RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CHG-40-60-30-20120912
Date de publication : 12/09/2012

BIC – Charges d'exploitation - Relevé de certains frais généraux – Appréciation du caractère déductible des dépenses mentionnées sur le relevé

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Frais et charges
Titre 4 : Les frais et charges d'exploitation
Chapitre 6 : Relevé de certains frais généraux
Section 3 : Appréciation du caractère déductible des dépenses mentionnées sur le relevé

Sommaire :

I. Dépenses excessives non engagées dans l'intérêt direct de l'entreprise
II. Dépenses excédant le montant des bénéfices imposables ou augmentant dans une proportion supérieure à celle de ces bénéfices et non nécessitées par la gestion
A. Principe
B. Conditions d'application
1. Définition des termes de comparaison et rapprochements à effectuer
a. Termes de comparaison
1° Les dépenses visées à l'article 54 quater du CGI
2° Les bénéfices imposables de l'exercice
b. Comparaisons à effectuer
2. Preuve de la nécessité des frais exposés
III. Sort des dépenses dont le caractère déductible n'est pas reconnu
A. Réintégration dans le résultat fiscal
B. Taxation au titre des revenus distribués
C. Procédures de redressement
D. Pénalités

1

Les dépenses et charges dont l'inscription doit être mentionnée sur le relevé des frais généraux peuvent être rapportées au résultat fiscal dans la mesure où elles sont excessives et où la preuve n'a pas été apportée qu'elles ont été engagées dans l'intérêt direct de l'entreprise.

10

Par ailleurs, lorsque ces mêmes dépenses et charges augmentent dans une proportion supérieure à celle des bénéfices imposables ou que leur montant excède celui des bénéfices, l'Administration peut demander à l'entreprise de justifier qu'elles sont nécessitées par sa gestion.

I. Dépenses excessives non engagées dans l'intérêt direct de l'entreprise

20

Les dépenses énumérées au 5 de l'article 39 du code général des impôts (CGI) peuvent être réintégrées dans le résultat fiscal dans la mesure où elles sont excessives et où la preuve n'a pas été apportée qu'elles ont été engagées dans l'intérêt direct de l'entreprise.

30

Pour que ces dispositions trouvent à s'appliquer, il faut en premier lieu que l'Administration établisse le caractère excessif des dépenses et ce n'est qu'au terme de cette première appréciation que les entreprises peuvent être appelées à établir que les dépenses litigieuses ont été exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation.

40

L'appréciation du caractère excessif d'une dépense et la démonstration du fait que cette dépense a été exposée dans l'intérêt direct de l'exploitation procèdent de la même démarche intellectuelle et impliquent le recours à une argumentation reposant sur des éléments de jugement identiques.

50

Dans certains domaines, le caractère normal des dépenses est cependant difficile à apprécier : rémunérations servies en contrepartie de services rendus en France par une entreprise ou par un contribuable étranger ; frais de voyage exposés dans une région où l'entreprise ne dispose d'aucun intérêt commercial, etc. Dans ce cas, le service peut gagner à confronter sa thèse sur le caractère excessif de la dépense avec les arguments du contribuable.

Pour le surplus, le recours à la disposition susvisée devrait être, en définitive, limité aux hypothèses de dépenses qui, bien qu'apparemment exposées dans l'intérêt de l'exploitation, sont d'un montant manifestement disproportionné par rapport à l'importance de l'entreprise et, par suite, peuvent être considérées comme étrangères, en réalité, à l'intérêt de l'exploitation.

II. Dépenses excédant le montant des bénéfices imposables ou augmentant dans une proportion supérieure à celle de ces bénéfices et non nécessitées par la gestion

A. Principe

60

Le 5 de l'article 39 du CGI dispose que lorsque les dépenses qui doivent figurer sur le relevé excèdent le montant des bénéfices imposables de l'exercice ou augmentent dans une proportion supérieure à celle de ces bénéfices, l'Administration peut demander à l'entreprise de justifier qu'elles sont nécessitées par sa gestion.

