'impôt sur le revenu complémentaire n° **2042-C** (CERFA n° 11222) par l'entrepreneur individuel sera minoré du montant de l'aide financière qu'il s'est attribuée. Toutefois, cette minoration du bénéfice imposable ne saurait conduire à faire naître un déficit au titre de l'exercice d'attribution ni à augmenter le déficit de cet exercice. Cette déclaration est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

140

Il est précisé que le traitement fiscal de l'aide financière décrit au **I-B-2-b § 120 à 130** s'agissant des entreprises individuelles s'applique aussi bien aux entreprises relevant des bénéfices industriels et commerciaux qu'à celles relevant des bénéfices agricoles ou des bénéfices non commerciaux.

150

Exemple : Soit une entreprise individuelle relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux qui emploie 4 salariés auxquels elle attribue des « CESU préfinancés » à hauteur de 1 830 € chacun. L'entrepreneur individuel se verse également un « CESU préfinancé » pour un montant identique.

Il est supposé par simplification que le résultat fiscal est égal au résultat comptable avant retraitement du CESU attribué au chef d'entreprise et que l'entreprise individuelle relève du régime réel normal.

Cas n° 1 : Son résultat comptable s'établit à 30 000 € après déduction faite des « CESU préfinancés » de 9 150 € (5 x 1 830 €).

Le résultat fiscal s'établira donc après réintégration sur le tableau n° **2058-A-SD** (CERFA n° 10951), disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires", du montant correspondant au CESU attribué à l'entrepreneur individuel à 31 830 € (30 000 € + 1 830 €).

Toutefois, sur sa déclaration d'impôt sur le revenu, l'entrepreneur individuel reportera 30 000 €, son bénéfice imposable de 31 830 € étant exonéré à hauteur du « CESU préfinancé » qu'il s'est attribué (1 830 €).

Cas n° 2 : Son résultat comptable s'établit à - 330 € après déduction faite des « CESU préfinancés » de 9 150 € (5 x 1 830 €).

Le résultat fiscal s'établira donc après réintégration sur le tableau n° **2058-A-SD** du montant correspondant au CESU attribué à l'entrepreneur individuel à 1 500 € (- 330 € + 1 830 €).

Le bénéfice est exonéré à hauteur du CESU, sans que cela ne dégage de déficit reportable. L'entrepreneur individuel reportera donc un résultat de 0 sur sa déclaration d'impôt sur le revenu.

II. Rémunérations allouées aux membres des sociétés de personnes et organismes dont les bénéfices sont imposés dans les conditions fixées par l'article 8 du CGI

160

Les appointements prélevés par les associés de ces sociétés doivent demeurer compris dans les bénéfices de l'entreprise. En effet, les intéressés doivent être considérés comme des chefs d'entreprises indéfiniment responsables des dettes sociales en leur qualité de copropriétaires de

l'affaire. Par suite, la rémunération de leur travail personnel ou de leur collaboration à la gestion de l'entreprise s'opère normalement par la répartition, à leur profit, des bénéfices sociaux.

170

Il en a été jugé ainsi, de façon constante, pour toutes les rémunérations allouées à leurs membres par les personnes morales de cette catégorie dès lors qu'elles n'ont pas utilisé la possibilité d'option pour le régime des sociétés de capitaux (lorsqu'elle leur est offerte) prévue par l'article 239 du CGI.

Tel est le cas, par exemple, des appointements versés :

- aux associés en nom de sociétés en nom collectif (CE, arrêt du 8 décembre 1922, n° 75602) ;

- aux associés commandités de sociétés en commandite simple (CE, arrêt du 17 décembre 1932, n° 28371) ;

- aux membres connus et indéfiniment responsables des sociétés en participation ;

- aux armateurs-gérants de sociétés de copropriétaires de navires (CE, arrêt du 18 décembre 1925, n° 88692) ;

- aux membres de sociétés de fait (CE, arrêt du 18 juillet 1945, n° 76621 et CE, arrêt du 12 janvier 1948, n° 81702).

Il en est de même pour les rémunérations des membres des :

- sociétés à responsabilité limitée pouvant opter pour le régime des sociétés de personnes (CGI, art. 239 bis AA) ;

- groupements d'intérêt économique, dans la limite de leur collaboration directe inhérente à l'objet réel du groupement, à l'exclusion donc, de celles versées en contrepartie de l'exercice d'une profession autonome qui est détachable de cet objet ;

- entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée (EURL) instituées par l'article 2 de la loi n° 85-697 du 11 juillet 1985, lorsque l'associé est une personne physique et que la société n'a pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés ;

- exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL) à associé unique ou pluripersonnelles lorsque ces sociétés n'ont pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés .

