RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-BASE-30-50-30-20-20170224
Date de publication : 24/02/2017

RSA - Base d'imposition des traitements, salaires et revenus assimilés - Charges déductibles du revenu brut - Dépenses professionnelles des salariés - Déduction des frais réels - Frais de déplacement et frais de repas

Positionnement du document dans le plan :

RSA - Revenus salariaux et assimiles
Base d'imposition des traitements,salaires et revenus assimiles
Titre 3 : Charges déductibles du revenu brut
Chapitre 5 : Dépenses professionnelles des salariés
Section 3 : Déduction des frais réels
Sous-section 2 : Frais de déplacement et frais de repas

Sommaire :

I. Frais de déplacement
A. Frais de transport du domicile au lieu de travail
1. Règles de déduction
a. La distance entre le domicile et le lieu de travail n'excède pas 40 kilomètres
b. La distance entre le domicile et le lieu de travail excède 40 kilomètres
1° Le salarié fait état de circonstances particulières qui justifient l'éloignement
a° La difficulté à trouver un emploi à proximité du domicile
b° La précarité ou mobilité de l'emploi
c° Une mutation géographique professionnelle
d° L'exercice d'une activité professionnelle par le conjoint
e° L'état de santé du salarié et des membres de sa famille
f° Les problèmes de scolarisation des enfants
g° Les écarts de coût de logement
h° L'exercice de fonctions électives au sein d'une collectivité locale sur le territoire de laquelle le salarié réside
i° Situation des salariés vivant en concubinage
2° Aucune circonstance particulière ne justifie l'éloignement entre le domicile et le lieu de travail
a° Cas général
b° Cas particulier du télétravail
c. Nombre d'allers et retours quotidiens
d. Moyens de transport utilisés
2. Justification des frais déduits
a. Justification des motifs de l'éloignement
b. Justification de la réalité et du montant des frais engagés
B. Frais de déplacement pendant les horaires de travail et frais de mission

1. Nature des frais déductibles
2. Justification des frais déduits
C. Frais de déménagement
D. Frais de double résidence
1. Principes
2. Nature des frais déductibles
3. Cas particuliers
a. Situations justifiées de double résidence
1° Ouvriers et employés saisonniers
2° Apprentis
3° Élus locaux
b. Situations non justifiées de double résidence
E. Évaluation des frais de véhicules
1. Conditions d'utilisation du barème kilométrique
a. Conditions relatives aux personnes utilisant le barème kilométrique
b. Frais couverts par le barème kilométrique
c. Plafonnement du barème kilométrique
2. Déduction des frais pour leur montant réel et justifié
a. Principe
1° Conditions d'utilisation du barème forfaitaire des frais de carburant
2° Cas particulier de la location avec option d'achat
b. Plafonnement du montant des frais réels déductibles
1° Principe
2° Conséquences
a° Au regard des frais réels déductibles
b° Au regard des indemnités versées par l'employeur
c. Justification des frais déduits
II. Frais de repas

I. Frais de déplacement

1

Les frais de déplacement sont engagés notamment au titre :

- du transport du domicile au lieu de travail ;

- du transport pendant les horaires de travail et des frais de mission ;

- du déménagement ;

- de la double résidence.

L’évaluation des frais de voiture ou de deux-roues motorisé (vélomoteur, scooter ou moto) appelle, en outre, des commentaires particuliers.

A. Frais de transport du domicile au lieu de travail

1. Règles de déduction

10

Les frais de transport que les salariés exposent pour se rendre de leur domicile à leur lieu de travail et en revenir sont, en règle générale, inhérents à leur fonction ou à leur emploi et sont par suite admis en déduction en vertu des dispositions du 3° de l'article 83 du code général des impôts (CGI).

La déduction des frais de déplacement s'articule autour des trois points suivants :

- la distance en deçà de laquelle les frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail sont considérés comme inhérents à la fonction ou à l'emploi et par suite déductibles s'ils sont justifiés est fixée à 40 kilomètres ;

- au-delà de 40 kilomètres le salarié doit, pour obtenir la déduction intégrale de ses frais de transport, justifier de l'éloignement par des circonstances particulières notamment liées à l'emploi occupé mais aussi par des circonstances, autres que de convenances personnelles, d'ordre familial ou social ;

- si cette justification n'est pas apportée, la déduction est néanmoins admise à concurrence des 40 premiers kilomètres.

a. La distance entre le domicile et le lieu de travail n'excède pas 40 kilomètres

20

Dans ce cas, le salarié n'a pas à justifier du caractère normal de l'éloignement. La déduction est admise de plein droit.

Le fait que la distance parcourue dépasse de quelques kilomètres la limite de quarante ne suffit pas à lui seul à remettre en cause la déduction des frais de déplacement domicile-travail pour la part excédant quarante kilomètres.

Mais les frais dont fait état le salarié à ce titre ne sont déductibles que s'ils sont justifiés.

En particulier, l'intéressé doit être en mesure de justifier du moyen de transport qu'il a effectivement utilisé ainsi que de la fréquence et de l'importance de ses déplacements (cf. I-A-2-b § 220 à 230).

L'utilisation des barèmes d'évaluation forfaitaire du prix de revient kilométrique applicables aux automobiles et aux deux-roues motorisés (BOI-BAREME-000001) ou des barèmes d'évaluation forfaitaire des frais de carburant en euro au kilomètre (BOI-BAREME-000003) ne dispense pas le salarié d'apporter ces justifications (CE, arrêt du 21 juin 1996, n° 157651).

Dès lors, la facture d'achat du véhicule, le certificat d'immatriculation, les factures d'entretien et de réparation, la copie du contrat d'assurance notamment pourront être demandés par le service.

b. La distance entre le domicile et le lieu de travail excède 40 kilomètres

25

La loi prévoit deux situations :

1° Le salarié fait état de circonstances particulières qui justifient l'éloignement

30

Dans ce cas, la déduction de l'intégralité des frais justifiés dans les conditions exposées au **I-A-1-a § 20** doit être admise. Il n'est pas possible de donner une liste exhaustive des circonstances particulières, autres que des motifs de pure convenance personnelle, qui peuvent justifier un éloignement entre leur domicile et leur lieu de travail supérieur à 40 km.

Mais l'appréciation de ces circonstances, dans chaque cas particulier, doit prendre en compte l'évolution des comportements sociaux et des conditions d'emploi des salariés et notamment les difficultés économiques du bassin d'emploi dans lequel se trouve le domicile du salarié, notamment si ce dernier est situé en zone rurale ou au contraire si l'emploi est situé du côté étranger d'une zone frontalière.

40

La loi prévoit expressément que les motifs liés à l'emploi constituent des circonstances particulières justifiant l'éloignement entre le domicile et le lieu de travail.

Ils couvrent notamment les situations suivantes.

a° La difficulté à trouver un emploi à proximité du domicile

50

Le salarié licencié qui a trouvé un emploi dans une commune éloignée de son domicile justifie de l'éloignement par ce motif.

