

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-CHAMP-20-50-10-30-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 28/07/2020

RSA – Champ d'application – Revenus exonérés – Allocations pour frais d'emploi – Exonération des allocations perçues dans l'exercice de certaines activités

Positionnement du document dans le plan :

RSA - Revenus salariaux et assimilés

Champ d'application des traitements, salaires et revenus assimilés

Titre 2 : Éléments du revenu imposable

Chapitre 5 : Revenus exonérés

Section 1 : Exonérations des allocations pour frais d'emploi

Sous-section 3 : Exonération des allocations perçues dans l'exercice de certaines activités

Sommaire :

I. Salariés appartenant au secteur privé

A. Allocation de saison allouée aux travailleurs du spectacle qui sont engagés par les casinos

B. Indemnités de défraiement allouées aux artistes des tournées théâtrales

C. Allocations et remboursements de frais versés aux musiciens, chefs d'orchestre et choristes lors de leurs déplacements professionnels

1. Contribuables concernés

2. Allocations et remboursements de frais exonérés

D. Indemnités pour frais de mécanisation des ouvriers forestiers

E. Remboursements consentis aux journalistes ou aux professions assimilées

1. Remboursements de frais consentis par l'employeur

a. Remboursements de frais incombant aux journalistes

b. Remboursements de frais incombant à l'employeur

2. Assimilation partielle de la rémunération des journalistes et des professions assimilées à une allocation pour frais d'emploi

a. Principe et portée de la mesure

b. Champ d'application

1° Salariés concernés

a° Journalistes

b° Directeurs de journaux

2° Rémunérations concernées

c. Conditions d'application

1° Application exclusive de la déduction normale pour frais professionnels de 10 %

2° Réintégration des allocations pour frais d'emploi servies par l'employeur en sus de la rémunération

a° Principe

b° Cas des journalistes

c° Cas des directeurs de journaux

3° Modalités particulières d'application

a° En cas de décès en cours d'année

b° En cas d'année d'activité incomplète

d. Modalités pratiques d'application

F. Aide allouée par le comité national olympique et sportif français aux athlètes de haut niveau

II. Allocations perçues par les fonctionnaires

III. Indemnités payées sur des fonds publics aux titulaires de charges, fonctions ou mandats électifs

I. Salariés appartenant au secteur privé

1

En principe, les allocations spéciales pour frais cessent d'être exonérées lorsque le salarié demande à pratiquer la déduction de ses frais professionnels réels.

Cette règle admet plusieurs exceptions qui concernent :

- l'allocation de saison allouée aux artistes, musiciens, chefs d'orchestre, etc., qui sont engagés par les casinos ;
- l'indemnité de défraiement allouée aux artistes dramatiques, lyriques, chorégraphiques ainsi qu'aux régisseurs de théâtre, qui sont en tournée ;
- les allocations et remboursements de frais perçus par les chefs d'orchestre, musiciens et choristes à l'occasion de leurs déplacements professionnels en France et à l'étranger, sous réserve que ces sommes ne se rapportent pas à des frais déjà couverts par la déduction forfaitaire de 10 % ;
- l'indemnité pour frais de mécanisation perçue par les ouvriers forestiers ;
- certains remboursements consentis aux journalistes ;
- l'aide allouée par le comité national olympique et sportif français aux athlètes de haut niveau.

Cette liste est limitative. Aucune extension ou assimilation ne doit donc être admise.

A. Allocation de saison allouée aux travailleurs du spectacle qui sont engagés par les casinos

10

Les artistes, musiciens, chefs d'orchestre et autres travailleurs du spectacle qui sont engagés par les casinos ou les théâtres municipaux pendant la durée de la saison sont, en général, remboursés de leurs frais de déplacement et ils reçoivent, en outre, une allocation dite « de saison » accordée en considération du fait que pendant la durée de leur engagement ils doivent supporter des frais de double résidence.

Il est admis que le montant de l'allocation « de saison » de même, le cas échéant, que celui des sommes qui sont versées à titre de remboursement de frais de déplacement n'ont pas à être compris dans le revenu imposable des intéressés.