180

Toutefois, les rémunérations versées par la société en nom collectif au nu-propriétaire de parts peuvent être déduites des bénéfices sociaux à la double condition que :

- le nu-propriétaire ne soit pas associé en fait à l'exploitation du fonds social ;

- les rémunérations versées correspondent à un travail effectif et ne présentent par un caractère exagéré.

III. Rémunérations allouées au conjoint de l'exploitant individuel ou aux conjoints des membres des sociétés de personnes et organismes dont les bénéfices sont imposés dans les conditions fixées par l'article 8 du CGI

A. Conditions de déduction

190

S'il correspond à un travail effectif et n'est excessif eu égard à l'importance du service rendu, la déduction du salaire du conjoint de l'exploitant individuel ou de l'associé d'une société de personnes mentionnée à l'article 8 du CGI est autorisée dans les conditions prévues à l'article 154 du CGI.

L'article 154 du CGI dispose que pour la détermination des bénéfices industriels et commerciaux le salaire du conjoint participant effectivement à l'exercice de la profession peut, à la demande du contribuable, être déduit du bénéfice imposable dans certaines limites à la condition que ce salaire ait donné lieu au versement des cotisations prévues pour la sécurité sociale, des allocations familiales et autres prélèvements sociaux en vigueur. Ce salaire est rattaché, à ce titre, à la catégorie des traitements et salaires.

Cette disposition est également applicable en matière de bénéfices non commerciaux et de bénéfices agricoles.

200

En vertu du II de l'article 154 du CGI, cette disposition concerne également la détermination du bénéfice des sociétés de personnes et assimilées soumises à l'impôt sur le revenu conformément à l' article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI.

Les sociétés de personnes concernées sont, lorsqu'elles n'ont pas opté pour l'impôt sur les sociétés :

- les sociétés en nom collectif (BOI-BIC-CHAMP-70-20-20 aux I et II § 20 et 40) ;

- les sociétés en commandite simple pour la part des bénéfices revenant aux commandités (BOI-BIC-CHAMP-70-20-20 au II § 30 et suiv.) ;

- les sociétés en participation y compris les syndicats financiers à raison des droits des associés indéfiniment responsables et dont les noms et adresses ont été communiqués à l'Administration (BOI-BIC-CHAMP-70-20-20 au III § 80 et suiv.) ;

- les sociétés créées de fait dont le régime fiscal est aligné sur celui des sociétés en participation (BOI-BIC-CHAMP-70-20-60) ;

- les sociétés à responsabilité limitée à associé unique (EURL) instituées par la loi n° 85-697 du 11 juillet 1985 lorsque l'associé est une personne physique (BOI-BIC-CHAMP-70-20-20 au IV § 150) ;

- les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés en commandite simple de caractère familial ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes (BOI-BIC-CHAMP-70-20-30) ;

- les sociétés civiles ayant pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente (BOI-BIC-CHAMP-70-20-100).

1. Incidence du régime matrimonial des époux

210

L'article 154 du CGI ne trouve à s'appliquer que lorsque les époux sont mariés :

- soit sous un régime de communauté, qu'il s'agisse de la communauté légale prévue aux articles 1400 et suivants du code civil ou de la communauté conventionnelle régie par les articles 1497 et suivants du code civil ;

- soit sous le régime de participation aux acquêts résultant des articles 1569 et suivants du code civil (à la dissolution du régime, chacun des époux a le droit de participer pour moitié en valeur aux acquêts nets constatés dans le patrimoine de l'autre).

220

Le Conseil d'État s'en tient, pour sa part, à une position plus rigoureuse que celle adoptée par l'Administration.

