

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CHG-40-40-10-20120912

Date de publication : 12/09/2012

BIC – Charges d'exploitation - Rémunérations des salariés autres que le conjoint de l'exploitant individuel ou de l'associé d'une société et autres charges sociales correspondantes - Principes généraux de déduction

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Frais et charges

Titre 4 : Les frais et charges d'exploitation

Chapitre 4 : Rémunérations des salariés autres que le conjoint de l'exploitant individuel ou de l'associé d'une société et charges sociales correspondantes

Section 1 : Principes généraux de déduction

Sommaire :

- I. Définition des charges de personnel
- II. Conditions générales de déduction
 - A. Notion de travail effectif
 - B. Notion de rémunération excessive
 - 1. Personnes visées
 - a. Personnel non dirigeant
 - b. Personnel dirigeant
 - 2. Rémunérations à prendre en considération
 - 3. Appréciation du caractère excessif des rémunérations
 - C. Dépenses effectives et justifiées
 - 1. Principe
 - 2. Salaires non inscrits en comptabilité
 - D. Exercice d'imputation des charges de personnel
 - 1. Avances ou acomptes au personnel
 - 2. Rémunérations dues au personnel

I. Définition des charges de personnel

1

Les dépenses de personnel étudiées dans le présent chapitre comprennent, d'une part, les salaires, appointements, indemnités diverses, frais d'emploi et avantages en nature et, d'autre part, les charges sociales et dépenses diverses faites dans l'intérêt du personnel salarié.

Elles correspondent aux charges d'exploitation qui sont classées par le plan comptable général 1999 au compte 64 « Charges de personnel ».

De plus, les rémunérations des administrateurs, gérants et associés font l'objet de sections distinctes dans lesquelles sont également exposées les règles relatives à la déduction des indemnités de congédiement, pensions de retraite, allocations et secours versés à ces personnes.

II. Conditions générales de déduction

10

Les dispositions des [articles 39, 1,1° al. 2 du code général des impôts \(CGI\)](#) et [111 d du CGI](#), ont eu pour objet de renforcer les moyens de contrôle de l'Administration en confirmant, pour l'ensemble des rémunérations directes et indirectes servies au personnel de l'entreprise, les principes de déduction des rémunérations de dirigeants.

20

La déduction des rémunérations se trouve ainsi expressément subordonnée à la condition d'une part, que ces rémunérations correspondent à un travail effectif et d'autre part, qu'elles ne soient pas excessives eu égard à l'importance du service rendu.

Remarque : Les différends soulevés par l'application de ces dispositions peuvent être soumis à l'avis de la commission nationale ou départementale des Impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.

Conformément aux conditions générales déjà exposées sous le [BOI-BIC-CHG-10](#), les rémunérations doivent en outre, bien entendu, correspondre à une charge effective et justifiée et ne peuvent affecter que les résultats de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées.

A. Notion de travail effectif

30

Pour être comprises parmi les charges déductibles, les rémunérations doivent correspondre à un travail effectif.

40

L'appréciation du caractère effectif des fonctions rémunérées dépend essentiellement des circonstances de fait propres à chaque affaire.

Dans certains cas, cette appréciation ne soulève pas de difficultés. Par exemple, les sommes allouées à des administrateurs proportionnellement au nombre de titres détenus par eux ne peuvent être considérées en principe comme la rétribution d'un travail fourni (CE, arrêt du 29 juin 1936, r, RO, p. 872).

C'est ainsi que la somme versée par une société à responsabilité limitée à l'épouse de son gérant -elle-même associée et salariée de la société- sous la dénomination « Prime spéciale sur rapatriement de devises » et qui n'a aucun lien avec l'activité propre de la bénéficiaire ne peut être regardée comme constituant un rappel de salaires alors que l'intéressée a perçu, tant au cours de l'année en cause que pendant les années précédentes, une rémunération normale. La prime en question doit, dès lors, être considérée comme un avantage consenti à l'associé ès qualités et passible comme tel de l'impôt de distribution (CE, arrêt du 23 janvier 1970, req. n°s 75856 et 76084, RJ II, p. 13).

L'indemnité contractuelle versée au titre de la période de congé au président-directeur général d'une société anonyme qui n'a pas la qualité de salarié au regard du droit du travail, ne répond pas aux conditions de déductibilité des rémunérations prévues par le 1° du 1 de l'article 39 du CGI dès lors qu'elle n'est pas la contrepartie d'un travail effectif. Il est admis toutefois de ne pas opposer la qualification donnée à cette indemnité pour refuser son admission dans les charges déductibles du bénéfice imposable si la rémunération globale annuelle, y compris l'indemnité de congé, n'est pas excessive eu égard à l'importance des services rendus (RM Pujol, député, JO, déb. AN du 25 mars 1978, p. 961 et 962).