Il sera admis de la même manière qu'en cas d'option pour la déduction des frais professionnels selon leur montant réel et justifié, l'allocation de saison, servie en compensation des frais de double résidence supportés lors des engagements, ainsi que les remboursements de frais de déplacement, alloués pendant la durée de la saison aux artistes musiciens, chefs d'orchestre et autres professionnels du spectacle engagés par les casinos ou les théâtres municipaux n'ont pas non plus à être rapportées à leur rémunération imposable par les salariés concernés.

En contrepartie, ces derniers ne peuvent bien entendu, déduire pour un montant réel aucune dépense au titre des frais couverts par cette allocation.

B. Indemnités de défraiement allouées aux artistes des tournées théâtrales

20

La convention collective conclue en 1937 entre la chambre syndicale des directeurs de tournées théâtrales de France et l'Union des artistes prévoit l'attribution aux membres des tournées théâtrales d'indemnités journalières de « défraiement » destinées, en principe, à couvrir les frais de logement et les frais supplémentaires de nourriture qu'ils supportent à l'occasion de leurs déplacements.

Il a été admis que la fraction de cette indemnité qui n'excède pas la limite minimale fixée par l'annexe-salaires à la convention collective des tournées théâtrales soit exonérée lorsque les intéressés pratiquent la déduction de leurs frais professionnels réels.

En conséquence, l'indemnité de défraiement qui n'excède pas la limite exposée ci-avant n'est pas à ajouter au revenu imposable.

En contrepartie, les personnes intéressées ne peuvent déduire pour un montant réel aucune dépense au titre des frais couverts par ces allocations.

Cette tolérance administrative s'applique à l'ensemble des artistes dramatiques, lyriques, chorégraphiques ainsi qu'aux régisseurs de théâtre, qui sont en tournée, quel que soit leur employeur à ce titre.

C. Allocations et remboursements de frais versés aux musiciens, chefs d'orchestre et choristes lors de leurs déplacements professionnels

1. Contribuables concernés

30

L'exonération bénéficie à l'ensemble des chefs d'orchestre, musiciens et choristes dont les rémunérations sont imposables dans la catégorie des traitements et salaires.

Sont ainsi concernés, non seulement les chefs d'orchestre, musiciens et choristes qui sont liés par un contrat ou un statut à un orchestre doté de la personnalité morale ou à la structure qui en assure la gestion administrative, mais également ceux qui se produisent dans les conditions prévues à l'article [L 7121-2](#) et suivants du code du travail pour le compte d'un employeur personne physique ou morale.

2. Allocations et remboursements de frais exonérés

40

L'exonération s'applique aux allocations et remboursements destinés à couvrir les frais de déplacement professionnels exposés par les musiciens, chefs d'orchestre et choristes, notamment à l'occasion des tournées des orchestres en France et à l'étranger, ou de la participation à des festivals. Ces sommes correspondent aux frais de transport et de séjour (hébergement et repas) nécessités par ces déplacements spécifiques.

En revanche, les indemnités et remboursements qui se rapportent à des frais déjà couverts par la déduction forfaitaire pour frais professionnels de 10 % n'ouvrent pas droit à l'exonération. Tel est le cas des frais de transport du domicile au lieu habituel de travail ou des frais de repas pris sur le lieu habituel de travail ([BOI-RSA-CHAMP-20-50-10-10](#)).

L'exonération s'applique quelle que soit la manière dont le bénéficiaire est indemnisé : prise en charge directe par l'employeur, remboursements sur justificatifs, versement d'une allocation ou d'une indemnité forfaitaire.

Il est admis également qu'en cas d'option pour la déduction des frais professionnels selon leur montant réel et justifié, ces allocations et remboursement de frais n'ont pas à être rapportés à leur rémunération imposable par les salariés concernés ; en contrepartie, ces derniers ne peuvent bien entendu déduire pour un montant réel aucune dépense au titre des frais couverts par ces allocations.

Les intéressés doivent être en mesure de justifier de la nature et de la réalité des dépenses et de la conformité de l'utilisation des allocations. L'exonération pourra donc être remise en cause totalement ou partiellement s'il apparaît que les frais réellement engagés sont inférieurs au montant des allocations ou remboursements servis.