A titre de règle pratique, le délai raisonnable pour un salarié de s'assurer de la stabilité de son emploi pour se reloger peut être estimé à 3 ans.

b° La précarité ou mobilité de l'emploi

60

Le caractère précaire d'un nouvel emploi à cause, par exemple, de difficultés économiques propres à l'entreprise employeur, ou du manque de qualification du salarié, ou encore parce qu'il s'agit par nature d'un emploi précaire et (ou) temporaire (fonction de maître-auxiliaire, contrat de travail à durée déterminée, stagiaire, etc.), est de nature à justifier l'éloignement entre le domicile et le lieu de travail.

Il en est de même des emplois qui impliquent des lieux d'exercice qui sont chaque année différents et éloignés entre eux. Toutefois, l'exercice ponctuel par le contribuable au lieu de son domicile, distant de plus de quarante kilomètres de son lieu de travail habituel, d'activités accessoires à son activité principale, ne constitue pas à elle seule une circonstance particulière justifiant un tel éloignement (CAA de Paris, arrêt du 11 juin 1998, n° 96PA00518).

c° Une mutation géographique professionnelle

70

L'éloignement entre le domicile et le lieu de travail engendré par une mutation du salarié à la suite d'une promotion, du déménagement de l'entreprise ou de tout autre motif de déplacement professionnel indépendant de la volonté du salarié est normal.

80

Aux circonstances liées à l'emploi doivent bien entendu être ajoutées celles résultant de contraintes familiales ou sociales, notamment les suivantes.

d° L'exercice d'une activité professionnelle par le conjoint

90

Pour qualifier la distance séparant le domicile du lieu de travail, il est tenu compte de la localisation différente du travail de chacun des époux.

En particulier, lorsque l'un des époux, concubins ou partenaires à un pacte civil de solidarité doit parcourir une distance supérieure à quarante kilomètres pour se rendre à son travail mais que l'autre exerce son activité professionnelle à proximité du domicile commun, cette dernière circonstance permet au premier de déduire l'ensemble de ses frais de déplacement, même au-delà des quarante premiers kilomètres.

Lorsque deux époux exercent leurs activités professionnelles dans deux villes différentes et demeurent dans une troisième non située entre les deux lieux de travail, ils peuvent déduire intégralement leurs frais de transport lorsque la distance du domicile au lieu de travail n'excède pas pour l'un au moins des deux conjoints 40 kilomètres.

Dans le cas contraire, c'est-à-dire lorsque les conjoints travaillent chacun à plus de 40 kilomètres du domicile, la déduction est autorisée pour chaque conjoint à hauteur des 40 premiers kilomètres

e° L'état de santé du salarié et des membres de sa famille

100

L'appréciation du caractère normal de la distance entre le domicile et le lieu de travail doit prendre en compte la situation du salarié qui établit de façon précise et circonstanciée, notamment par la production de certificats médicaux, la nécessité qui lui est faite de vivre dans un lieu éloigné de celui de son travail en raison de son propre état de santé, de celui de son conjoint ou de ses enfants.

Il est tenu compte également de l'état de santé précaire et de l'âge de ses parents ou beaux-parents, obligeant le salarié à leur fournir aide et assistance et, par suite, à résider à proximité de ceux-ci. Toutefois, l'éloignement entre le domicile et le lieu de travail ne doit pas alors être tel que, eu égard également aux horaires de travail qu'il accomplit, il ne permette pas de fait au salarié concerné, compte tenu d'une présence insuffisante auprès des intéressés, de leur apporter effectivement l'aide ou le soutien qu'il prétend leur fournir (CE, arrêt du 9 octobre 1991, n° 77611).

f° Les problèmes de scolarisation des enfants

110

Il est tenu compte, lorsque le salarié en apporte la preuve, des contraintes particulières rencontrées du fait des études poursuivies par ses enfants. Ainsi, l'éloignement entre le domicile et le lieu de travail peut être justifié lorsque le salarié doit résider à proximité par exemple d'un centre d'éducation spécialisé qui accueille son enfant handicapé.

g° Les écarts de coût de logement

120

Selon une jurisprudence constante, il appartient au salarié d'établir que le choix d'une résidence à proximité de son lieu de travail le contraindrait à des dépenses hors de proportion avec ses revenus, eu égard, notamment au montant des frais de transport dont il demande la déduction. En revanche, le souci d'économie, qui conduit le salarié à fixer sa résidence au domicile de ses parents, ou le fait que le salarié ait pu acquérir, dans la commune où il a choisi d'habiter, une maison, ou un terrain pour y construire cette maison, à un prix nettement moins élevé que celui qu'il aurait dû acquitter à proximité de son lieu de travail, ne constitue pas à lui seul une circonstance de nature à justifier un éloignement entre le domicile et le lieu de travail supérieur à 40 km (CE, arrêt du 20 avril 1983, n° 36777 et CE, arrêt du 2 décembre 1988, n° 63352).

h° L'exercice de fonctions électives au sein d'une collectivité locale sur le territoire de laquelle le salarié réside

130

Ces circonstances constituent un motif de nature à justifier l'éloignement entre le domicile et le lieu de travail (RM Althapé n° 2706, JO Sénat du 15 janvier 1998, p. 165).

i° Situation des salariés vivant en concubinage

140

L'assemblée du contentieux du Conseil d'État a admis au nombre des circonstances particulières pouvant justifier l'éloignement entre le domicile et le lieu de travail, la situation d'un contribuable dont le domicile, où demeure aussi la personne avec laquelle il vit en concubinage de manière stable et continue est éloigné de la localité où il travaille mais proche du lieu où son concubin exerce sa propre activité professionnelle (CE, arrêt du 10 décembre 1993, n° 146623).

Cet avis, confirmé depuis par plusieurs décisions jurisprudentielles (notamment CE, arrêt du 26 janvier 1994, n° 125389, CE, arrêt du 26 janvier 1994, n° 124378 et CE, arrêt du 26 janvier 1994, n° 128309) aligne donc, pour ce qui concerne la déduction des frais professionnels réels des salariés relatifs aux frais de transport entre le domicile et le lieu de travail, la situation des concubins, avec ou sans enfants, mais dont le concubinage est stable et continu, sur celle des couples mariés.

Le concubinage ne résultant d'aucun acte juridique précis, mais s'analysant comme une situation de fait, le salarié qui fait état de la situation professionnelle ou personnelle de son concubin doit établir

l'existence simultanée des critères de stabilité et de continuité de ses relations pour justifier un éloignement supérieur à 40 kilomètres entre son domicile et son lieu de travail.

Cette justification peut être apportée par tous moyens. En pratique, c'est à partir d'un faisceau d'éléments que l'intéressé pourra établir la réalité de la situation qu'il invoque. Il pourra à cet égard produire notamment :

- leur situation au regard de l'impôt sur le revenu (lieu de dépôt de la déclaration), des impôts locaux (avis d'imposition au nom des deux concubins) et le cas échéant de l'impôt de solidarité sur la fortune ;

- une « attestation ou un certificat » de concubinage établi par le maire en présence de deux témoins ;

- les pièces démontrant la reconnaissance de la situation de concubinage au regard d'autres droits (reconnaissance d'un enfant, qualité d'ayant droit du concubin pour l'assurance maladie, versement de prestations sociales liées au concubinage, etc.) ;

- les pièces faisant présumer l'existence de la vie commune sous le même toit :

- quittances EDF, GDF ou Télécom, établies simultanément ou alternativement au nom des deux concubins,

- contrat de bail du logement au nom des deux concubins,

- acquisition en commun de leur résidence principale,

- emprunts contractés solidairement, etc.

