

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-GER-20-20120912

Date de publication : 12/09/2012

RSA - Rémunérations allouées aux gérants et associés de certaines sociétés – Détermination du montant net imposable des rémunérations et obligations des contribuables

Positionnement du document dans le plan :

RSA - Revenus salariaux et assimilés

Rémunérations allouées aux gérants et associés de certaines sociétés

Titre 2 : Détermination du revenu net imposable des rémunérations et obligations des contribuables

Sommaire :

- I. Détermination du revenu net imposable
 - A. Montant brut des rémunérations
 - 1. Période à retenir pour l'établissement de l'imposition
 - 2. Détermination du revenu brut
 - a. Avantages en nature
 - b. Allocations, indemnités ou remboursements pour frais d'emploi
 - 1° Allocations, indemnités ou remboursements forfaitaires
 - 2° Remboursement de frais réels
 - B. Frais et charges à déduire
 - 1. Cotisations et primes mentionnées à l'article 154 bis du CGI
 - a. Cotisations et primes versées à des régimes obligatoires
 - b. Cotisations et primes versées à des régimes facultatifs
 - 1° Personnes concernées
 - 2° Primes et cotisations déductibles
 - a° Cotisations aux régimes facultatifs de sécurité sociale
 - b° Primes afférentes à des contrats d'assurance groupe
 - c. Modalités de déduction
 - 2. Intérêts d'emprunts
 - 3. Autres frais professionnels
 - a. Régime de la déduction forfaitaire
 - b. Régime des frais réels
- II. Obligations des contribuables
 - A. Modalités déclaratives
 - B. Précisions

I. Détermination du revenu net imposable

1

La détermination du montant net des rémunérations des gérants et associés visés à l'[article 62](#) du code général des impôts (CGI) a été largement simplifiée depuis que celles-ci sont imposées selon les mêmes modalités que les traitements et salaires.

10

Aussi, le montant imposable des rémunérations perçues par les gérants et associés de certaines sociétés est déterminé, après déduction des cotisations et primes mentionnées à l'[article 154 bis](#), selon les règles prévues en matière de traitements et salaires. Cette mesure, qui n'a cependant pas pour effet de conférer aux revenus en cause le caractère de salaires, permet en pratique aux intéressés de bénéficier, après la déduction visée ci-avant, de la déduction de leurs autres frais professionnels en fonction des dispositions de l'[article 83-3°](#), c'est-à-dire, soit en pratiquant la déduction forfaitaire de 10 %, soit en justifiant de leurs frais réels.

A. Montant brut des rémunérations

20

Le montant brut des rémunérations comprend l'ensemble des sommes précédemment définies (cf. [BOI-RSA-GER-10-20](#)).

Cette notion de rémunération globale à prendre en considération pour l'application de l'[article 62](#) du CGI appelle certaines précisions tant en ce qui concerne la période à retenir pour l'établissement de l'imposition que le mode de détermination de ladite rémunération dans certains cas particuliers.

1. Période à retenir pour l'établissement de l'imposition

30

Dans tous les cas, les rémunérations visées à l'[article 62](#) du CGI doivent être soumises à l'impôt sur le revenu au nom des bénéficiaires au titre de l'année au cours de laquelle elles leur ont été effectivement versées, même si, l'exercice social ne coïncidant pas avec l'année civile, les bénéficiaires de l'exercice au cours duquel lesdites rémunérations ont été acquises aux intéressés sont soumis à l'impôt sur les sociétés au titre de l'année suivante.

D'une manière plus générale, l'imposition doit être établie au titre de l'année au cours de laquelle les rémunérations en cause ont été mises à la disposition des intéressés, qu'elles soient effectivement versées ou créditées en compte.

Il en est ainsi même si le bénéficiaire n'a plus la qualité de dirigeant au sens de l'[article 62](#) précité à la date à laquelle sa rémunération lui a été versée.

