

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

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-BASE-30-50-10-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 06/03/2014

**RSA - Base d'imposition des traitements, salaires et revenus assimilés -
Charges déductibles du revenu brut - Dépenses professionnelles des
salariés - Conditions générales de déduction**

Positionnement du document dans le plan :

RSA - Revenus salariaux et assimilés

Base d'imposition des traitements, salaires et revenus assimilés

Titre 3 : Charges déductibles du revenu brut

Chapitre 5 : Dépenses professionnelles des salariés

Section 1 : Conditions générales de déduction

Sommaire :

I. Bases de calcul des déductions

II. Conditions générales de déduction des dépenses professionnelles

A. Les dépenses doivent avoir été effectuées en vue de l'acquisition ou de la conservation d'un revenu imposable

1. Dépenses de caractère personnel
2. Dépenses se rapportant à une activité non rémunérée
3. Dépenses nécessitées par l'acquisition d'un capital
4. Dépenses afférentes à des revenus exonérés

B. Les dépenses doivent être nécessitées par l'exercice d'une activité dont les résultats sont taxables dans la catégorie des traitements et salaires

1. Liste des principales dépenses admises en déduction
2. Dépenses se rapportant à des revenus taxés dans des catégories différentes

C. Les dépenses doivent être effectivement payées au cours de l'année d'imposition

1. Principe
2. Cas particulier des biens durables

D. Les dépenses doivent être justifiées

III. Modalités de déduction des frais professionnels

A. Régime forfaitaire

B. Régime des frais réels

C. Impossibilité de cumuler les deux régimes

I. Bases de calcul des déductions

1

L'article 83 du code général des impôts (CGI) énumère les catégories de dépenses qui peuvent être retranchées du montant brut des traitements et salaires imposables et fixe l'ordre des déductions.

En application de ce texte, la déduction des frais professionnels s'opère après celle des cotisations de caractère social, contributions et intérêts d'emprunts mentionnés aux 1° à 2° quinquies de l'article 83 du CGI, à l'articles 83 bis du CGI et au I de l'article 154 quinquies du CGI (cf. BOI-RSA-BASE-30-10 et BOI-RSA-BASE-30-20).

10

Cas particulier : Modalités de prise en compte, pour la détermination de la base de calcul des déductions, des frais de transport des travailleurs frontaliers qui ont recours en Allemagne au service payant de ramassage des ouvriers, lorsque le prix de ces transports est directement retranché du salaire versé par l'entreprise.

Dans cette situation le revenu auquel s'applique, selon le choix du salarié, la déduction forfaitaire de 10 % ou la déduction du montant réel des dépenses s'entend du salaire revenant à l'intéressé avant le précompte du prix de transport payé à l'employeur. Dans le cas où ce dernier mentionne sur les fiches de paie un salaire net de frais de transport, il appartient au salarié de se faire préciser le montant de la retenue qu'il a supportée à ce titre, afin de reconstituer le revenu qu'il est tenu de faire figurer sur sa déclaration annuelle.

II. Conditions générales de déduction des dépenses professionnelles

20

Pour être admises en déduction, les dépenses supportées par les salariés doivent répondre aux conditions posées par les 1 de l'article 13 du CGI et 3° de l'article 83 du CGI, c'est-à-dire :

- être effectuées en vue de l'acquisition ou de la conservation d'un revenu imposable ;
- être nécessitées par l'exercice d'une profession dont les résultats sont taxables dans la catégorie des traitements et salaires ;
- avoir été payées l'année de l'imposition ;
- pouvoir donner lieu à justification.

Toutes ces conditions sont présumées remplies lorsque le salarié opte pour le système forfaitaire (déduction de 10 %).

Remarque : Lorsque le salarié perçoit des allocations pour frais professionnels, voir [BOI-RSA-CHAMP-20-50-10](#).

A. Les dépenses doivent avoir été effectuées en vue de l'acquisition ou de la conservation d'un revenu imposable

30

L'application de ce principe posé par le 1 de l'article 13 du CGI, conduit à exclure des dépenses professionnelles

- les dépenses de caractère personnel ;
- les dépenses se rapportant à une activité non rémunérée ;
- les dépenses nécessitées par l'acquisition d'un capital ;
- les dépenses afférentes à des revenus exonérés.

1. Dépenses de caractère personnel

40

Les dépenses d'ordre privé ne peuvent pas être retranchées du revenu professionnel. Sont donc exclues des charges déductibles :

- les dépenses qui se rapportent à l'habitation personnelle du contribuable, non utilisée à des fins professionnelles (loyer, impôts locaux, etc.) ou à des biens qui ne sont pas utilisés pour les besoins de la profession (mobilier, voiture, etc.) ;
- les dépenses de personnel de maison ;
- les frais de maladie ;
- les cotisations volontaires à des mutuelles ;
- les dépenses courantes de nourriture ou d'habillement ;
- les amendes pénales ;
- l'impôt sur le revenu ;

- les frais de garde des jeunes enfants, même lorsque les deux époux travaillent (CE, arrêts du 8 mars 1972, req. n° 79680 et du 30 janvier 1991, req. n° 69460).

