RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
*Liberté*
*Égalité*
*Fraternité*

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

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CHG-40-20-30-20130715
Date de publication : 15/07/2013
Date de fin de publication : 12/02/2025

# BIC - Frais et charges - Charges d'exploitation - Charges externes – Commissions, courtages, honoraires et autres rémunérations versées à des intermédiaires

**Positionnement du document dans le plan :**

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Frais et charges
Titre 4 : Les frais et charges d'exploitation
Chapitre 2 : Charges externes
Section 3 : Commissions, courtages, honoraires et autres rémunérations versées à des intermédiaires

**Sommaire :**

I. Définitions
A. Commissions et courtages
B. Vacations, honoraires, gratifications et autres rémunérations
C. Cas particuliers
1. Rémunérations versées aux volontaires internationaux en entreprise
2. Rémunérations ou avantages relatifs à la corruption d'agents publics
a. Champ d'application de l'interdiction
b. Conséquences de l'interdiction
II. Conditions de déduction
A. Respect des conditions générales de déduction des charges
1. Réalité de l'opération
2. Montant de la rémunération
3. Justifications matérielles
B. Condition spécifique de déduction : obligation de mentionner sur une déclaration spéciale les rémunérations versées

## I. Définitions

### A. Commissions et courtages

**1**

Les termes « commissions et courtages » désignent les rémunérations que perçoivent les intermédiaires de commerce ou les mandataires. Il importe peu que ces sommes rémunèrent une activité exercée à titre principal ou accessoire ou que leur perception revête un caractère habituel ou occasionnel.

En règle générale, les commissions ou courtages sont fixés en pourcentage du prix de vente ou d'achat des biens objets de la transaction ou du chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise qui a eu recours à un intermédiaire ou à un mandataire.

## B. Vacations, honoraires, gratifications et autres rémunérations

**10**

Les vacations, honoraires, gratifications et autres rémunérations visés à l'article 240 du code général des impôts (CGI) s'entendent d'une manière générale de toutes les sommes, quelle que soit la dénomination retenue par les parties, versées à l'occasion d'actes ou de prestations effectuées à titre habituel ou occasionnel qui ne revêtent pas, par leur nature même, le caractère d'actes de commerce (concernant les modalités déclaratives se référer au BOI-BIC-DECLA-30-70-20 au III § 150 et suivants ).

À titre d'exemple, on peut citer :

- les rétributions ou honoraires versés en échange de leurs services aux personnes exerçant une profession libérale (médecins, avocats, architectes, experts-comptables, conseils, géomètres, vétérinaires, etc.) ;

- les émoluments, vacations ou honoraires alloués, notamment aux officiers ministériels ou aux experts.

## C. Cas particuliers

### 1. Rémunérations versées aux volontaires internationaux en entreprise

**20**

Créé par la loi n° 2000-242 du 14 mars 2000, le volontariat international en entreprise, prévu par les articles L.122-1 et suivants du code du service national, constitue une forme particulière permettant de confier aux jeunes gens une mission en entreprise, pendant une durée comprise entre 6 et 24 mois, concourant à promouvoir le commerce extérieur et la coopération internationale.

> **Remarque :** Le service civique a été créé par la loi n° 2010-241 du 10 mars 2010 qui a supprimé le volontariat civil sans pour autant abroger les dispositions relatives au volontariat international en entreprise.

Les volontaires internationaux en entreprise (VIE) exercent en principe leur activité auprès d'une entité située à l'étranger (succursale ou filiale) d'une entreprise française. Sous contrat avec Ubifrance, ils perçoivent une indemnité de base correspondant à un demi-traitement à l'indice brut 244, à laquelle s'ajoute une indemnité forfaitaire tenant compte du niveau de vie de la zone géographique d'exercice, représentant les frais de subsistance, d'équipement et de logement.

> **Remarque :** Les indemnités versées aux VIE bénéficient de l'exonération d'impôt sur le revenu prévue au b du 17° de l'article 81 du CGI.

Ces indemnités versées par Ubifrance sont refacturées à l'entreprise française ayant recours aux services du VIE.

A compter des exercices clos après le 31/12/2009, les sommes correspondant aux indemnités versées aux VIE placés auprès d'une filiale ou d'une succursale située à l'étranger peuvent être déduites du résultat de l'entreprise française, dans la limite du montant légal applicable à ces indemnités.

## 2. Rémunérations ou avantages relatifs à la corruption d'agents publics

**30**

Le 2 bis de l'article 39 du CGI supprime la possibilité pour les entreprises de déduire de leurs résultats imposables toutes les sommes versées ou tous les avantages octroyés directement ou indirectement à un agent public en vue d'obtenir ou conserver un marché ou un autre avantage indu dans le cadre de transactions commerciales internationales.