Remarque : Ces allocations et remboursements doivent toujours figurer sur la déclaration annuelle des salaires visée à l'[article 87](#) du CGI.

D. Indemnités pour frais de mécanisation des ouvriers forestiers

50

Les ouvriers forestiers qui utilisent des scies mécaniques dont ils sont propriétaires perçoivent une indemnité spéciale destinée à tenir compte des dépenses dont ils supportent la charge à ce titre (amortissement, réparations, carburant, affûtage des lames, etc.).

Le montant de l'indemnité pour frais de mécanisation est exonéré à concurrence des chiffres ci-après :

- grumes feuillues : 0,08 € par mètre cube abattu ;
- grumes de peupliers et de résineux : 0,07 € par mètre cube abattu ;
- bois de feu et de papeterie : 0,15 € par stère ;
- bois de mine : 0,21 € par mètre cube abattu.

Cette mesure n'est pas applicable lorsque le bénéficiaire demande à justifier de ses frais réels.

E. Remboursements consentis aux journalistes ou aux professions assimilées

1. Remboursements de frais consentis par l'employeur

60

Lorsque les indemnités ou remboursements de frais concernent uniquement des dépenses qui ont été provisoirement avancées par l'intéressé, mais dont la charge, compte tenu des conditions habituelles d'exercice de la profession, incombe à l'employeur, les allocations en cause restent en dehors du champ d'application de l'impôt en toute hypothèse. En revanche, doivent être imposés les remboursements dont le journaliste a bénéficié correspondant aux frais lui incombant.

En conséquence, la doctrine a réglé comme suit la situation des frais exposés par les journalistes.

a. Remboursements de frais incombant aux journalistes

70

Sont considérés comme des frais professionnels propres aux journalistes et doivent, de ce fait, être compris dans le revenu imposable des bénéficiaires en cas de remboursement par l'entreprise des frais suivants :

- les frais de transport du domicile au lieu de travail, sauf les frais de taxi de nuit visés au **I-E-1-b § 90** ci-après ;
- les frais d'achat de la documentation courante qui n'est pas destinée à rester dans les archives de l'entreprise ;
- les frais de cadeaux autres qu'étrennes ;
- les frais d'abonnement et de communications téléphoniques passées du domicile, remboursés par l'entreprise, dans la limite de 50 % de leur montant et de 91 € par an ;
- les frais de réception à domicile ;
- 50 % des frais de repas autres que ceux inclus dans les frais de séjour et de déplacement visés au **I-E-1-b § 90** ci-après, dans la limite d'un plafond de 915 € par an ; ces frais de repas s'entendent de ceux que le journaliste est appelé à engager à l'occasion d'invitations faites ailleurs qu'à son domicile dans l'exercice normal de ses fonctions ;
- 1,5 € par jour de frais de taxi, sauf les frais de taxi de nuit visés au n° 90 ci-après ;
- 10 % du remboursement des frais d'utilisation d'une voiture personnelle autres que les frais de transport du domicile au lieu de travail.

80

Cependant, l'ensemble des frais ci-dessus énumérés ne sont compris dans la base d'imposition que pour un maximum de :

- 1 905 € par an, lorsque le salaire ne dépasse pas 763 € par mois ;
- 3 430 € par an, lorsque le salaire excède 763 € par mois.

Le salaire mensuel à prendre en considération s'entend du salaire brut diminué des cotisations de sécurité sociale et des retenues pour la retraite.

Remarque : Ces frais doivent être ajoutés aux salaires bruts avant l'application de la déduction forfaitaire pour frais.

b. Remboursements de frais incombant à l'employeur

90

En revanche, doivent être considérés comme remboursables par l'entreprise en franchise d'impôt, notamment :

- les frais de taxi de nuit exposés lorsque l'heure du déplacement ne permet plus l'utilisation des transports en commun ;
- les frais de déplacement et de séjour du journaliste envoyé en mission (un journaliste est considéré comme envoyé en mission dès lors qu'il est chargé de « couvrir » un événement, quel que soit le lieu où se déroule cet événement).