150

Tous ces motifs doivent être appréciés par l'administration fiscale avec largeur de vue et les dispositions du 3° de l'article 83 du CGI doivent être appliquées de façon pragmatique et bienveillante (RM Fournier n° 32737, JO Sénat du 23 août 2001, p. 2726).

2° Aucune circonstance particulière ne justifie l'éloignement entre le domicile et le lieu de travail

a° Cas général

155

Lorsque aucune circonstance particulière ne justifie l'éloignement entre le domicile et le lieu de travail, la déduction est admise à concurrence des 40 premiers kilomètres.

160

Lorsque le salarié utilise uniquement son véhicule et demande la déduction sur la base du barème kilométrique, la fraction des frais déductibles est obtenue en multipliant la distance de 80 km par le nombre de jours concernés et le tarif applicable.

Lorsqu'il fait état du montant détaillé de ses frais de voiture automobile ou lorsqu'il utilise un autre moyen de transport, la fraction déductible est déterminée par proratisation du montant total des frais supportés.

Exemple : Soit un salarié domicilié à 75 km de son lieu de travail qui ne peut faire état de circonstances particulières justifiant cet éloignement. Ce salarié a supporté 4 500 € de frais de transport dont il peut justifier de la réalité et du montant.

Il peut demander la déduction de : 4 500 x 40/75 = 2 400 €

b° Cas particulier du télétravail

170

Les frais engagés par les salariés qui exercent leur activité professionnelle selon le mode du télétravail sont déductibles dans les conditions de droit commun applicables à l'ensemble des salariés, telles qu'elles résultent du 3° de l'article 83 du CGI.

En ce qui concerne plus particulièrement les modalités de déduction des frais de déplacement des intéressés entre leur domicile et le siège de leur entreprise, ces dépenses sont couvertes par la déduction forfaitaire de 10 %.

Lorsque le salarié opte pour la déduction de ses frais professionnels pour leur montant réel et justifié, il convient de tenir compte du lieu d'exercice de l'activité, qui peut être soit exclusivement le domicile, soit partagé, dans des proportions variables, entre le domicile et les locaux de l'entreprise.

Dans le premier cas, les dépenses de déplacement du télétravailleur entre son domicile et son entreprise, qui normalement doivent alors revêtir un caractère exceptionnel, sont déductibles s'il est justifié, dans les conditions de droit commun, de la réalité ainsi que de la nécessité pour l'intéressé dans l'exercice de son activité professionnelle de se rendre dans l'entreprise, par exemple pour rendre compte à son employeur de son activité ou participer à des réunions de travail.

Dans le second cas, les frais de déplacement du salarié entre le lieu de sa résidence et son entreprise s'analysent comme des frais de transport entre le domicile et le lieu de travail, et sont déductibles dans les conditions prévues au denier alinéa du 3° de l'article 83 du CGI. Les frais correspondants sont donc de plein droit déductibles, sous réserve de justifier de leur réalité et de leur montant, dans la limite des quarante premiers kilomètres séparant le domicile et le lieu de travail et au-delà, le cas échéant, lorsque le salarié justifie d'un éloignement supérieur à quarante kilomètres entre son domicile et son lieu de travail par des contraintes familiales ou sociales, ou par des circonstances liées aux caractéristiques de l'emploi occupé. À cet égard, la seule circonstance que le télétravailleur exerce une partie de son activité professionnelle à son domicile ne suffit pas, à elle seule, à justifier, au regard des dispositions du CGI précitées, un éloignement supérieur à quarante kilomètres du domicile par rapport au lieu où l'intéressé exerce en entreprise l'autre partie de son activité.

L'option pour la déduction des frais réels et justifiés entraîne pour le salarié l'obligation de rapporter à sa rémunération imposable les allocations versées par l'employeur (RM Paillé n° 12648, JO AN du 29 juin 1998, p. 3612).

c. Nombre d'allers et retours quotidiens

180

Conformément à la jurisprudence du Conseil d'État, constante en la matière, un salarié ne peut déduire que les frais de transport afférents à un seul aller et retour quotidien.

Il ne peut en être autrement que si le salarié justifie de circonstances particulières, appréciées par l'administration fiscale sous le contrôle du juge de l'impôt, qui permettent de regarder le fait d'effectuer deux trajets aller et retour chaque jour comme nécessaires et inhérents à leur emploi. Tel est le cas, notamment, des contribuables qui invoquent des problèmes personnels de santé ou de l'existence, au domicile, de personnes nécessitant leur présence, ou encore qui ne peuvent se restaurer à proximité de leur lieu de travail.

> A cet égard, la circonstance que les contribuables ne disposent pas, sur leur lieu de travail ou à proximité, d'une cantine ou d'un restaurant d'entreprise n'est pas de nature, à elle seule, à justifier la déduction des frais d'un second aller et retour si les intéressés n'établissent pas, par ailleurs, l'impossibilité de se restaurer sur leur lieu de travail ou à proximité par d'autres moyens à un prix comparable et, en tout état de cause, inférieur à celui qui résulterait du second aller et retour (RM Zimmermann, n° 3104, JO AN du 9 octobre 2007, p. 6154).

De même, des horaires de travail atypiques, par exemple des heures de travail réparties en début et en fin de journée, peuvent caractériser la nécessité professionnelle d'un second aller et retour quotidien.

d. Moyens de transport utilisés

190

Le salarié qui a le choix entre plusieurs modes de transport peut emprunter celui qui lui convient le mieux, à condition que son choix ne soit pas contraire à une logique élémentaire compte tenu du coût et de la qualité des moyens de transport collectifs desservant son domicile.

C'est ainsi que le Conseil d'État a jugé que l'utilisation par un contribuable de sa voiture personnelle pour ses déplacements quotidiens est justifiée dès lors que l'utilisation des moyens collectifs de transport aurait entraîné un accroissement important de la durée des trajets. Les dépenses exposées de ce fait ont le caractère de frais professionnels déductibles et n'ont pas à être limitées à celles qu'aurait provoquées l'utilisation des transports en commun.

2. Justification des frais déduits

200

Conformément au 3° de l'article 83 du CGI, seuls les frais professionnels justifiés tant dans leur principe que dans leur montant peuvent être admis en déduction.

a. Justification des motifs de l'éloignement

210

Le contribuable qui demande la déduction des frais de transport entre le domicile et le lieu de travail pour une distance supérieure à 40 km doit joindre à la déclaration des revenus de l'année au titre de laquelle la déduction est demandée, une note explicative précisant les raisons pour lesquelles il a fixé ou maintenu son domicile à une telle distance de son travail.

b. Justification de la réalité et du montant des frais engagés

220

Ces justifications doivent être apportées quelle que soit la distance parcourue.

Le contrôle des frais de transport du domicile au lieu de travail doit être conduit de la manière suivante.

Le salarié qui demande la prise en compte de ses frais réels de transport doit être en mesure de justifier du moyen de transport qu'il a réellement utilisé et de l'existence de frais inhérents à cette utilisation.