### a. Champ d'application de l'interdiction

**40**

L'interdiction énoncée au 2 bis de l'article 39 du CGI s'applique à tous les faits de corruption à l'encontre d'un agent public au sens du 4 de l'article 1er de la convention OCDE (décret n° 2000-948 du 28 septembre 2000 portant publication de la convention) ou d'un tiers pour que cet agent agisse ou s'abstienne d'agir dans l'exécution de fonctions officielles.

**50**

La définition de l'agent public au sens de la convention OCDE (décret n° 2000-948 du 28 septembre 2000 portant publication de la convention) repose essentiellement sur un critère fonctionnel. Est considéré comme agent public étranger « toute personne qui détient un mandat législatif, administratif ou judiciaire dans un pays étranger, qu'elle ait été nommée ou élue, toute personne exerçant une fonction publique pour un pays étranger, y compris pour une entreprise ou un organisme public et tout fonctionnaire ou agent d'une organisation internationale publique ».

Sont donc notamment concernés par le 2 bis de l'article 39 du CGI les versements au profit de :

- parlementaires ;

- magistrats ;

- dirigeants d'entreprises publiques ou parapubliques ;

- partis politiques, mais uniquement de manière indirecte, en tant qu'ils peuvent intervenir auprès d'un agent public et user de leur influence pour amener celui-ci à attribuer un marché ou un autre avantage indu à une entreprise.

**60**

Le 2 bis de l'article 39 du CGI dispose que l'agent public doit avoir agi ou s'être abstenu d'agir dans l'exécution de fonctions officielles, en vue d'obtenir ou de conserver un marché ou de procurer un avantage indu dans les transactions commerciales internationales.

**70**

La convention OCDE vise le fait intentionnel, pour toute personne, d'offrir, de promettre ou d'octroyer un avantage indu, pécuniaire ou autre (tel que, par exemple, la prise en charge des frais de scolarité, de soins ou d'hébergement d'un membre de la famille de l'agent public dans un établissement d'un

autre pays), directement ou par des intermédiaires, à un agent public, à son profit ou au profit d'un tiers, pour que cet agent agisse ou s'abstienne d'agir dans l'exécution de fonctions officielles, en vue d'obtenir ou conserver un marché ou un autre avantage indu dans le cadre de transactions commerciales internationales.

**80**

Sont visés par le présent dispositif les versements destinés à « obtenir ou conserver un marché ou un autre avantage indu ». Selon les commentaires officiels relatifs à la convention, le fait de corrompre pour obtenir ou conserver un marché ou un autre avantage indu constitue une infraction, même si l'entreprise a par ailleurs fait l'offre la mieux disante ou si elle a pu se voir attribuer légitimement le marché pour une quelconque autre raison.

De même, selon les mêmes commentaires, un « autre avantage indu » s'entend d'un avantage qu'une entreprise n'aurait pas clairement dû recevoir, par exemple l'autorisation d'exercer une activité pour une usine ne remplissant pas les conditions réglementaires.

Le caractère non déductible d'un versement est indépendant de la valeur de l'avantage ou de son résultat, des usages locaux en la matière, de la tolérance des autorités locales ou de la nécessité du paiement pour obtenir ou conserver un marché ou un autre avantage. En d'autres termes, la complaisance de certains régimes à l'égard de la corruption n'est pas de nature à permettre la déductibilité des frais qui lui sont liés.

En revanche, ne sont pas concernés par les nouvelles dispositions les versements destinés à obtenir un avantage dès lors qu'ils sont autorisés ou exigés par la loi (et qu'ils demeurent dans les limites fixées par celle-ci) ou la réglementation écrite du pays du fonctionnaire étranger, y compris la jurisprudence.

### b. Conséquences de l'interdiction

**90**

Sans préjuger des sanctions pénales dont est passible la société et ses dirigeants, l'application du 2 bis de l'article 39 du CGI conduit à rejeter des charges de l'entreprise les commissions versées, dès lors qu'il est démontré que ces sommes ou ces avantages ont bénéficié directement ou indirectement à un agent public ou assimilé. Le fait que l'entreprise ait pu y trouver un avantage proportionnel au montant versé reste sans incidence sur la non-déductibilité fiscale des commissions.

**Remarque :** En matière de sanctions fiscales, il convient de se reporter au BOI-CF-INF.

**100**

La mise en œuvre du 2 bis de l'article 39 du CGI est subordonnée à la condition que soit démontrée l'existence du versement des sommes en litige ou l'octroi d'un avantage indu au profit d'un agent public.

Trois éléments devront être réunis :

- la conclusion d'un marché à l'exportation, en particulier s'agissant d'un marché conditionné par l'accord préalable d'une autorité politique ou relevant directement de l'autorité publique ;

- l'intervention d'un ou de plusieurs décideurs agents publics dans le choix du bénéficiaire du marché ou dans l'attribution de celui-ci ;

- l'existence d'éléments mettant en évidence le fait que les agents publics susvisés aient directement ou indirectement bénéficié des dits avantages.