> *La Haute Assemblée a en effet jugé que les dispositions de l'article 154 du CGI dont l'objet est de limiter à une somme forfaitaire la rémunération allouée au conjoint de l'exploitant et susceptible d'être déduite des bénéfices de l'entreprise, n'établissent aucune distinction selon le régime sous lequel les époux sont mariés (CE, arrêt du 18 décembre 1970, n° 77720).*

> *Cette jurisprudence a été confirmée par un nouvel arrêt (CE, arrêt du 6 décembre 1972, n° 82792) dans lequel la Haute Assemblée a estimé que les dispositions de l'article 154 du CGI étaient applicables à l'encontre d'époux mariés sous un régime de séparation de biens.*

Mais l'Administration, soucieuse de ne pas remettre en cause des situations souvent acquises de longue date, a décidé de ne pas se prévaloir des arrêts précités pour modifier sa doctrine. Par suite, les contribuables mariés sous un régime exclusif de communauté peuvent déduire de leur bénéfice imposable la totalité du salaire qu'ils versent à leur conjoint sans qu'il y ait lieu de rechercher si une telle déduction était ou non déjà pratiquée antérieurement à l'intervention de l'arrêt du 18 décembre 1970. Cette déduction ne demeure possible que dans la mesure où le salaire versé correspond à un travail effectif et n'est pas excessif eu égard à l'importance du service rendu.

2. Participation effective à la profession exercée par le conjoint

230

La rémunération admise en déduction doit être versée en contrepartie d'une participation effective du bénéficiaire à l'exercice de la profession de son conjoint.

L'appréciation du caractère effectif de la participation de l'époux à l'exploitation dépend essentiellement des circonstances de fait propres à chaque affaire.

On se référera à cet égard aux commentaires relatifs à l'application du 1° du 1 de l'article 39 du CGI au sein du II-A § 30 et suivants du BOI-BIC-CHG-40-40-10 (« notion de travail effectif »).

3. Le salaire du conjoint doit avoir donné lieu au versement de cotisations sociales.

240

Le salaire réel du conjoint, dont le montant ne peut être inférieur au salaire minimum interprofessionnel de croissance, doit avoir donné lieu au versement des cotisations prévues pour la sécurité sociale, des cotisations d'allocations familiales et des autres prélèvements sociaux en vigueur.

Le Conseil d'État a jugé que ne peut se prévaloir des dispositions de l'article 154 du CGI un contribuable qui ne justifie pas le paiement des cotisations prévues pour la sécurité sociale et les allocations familiales afférentes au salaire de son conjoint, alors que, par ailleurs, la décision de la caisse primaire centrale de sécurité sociale refusant l'immatriculation du conjoint a été confirmée par la commission régionale et que le pourvoi en cassation formé par le redevable intéressé a été rejeté par la Cour de cassation (CE, arrêt du 9 novembre 1959, n° 20681).

Les règles d'assiette de l'impôt sur le revenu étant complètement indépendantes de celles qui fixent le mode de calcul des cotisations de sécurité sociale, les dispositions de l'article 154 du CGI ne peuvent pas être regardées comme étant en contradiction avec celles qui prévoient que le montant des cotisations de sécurité sociale dues par le conjoint participant à l'entreprise ou à l'activité d'un travailleur non salarié est déterminé en fonction de la rémunération dont il bénéficie.

En tout état de cause, les cotisations dont il s'agit, dans la mesure où elles correspondent à la part patronale, sont admises en totalité parmi les charges que l'employeur peut déduire pour la détermination des bénéfices passibles de l'impôt sur le revenu.

B. Montant de la rémunération admise en déduction

1. Les époux sont mariés sous un régime exclusif de communauté

250

Le salaire du conjoint est intégralement déductible pour la détermination du résultat fiscal de l'entreprise dans la mesure où il correspond à la rémunération normale du travail effectivement fourni.

2. Les époux ne sont pas mariés sous un régime exclusif de communauté : application de la limitation édictée par l'article 154 du CGI

260

Les limites de déduction de la rémunération du conjoint diffèrent selon que l'entreprise est ou n'est pas adhérente d'un centre de gestion agréé. L'article 12 de la loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 de finances pour 2005 modifie profondément les règles de déductibilité du salaire du conjoint de l'exploitant individuel ou de l'associé d'une société de personnes mentionnée à l'article 8 du CGI.

a. Entreprise non adhérente d'un centre de gestion agréé

270

La limite de déduction du salaire du conjoint est fixée à 17 500 €.

La limite de déduction fixée à 17 500 € s'applique aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2016.