C'est ainsi que le service peut éventuellement demander au contribuable :

- une attestation de l'employeur établissant qu'il n'existe pas de cars de ramassage du personnel ou que l'intéressé n'emprunte pas ce moyen de transport mis à sa disposition ;

- des justifications de l'emploi de son véhicule personnel (assurance, location d'emplacement de stationnement, etc.), en particulier lorsqu'il existe des moyens de transport collectifs fréquents et rapides.

Dès lors que la nature professionnelle des dépenses est prouvée et que le mode de transport utilisé est suffisamment justifié, il n'y a pas lieu d'établir une comparaison entre les divers moyens de transport à la disposition du salarié pour limiter la déduction au coût le plus économique.

> *Conformément à la jurisprudence du Conseil d'État, le salarié doit aussi établir la fréquence, l'importance et la durée de ses déplacements (CE, arrêt du 15 mai 1991, n° 87293).*

230

En pratique, ces justifications doivent concerner surtout les frais relatifs à l'utilisation d'un véhicule personnel, le montant des dépenses exposées dans l'utilisation des moyens de transport collectifs étant relativement aisé à apprécier. Elles doivent permettre de préciser la distance journalière parcourue, le nombre de jours ou de postes de travail où le déplacement a été nécessaire, le type de véhicule utilisé.

> *Un simple relevé de la distance annuelle parcourue par un véhicule ou l'attestation d'un voisin rédigée sept ans après les faits ne permettent pas d'établir que le propriétaire du véhicule s'en sert pour rentrer chez lui prendre son repas de midi, alors qu'il ne dispose que d'une courte pause et que la circulation est difficile dans la zone fortement urbanisée qu'il doit traverser (CE, arrêt du 23 octobre 1974, n° 92936 et n° 93346).*

Lorsque le salarié évalue ses frais de déplacement par référence au barèmes d'évaluation forfaitaire du prix de revient kilométrique applicables aux automobiles et aux deux-roues motorisés (BOI-BAREME-000001) ou au barème relatif aux frais de carburant en euro au kilomètre (BOI-BAREME-000003), il demeure tenu d'apporter toute justification sur le véhicule utilisé ainsi que sur la réalité et l'importance du kilométrage parcouru. À cet effet, la facture d'achat du véhicule, le certificat d'immatriculation, les factures d'entretien et de réparation, la copie du contrat d'assurance, notamment, pourront être demandés par le service même lorsque la distance entre le domicile et le lieu de travail n'excède pas quarante kilomètres.

B. Frais de déplacement pendant les horaires de travail et frais de mission

1. Nature des frais déductibles

240

Les frais de déplacement occasionnés par l'exercice même de la profession ont le caractère de dépenses professionnelles.

Corrélativement, les sommes correspondant au remboursement de ces frais par l'employeur doivent être ajoutées au salaire déclaré. Il en est ainsi même lorsque le salarié utilise sa voiture personnelle pour effectuer ces déplacements.

250

De plus, les salariés peuvent, dans l'exercice de leur profession, être conduits à supporter des frais de voyage, de missions ou de tournées. Ces frais qui comportent des dépenses de transport et de séjour sont, en principe, admis en déduction pour l'assiette de l'impôt.

Il en est de même, en principe, des frais de participation à des congrès scientifiques ou professionnels ou des dépenses de voyages à l'étranger dans la mesure où ces charges sont en rapport direct avec la profession exercée et où l'objet du voyage est parfaitement compatible avec l'activité exercée. Bien entendu, les dépenses de caractère personnel exposées à l'occasion de déplacements professionnels, ainsi qu'éventuellement les frais de voyage et de séjour des membres de la famille du contribuable, ne peuvent en aucun cas être admis en déduction.

2. Justification des frais déduits

260

Les personnes qui supportent habituellement des frais de route, missions ou déplacements (représentants de commerce, par exemple) ne sont pas tenues de produire des justifications à l'euro près de l'ensemble de ces frais. Mais elles doivent fournir au service les éléments permettant d'apprécier l'importance des principales catégories de dépenses telles que :

- pour la détermination du nombre de jours de voyage pendant l'année : régions visitées, notes d'hôtel en nombre suffisant pour permettre de jalonner les tournées, attestations patronales sur les conditions dans lesquelles la clientèle est visitée ;

- pour le contrôle des dépenses journalières d'hôtel : notes d'hôtel, tout au moins pour les séjours de quelque durée ;

- pour le contrôle des frais de déplacement : modes de transport utilisés ; motifs pour lesquels plusieurs moyens de transport sont utilisés concurremment, marque et puissance de la voiture (certificat d'immatriculation ou « carte grise ») ; date et prix d'achat ; factures du prix d'achat et des grosses réparations, etc.

> *La déduction doit être refusée lorsque les frais d'hôtel ne figurant pas sur un carnet de dépenses quotidien, le contribuable ne produit que quelques notes, dont certaines sont d'ailleurs dénuées de toute valeur probante et ne fournit, au surplus, aucune précision sur les dépenses -à déduire de ses frais de tournées- qu'ils auraient supportées à son domicile s'il n'avait pas eu à se déplacer (CE, arrêt du 17 décembre 1956, n° 31069).*

C. Frais de déménagement

270

Les frais de déménagement, lesquels s'entendent des frais de transport des personnes et des frais du déménagement proprement dit, exposés par les salariés qui, pour les besoins d'un nouvel emploi ou d'une nouvelle affectation géographique dans l'emploi qu'ils occupent, sont contraints de changer de résidence, sont considérés comme des dépenses professionnelles pour l'assiette de l'impôt.

En revanche, les frais de déménagement exposés par un salarié à la suite de sa mise à la retraite pour aller du lieu où il exerçait ses fonctions à celui de sa nouvelle résidence ne sont pas déductibles. Cette règle est applicable même si le salarié disposait d'un logement de fonction.

En aucun cas, les charges personnelles entraînées par le déménagement, telles que les dépenses de réinstallation du foyer (achats d'appareils ménagers, rideaux, tentures, etc.), ne peuvent être déduites.

Bien entendu, lorsque les frais de déménagement sont pris en charge par l'employeur, par exemple sous forme de versement d'une indemnité de mutation, les montants correspondants doivent être rapportés par les salariés concernés à leur rémunération imposable.

D. Frais de double résidence

1. Principes

280

Les frais de double résidence s'entendent des dépenses supplémentaires, notamment de séjour et de déplacement, effectivement supportées par un salarié qui résultent de la nécessité pour ce dernier de résider pour des raisons professionnelles dans un lieu distinct de celui de son domicile habituel (RM Gest n° 41373, JO AN du 18 novembre 1996, p. 6025).

290

S'il est établi que la double résidence est justifiée par l'impossibilité de maintenir une seule résidence compte tenu du lieu de travail de chacun des époux, partenaires à un pacte civil de solidarité ou, dans le cas d'un concubinage stable et continu, concubins, les dépenses de double résidence ont alors le caractère de frais professionnels.

Dès lors que la double résidence ne résulte pas d'un choix de simple convenance personnelle, ces dépenses sont déductibles y compris en l'absence de diligences en vue d'obtenir un rapprochement des lieux de travail (CE, arrêt du 6 octobre 2004, n° 256092).

