RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-GER-10-20-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 02/03/2016

RSA - Rémunérations allouées aux gérants et associés de certaines sociétés – Champ d'application – Rémunérations concernées

Positionnement du document dans le plan :

RSA - Revenus salariaux et assimiles
Rémunérations allouées aux gérants et associés de certaines sociétés
Titre 1 : Champ d'application
Chapitre 2 : Rémunérations concernées

Sommaire :

I. Forme des rémunérations
II. Condition relative au bénéficiaire
III. Condition relative à la déduction des rémunérations

1

Entrent dans la catégorie des revenus visés à l'article 62 du code général des impôts (CGI) les traitements, avantages en nature, remboursements forfaitaires de frais et toutes autres rémunérations dès lors qu'ils sont alloués aux dirigeants visés par cet article (cf. BOI-RSA-GER-10-10) et qu'ils sont admis en déduction des bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés (IS) par application de l'article 211 du CGI, même si les résultats de l'exercice social sont déficitaires.

I. Forme des rémunérations

10

Toutes les rémunérations perçues par les intéressés entrent dans le champ d'application de l'impôt, quelle que soit leur forme ou leur appellation.

Il en est ainsi :

- des appointements proprement dits, qu'ils soient fixes ou proportionnels ;

- des allocations, indemnités ou gratifications versées par la société à quelque titre que ce soit (indemnités pour sujétions, participations aux bénéfices, indemnités de résidence, allocations ou gratifications de caractère familial, etc.) ;

- des avantages en nature alloués (logement, éclairage, chauffage, téléphone, usage à titre privé d'un véhicule automobile appartenant à la société ou loué par elle) (cf. BOI-RSA-20-30-50) ;

- des avantages en espèces consentis (prise en charge de dépenses personnelles des dirigeants telles que, notamment, impôts, cotisations sociales obligatoires ou facultatives, primes d'assurances) ;

- des allocations, remboursements ou indemnités forfaitaires pour frais (cf. BOI-RSA-20-50-10).

20

Entrent également dans le champ d'application de l'impôt les indemnités, primes ou allocations servies au dirigeant au moment où il quitte ses fonctions (sur le régime fiscal des « Indemnités de cessation de fonctions des dirigeants ou mandataires sociaux » cf. BOI-RSA-20-40-20).

30

De même, les indemnités versées à des personnes percevant un revenu imposable dans la catégorie définie à l'article 62 du CGI au titre de la prévoyance complémentaire par les régimes éligibles au dispositif de l'article 154 bis du CGI, 2° alinéa (cf. BOI-RSA-GER-20) et qui revêtent le caractère d'un revenu de remplacement sont imposables au titre de l'article 62 du CGI lorsqu'il n'y a pas cessation d'activité (CGI, article 154 bis A).

40

Sont également imposables, les indemnités temporaires de maladies ou d'accidents du travail ainsi que les indemnités pour maladies longues et coûteuses perçues de leur régime obligatoire. Voir la réponse à M. Jean Grellier, JO AN du 28 décembre 2010, n° 91774, p. 14007 (dans le même sens RM M. Perrut, JO AN, 14 décembre 2010, n° 88018, p. 13533) :

QUESTION N° 91774 :

Texte de la QUESTION

M. Jean Grellier attire l'attention de M. le ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État sur une question d'équité fiscale. Pour les salariés dépendant du régime général, les indemnités journalières sont exonérées d'impôt sur le revenu, de par l'article 80 *quinquies* et le 8° de l'article 81 du CGI, au titre des affections dites longues et coûteuses visées aux 3° et 4° de l'article L322-3 du code de la sécurité sociale. Il lui demande si les gérants majoritaires de sociétés type SARL, EURL, ou future EIRL, soumis à l'impôt sur les sociétés et visés à l'article 62 du CGI, peuvent bénéficier des mesures d'exonération précitées pour les indemnités perçues de leur régime obligatoire RSI (régime social des indépendant) et dont les cotisations sont admises en déduction dans la catégorie des traitements et salaires de leur déclaration de revenus.

Texte de la REPONSE

L'article 80 quinquies du CGI qui prévoit l'exonération des indemnités allouées aux personnes atteintes d'une affection comportant un traitement prolongé et une thérapeutique particulièrement coûteuse et le 8° de l'article 81 du même code qui exonère les indemnités temporaires servies aux victimes d'accident du travail ou à leurs ayants droit à hauteur de 50 % de leur montant ne concernent que les indemnités versées par le régime général de la sécurité sociale et de la mutualité sociale agricole ou pour leur compte. Le bénéfice de ces exonérations ne peut être étendu aux personnes relevant d'un régime spécial de sécurité sociale et du régime social des indépendants dont relèvent les gérants majoritaires de sociétés à responsabilité limitée (SARL), dès lors que les travailleurs indépendants ne

cotisent pas pour le risque accident du travail et, le cas échéant, perçoivent les mêmes indemnités quel que soit le cadre, privé ou professionnel, dans lequel est intervenu la maladie ou l'accident. Enfin, et d'une manière plus générale, « l'alignement » depuis l'imposition des revenus de 1996 du régime fiscal des dirigeants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI, notamment des gérants majoritaires de SARL, sur celui des salariés n'a pour effet que de leur rendre applicables les règles d'assiette communes à l'ensemble des rémunérations imposables selon les règles des traitements et salaires, c'est-à-dire, à titre principal, le 1° de l'article 81 du CGI relatif à l'exonération des allocations spéciales pour frais d'emploi et le 3° de l'article 83 du même code relatif aux modalités de déduction des frais professionnels. Mais il ne conduit pas à leur étendre les dispositions fiscales dont le champ d'application est limité aux salariés ès qualités.