2. Assimilation partielle de la rémunération des journalistes et des professions assimilées à une allocation pour frais d'emploi

a. Principe et portée de la mesure

100

Les conditions particulières dans lesquelles ils exercent leur profession ne permettent pas aux journalistes de bénéficier aisément de l'option pour le régime des frais professionnels réels et justifié.

110

Le premier alinéa du 1° de l'[article 81 du CGI](#) prévoit que les rémunérations perçues à titre par les journalistes, rédacteurs, photographes, directeurs de journaux et critiques dramatiques et musicaux sont, à concurrence de 7 650 € (et dans la limite du montant des salaires s'il est inférieur à ce montant), représentatives d'allocations pour frais d'emploi utilisées conformément à leur objet.

Ainsi, les rémunérations perçues par ces salariés sont réputées correspondre à hauteur globalement de 7 650 € à des frais professionnels et, à ce titre, exonérées d'impôt sur le revenu.

120

L'article précité dispose expressément que la fraction de la rémunération des professions concernées représentative de frais professionnels est une allocation pour frais d'emploi utilisée conformément à son objet. De surcroît, dès lors que son montant est ainsi fixé par la loi, cette allocation bénéficie de la présomption irréfutable d'utilisation conforme à son objet.

Cette exonération s'applique donc de plein droit, sans que les intéressés, par dérogation au régime de droit commun des allocations spéciales pour frais d'emploi, ne soient tenus de justifier de l'affectation effective de leur rémunération au paiement de frais professionnels à due concurrence.

130

Conformément aux règles de droit commun, cette exonération n'est susceptible de s'appliquer qu'aux salariés concernés faisant état de leurs frais professionnels sous la seule forme de la déduction forfaitaire de 10 %. L'option pour la déduction des frais professionnels réels n'ouvre pas droit à cette exonération. De plus, cette option implique l'intégration, dans le revenu global des contribuables concernés, des allocations pour frais d'emploi perçues.

b. Champ d'application

1° Salariés concernés

140

Sont concernés par cette mesure les journalistes, rédacteurs, photographes, directeurs de journaux et critiques dramatiques et musicaux.

a° Journalistes

150

L'application de l'exonération est liée à l'exercice effectif de la profession de journaliste.

Celle-ci s'entend de la collaboration intellectuelle apportée de manière permanente (et non pas seulement occasionnelle) à des publications périodiques en vue de l'information des lecteurs (Conseil d'État, arrêt du 1er avril 1992, n° 88837) et qui est rétribuée en tant que tels par l'employeur,

Lorsque les conditions énoncées ci-dessus sont remplies, sont assimilés à des journalistes professionnels : les collaborateurs directs de la rédaction, les correspondants qui travaillent en France et à l'étranger et les journalistes exerçant leur activité dans une ou plusieurs entreprises de communication audiovisuelle.

160

Par ailleurs, l'exercice effectif, s'il est régulier et non pas seulement ponctuel, de la profession de journaliste ouvre droit au bénéfice de cette mesure quand bien même le salarié concerné ne serait pas titulaire de la carte d'identité professionnelle ad hoc (CAA Paris, 24 octobre 1991, n° 89-2716).

Il n'est pas nécessaire que l'activité de journaliste soit l'activité principale du contribuable ou lui procure l'essentiel de ses ressources tant qu'elle est caractérisée par sa régularité au profit des publications ou des agences de presse.

170

La qualité de journaliste n'est pas reconnue :

- aux correspondants occasionnels des journaux ou revues et aux rédacteurs spécialisés qui exercent par ailleurs une autre activité telle que techniciens, ingénieurs, scientifiques, hommes politiques, syndicalistes, médecins, etc..., même si, par application des règles de droit commun, leurs rémunérations peuvent être considérées comme des salaires ;
- au directeur d'une chaîne ou d'une station de radio ou télévision, même s'il est encore titulaire de la carte de journaliste ;
- *aux producteurs délégués, aux animateurs-présentateurs de radio et de télévision (CE, arrêts du 17 mars 1976, n° 97003, RJ n) III, p. 61, du 16 février 1977, n° 1622, RJ n° III, p. 46 et du 16 novembre 1983, n° 32980 et 447 38), ainsi qu'aux personnels qui assurent l'illustration sonore des productions télévisées ; il a été jugé que le seul fait qu'un producteur d'émissions de radio et*