Il est rappelé que lorsque le conjoint effectue dans l'entreprise un horaire inférieur à la durée légale annuelle de travail, soit 1 600 heures, cette limite doit être minorée en fonction de la durée effective du travail. Sont ainsi visés les conjoints travaillant à temps partiel ou qui ont commencé leur activité en cours d'exercice. Lorsque la durée de l'exercice social est inférieure ou supérieure à douze mois, la limite de déduction doit également être ajustée, au prorata du nombre de jours de l'exercice.

b. Entreprise adhérente d'un centre de gestion agréé

1° Modalités de déduction

280

Le salaire du conjoint de l'exploitant est intégralement déductible. Pour bénéficier d'une telle disposition, l'entreprise doit avoir été adhérente d'un centre de gestion agréé pendant toute la durée de l'exercice au titre duquel la déduction est pratiquée. Toutefois, des exceptions à ce délai d'adhésion sont prévues au II § 150 et suivants du BOI-DJC-OA-20-30-10-20.

2° Conséquences de l'application de l'article 154 du CGI sur la détermination et la répartition du résultat fiscal des sociétés de personnes et organismes assimilés mentionnés à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI

290

La limitation de la déduction du salaire du conjoint de l'associé d'une société visée ci-dessus s'effectue dans les mêmes conditions que pour l'entreprise individuelle.

Pour une même société la limite de déduction est appliquée isolément à la rémunération allouée au conjoint de chaque associé.

En vertu du premier alinéa de l'article 60 du CGI, le bénéfice des sociétés de personnes est déterminé dans les conditions prévues pour les exploitants individuels, c'est-à-dire globalement au niveau de la société.

Les appointements prélevés par les associés des sociétés et organismes dont les bénéfices sont imposés dans les conditions fixées par l'article 8 du CGI doivent être compris dans les bénéfices de l'entreprise (BOI-BIC-CHAMP-70-20-10-20).

Lorsqu'il est fait application de l'article 154 du CGI, le même principe est appliqué à la partie de la rémunération du conjoint de l'associé excédant la limite définie à l'article précité et réintégrée aux résultats de la société.

Pour une même société la limite de déduction est appliquée isolément à la rémunération allouée au conjoint de chaque associé.

Pour déterminer le montant de la part des bénéfices de chaque associé, il et tenu compte de leurs droits non seulement sur les bénéfices dégagés, mais aussi des intérêts et rémunérations passés en frais généraux et réintégrés pour la détermination des bénéfices imposables, qu'il s'agisse de la rémunération de l'associé ou de la fraction réintégrée du salaire de son conjoint. La quote-part du bénéfice attribuée à chaque associé est alors soumise à son nom à l'impôt sur le revenu.

La rémunération du conjoint est soumise à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires pour la partie admise en déduction des résultats de la société.

Il est rappelé que le salaire réel du conjoint doit avoir donné lieu au versement des cotisations sociales.

300

Exemple :

Détermination des quotes-parts de bénéfice.

Une société en nom collectif qui n'adhère pas à un centre de gestion agréé est composée de deux membres A et B. L'épouse de A, salariée de cette société a perçu un salaire d'un montant de 27 100 €. L'associé A a reçu une rémunération de 30 000 € et 9 000 € d'intérêts pour sa part de capital social. L'associé B a reçu une rémunération de 45 000 € et 6 000 € d'intérêts. A est marié sous un régime de communauté. Les bénéfices et pertes sont répartis à concurrence de 60 % pour A et de 40 % pour B.

Première situation : la SNC présente un solde bénéficiaire de 76 000 €.

Après réintégration des rémunérations et intérêts perçus par les associés et de la fraction du salaire non déductible en application de l'article 154 du CGI (soit 27 100 € - 17 500 € = 9 600 €), le bénéfice imposable est de :

76 000 € + 30 000 € + 45 000 € + 9 000 € + 6 000 € + 9 600 € = 175 600 €.

Ce bénéfice doit être réparti comme suit :

- au nom de A :

a. 30 000 € + 9 000 € + (76 000 € x 60/100) : 84 600 €,

b. fraction du salaire de son conjoint : 9 600 €,

soit 94 200 € ;

- au nom de B :

45 000 € + 6 000 € + (76 000 € x 40/100) : 81 400 €.

Dans ces conditions, le foyer fiscal A sera soumis à l'impôt sur :

- 94 200 € dans la catégorie des BIC ;

- 17 500 € dans la catégorie des traitements et salaires.

Deuxième situation : la SNC fait apparaître un déficit de 45 000 €.

Après réintégration des rémunérations, intérêts et fraction du salaire du conjoint, le bénéfice s'élève à :

(30 000 € + 45 000 € + 9 000 € + 6 000 € + 9 600 €) - 45 000 € = 54 600 €.