Cette règle doit être appliquée sans restriction, qu'il s'agisse de salariés du secteur privé ou du secteur public et que le changement du lieu de travail de l'un des conjoints, partenaires à un pacte civil de solidarité ou concubins résulte d'un avancement professionnel ou de tout autre motif indépendant de sa volonté. Le point de savoir si ces conditions sont réunies ne peut s'apprécier qu'en considération des circonstances de fait propres à chaque affaire.

300

En revanche, les frais de double résidence issus ou prolongés pour des raisons qui répondent à de simples convenances personnelles ne sont pas admis en déduction.

2. Nature des frais déductibles

310

Les frais déductibles par un salarié au titre de la double résidence s'entendent principalement des frais de séjour, c'est-à-dire des loyers et frais annexes du logement sur le lieu de travail ou à proximité et des dépenses supplémentaires de repas, ainsi que des frais de transport, en principe à raison d'un déplacement aller et retour par semaine, pour rejoindre le domicile familial.

Un contribuable ne peut, à titre de frais de double résidence, déduire la valeur locative d'un logement dont il est propriétaire, même si la nécessité de disposer de ce logement peut être regardée comme une contrainte inhérente à l'emploi ; en effet, la valeur locative de ce logement ne correspond qu'au manque à gagner résultant de l'impossibilité de le donner en location (CE, arrêt du 20 février 1980, n° 13894).

Les frais liés à l'acquisition par le contribuable d'un appartement ou d'une maison au lieu où il est contraint de fixer ou maintenir sa double résidence pour des raisons professionnelles, en particulier les intérêts d'un emprunt immobilier, peuvent être déductibles, alors même que la double résidence a normalement un caractère provisoire, si, compte tenu de sa situation particulière, le contribuable peut établir que la séparation de ses domicile habituel et résidence professionnelle est durable.

Les frais supplémentaires de repas du soir peuvent être pris en considération au titre des frais de double résidence lorsque le salarié établit que les conditions d'exercice de son activité et celles de son installation dans la commune où il habite le contraignent à prendre ses repas au restaurant non seulement le midi mais également le soir (RM Idiart, n° 21806, JO AN du 24 avril 1995, p. 2182).

3. Cas particuliers

a. Situations justifiées de double résidence

320

Le Conseil d'État a jugé que :

- l'épouse salariée d'un contribuable qui, à la suite de la mutation de son mari en province, n'a pu obtenir la sienne et a dû maintenir sa résidence en région parisienne est en droit de déduire, au titre des frais de double résidence, les dépenses de transport exposées pour se rendre, chaque fin de semaine, au domicile familial ; la différence de coût résultant de l'utilisation de transports aériens au lieu de transports ferroviaires ne peut être regardée comme exposée par convenance personnelle, dès lors que le choix du moyen de transport utilisé répond à un besoin effectif, notamment en raison de la durée du trajet en chemin de fer et de la localisation du lieu de travail (plus proche de l'aéroport) que l'intéressée pouvait ainsi rallier directement (CE, arrêt du 15 novembre 1989, n° 80542) ;

- un agent de l'État qui, dans l'attente de sa mutation, a dû maintenir temporairement sa résidence dans une commune différente de celle où son conjoint habite et exerce son activité professionnelle peut déduire les frais de transport qu'il a exposés pour rejoindre son foyer en sus des loyers et frais annexes de double résidence déjà déduits (CE, arrêt du 24 février 1988, n° 67990

) ;

- un contribuable qui, à la suite de la suppression de son emploi dans la localité de province où il résidait dans une maison lui appartenant et aux environs de laquelle son épouse exerçait une activité à temps partiel, a été contraint d'accepter d'autres fonctions au siège francilien de l'entreprise, est en droit de maintenir son domicile familial en province et de déduire ses frais de double résidence, notamment les frais de location d'une chambre meublée en région parisienne, dès lors que son nouvel emploi, compte tenu de la situation économique de son entreprise, présentait dès l'origine un caractère précaire. Le caractère précaire de l'emploi occupé par l'intéressé a d'ailleurs été corroboré par son licenciement économique quelques années plus tard (CE, arrêt du 22 décembre 1989, n° 56905).

1° Ouvriers et employés saisonniers

330

Les travailleurs saisonniers qui ont un domicile fixe, mais sont obligés par leur profession à des déplacements prolongés peuvent comprendre parmi les frais réels dont ils demandent la déduction le coût du voyage de leur femme et de leurs enfants.

De même, un saisonnier qui travaille dans diverses stations peut, sous réserve du droit de contrôle de l'administration, déduire du montant brut de ses rémunérations les dépenses supplémentaires de loyer qu'il supporte effectivement.

2° Apprentis

340

Les apprentis peuvent déduire une fraction de leurs frais réels sur la partie de leur salaire non exonéré d'impôt.

Cette fraction s'apprécie en fonction du rapport revenu imposé / revenu total perçu.

RES N°2005/19 (FP) du 6 septembre 2005 : déduction des frais réels par les apprentis sur leur salaire.

Question : *Les apprentis peuvent-ils déduire des frais réels sur la partie de leur salaire non exonéré d'impôt ?*

Réponse : *En application des dispositions combinées de l'article 13 du CGI et du 3° de l'article 83 du CGI, les frais professionnels exposés par les salariés, qui sont déductibles pour la détermination de leur rémunération imposable, sont pris en compte, soit par la déduction forfaitaire de 10 %, applicable de plein droit, soit, sur option des intéressés, pour leur montant réel et justifié.*

En tout état de cause, les dépenses professionnelles doivent avoir été effectuées en vue de l'acquisition ou de la conservation d'un revenu imposable. Il résulte de l'application même de ce principe que celles supportées en vue d'acquérir un revenu qui bénéficie d'une exonération ne sont pas admises en déduction.

S'agissant des apprentis munis d'un contrat répondant aux conditions posées par le code du travail, les salaires versés à ce titre sont, en vertu des dispositions de l'article 81 bis du CGI, exonérés de l'impôt sur le revenu pour leur fraction n'excédant pas la limite d'exonération mentionnée au 2° bis de l'article 5 du CGI pour les personnes âgées de moins de 65 ans, soit 7 640 € en 2004.

Par suite, cette disposition légale est d'application stricte et de droit.

Dès lors et remarque faite que les frais professionnels exposés annuellement ne peuvent être dissociés de la rémunération totale allouée, il y a lieu de considérer que la fraction des frais réels pouvant être admise en déduction du revenu effectivement imposé s'apprécie en fonction du rapport existant entre le revenu effectivement imposé et le revenu total perçu.

En conséquence, si la rémunération totale versée à un apprenti en 2004 s'est élevée à 10 872 € et les frais réels engagés à 4 646 €, l'intéressé peut prétendre, au titre de cette même année, à une prise en compte sur la fraction imposable de sa rémunération (3 232 €) de frais réels à concurrence de 1 381 €.

3° Élus locaux

350

Si l'exercice d'un mandat électif peut être pris en compte dans l'appréciation du caractère professionnel de frais de double résidence, cette circonstance n'est pas de nature à justifier à elle seule ce caractère professionnel des frais (RM Martin n° 11905, JO AN du 31 octobre 1994, p. 5421).