de télévision interroge lui-même les personnalités qu'il invite à s'exprimer et s'entretienne avec elles ne suffit pas à caractériser son activité comme étant celle d'un journaliste (CE, arrêts du 10 novembre 1980, n° 19390, du 17 décembre 1980, n° 19221 et du 11 juin 1986, n° 46502) ;

aux chefs de groupe artistique auprès de l'ex-ORTF pour les émissions radio-universitaires ; leurs fonctions qui consistent à prendre des contacts avec les responsables universitaires pour l'établissement des programmes, à être en liaison avec les services techniques de l'office, à rédiger le courrier et les annonces destinées à être publiées dans la presse locale ou diffusées à l'antenne, enfin à prendre éventuellement la parole à l'antenne pour faire lesdites annonces ne sont pas assimilables à une activité professionnelle de journaliste. En effet, ces fonctions ne conduisent les intéressés ni à élaborer eux-mêmes le contenu des émissions, ni à intervenir, sinon très accessoirement, sur l'antenne (CE, arrêt du 8 février 1978, n° 2212, RJ n° III, p. 29) ;

au directeur d'un centre régional d'une société de télévision dont les fonctions consistent à arrêter, en liaison avec les rédacteurs en chef, le contenu des éditions des journaux et magazines d'information (CAA Bordeaux, arrêt du 17 octobre 1989, n° 179) ;

aux directeurs du personnel d'une entreprise de publicité qui n'est pas titulaire de la carte professionnelle de journaliste et assure, en outre l'exécution de contrats passés par son employeur avec les directeurs de théâtre en vue de la projection, au cours des entractes, d'un journal lumineux comprenant principalement des images publicitaires et accessoirement de brèves informations (CE, arrêt du 11 octobre 1961, n° 49632, RO, p. 428) ;

à un maquettiste collaborant à la confection d'un journal (CE, arrêt du 6 février 1981, n° 59619 et CAA Nantes, arrêt du 6 octobre 1993, n° 92-217) ou à sa mise en page (CE, arrêt du 24 juillet 1987, n° 58099) ;

aux attachés de presse, aux journalistes retraités, aux photographes des chaînes de télévision qui ne bénéficient pas du statut de journaliste ;

à un rédacteur de notices techniques (CAA PARIS, 31 janvier 1989, n° 204) ;

à une personne qui collabore à des publications en fournissant uniquement des mots croisés, jeux fléchés et jeux de lettres (CE, arrêt du 1er avril 1992, n° 88837) ;

à une personne chargée de fonctions de conseiller technique auprès d'un théâtre national, d'une directeur d'administration centrale d'un ministère ou d'une entreprise d'édition musicale, chargé de la préparation et de la diffusion des programmes des spectacles ou des manifestations culturelles, même s'il est titulaire de la carte de journaliste (CE, arrêt du 28 mai 1986, n° 49285) ;

au collaborateur d'émissions et conseiller artistique qui ne justifie pas de passages réguliers à l'antenne en qualité de journaliste (CAA Paris, arrêt du 29 novembre 1990, n° 2655),

Remarque : Il est rappelé que la possession de la carte de journaliste ne doit pas être considérée comme une preuve irréfragable (CE, arrêts du 6 février 1981, n° 16599, du 28 mai 1986, n° 49285 et du 24 juin 1991, n° 89238). En outre, aucune distinction ne doit être opérée selon la périodicité des journaux ou leur spécialité.

b° Directeurs de journaux

180

Pour bénéficier de l'exonération, le contribuable doit satisfaire aux deux conditions suivantes :

- être salarié par une entreprise éditant des journaux qui répondent aux conditions posées par l'article 72 de l'annexe III au CGI
- occuper des fonctions de directeur.