70

L'objet de ces dispositions étant de permettre à l'administration de s'opposer à la déduction des frais qui ne sont pas nécessités par la gestion, il n'y a pas lieu d'en faire usage lorsqu'il apparaît que le franchissement des limites imparties par le texte est la conséquence de circonstances particulières indépendantes du niveau des frais mentionnés sur le relevé.

Il en est ainsi, notamment, lorsque le montant des bénéfices à considérer a été affecté :

- par une crise subie par la branche professionnelle considérée ;

- par les difficultés particulières propres à l'entreprise concernée, telles qu'inadaptation aux besoins du marché ou à la technique, reconversion des activités traditionnelles ou modifications intervenues dans la structure de l'entreprise, pertes sur débiteurs défaillants, etc. ;

- par la constatation d'amortissements nettement plus élevés que par le passé, par suite de la réalisation d'investissements importants ;

- par l'engagement de dépenses d'études, de prospection ou de fonctionnement entrant dans le champ d'application de l'article 39 octies A du CGI et, d'une façon plus générale, de dépenses liées à la mise en oeuvre d'un programme de prospection des marchés étrangers.

80

En revanche, dans tous les cas où des circonstances particulières de la nature de celles dont il est fait état ci-dessus n'expliquent pas la variation du rapport entre les dépenses visées et les profits imposables déclarés, il convient de faire jouer l'obligation de justification prévue par le texte.

Il en est ainsi tout particulièrement dans les entreprises chez lesquelles l'accroissement de productivité et les résultats positifs du développement de l'activité sont essentiellement affectés à l'augmentation des rémunérations directes ou indirectes des principaux associés dirigeants.

Une attention particulière sera portée aux entreprises qui présentent des résultats déficitaires pendant une période prolongée. Il convient, en ce qui les concerne, d'examiner de près les dépenses qui conduisent à cette situation et, notamment, s'il s'agit de sociétés, les rémunérations allouées aux dirigeants maîtres de l'affaire.

90

En définitive, le service doit se montrer particulièrement vigilant dans les trois situations suivantes :

1° Augmentation des dépenses constamment supérieure, sur une période de plusieurs années, à celle des bénéfices ;

2° Persistance des déficits malgré une augmentation des dépenses laissant supposer que l'entreprise veut améliorer sa rentabilité ;

3° Permanence des déficits, sans une augmentation des dépenses.

B. Conditions d'application

100

La comparaison à effectuer par l'administration et la preuve de la nécessité des frais exposés que l'entreprise peut être invitée à fournir appellent les précisions suivantes.

1. Définition des termes de comparaison et rapprochements à effectuer

110

Les termes de comparaison à retenir ainsi que les rapprochements à effectuer résultent des articles 33 à 36 de l'annexe II au CGI.

a. Termes de comparaison

1° Les dépenses visées à l'article 54 quater du CGI

120

Il s'agit de celles qui doivent figurer sur le relevé spécial des frais généraux conformément au 5 de l'article 39 du CGI.

Il y a lieu par conséquent de retenir le montant global de ces dépenses y compris les dépenses portées sur le relevé ou qui devraient y figurer bien que n'ayant pas atteint la limite catégorielle correspondante.

2° Les bénéfices imposables de l'exercice

130

L'article 34 de l'annexe II au CGI précise que les bénéfices imposables de l'exercice sont déterminés en faisant abstraction :

- des plus-values ou moins-values provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé ;

- des déficits reportables des exercices antérieurs.

Aucune autre modification n'est donc à apporter au résultat fiscal déclaré par l'entreprise, notamment du fait des revenus de filiales qui ont été préalablement retranchés pour la détermination du résultat fiscal.

b. Comparaisons à effectuer

140

La comparaison entre le montant du bénéfice imposable de l'exercice et celui des dépenses visées à l'article 54 quater du CGI ne présente aucune difficulté. Quant à la comparaison entre l'augmentation de ces dépenses d'une part et l'augmentation des bénéfices imposables d'autre part, l'article 35 de l'annexe II au CGI précise qu'elle doit être effectuée par référence à l'exercice qui précède immédiatement celui au cours duquel les dépenses litigieuses ont été exposées.