A titre d'exemple, doivent également être pris en compte des éléments tels que l'importance de la collectivité, l'exercice par le conjoint d'une activité professionnelle, la fréquence des déplacements du salarié dans la collectivité dont il est élu, etc. (RM Guilloteau n° 24707, JO AN du 11 mai 2004, p. 3485).

b. Situations non justifiées de double résidence

360

Le Conseil d'État a en revanche considéré que :

- un salarié qui, suite à l'éloignement de sa résidence par rapport au lieu de son travail, a fait de longs séjours à l'hôtel ne peut prétendre que les frais supplémentaires correspondants ont le caractère de dépenses professionnelles déductibles pour la détermination des bases de l'impôt sur le revenu dès lors que, faute d'avoir fait toutes les diligences pour se loger à proximité de son lieu de travail, il n'établit pas que les frais dont il s'agit résultent de circonstances indépendantes de sa volonté et, en particulier, de la crise du logement (CE, arrêt du 9 janvier 1956, n° 23090) ;

- les dépenses supportées par un militaire de carrière pour se loger dans la ville où il a été affecté ainsi que les frais de déplacement entre cette ville et la localité où sa famille est installée dans une maison dont il est propriétaire ne peuvent être regardées comme des frais inhérents à la fonction ou à l'emploi, dès lors que l'intéressé n'établit pas avoir fait les diligences nécessaires pour loger sa famille au lieu de son affectation ou dans les environs immédiats (CE, arrêt du 15 octobre 1969, n° 74531) ;

- un ingénieur d'une entreprise parisienne de travaux publics qui, après avoir été affecté pour une durée indéterminée au bureau de la dite entreprise à Lille où il n'allègue pas avoir été dans l'impossibilité de se loger, a conservé néanmoins sa résidence parisienne pour des raisons de convenance personnelle n'est pas fondé à déduire de son revenu imposable ses frais de transport entre Paris et Lille et ses frais de séjour dans cette dernière ville (CE, arrêt du 27 octobre 1971, n° 79866) ;

- un contribuable qui réside du lundi au vendredi dans une ville où il occupe un emploi à temps plein n'est pas fondé à demander la déduction au titre des frais inhérents à la fonction ou à l'emploi du coût des déplacements entre cette ville et la localité où il se déclare domicilié chez ses parents, ni des frais de repas qu'il prend dans la ville où il est employé (CE, arrêt du 19 mars 1975, n° 15848) ;

- un contribuable qui travaille en région parisienne et qui ne justifie pas de contraintes qui l'auraient empêché de fixer sa résidence familiale à proximité de son lieu de travail, alors que son épouse avait cessé d'exercer toute activité professionnelle dans la région où elle réside avec les enfants du couple, ne peut déduire les frais exposés pour son hébergement en région parisienne et ses déplacements pour rejoindre sa famille (CE, arrêt du 29 janvier 1993, n° 89486).

RES N°2010/01 (FP) du 19 janvier 2010 : frais de double résidence des fonctionnaires détachés à l'étranger percevant une indemnité de résidence majorée.

Question :

Les personnels de l'État et des établissements publics administratifs en service à l'étranger percevant une indemnité de résidence majorée exonérée d'impôt sur le revenu peuvent-ils déduire des frais de double résidence ?

L'indemnité de résidence majorée doit-elle être prise en compte dans leur revenu fiscal de référence ?

Réponse :

1. En application du 3° de l'article 83 du CGI, les salariés peuvent renoncer à la déduction forfaitaire de leurs frais professionnels et opter pour la déduction des frais réels et justifiés.

En cas d'option pour le régime des frais réels et justifiés, les frais de double résidence admis en déduction s'entendent des dépenses supplémentaires, notamment de séjour et de déplacement, effectivement supportées par le salarié qui résultent de la nécessité de résider, pour des raisons professionnelles, dans un lieu distinct du domicile habituel, à condition que cette situation ne résulte pas de convenances personnelles mais constitue une contrainte inhérente à l'emploi.

Or, en application du 1 de l'article 13 du CGI, les dépenses supportées en vue d'acquérir un revenu exonéré d'impôt sur le revenu ne sont pas admises en déduction dès lors qu'elles ne sont pas engagées pour acquérir ou conserver un revenu imposable.

Par suite, les personnels de l'État et des établissements publics administratifs en service à l'étranger qui perçoivent une indemnité de résidence majorée du fait de leur affectation à l'étranger et qui optent pour le régime des frais réels et justifiés ne peuvent déduire des frais de double résidence.

2 L''indemnité de résidence majorée est prise en compte dans le revenu fiscal de référence en application du IV de l'article 1417 du CGI.

E. Évaluation des frais de véhicules

370

Les salariés qui utilisent à des fins professionnelles un véhicule peuvent déduire les dépenses réellement engagées à ce titre s'ils sont en mesure d'apporter les justificatifs nécessaires.

Sont déductibles dans ce cas la somme correspondant :

- à la dépréciation effective annuelle du véhicule.

Remarque : Cette notion est différente de celle d'amortissement. La dépréciation effective peut, en pratique, s'exprimer :

- pour la première année, par la différence entre le prix d'acquisition (neuf ou d'occasion) et la valeur sur le marché d'occasion au 31 décembre de ladite année ;

- pour les années suivantes, par la différence entre les valeurs sur ledit marché le 1er janvier et le 31 décembre, sous réserve d'une dépréciation exceptionnelle propre au véhicule considéré ;

- aux intérêts d'emprunt contracté pour l'achat du véhicule ;

- aux frais d'usage (frais de carburant,de garage,de stationnement, d'assurance, d'achat de casques et protections, de pneumatiques) ;

- aux frais de péage d'autoroutes ;

- aux frais d'entretien et de réparations.

380

Les salariés font, en principe, état de leurs frais de déplacements professionnels pour leur montant réel et justifié.

Par simplification, ils peuvent, pour l'évaluation des frais de véhicule, recourir au barème kilométrique fixé par arrêté du ministre chargé du budget (CGI, art. 83, 3°). Les barèmes d'évaluation forfaitaire du prix de revient kilométrique applicables aux automobiles et aux deux-roues motorisés, codifiés à l' article 6 B de l'annexe IV au CGI, sont reproduits dans le BOI-BAREME-000001.

385

Lorsqu'un salarié bénéficie de l'exonération prévue au II § 40 à 150 du BOI-IR-BASE-10-10-10-10 pour les revenus qu'il tire d'une activité de covoiturage réalisée à l'occasion d'un déplacement professionnel, ses frais de déplacement ne peuvent être déduits que pour leur montant net des remboursements perçus auprès des co-voiturés.

1. Conditions d'utilisation du barème kilométrique

a. Conditions relatives aux personnes utilisant le barème kilométrique

390

Le barème kilométrique peut être utilisé pour les véhicules dont le salarié lui-même ou, le cas échéant, l'un des membres de son foyer fiscal, est personnellement propriétaire. Il peut également être utilisé pour les véhicules dont le salarié est copropriétaire (cas notamment des partenaires d'un pacte civil de solidarité, lorsque le véhicule a été acquis par l'un ou l'autre partenaire après la conclusion du pacte et qu'il est donc présumé, en application de l'article 515-5 du code civil, indivis par moitié si l'acte d'acquisition n'en dispose autrement).