Ce principe trouve à s'appliquer, par exemple, lorsque le compte courant d'un contribuable n'a été crédité de rémunérations arriérées relatives à son activité de gérant majoritaire d'une société à responsabilité limitée (SARL) qu'à une date postérieure à la transformation de ladite société en une société anonyme (SA) dont l'intéressé est devenu le président-directeur général. Cette circonstance ne saurait conférer rétroactivement aux rémunérations en cause le caractère de salaires. Ces rémunérations doivent, dès lors, être imposées au nom du bénéficiaire dans les conditions prévues à l'[article 62](#) du CGI (CE, arrêt du 24 novembre 1967, n^{os} 69997 et 69998).

40

En ce qui concerne la notion de revenu disponible, cf. série IR.

2. Détermination du revenu brut

50

Le revenu brut imposable comprend, en principe, toutes les sommes dont le dirigeant a disposé durant l'année d'imposition (cf. **I-A-1.**) et qui entrent dans le champ d'application de la catégorie de revenus prévue par l'[article 62](#) du CGI (cf. [BOI-RSA-GER-10-20](#)).

La détermination de ce revenu appelle les remarques suivantes.

a. Avantages en nature

60

Les avantages en nature concédés au dirigeant en rémunération de son activité sont toujours à évaluer, pour leur prise en compte dans le revenu imposable, selon leur valeur réelle.

Il n'existe donc pas de modalités forfaitaires d'évaluation desdits avantages comme pour les rémunérations allouées aux salariés.

Cf. [BOI-RSA-CHAMP-20-30-50](#).

b. Allocations, indemnités ou remboursements pour frais d'emploi

1° Allocations, indemnités ou remboursements forfaitaires

70

Compte tenu des termes mêmes de l'[article 62](#) du CGI, le revenu brut imposable comprend, en toute hypothèse, les allocations, indemnités ou remboursements forfaitaires pour frais d'emploi perçus par les dirigeants.

Cette règle demeure applicable alors même que le montant imposable des rémunérations visées à l'[article 62](#) du CGI est déterminé comme en matière de traitements et salaires.

80

En présence de remboursements effectués par la société au vu d'indications imprécises ou de pièces comportant un chiffre global, sans autres justifications, il convient de considérer, dans tous les cas, qu'il s'agit de remboursements forfaitaires passibles de l'impôt.

À ce titre, les frais de déplacement non justifiés, remboursés par une SARL à son gérant majoritaire constituent, en principe, un élément de la rémunération de l'intéressé, imposable au titre de l'[article 62](#) du CGI. Il n'en va différemment que si, du fait de leur importance, ils portent l'ensemble de la rémunération à un montant excessif ; auquel cas ils deviennent alors imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (CE, arrêt du 14 novembre 1990, n° 61910).

90

En contrepartie de cette inclusion, le dirigeant peut déduire, soit forfaitairement, soit pour leur montant réel à condition d'en justifier les frais couverts par lesdites allocations qu'il a effectivement supportés du fait de sa fonction (cf. B. ci-après).

2° Remboursement de frais réels

100

L'exonération des allocations spéciales destinées à couvrir les frais inhérents à la fonction et à l'emploi et effectivement utilisées conformément à leur objet prévue à l'article 81-1° du CGI en matière de traitements et salaires (cf. [BOI-RSA-CHAMP-20-50-50-10](#)) est désormais susceptible de s'appliquer pour la détermination du montant imposable des rémunérations visées à l'article 62, lorsque ces allocations prennent la forme d'un remboursement de frais réels.

B. Frais et charges à déduire

110

Le montant net des rémunérations imposables au titre de l'article 62 du CGI, s'obtient en retranchant du montant brut (cf. A) :

- les cotisations et primes mentionnées à l'article 154 bis du CGI ;
- les intérêts de certains emprunts dans les conditions énoncées à l'article 83-2° quater du même code ;
- les frais professionnels.