190

Première condition : l'employeur doit éditer des journaux qui répondent aux conditions posées par l'article 72 de l'annexe III au CGI

Ainsi, l'exonération doit notamment être refusée aux directeurs :

- des publications périodiques publiées par des administrations de l'Etat ou par des établissements publics à l'exception de ceux qui ont un caractère industriel et commercial ;
- *des publications dont l'objet essentiel est de fournir à leurs lecteurs des renseignements sur les courses de chevaux afin de leur permettre d'établir leurs paris (CE, arrêt du 23 juillet 1976, n° 99402).*

De même, les directeurs des publications mentionnées au 6° de l'article 72 et à l'article 73 de l'annexe III du CGI ne peuvent donc bénéficier de l'exonération.

200

Deuxième condition : le contribuable doit avoir la qualité de directeur.

Pour apprécier la qualité de directeur, il ne suffit pas de s'en tenir au qualificatif donné par l'employeur à la profession exercée par l'intéressé.

La qualité de directeur de journaux ne doit être reconnue qu'aux responsables suivants :

- le directeur de la publication, à la condition d'assurer effectivement des fonctions d'ordre général son rôle ne doit pas se borner à répondre des infractions à la réglementation de la

presse ;

- le responsable de l'administration, dénommé selon les entreprises « administrateur du journal », « administrateur général », « secrétaire général » ou « directeur » ;
- les personnes qui, en vertu d'une délégation expresse, assument effectivement dans l'entreprise une fonction d'ordre général, et non la gestion d'un service, à la condition qu'elles engagent en permanence l'ensemble de l'entreprise.

Remarque : les gérants minoritaires de SARL, dans les sociétés anonymes, le PDG, le directeur général chargé d'assister le président, l'administrateur provisoirement délégué et, le cas échéant, les administrateurs chargés de fonctions spéciales répondant aux conditions définies ci-dessus et, dans les sociétés anonymes gérées par un directoire contrôlé par un conseil de surveillance, les membres du directoire.

Le service ne manquera pas d'inviter ces dirigeants à justifier de la délégation expresse (qui ne peut résulter que d'une délibération de l'organe de direction et doit être consignée sur le registre des délibérations) qui leur permet d'exercer des fonctions d'ordre général.

Les directeurs d'agence de presse sont assimilés à des directeurs de journaux.

210

La qualité de directeur de journal ne peut être reconnue aux personnes qui ne remplissent pas simultanément les conditions exposées ci-dessus. Tel est le cas par exemple :

- des directeurs de publication énumérées au 6° de l'article 72 et à l'article 73 de l'annexe III au CGI ;
- des directeurs de chaîne ou de stations de radio et de télévision ;
- des directeurs d'entreprises de presse qui n'éditent pas des journaux (directeurs d'imprimerie de presse par exemple, de messageries de presse ou de sociétés spécialisées dans la fourniture de papiers de presse) ;
- des dirigeants d'organismes professionnels (comme le responsable d'un syndicat d'éditeurs de journaux par exemple) ;
- *du dirigeant d'une société qui assure simultanément la direction d'une revue périodique sans justifier d'une rémunération distincte de celle rétribuant ses fonctions de dirigeant (CE, arrêt du 7 février 1979, n° 8912) ;*
- *du dirigeant d'une société qui édite, parmi diverses publications ne remplissant pas les conditions posées par l'article 72 de l'annexe III au CGI, une revue qui s'y conforme, mais qui ne justifie pas remplir des fonctions distinctes et spécialement rémunérées de directeur de journal (CE, arrêt du 24 juin 1991, n° 76919) ;*
- *de la personne qui n'établit pas avoir exercé des fonctions effectives de directeur de journal ou de journaliste dans le cadre des activités qu'elle a assumées dans*

divers services de publication (CE, arrêt du 24 juin 1991, n° 89238),

2° Rémunérations concernées

220

Seules les rémunérations versées au titre de l'exercice effectif de la profession de journaliste ou d'une profession assimilée sont représentatives de frais d'emploi à concurrence de 7 650 €, et dans la limite du montant des salaires concernés s'il est inférieur à 7 650 €. Ainsi, sont exclues :

- les sommes perçues par les salariés concernés à titre de revenus de remplacement. Il s'agit principalement des indemnités d'assurance chômage ainsi que des indemnités journalières de maladie ou de maternité servies par les organismes sociaux ;
- des rémunérations perçues à raison de l'exercice éventuel d'une autre activité salariée ou d'une activité dont les revenus sont imposés dans la catégorie des traitements et salaires, par exemple, une activité d'écrivain dont les droits d'auteur sont soumis au régime spécial du 1^{er} quater de l'article 93 du CGI.