Ce barème peut également être utilisé par les contribuables qui louent leur véhicule mais, dans ce cas, les loyers correspondants, représentatifs de frais dont le barème permet déjà de tenir compte, ne

seront pas déductibles.

Dans les autres cas, le barème peut être utilisé par un contribuable à qui le véhicule est prêté gratuitement lorsqu'il est à même de justifier qu'il prend effectivement en charge la quote-part des frais de véhicule couverts par le barème kilométrique (cf. **I-E-1-b § 400 à 440**) afférents à son usage professionnel. A titre de règle pratique, cette quote-part peut être déterminée en rapportant la distance parcourue par le contribuable à titre professionnel pendant l'année d'imposition des revenus à la distance totale parcourue par le véhicule la même année.

b. Frais couverts par le barème kilométrique

400

Le barème kilométrique prend en compte notamment les éléments suivants : dépréciation du véhicule, frais d'achat des casques et protections, frais de réparation et d'entretien, dépenses de pneumatiques, consommation de carburant (essence, électricité, etc.) et primes d'assurances.

410

Certains frais ne sont pas pris en compte et peuvent, sous réserve des justifications nécessaires, être ajoutés au montant des frais de transport évalués en fonction du barème kilométrique. Il s'agit :

- des frais de garage, qui sont essentiellement constitués par les frais de stationnement au sens large (parcmètres, parking de plus ou moins longue durée). En revanche, l'affectation du garage de l'habitation principale à un véhicule qui fait l'objet d'une utilisation professionnelle ne justifie à ce titre aucune dépense supplémentaire ;

- des frais de péage d'autoroute ;

- des intérêts annuels afférents à l'achat à crédit du véhicule, retenus au prorata de son utilisation professionnelle.

420

Les contribuables qui louent leur véhicule et qui recourent au barème kilométrique pour l'évaluation de leurs frais professionnels de déplacement ne peuvent pas déduire les loyers correspondants dès lors que le barème prend en compte la dépréciation du véhicule également prise en compte dans les loyers.

430

S'agissant des véhicules électriques, la location de la batterie et les frais liés à la recharge de la batterie (fourniture d'électricité) sont pris en compte au titre des frais de carburant.

Ces frais sont donc inclus dans le barème kilométrique et ne peuvent donner lieu à une déduction complémentaire pour leur montant réel et justifié.

440

Les contribuables doivent déduire des frais exposés la part correspondant à l'usage privé qu'ils font de leur véhicule.

Par ailleurs, lorsque les contribuables utilisent à titre professionnel plusieurs véhicules, le barème doit être appliqué de façon séparée pour chaque véhicule, quelle que soit la puissance administrative ou

la cylindrée. Il ne doit donc pas être fait masse des kilomètres parcourus par l'ensemble des véhicules pour déterminer les frais d'utilisation correspondants.

Les intéressés doivent justifier de la fréquence, de l'importance et de la durée de leurs déplacements.

c. Plafonnement du barème kilométrique

450

Le barème kilométrique applicable aux véhicules automobiles est plafonné à 7 CV.

Le barème kilométrique applicable aux véhicules 2 roues, qui ne sont pas des cyclomoteurs au sens du code de la route, est plafonné à 5 CV.

2. Déduction des frais pour leur montant réel et justifié

a. Principe

460

Les bénéficiaires de traitements et salaires n'ont aucune obligation de recourir au barème kilométrique pour l'évaluation de leurs frais professionnels de déplacement. Ils peuvent faire état de ces frais pour leur montant réel et justifié.

470

Il est admis que les frais de carburant en euro au kilomètre peuvent être évalués à l'aide du barème forfaitaire prévu au 2 de l'article 302 septies A ter A du CGI (BOI-BAREME-000003) dans les conditions suivantes.

1° Conditions d'utilisation du barème forfaitaire des frais de carburant

480

En application du 2 de l'article 302 septies A ter A du CGI, les frais relatifs aux carburants consommés lors des déplacements professionnels de l'exploitant individuel tenant une comptabilité super-simplifiée peuvent être enregistrés forfaitairement en fonction d'un barème publié chaque année. Ce barème indique le prix de revient kilométrique du carburant (super sans plomb, gazole et GPL) consommé par les véhicules en fonction de leur puissance fiscale.

Il est admis que ce barème puisse être retenu par les salariés pour l'évaluation des frais de carburant des véhicules qu'ils utilisent à titre professionnel, qu'ils en soient ou non propriétaires.

Le barème ne peut concerner que des véhicules susceptibles d'un usage mixte, c'est-à-dire personnel et professionnel. Aussi se trouvent exclus les véhicules à vocation uniquement professionnelle tels que camions, véhicules utilitaires, etc.

Bien entendu, l'application du barème forfaitaire ne dispense pas le salarié de justifier précisément de l'utilisation effective pour les besoins de son activité professionnelle du véhicule concerné et de la réalité du kilométrage parcouru.

2° Cas particulier de la location avec option d'achat

490

Les contribuables qui utilisent un véhicule pris en location peuvent déduire le montant des loyers versés à la société de crédit bail (sous réserve, dans le cas d'une location avec option d'achat ou LOA, que le contrat ne stipule pas un délai anormalement bref au terme duquel le véhicule loué peut être acquis à un prix très bas) au prorata de l'utilisation professionnelle ainsi que les frais d'usage (frais de carburant, d'autoroute, de garage, de stationnement, d'assurance), d'entretien et de réparations, pour leur montant réel à concurrence de l'utilisation professionnelle du véhicule.

Remarque : En cas de LOA, l'administration considérerait comme abusives des conventions qui stipuleraient des délais anormalement brefs au terme desquels les véhicules loués pourraient être acquis à un prix minime. Elle se réserve, par suite, le droit d'examiner chaque contrat en vue, notamment, de faire jouer les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales relatives aux abus de droit s'il apparaissait, compte tenu de la durée et du montant de la location ou de l'existence d'une promesse de vente, qu'un bail de l'espèce a, en fait, le caractère d'une véritable vente à tempérament ou, tout au moins, que le prix de location versé représente en réalité, pour partie, un simple acompte sur le prix d'achat ultérieur.

b. Plafonnement du montant des frais réels déductibles

1° Principe

500

Le neuvième alinéa du 3° de l'article 83 du CGI précise que le montant des frais réels déductibles, autres que les frais de péage, de garage ou de parking, ou d'intérêts annuels afférents à l'achat à crédit du véhicule utilisé, est plafonné au montant que le contribuable aurait pu déduire en recourant au barème kilométrique, à distance parcourue identique, pour un véhicule de la puissance maximale retenue par le barème.

510

Ainsi, les frais de péage, de garage ou de parking, ou d'intérêts annuels afférents à l'achat à crédit du véhicule utilisé peuvent être déduits pour leur montant réel et justifié.

2° Conséquences

a° Au regard des frais réels déductibles

520

Le salarié, quelle que soit la puissance administrative de son véhicule automobile (par exemple 9 CV ou 6 CV), qui veut faire état de ses frais de déplacements professionnels pour leur montant réel et justifié ne pourra déduire un montant de frais supérieur à celui qu'il aurait pu déduire en recourant au barème kilométrique, à distance parcourue identique, pour un véhicule automobile de la puissance maximale autorisée par le barème, soit 7 CV.