Remarque : Conformément aux dispositions de l'article 154 quinquies du CGI, une fraction de la contribution prévue à l'article L136-1 du code de la sécurité sociale (CSS) (contribution sociale généralisée) au titre des revenus d'activité et de remplacement est admise en déduction du montant brut des sommes payées et des avantages en nature ou en argent accordés, au titre desquels la contribution a été acquittée. Cette fraction s'entend de celle affectée en application du IV de l'article L136-8 du CSS au financement des régimes obligatoires d'assurance maladie. Les dispositions de l'article 154 quinquies du CGI s'appliquent aux rémunérations des gérants et associés visés à l'article 62 du code précité. Sur la déductibilité partielle de la CSG, cf. [BOI-RSA-BASE-30-30](#).

1. Cotisations et primes mentionnées à l'article 154 bis du CGI

a. Cotisations et primes versées à des régimes obligatoires

120

Les dirigeants visés à l'article 62 du CGI versent à titre personnel, en leur qualité de travailleurs non salariés et à raison de l'exercice de leur activité professionnelle, certaines cotisations sociales. Ils doivent ainsi obligatoirement cotiser au titre de l'assurance maladie et maternité, de l'assurance vieillesse et des allocations familiales.

Ces régimes obligatoires sont décrits dans la série BIC à laquelle il convient de se reporter en tant que de besoin.

b. Cotisations et primes versées à des régimes facultatifs

130

Par ailleurs, les dirigeants visés à l'article 62 du CGI peuvent adhérer pour leur protection sociale complémentaire à des régimes facultatifs mis en place par les caisses de sécurité sociale et à des contrats d'assurance de groupe définis au deuxième alinéa de l'article 154 bis du CGI.

Les cotisations et primes versées à ce titre sont, dans les conditions et limites énoncées ci-après, admises en déduction pour la détermination du revenu imposable.

1° Personnes concernées

140

Pour bénéficier de ces dispositions, les contribuables doivent remplir deux conditions simultanément :

- percevoir un revenu imposable dans la catégorie définie à l'[article 62](#) du CGI (cf. [BOI-RSA-GER-10-10](#)) ;
- relever du régime de sécurité sociale des non-salariés non agricoles.

150

Sont ainsi exclus du champ d'application de cette mesure :

- les dirigeants relevant du régime fiscal des salariés : PDG de SA, gérant minoritaire de SARL (cf. [BOI-RSA-CHAMP-10-30-20](#)) ; ces contribuables peuvent déduire leurs cotisations à des régimes complémentaires et supplémentaires obligatoires dans les conditions prévues à l'[article 83-2°](#) du CGI (cf. [BOI-RSA-BASE-30-10](#)) ;
- les associés et gérants d'exploitation agricole à responsabilité limitée (EARL) qui relèvent du régime de la mutualité sociale agricole.

2° Primes et cotisations déductibles

160

Les personnes définies ci-dessus peuvent déduire les cotisations aux régimes facultatifs de sécurité sociale ainsi que les primes afférentes à des contrats d'assurance de groupe.

a° Cotisations aux régimes facultatifs de sécurité sociale

170

Il s'agit des cotisations aux régimes facultatifs mis en place dans les conditions fixées par les articles [L635-1](#), [L644-1](#) et [L723-14](#) du CSS par les organismes visés aux 1°, 2° et 3° de l'[article L621-3](#) et aux articles [L644-1](#) et [L723-1](#) du même code.

b° Primes afférentes à des contrats d'assurance groupe

180

Il s'agit des primes versées au titre des contrats d'assurance groupe prévus à l'[article 41](#) de la loi n° [94-126](#) du 11 février 1994, complété par le décret n° [94-775](#) du 5 septembre 1994 et modifié par l'[article 26-I](#) de la loi de finances rectificative pour 1995 (n° [95-1347](#) du 30 décembre 1995).

c. Modalités de déduction

190

Les cotisations et primes mentionnées à l'[article 154 bis](#) du CGI sont déductibles dans les mêmes conditions et limites annuelles que celles fixées pour les titulaires de bénéfices industriels et

commerciaux (BIC) ou de bénéfices non commerciaux (BNC).

Il convient donc de se reporter aux commentaires figurant aux séries BIC/IS et BNC.