En particulier, il a été jugé que :

Lorsque cette pluralité d'activités est exercée au service d'un même employeur, l'activité de journaliste, si elle est accessoire, n'est susceptible de bénéficier de l'exonération prévue au 1° de l'article 81 du CGI que si elle correspond à l'exercice d'une profession détachable de l'activité principale et, à ce titre, rémunérée distinctement (CE, 7 février 1979, n° 8912 et CAA Bordeaux, 16 juillet 1991, n° 1963).

c. Conditions d'application

1° Application exclusive de la déduction normale pour frais professionnels de 10 %

230

L'exonération prévue par le 1° de l'article 81 du CGI ne peut bénéficier qu'aux salariés concernés qui pratiquent au titre des frais professionnels la seule déduction de 10 %.

En effet, il est rappelé que l'option pour la déduction des frais professionnels selon leur montant réel et justifié, oblige le contribuable à ajouter à la rémunération brute imposable les allocations pour frais d'emploi.

2° Réintégration des allocations pour frais d'emploi servies par l'employeur en sus de la rémunération

a° Principe

240

La rémunération des journalistes et professions assimilées est représentative à concurrence de 7 650 € de frais d'emploi qui, par nature, sont susceptibles d'être en outre pris en charge par les employeurs.

Afin d'éviter une double prise en compte des frais, il convient que les allocations pour frais d'emploi ainsi réellement consenties par l'employeur soient ajoutées par les bénéficiaires au montant brut de leur rémunération imposable, selon les modalités suivantes.

b° Cas des journalistes

250

Il est admis que les journalistes réintègrent dans leur rémunération les allocations pour frais d'emploi dont ils bénéficient effectivement dans les conditions prévues ci-dessus (cf. **nos 60 à 90**).

Ainsi, les intéressés sont tenus d'ajouter à leur rémunération les remboursements dont ils ont bénéficié correspondant aux seuls frais répertoriés au **n° 70** comme frais leur incombant personnellement du chef même de l'exercice de leur profession dans les limites annuelles mentionnées au **n° 80**.

c° Cas des directeurs de journaux

260

Pour les directeurs de journaux, il y a lieu de distinguer :

- les remboursements de dépenses avancées pour le compte de l'entreprise à laquelle elles incombent normalement, qui ne sont pas à inclure dans le revenu brut ;
- et les allocations pour frais professionnels, qui sont en revanche à inclure dans ce même revenu brut.

3° Modalités particulières d'application

a° En cas de décès en cours d'année

270

En cas de décès du conjoint ou du partenaire, la limite de 7 650 € dans laquelle la rémunération des journalistes et professions assimilées est réputée être représentative de frais d'emploi doit être répartie, si elle trouve à s'appliquer, entre les périodes d'imposition avant et après décès au prorata des rémunérations déclarées au titre de chacune d'elles.

Exemple : Soit un journaliste, dont la rémunération annuelle (y compris les allocations pour frais d'emploi perçues réellement) nette de cotisations sociales et de contribution sociale généralisée (CSG) déductibles s'établit à 28 000 € au titre de l'année N. Son conjoint est décédé le 12 avril N.

La répartition des rémunérations, selon la date de leur encaissement entre la période d'imposition avant décès et la période d'imposition après décès, s'établit comme suit :

- première période : 7 000 €, soit 25 % de la rémunération annuelle ;
- deuxième période : 21 000 €, soit 75 % de la rémunération annuelle.

La limite de 7 650 € doit être répartie entre ces deux périodes d'imposition dans les mêmes proportions, soit respectivement 1 913 € et 5 737 €.