Dans d'autres situations, cette appréciation se trouve facilitée par l'existence de circonstances particulières rendant impossible l'exercice de fonctions rémunérées. Ce peut être le cas, notamment des emplois impliquant une présence quotidienne du salarié sur les lieux de son travail, alors que le titulaire de l'emploi réside, de manière permanente, en un lieu incompatible avec la fréquence des déplacements qu'exigerait l'exercice effectif de ses fonctions.

On se référera à cet égard à la jurisprudence rendue en matière de rétributions de dirigeants de sociétés (notamment : CE, arrêts du 8 juin 1937, , RO, p. 367 ; 22 novembre 1937, , RO, p. 653 ; 8 janvier 1943, req. n° 47609, RO, p. 247 ; 29 janvier 1947, req. n° 84786, RO, p. 156).

50

La déductibilité d'indemnités telles que :

- indemnités de rupture de contrat ;
- indemnités servies en contrepartie de l'engagement de ne pas entrer au service d'une entreprise concurrente ;

Remarque : Ces indemnités ne sont, en tout état de cause, déductibles que si elles n'ont pas pour contrepartie un accroissement des valeurs d'actif de l'entreprise.

- primes de départ à la retraite.

n'a pas à être appréciée par rapport à l'existence d'un travail effectif correspondant dès lors qu'il n'est pas de la nature de ces indemnités de rémunérer un tel travail.

Cas particuliers :

60

- indemnités versées à un salarié accomplissant son temps normal de service national.

Les sommes versées par un employeur à un de ses salariés qui accomplit son temps normal de service national peuvent être comprises dans les charges déductibles de l'entreprise.

70

- sommes versées à des salariés en rémunération du temps passé pour donner leur sang.

De même, il est admis que les entreprises peuvent valablement comprendre parmi leurs charges déductibles les salaires qu'elles versent à leurs employés pendant le temps qu'ils passent à donner leur sang à l'occasion des « journées du sang ». Mais ces salaires doivent être inclus dans la base de la taxe sur les salaires et pris en compte pour l'établissement de l'impôt sur le revenu dû par les intéressés.

80

- remboursement à un salarié des frais engagés pour l'obtention du permis de conduire.

La prise en charge par l'entreprise des frais de l'espèce supportés par le salarié présente normalement pour elle la nature d'une charge déductible aussi bien dans l'hypothèse où le remboursement a le caractère d'un complément de rémunération que dans celle où il s'agit d'une allocation pour frais d'emploi...

B. Notion de rémunération excessive

90

D'une manière générale, et conformément aux dispositions du 2ème alinéa du [1° du 1 de l'article 39 du CGI](#), le service considère qu'une rétribution allouée au profit de son bénéficiaire en contrepartie du service rendu peut être considérée comme excessive, lorsque cette dernière dépasse :

- celle correspondant à sa qualification professionnelle,
- l'étendue de son activité,
- ses aptitudes particulières aux résultats de l'entreprise,
- le montant des salaires de l'entreprise,
- la rémunération allouée aux emplois identiques dans l'entreprise ou ailleurs,
- la politique des salaires de l'employeur.

1. Personnes visées

a. Personnel non dirigeant

100

Bien que le 2e alinéa du [1° du 1 de l'article 39 du CGI](#), ait une portée absolument générale, il est souligné que ces dispositions ne doivent pas conduire le service à discuter systématiquement le montant des salaires, appointements ou rémunérations versés par les entreprises à leur personnel non dirigeant, pour le seul motif que ce montant excéderait celui des rémunérations pratiquées pour les mêmes services dans des entreprises similaires.

En ce qui concerne cette catégorie de personnel, la réintégration d'un excédent de rémunérations doit être poursuivie seulement dans des situations exceptionnelles, notamment lorsque les rémunérations versées sont manifestement exagérées par rapport au service rendu, ou lorsque les circonstances de fait permettent de présumer que l'avantage consenti n'a pas été accordé dans l'intérêt direct de l'exploitation en raison notamment de liens affectifs ou d'intérêts unissant les bénéficiaires à des personnes possédant le contrôle de l'entreprise.

b. Personnel dirigeant

110

En revanche, les dispositions du [1° du 1 de l'article 39 du CGI](#) concernent normalement le personnel dirigeant et il convient d'en faire une stricte application au regard des dirigeants qui sont personnellement intéressés au capital de façon importante ou sont unis par des liens affectifs ou

d'intérêts aux personnes détenant le contrôle de l'entreprise.

2. Rémunérations à prendre en considération

120

L'appréciation du caractère normal des rémunérations doit être effectuée au vu de l'ensemble des rémunérations de toute nature versées par les entreprises, qu'il s'agisse des rémunérations directes ou indirectes, des indemnités, allocations, avantages en nature et remboursements de frais.