De même, le salarié qui utilise un véhicule 2 roues qui n'est pas un cyclomoteur au sens du code de la route, quelle que soit sa puissance administrative (par exemple 7 CV ou 3 CV), ne peut déduire un montant de frais supérieur à celui qu'il aurait pu déduire en application du barème, à distance parcourue équivalente, pour un véhicule 2 roues non cyclomoteur de la puissance maximale autorisée par le barème, soit 5 CV.

Enfin, le salarié qui utilise un véhicule à deux roues qui rentre dans la catégorie des cyclomoteurs au sens du code de la route ne peut déduire un montant supérieur à celui qui résulte de la formule unique de calcul applicable à ces véhicules de faible puissance administrative.

Le contribuable doit reporter sur sa déclaration de revenus le montant des frais réels déductibles ainsi plafonnés.

b° Au regard des indemnités versées par l'employeur

530

Les indemnités kilométriques versées par l'employeur sont réputées utilisées conformément à leur objet à concurrence des montants résultant de l'application du barème kilométrique (BOI-RSA-CHAMP-20-50-10-20 au I-A-2 § 30).

Par suite, le montant des indemnités kilométriques est réputé utilisé conformément à son objet dès lors qu'il n'est pas supérieur au montant qui résulterait de l'application du barème kilométrique pour un véhicule de la même puissance administrative que celui du contribuable à distance parcourue identique.

Si le montant des indemnités excède les limites résultant de l'application du barème kilométrique, le contribuable doit pouvoir justifier que les indemnités ont été utilisées conformément à leur objet. A défaut, la différence entre le montant de l'indemnité et la somme en deçà de laquelle l'indemnité est présumée avoir été utilisée conformément à son objet constitue un complément de rémunération imposable (BOI-RSA-CHAMP-20-50-10-20 au I-B-2 § 130 à 140).

c. Justification des frais déduits

540

Selon une jurisprudence constante, le Conseil d'État admet que le montant des frais de déplacement en voiture soit déterminé en utilisant le barème kilométrique publié tous les ans par l'administration à la condition que le nombre, l'importance et la nature professionnelle des déplacements soient déterminés avec une exactitude suffisante (par exemple, CE, arrêt du 30 mars 1987 n° 54670 et CE, arrêt du 15 mai 1991 n° 87293).

L'administration est en droit de limiter les frais de transport en voiture automobile au montant résultant de l'application du barème kilométrique susvisé à la distance que le contribuable justifie avoir parcourue à titre professionnel, lorsque celui-ci ne justifie pas avoir supporté des frais de transport supérieurs à ceux ainsi calculés.

II. Frais de repas

550

Les frais de nourriture constituent une dépense d'ordre personnel qui ne peut pas, en principe, être admise en déduction pour l'assiette de l'impôt sur le revenu.

Toutefois, les dépenses supplémentaires supportées par le salarié qui ne peut retourner prendre ses repas à son foyer en raison de ses horaires de travail ou de l'éloignement de son lieu de travail, ont le caractère de frais professionnels. Si le salarié opte pour la prise en compte de ces frais pour leur montant réel, il doit justifier de sa situation auprès du service des impôts et fournir tous les éléments d'information sur la réalité, l'importance et le caractère professionnel de la dépense supplémentaire effectivement supportée.

Pour calculer la dépense supplémentaire, il est admis que la valeur du repas pris au foyer soit évaluée suivant les règles retenues pour l'appréciation des avantages en nature :

- lorsque le salarié est en mesure de justifier de ses frais de repas (restaurant, restauration collective sur son lieu de travail ou à proximité) le montant déductible est égal à la différence entre le prix du repas payé et la valeur du repas pris à domicile, laquelle est égale au montant retenu pour l'évaluation des avantages en nature ;

- lorsque le salarié ne peut pas justifier avec suffisamment de précision de ses frais de repas (absence d'un mode de restauration collective sur son lieu de travail ou à proximité ou raisons liées à l'exercice de sa profession) la dépense supplémentaire déductible est égale au montant retenu pour l'évaluation des avantages en nature, cette somme étant diminuée, le cas échéant, de la participation de l'employeur à l'acquisition de titres-restaurant.

Remarque : Les montants relatifs à l'évaluation de l'avantage en nature repas sont indiqués dans le BOI-BAREME-000014 (cas général).

L'application de ces évaluations forfaitaires ne dispense pas le salarié de faire la preuve, par tous moyens, qu'il supporte effectivement des frais supplémentaires de repas.

RES N° 2010/43 (FP) du 6 juillet 2010 : frais supplémentaires de repas supportés pendant leur pause méridienne par les salariés qui optent pour la déduction de leurs frais professionnels pour leur montant réel et justifié. Modalités de déduction en présence d'une cantine sur le lieu de travail.

Question : *Quel est le régime fiscal des frais supplémentaires de repas supportés pendant leur pause méridienne par les salariés qui optent pour le régime des frais réels et justifiés et qui, pour des raisons personnelles, ne fréquentent pas la « cantine » accessible sur leur lieu de travail ou à proximité ?*

Réponse : *1. Les frais de repas des salariés constituent en principe des dépenses d'ordre personnel non déductibles. Toutefois, les salariés qui optent pour le régime des frais réels et justifiés et qui, en raison de l'éloignement de leur lieu de travail ou de leurs horaires de travail, ne peuvent prendre leur repas à leur domicile peuvent déduire la dépense supplémentaire qu'ils supportent par rapport au coût du repas pris au foyer. Ils doivent cependant être en mesure d'établir la réalité et le montant de ces frais.*

2. L'existence de frais supplémentaires de repas pendant la pause méridienne est cependant présumée lorsque le salarié n'a pas accès à une restauration collective ou ne peut s'y rendre pour des raisons inhérentes à sa profession. Le montant de la dépense peut alors être évalué forfaitairement.

3. Le salarié qui ne peut pas rentrer chez lui et qui déjeune au restaurant d'entreprise peut déduire la différence entre le prix payé pour son repas et la valeur d'un repas pris au foyer évaluée forfaitairement (4,35 € pour l'imposition des revenus de 2010). Le service peut, le cas échéant, demander au salarié de justifier qu'il fréquente effectivement la cantine.

4. Lorsque le salarié qui ne peut prendre ses repas chez lui dispose d'un mode de restauration collective sur son lieu de travail ou à proximité mais n'y déjeune pas pour des raisons personnelles, l'existence de dépenses supplémentaires de repas n'est pas exclue mais ne peut être présumée.

Dès lors, sous réserve de justifier de la réalité de ces dépenses et de leur montant, le salarié peut déduire le montant de la dépense supplémentaire de repas qu'il supporte, plafonnée au coût d'un repas pris à la cantine diminué de la valeur du repas pris au foyer évaluée forfaitairement.

En effet, l'excédent de prix payé au restaurant par rapport au prix payé à la cantine résulte d'un choix d'ordre privé et la dépense supplémentaire correspondante ne peut alors être considérée comme présentant un caractère

professionnel.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 23/11/2026