2. Intérêts d'emprunts

200

Les intérêts des emprunts contractés par les dirigeants visés à l'[article 62](#) du CGI pour la souscription au capital de sociétés nouvelles sont déductibles du revenu brut imposable, dans les conditions et limites énoncées à l'[article 83-2° quater](#) du CGI ([BOI-RSA-BASE-30-40](#)).

3. Autres frais professionnels

210

Les règles de déduction des frais professionnels résultent des dispositions de l'[article 83-3°](#) du CGI.

Conformément aux règles applicables en matière de traitements et salaires, les dépenses professionnelles peuvent être prises en compte, soit forfaitairement, par application de la déduction de 10 %, soit pour leur montant réel, à condition d'en justifier.

L'option pour l'un ou l'autre de ces deux modes de déduction des frais professionnels est bien entendu globale et s'applique à l'ensemble des rémunérations perçues dans la catégorie de l'[article 62](#) et, le cas échéant, dans celle des salaires.

a. Régime de la déduction forfaitaire

220

La déduction à effectuer au titre des frais professionnels est normalement fixée à 10 % du montant net des rémunérations perçues après déduction des cotisations visées ci-dessus [I-B-1](#) et des intérêts d'emprunt (cf. [I-B-2](#)). Le montant de la déduction est compris entre un minimum et un maximum respectivement fixés à 421 € et 14 157 € pour l'imposition des revenus de l'année 2010.

Cette déduction couvre les dépenses généralement à la charge des contribuables du fait même de la fonction qu'ils exercent et pour laquelle ils sont rémunérés.

Par ailleurs, elle peut se cumuler avec l'exonération de certaines allocations spéciales pour frais d'emploi (cf. [I-A-2-b-1°](#)).

b. Régime des frais réels

230

Si le contribuable estime avoir engagé un montant de dépenses supérieur à celui de la déduction forfaitaire, il peut faire état de ses frais réels.

D'une manière générale, pour être admises en déduction les dépenses doivent répondre aux conditions suivantes :

- être inhérentes à l'exploitation sociale et à la fonction exercée ;
- être engagées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu ;
- être effectivement supportées par le contribuable et payées au cours de l'année d'imposition ;

- être justifiées.

En cas d'option pour la déduction des frais réels, le contribuable doit réintégrer à son revenu imposable la totalité des allocations et remboursements de frais dont il a bénéficié.

II. Obligations des contribuables

A. Modalités déclaratives

240

Les dirigeants et associés mentionnés à l'[article 62](#) du CGI doivent indiquer sur la déclaration d'ensemble de leurs revenus le montant brut de leur rémunération au sens du premier alinéa de l'article précité, diminué du montant des cotisations à caractère social et, éventuellement, des intérêts d'emprunts, mentionnés ci-avant [I-B](#).

Cette déclaration doit être souscrite pour l'année au cours de laquelle les rémunérations de l'espèce ont été mises à la disposition de l'un des membres du foyer fiscal.

250

Les intéressés doivent, en outre, joindre à leur déclaration une note indiquant le détail des cotisations et intérêts d'emprunts déduits.

260

La déduction forfaitaire de 10 % est pour sa part calculée automatiquement par le service.

270

Lorsqu'ils demandent la déduction de leurs frais professionnels pour leur montant réel, les intéressés doivent joindre à leur déclaration un état donnant le détail de ces frais.

B. Précisions

280

Les revenus visés à l'[article 62](#) du CGI n'étant pas soumis à déclaration spéciale et l'absence de signature de la déclaration d'ensemble des revenus par l'un des conjoints n'emportant pas nullité de ladite déclaration, les revenus de l'espèce sont considérés comme valablement déclarés même si la déclaration d'ensemble des revenus n'est signée que par le conjoint du titulaire (Série IR).

290

Lorsqu'ils font défaut, les renseignements nécessaires au contrôle des déclarations peuvent être demandés par le service dans le cadre des opérations de vérifications des déclarations (Série Contrôle fiscal).

300

En ce qui concerne les obligations des parties versantes, il y a lieu de se reporter en tant que de besoin à la Série IR.