Il convient donc, en principe, de retenir, au cours de chaque exercice dont les résultats servent de base à l'imposition, le montant cumulé :

- des sommes versées en contrepartie d'une prestation contractuelle et désignées, dans le langage courant, sous les appellations diverses telles que : commissions, honoraires, traitements, appointements, émoluments, etc. ;
- des indemnités allouées à titre de compléments de rémunérations, notamment sous la forme d'indemnité de résidence, de logement, de vie chère, etc. ;
- de la valeur des avantages en nature ;
- des indemnités, remboursements et allocations forfaitaires pour frais.

3. Appréciation du caractère excessif des rémunérations

130

Quant au caractère excessif des rémunérations, il doit être apprécié selon les critères habituellement retenus par la jurisprudence du Conseil d'État, c'est-à-dire en fonction :

- du taux des rémunérations attribuées aux personnels occupant des emplois analogues dans les entreprises similaires de la région (cf. CE, arrêts des 17 novembre 1947, RO, p. 303 ; 7 février 1958, RO, p. 42 ; 11 mars 1964, RO, p. 48 ; 24 avril 1981, n° 19236 et 30 octobre 1981 ; 9 juillet 1986 req. n° 44724 ; 21 avril 1989, req. n° 79682) ;

- de l'importance de la rémunération totale (cf. CE, arrêt du 8 juin 1937, RO, p. 366 et arrêt du 14 avril 1970, req. n°s 75687 et 75688, RJ II, p. 79) ;

- éventuellement de la part de capital détenue par l'intéressé (cf. CE, arrêt du 23 mai 1938, r, RO, p. 288) ;

- du volume des affaires sociales, de la nature des fonctions exercées par le bénéficiaire et de l'importance de ses responsabilités (cf. CE, arrêts des 10 juillet 1957 ; 11 mars 1964, RO, p. 48 et 23 janvier 1970, req. n°s 75856 et 76084, RJ II, p. 13 ; 21 avril 1989, req. n° 79682).

Toutefois, la seule circonstance qu'une entreprise est déficitaire ne saurait suffire à démontrer que les rémunérations qu'elle verse sont excessives (CE, arrêt du 30 mai 1979, n°09045).

140

Il n'y a lieu de s'attacher à la notion de travail effectif pour relever que la rémunération perçue est excessive que dans la mesure où l'ensemble de cette rémunération apparaît exagéré eu égard à

l'importance réelle du travail effectué. En particulier, le fait que des attributions proportionnelles aux bénéficiaires soient faites à des gérants indépendamment de leur traitement fixe ne permettrait pas, à lui seul, de soutenir que ces attributions n'ont pas le caractère de rémunération d'un travail si, en définitive, leur montant s'avérait compatible avec l'importance des services rendus.

C. Dépenses effectives et justifiées

1. Principe

150

La déduction, du bénéfice imposable, des rémunérations versées par l'entreprise est subordonnée à la condition que la dépense correspondante constitue une charge effective et soit suffisamment justifiée. Dès lors, les sommes comprises dans les charges à titre de rétributions diverses doivent être rapportées au bénéfice imposable lorsqu'il n'est justifié ni du montant desdites rétributions, ni de l'identité des bénéficiaires.

2. Salaires non inscrits en comptabilité

160

Le refus par une société anonyme de regarder l'épouse de son président-directeur général comme une employée salariée de l'entreprise et de comptabiliser son salaire, constitue une décision de gestion qui lui est opposable et qu'elle ne peut remettre en cause à l'occasion de la réintégration dans ses bénéfices d'une partie des rémunérations allouées au président-directeur général. Ce salaire ne saurait dès lors venir en atténuation de ladite réintégration (CE, arrêt du 28 janvier 1966, RO, p. 44) ; dans le même sens, arrêts des 24 mai 1963, RO, p. 352 ; [6 octobre 1969, req. n° 73500](#), RJCD, 1ère partie, p. 201 et [28 novembre 1980, n° 17049](#)).

D. Exercice d'imputation des charges de personnel

170

En principe, seules les rémunérations dont l'entreprise est devenue débitrice au cours d'un exercice déterminé sont susceptibles d'être portées en déduction du résultat fiscal de cet exercice.

1. Avances ou acomptes au personnel

180

Les avances ou acomptes au personnel constituent des prêts et ne sont donc pas déductibles pour la détermination des résultats (comptable et fiscal) de l'exercice au cours duquel ils ont été consentis.

2. Rémunérations dues au personnel

190

Les dépenses de personnel non encore réglées à la clôture d'un exercice sont déductibles du résultat de cet exercice si elles correspondent à une créance du personnel sur l'entreprise et à une dette de cette dernière, certaine dans son principe et déterminée dans son montant. Les sommes correspondant à cette créance représentent dans ce cas des charges à payer normalement comprises dans les frais généraux de l'entreprise.

200

- sur la distinction entre « Charges à payer et provisions » (cf. [BOI-BIC-PROV-10](#)) ;
- sur la possibilité pour les entreprises de constituer des provisions déductibles pour charges de personnel (congrés payés, gratifications, indemnités de rupture de contrat, pensions de retraite, cf. [BOI-BIC-PROV-30-20-10](#)).