La rémunération qui doit être portée par l'intéressé sur chacune des deux déclarations souscrites au titre de l'année N est donc la suivante :

- déclaration souscrite pour la période avant décès : 7 000 € - 1 913 €, soit 5 087 € ;
- déclaration souscrite pour la période après décès : 21 000 € - 5 737 €, soit 15 263 €.

b° En cas d'année d'activité incomplète

280

En cas d'année d'activité incomplète (début ou de fin d'activité en cours d'année), dès lors que la rémunération des journalistes et des membres des autres professions concernées ne peut correspondre à des frais professionnels que pour autant que, et dans la mesure où, ces professions ont été effectivement exercées, la fraction de la rémunération qui est ainsi représentative de frais d'emploi doit être calculée, dans la limite de 7 650 €, en fonction de la durée de l'exercice effectif de la profession.

Par mesure de simplification, il sera admis que la fraction représentative de frais d'emploi soit ajustée par un prorata calculé en nombre de mois, la limite de 7 650 € étant ainsi répartie sur 12 mois.

Exemple : Soit un journaliste qui a commencé son activité professionnelle le 15 novembre N. Sa rémunération sera exonérée à hauteur de $7\,650\text{ €} \times 2/12$.

d. Modalités pratiques d'application

290

La rémunération des journalistes et assimilés dont une fraction, limitée à 7 650 €, est représentative de frais d'emploi s'entend de la rémunération annuelle nette des cotisations sociales mentionnées aux 1°, 1 quater, 2° et 2° bis de l'article 83 du CGI et de la part de la contribution sociale généralisée qui est déductible en application du I de l'article 154 quinquies du même code, avant application par conséquent de la déduction forfaitaire pour frais professionnels de 10 %.

C'est la rémunération nette annuelle ainsi définie qui doit, dans la limite le cas échéant de son montant, être diminuée de 7 650 € par les salariés concernés avant d'être déclarée à l'impôt sur le revenu.

300

Il est précisé que, lorsqu'un salarié exerce une même profession auprès de plusieurs employeurs (cas notamment des journalistes pigistes), voire exerce plusieurs professions éligibles au service d'un ou plusieurs employeurs, c'est l'ensemble des rémunérations correspondantes perçues par l'intéressé qui, à hauteur de 7 650 €, sont représentatives de frais d'emploi.

Il convient donc dans une telle situation de faire masse de l'ensemble des rémunérations nettes annuelles perçues du chef de cette ou ces professions, puis de diminuer à concurrence de 7 650 € le total ainsi obtenu.

F. Aide allouée par le comité national olympique et sportif français aux athlètes de haut niveau

310

Les athlètes de haut niveau, et en particulier ceux qui sont présélectionnés en vue des jeux olympiques, peuvent bénéficier d'une aide personnalisée allouée par le Comité national olympique et sportif français (CNOSF) en compensation des pertes de revenus et des dépenses supplémentaires occasionnées par la pratique d'un sport de compétition.

Le régime fiscal de ces aides est le suivant :

- la fraction de l'indemnité qui compense la perte de revenus supportée par les intéressés est imposable dans la catégorie des traitements et salaires en raison notamment des conditions auxquelles son versement est subordonné (l'organisme payeur est passible de la taxe sur les salaires à raison de cette indemnité). Elle ouvre droit, à ce titre, à la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels ;

- la fraction de l'indemnité qui permet de défrayer les athlètes des dépenses spécifiques qu'impliquent leur entraînement et leur participation à des épreuves sportives est susceptible de bénéficier de l'exonération prévue pour les allocations spéciales pour frais en application du 1° de l'[article 81 du CGI](#).

Il est égal à 25 % du plafond annuel de la sécurité sociale et évolue donc avec celui-ci. Ce montant est égal à 8 838 € au titre de l'année 2011 (cf. [arrêté du 26 novembre 2010](#)).

II. Allocations perçues par les fonctionnaires

320

Le régime fiscal des indemnités perçues par les fonctionnaires est exposé au [BOI-RSA-CHAMP-20-30-10-30](#).

III. Indemnités payées sur des fonds publics aux titulaires de charges, fonctions ou mandats électifs

330

Les régimes fiscaux spécifiques des indemnités perçues par les députés et sénateurs, les titulaires de mandats locaux, les membres des conseils économiques et sociaux régionaux, les membres de l'Institut et du Bureau des longitudes, les présidents et vice-présidents des syndicats de commune sont exposés au [BOI-RSA-CHAMP-20-10](#).