150

Lorsque les deux exercices ont une durée différente, les chiffres afférents à l'exercice de référence sont ajustés au prorata de la durée de l'exercice pour lequel la comparaison est effectuée.

Par suite, le relevé des frais généraux doit comporter les renseignements propres à l'exercice pour lequel il est fourni et ceux qui se rapportent à l'exercice précédent (CGI, ann. II, art. 36).

160

Si les renseignements relatifs à l'exercice précédent ne figurent pas sur le relevé détaillé, l'entreprise s'expose à l'application de l'amende prévue au I de l'article 1763 du CGI.

2. Preuve de la nécessité des frais exposés

170

La notion de dépenses nécessitées par la gestion doit être interprétée dans le sens de dépenses qui, eu égard à la nature et aux conditions d'exercice de la profession, revêtent pour l'entreprise un caractère indispensable.

180

Lorsque les dispositions de l'article 33 de l'annexe II au CGI trouvent à s'appliquer, les entreprises ne peuvent donc pas, pour apporter la preuve de ce caractère indispensable, faire état de simples allégations comportant affirmation du principe que les dépenses en cause ont été supportées dans le cadre de la gestion. Elles sont tenues au contraire d'établir l'existence d'un lien, d'une corrélation étroite entre les dépenses dont il s'agit et la contribution qu'elles apportent à l'expansion ou à l'amélioration de la rentabilité de l'exploitation.

190

Les éléments d'appréciation fournis par l'entreprise ne peuvent être retenus que s'il n'existe aucun doute sur le caractère indispensable que présentait la dépense au moment où elle a été exposée. S'agissant des litiges relatifs aux rémunérations directes ou indirectes des cinq ou dix collaborateurs les mieux rémunérés de l'entreprise, il y a lieu, dans les situations apparemment anormales décrites ci-dessus, § 80 et 90, de recourir aux dispositions du dernier alinéa du 5 de l'article 39 du CGI, de préférence à celles de l'avant dernier alinéa du 5 de l'article 39 du CGI , dès l'instant où la preuve du caractère excessif des rémunérations en cause peut être rapportée automatiquement.

Il convient donc de faire largement application de ces dispositions dans les situations évoquées ci-dessus (sociétés en déficit chronique sans motif particulier ; sociétés dont le maintien en exploitation sous la forme juridique adoptée répond le plus souvent à des considérations d'intérêt personnel propres aux principaux associés dirigeants et non à une réalité économique).

III. Sort des dépenses dont le caractère déductible n'est pas reconnu

A. Réintégration dans le résultat fiscal

200

Lorsque l'Administration constate le caractère excessif de dépenses devant figurer sur le relevé détaillé des frais généraux et que la preuve n'est pas apportée par le contribuable qu'elles ont été engagées dans l'intérêt direct de l'entreprise, ces dépenses sont, aux termes mêmes du 5 de l'article 39 du CGI, rapportées au résultat fiscal dans la mesure où elles sont excessives.

210

Il en est également ainsi des dépenses dont l'entreprise ne peut justifier qu'elles sont nécessitées par sa gestion alors qu'il est constaté qu'elles augmentent dans une proportion supérieure à celle des bénéfices imposables ou que leur montant excède celui de ces bénéfices.

B. Taxation au titre des revenus distribués

220

Concernant ce point il convient de se reporter au BOI-CF-INF.

C. Procédures de redressement

230

Concernant ce point il convient de se reporter au BOI-CF-IOR.

D. Pénalités

240

Concernant ce point il convient de se reporter au BOI-CF-INF-30-20.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 14/06/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2116-PGP.html/identifiant=BOI-BIC-CHG-40-60-30-20120912