**110**

**Remarque :** La procédure fiscale est indépendante de la procédure pénale. En effet, la remise en cause de la déductibilité des frais de corruption prévue au 2 bis de l'article 39 du CGI n'est pas liée à l'existence d'un délit pénal mais à des faits visés par la convention susceptibles, par ailleurs, de constituer un délit. En la matière, la procédure pénale pourra préexister à la procédure fiscale, dès lors que les poursuites pour faits de corruption relèvent du droit commun et ne dépendent pas de la mise en œuvre de la procédure spéciale des poursuites pénales pour fraude fiscale.

# II. Conditions de déduction

## A. Respect des conditions générales de déduction des charges

**120**

Les commissions, courtages, honoraires et autres rémunérations versées à des intermédiaires à l'occasion d'opérations commerciales doivent satisfaire les conditions générales de déductibilité des charges (BOI-BIC-CHG-10), et notamment correspondre à une charge effective et être appuyées de justifications suffisantes.

### 1. Réalité de l'opération

**130**

*Les opérations ainsi rémunérées revêtent le plus souvent le caractère de prestations de services immatérielles dont il convient d'apprécier la réalité. Ainsi le Conseil d'État a rejeté à de nombreuses reprises la possibilité d'inclure des sommes dans les charges déductibles en l'absence de justification de la réalité des services dont elles constitueraient la contrepartie (CE, arrêt du 18 juin 1984, 8e et 9e s.-s., req. n° 30707 ; CE, arrêt du 31 octobre 1984, 7e et 9e s.-s., req. n° 40788 ; CE arrêt du 26 avril 1985, 7e, 8e et 9e s.-s., req. n° 40799 ; CE, arrêt du 15 avril 1988, 9e et 7e s.-s., req. n° 51877 ; CE, arrêt du 4 avril 1990, 7e et 9e s.-s., req. n° 65943).*

### 2. Montant de la rémunération

**140**

*En outre l'administration conserve le droit d'en discuter le montant si ce dernier apparaît anormalement élevé compte tenu des services effectivement rendus (CE, arrêt du 13 novembre 1968, req. n° 72724 ; CE, arrêt du 25 avril 1990, 8e et 9e s.-s., req. n° 56726).*

### 3. Justifications matérielles

**150**

Elles doivent enfin être appuyées de justifications matérielles suffisantes.

*Ainsi, ne peuvent être incluses dans les charges déductibles d'une société les sommes versées à des collaborateurs extérieurs, et inscrites sur la déclaration spéciale prévue à l'article 240 du CGI, dès lors qu'elle ne produit aucun contrat ou facture, ni même aucune correspondance ou document quelconque, de nature à justifier l'exactitude des montants comptabilisés et le caractère d'obligation pour elle de leur versement (CE, arrêt du 11 janvier 1993, 9e et 8e s.-s., req. n° 77875).*

**160**

A titre de tolérance administrative, il est admis que les commissions et gratifications que les entreprises d'avitaillement versent aux capitaines de navires non domiciliés en France dont elles assurent l'approvisionnement, peuvent, dans la limite de 5 % de la valeur des fournitures correspondantes, être admises en déduction même en l'absence de justifications suffisantes lorsque, eu égard aux circonstances de fait, la réalité du paiement ne paraît pas discutable.

Cette solution est également applicable aux entreprises de remorquage à raison du paiement des sommes qu'elles versent aux capitaines de navires étrangers qui ont recours à leurs services. Cependant la déduction ainsi admise ne peut excéder 1 % du montant des opérations de remorquage correspondantes.

Dans l'un et l'autre cas, il reste bien entendu que les commissions et gratifications en cause doivent faire l'objet de la déclaration visée au 1 de l'article 240 du CGI.

## B. Condition spécifique de déduction : obligation de mentionner sur une déclaration spéciale les rémunérations versées

**170**

En vue de faciliter le contrôle fiscal, l'article 240 du CGI fait obligation aux personnes physiques et aux personnes morales de déclarer les commissions, courtages, ristournes, vacations, honoraires, gratifications et autres rémunérations de même nature versés à des tiers, lorsque ces sommes dépassent 600 € par an pour un même bénéficiaire.

La déclaration doit faire ressortir distinctement pour chacun des bénéficiaires le montant des indemnités ou des remboursements pour frais qui lui ont été alloués ainsi que, le cas échéant, la valeur réelle des avantages en nature qui lui ont été consentis (CGI, art. 240, 1 bis).

*Ces dispositions sont applicables même lorsque les bénéficiaires des sommes versées sont des personnes physiques ou morales non imposables en France ( CE, arrêt du 7 janvier 1977, req. n° 01427; et du 21 décembre 1979, req. n° 15456).*