Ce bénéfice doit être réparti comme suit :

- au nom de A :

a. 30 000 € + 9 000 € - (45 000 € x 60/100) : 12 000 €,

b. fraction du salaire de son conjoint : 9 600 €,

soit 21 600 € ;

- au nom de B :

45 000 € + 6 000 € - (45 000 € x 40/100) : 33 000 €.

Dans ces conditions, le foyer fiscal A sera soumis à l'impôt sur :

- 21 600 € dans la catégorie des BIC ;

- 17 500 € dans la catégorie des traitements et salaires.

c. Modalités d'imposition de la rémunération allouée au conjoint

310

Sur ce point, il convient de se rapporter au BOI-IR BASE.

IV. Rémunération des enfants de l'exploitant individuel et des conjoints de ceux-ci

A. Rémunérations

320

Les rémunérations allouées par l'exploitant à ses enfants et aux conjoints de ceux-ci peuvent, d'une manière générale, être admises en déduction dans la mesure où elles correspondent au travail effectivement fourni et à condition qu'elles leur soient réellement versées.

Ainsi le Conseil d'État a-t-il jugé que les appointements alloués aux enfants ou à leurs conjoints ne sont susceptibles d'être admis en déduction que si et dans la mesure où ils ne présentent pas d'exagération, celle-ci pouvant ressortir notamment de la comparaison avec les salaires généralement alloués dans la région pour des emplois analogues et avec la rentabilité de l'entreprise (CE, arrêt du 14 février 1944, n° 73045).

B. Gratifications et participations aux bénéfices

330

Les gratifications et participations aux bénéfices allouées par un commerçant ou un industriel à ses enfants ainsi que, le cas échéant, aux autres membres de sa famille, peuvent, en principe, être admises en déduction au même titre que les salaires et appointements proprement dits à condition toutefois qu'elles soient justifiées par la nature des services rendus et qu'en tout état de cause le total des sommes versées aux intéressés -salaire fixe et gratification ou participation- ne soit pas exagéré par comparaison avec la rémunération normalement attribuée dans la région aux salariés occupant des emplois analogues.

Le Conseil d'État a jugé que devaient être regardées comme exagérées et présentant en partie le caractère de libéralité des gratifications allouées lors de l'établissement du bilan par un exploitant individuel à ses deux fils employés dans son entreprise. Ces gratifications qui étaient accordées, non en exécution d'un contrat de travail mais en fonction des résultats de l'exercice, représentaient trois fois environ le montant des salaires régulièrement perçus par les intéressés au cours de l'année et n'avaient d'ailleurs été remises aux bénéficiaires que deux ans après leur inscription au passif du bilan de l'entreprise (CE, arrêt du 8 décembre 1965, n° 62686).

C. Dépenses de nourriture et d'entretien

1. Dépenses déductibles

340

Les dépenses supportées par un contribuable pour la nourriture de ses enfants majeurs travaillant dans son exploitation représentent un salaire en nature et peuvent être comprises à ce titre parmi les charges d'exploitation (CE, arrêt du 20 mars 1939, n° 62387). Les sommes à déduire à ce titre doivent, en principe, correspondre à la valeur réelle de la nourriture. Toutefois, il y a lieu d'admettre l'évaluation forfaitaire de l'avantage en nature telle qu'elle est fixée pour l'application de la législation sur la Sécurité sociale.

2. Dépenses non déductibles

350

Lorsque les enfants travaillant avec le père sont mineurs, les dépenses de nourriture et d'entretien correspondent à l'exécution d'une obligation naturelle et ne sauraient dès lors être regardées comme un salaire en nature déductible. L'exploitant est, dans ce cas, seulement en droit de compter ses enfants à charge pour l'assiette de l'impôt sur le revenu (CE, arrêt du 20 mars 1939, n° 62387).

V. Rémunération des autres membres de la famille de l'exploitant individuel ou de l'associé de sociétés de personnes et assimilées dont les bénéfices sont imposés dans les conditions fixées par l'article 8 du CGI

360

Les appointements servis aux parents ou alliés sont admis en déduction pour la détermination du résultat fiscal au même titre que ceux servis aux autres employés sous réserve qu'ils correspondent à un travail effectivement fourni et ne soient pas excessifs par rapport à l'importance du service rendu (BOI-BIC-CHG-40-40-10).