50

Par ailleurs, les personnes imposables en vertu de l'article 62 du CGI ne peuvent bénéficier de l'exonération visée à l'article 81-A du même code prévue en faveur des salariés détachés hors de France, cf. réponse à M. Jean-Marc Roubaud, n° 96709, JO AN, 3 octobre 2006, p. 10345 (dans le même sens RM Marini, JO Sénat, n° 23137, p. 2542) :

QUESTION N° 96709 :

Texte de la QUESTION

M. Jean-Marc Roubaud appelle l'attention de M. le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie sur un point précis du statut fiscal des dirigeants de société. En effet, bien que l'article 14 de la loi de finances pour 1997 (art. 62 du CGI) aligne le régime fiscal des gérants majoritaires de SARL sur celui des dirigeants salariés, certains aspects restent flous et méritent clarification. Ainsi, dans le cas d'un gérant majoritaire développant une activité à l'étranger et percevant de la société une « prime d'expatriation », il lui demande de bien vouloir lui préciser si le gérant peut bénéficier, au même titre qu'un salarié et, conformément à l'article 62 du CGI et à l'article 81-A-III de ce même code, de l'exonération d'impôt sur le revenu sur cette somme. En conséquence il lui demande de lui faire savoir si l'alignement des régimes fiscaux entraîne une assimilation totale qui permette aux dirigeants relevant de l'article 62 du CGI d'être bénéficiaires de toutes les dispositions fiscales applicables aux salariés.

Texte de la REPONSE

Aux termes de l'article 51 de la loi de finances rectificative pour 2005 applicable à compter de l'imposition des revenus de 2006, l'exonération d'impôt sur le revenu prévue à l'article 81 A du CGI ne concerne que les personnes qui exercent une activité salariée. Il est toutefois admis que les mandataires sociaux titulaires d'un contrat de travail à raison de fonctions techniques exercées au sein de l'entreprise bénéficient de cette exonération au titre des rémunérations perçues en contrepartie desdites fonctions lorsque celles-ci sont exercées hors de France. Cette tolérance ne s'applique toutefois pas aux gérants majoritaires de SARL, dès lors que, selon la jurisprudence constante de la Cour de cassation, les intéressés n'ont jamais la qualité de salarié dans la mesure où ils cessent, du fait même de leur nomination, de se trouver, y compris dans l'exercice de leurs fonctions techniques, dans un état de subordination caractéristique du contrat de travail (cass. soc. 7-2-1979 n° 266 ; 8-10-1980 n° 2134 ; 31-3-1982 n° 821). Par suite, les gérants majoritaires de SARL, auxquels « l'alignement » du régime fiscal de leurs rémunérations sur celui des traitements et salaires n'a ni pour objet ni pour effet de conférer la qualité de salariés, ne sont pas susceptibles de bénéficier de

l'exonération d'impôt sur le revenu définie à l'article 81 A du code précité. Enfin, et d'une manière plus générale, « l'alignement » depuis l'imposition des revenus de 1996 du régime fiscal des dirigeants et associés mentionnés à l'article 62 du même code, notamment des gérants majoritaires de SARL, sur celui des salariés n'a pour effet que de leur rendre applicables les règles d'assiette communes à l'ensemble des rémunérations imposables selon les règles des traitements et salaires, c'est-à-dire, à titre principal, les dispositions du 1° de l'article 81 du code précité relatives à l'exonération des allocations spéciales pour frais d'emploi et du 3° de l'article 83 du même code relatives aux modalités de déduction des frais professionnels, notamment sous la forme de la déduction forfaitaire de 10 %. Mais il ne conduit pas en revanche à leur étendre les dispositions fiscales dont le champ d'application est limité aux salariés ès qualités.

60

En revanche, sont non imposables les prestations en nature et les versements en capital effectués en cas de liquidation judiciaire ou d'invalidité dans les conditions prévues par les articles L141-1 à L141-7 du code des assurances.

II. Condition relative au bénéficiaire

70

Les rémunérations visées ci-avant sont passibles de l'impôt dans la catégorie prévue à l'article 62 du CGI dès lors qu'elles sont versées aux dirigeants visés audit article (cf. BOI-RSA-GER-10-10).

80

Il n'y a pas lieu de distinguer à cet égard selon la nature des services rendus en contrepartie desdites rémunérations.

90

Cela étant, l'intérêt fiscal de cette distinction entre les rémunérations imposables en application de l' article 62 et celles taxables dans la catégorie des traitements et salaires se trouve réduit depuis que l'article 62 prévoit que le montant imposable des rémunérations qu'il vise est déterminé comme en matière de traitements et salaires.

III. Condition relative à la déduction des rémunérations

100

Pour être passibles de l'impôt dans la catégorie visée à l'article 62 du CGI, les rémunérations doivent être admises en déduction des bénéfices soumis à l'IS, c'est-à-dire correspondre à un travail effectif et ne pas être excessives eu égard à l'importance du service rendu.

Lorsqu'elles sont exclues des charges déductibles pour l'assiette dudit impôt, les rémunérations doivent subir l'impôt sur le revenu au nom du bénéficiaire dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (cf. Série revenus et profits du patrimoine mobilier).

Tel est le cas, notamment, pour la partie des rémunérations considérée comme excédant la rémunération normale des fonctions effectivement exercées pour l'application de l'article 39-1-1° du CGI).