2. Dépenses se rapportant à une activité non rémunérée

En principe, les frais qui se rapportent à une activité bénévole ne sont pas déductibles. Il en est de même, d'une manière générale, des dépenses engagées dans l'exercice d'un mandat public ne donnant lieu à aucune rémunération.

50

Activité bénévole

A titre d'exemple, ne peuvent être considérés comme des dépenses professionnelles :

- dépenses supportées par les lieutenants de louveterie dans l'exercice de leurs fonctions, lesquelles sont gratuites ;
- frais exposés dans l'exercice d'une activité syndicale non rémunérée comme temps de travail ;
- frais supportés par un contribuable qui exerce à titre bénévole les fonctions de secrétaire d'une association d'écrivains ;
- frais exposés par certains professeurs ayant cessé un enseignement régulier, mais qui continuent bénévolement de diriger les travaux d'étudiants ou de collègues plus jeunes, à siéger dans des jurys

de doctorat et à poursuivre leur spécialité des recherches personnelles ;

Une réduction d'impôt peut être accordée au titre des frais engagés dans le cadre d'une activité bénévole au profit d'organismes d'intérêt général visés au [1 de l'article 200 du CGI](#).

Remarque : une activité bénévole n'ouvre jamais droit aux garanties offertes par le code du travail puisque la personne qui l'exerce n'est pas placée dans un état de subordination vis-à-vis de celle qui en bénéficie.

60

Mandat public non rémunéré

En principe, un contribuable investi d'un mandat public non rémunéré ne peut pas comprendre les dépenses qu'il supporte dans l'exercice de ce mandat parmi les charges déductibles de son revenu en vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu

Toutefois, la déduction des frais supportés dans l'exercice d'un mandat public gratuit est autorisée lorsqu'en raison de la nature même de ce mandat, , ces frais peuvent être considérés comme nécessités par l'acquisition et la conservation d'un revenu imposable. .

Situation des juges des tribunaux de commerce

Les membres des tribunaux de commerce exercent leurs fonctions à titre bénévole. Ils ont cependant la possibilité de déduire de leurs revenus professionnels, pour leur montant réel, les frais supportés à l'occasion de l'accomplissement de leur mandat. Toutes les justifications utiles doivent être apportées au sujet, notamment, de la nature et du montant des frais en cause.

Dans la mesure où les intéressés perçoivent des indemnités forfaitaires ou des remboursements de frais réels, ils doivent, pour éviter des doubles emplois, les ajouter à leurs revenus professionnels imposables (l'organisme débiteur de ces sommes est tenu, en application du [1 bis de l'article 240 du CGI](#), de les déclarer, alors même que leur paiement ne s'accompagne pas du versement d'une rémunération proprement dite).

Lorsque les revenus des intéressés entrent dans la catégorie des traitements et salaires, la déduction doit être effectuée avant la déduction des frais professionnels (déduction forfaitaire ou déduction des frais réels).

Dans le cas où les juges ne disposent pas de revenus professionnels, le montant des frais réels auxquels ils ont à faire face dans l'accomplissement de leurs fonctions de juge peut exceptionnellement être admis en déduction du revenu global pour l'établissement de l'impôt sur le revenu .

D'autre part, ces magistrats sont autorisés à substituer à la déduction de leurs frais réels une déduction forfaitaire, qui s'impute sur le montant brut de leurs revenus professionnels et qui a été fixée, par une [décision ministérielle du 3 juin 1969](#), à :

- 229 € pour un juge suppléant ;
- 305 € pour un juge titulaire ;
- 457 € pour un président de chambre ;
- 762 € pour le président.

3. Dépenses nécessitées par l'acquisition d'un capital

70

Les dépenses qui se rapportent à la constitution d'un capital sont exclues des charges admises en déduction pour la détermination du montant net des traitements et salaires.

En effet, les dépenses effectuées par un contribuable ne sont déductibles du revenu imposable dans la catégorie des traitements et salaires que si elles ont été engagées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu ([CGI, art. 13, 1](#)) et sont inhérentes à l'emploi ([CGI, art. 83, 3°](#))

Par conséquent, un fils qui a succédé à son père dans la direction d'une société contre l'engagement de servir une rente viagère à sa mère ne peut déduire cette rente de ses rémunérations.

Ne constituent pas davantage des dépenses professionnelles :

- les dépenses engagées pour obtenir des indemnités de licenciement ayant le caractère de dommages-intérêts ;
- la perte subie par un représentant du fait de non-remboursement par un de ses clients des capitaux qu'il lui avait prêtés (CE, arrêt du 6 mars 1931, n° 17553, RO, 557474) ;
- le paiement d'une prime d'assurance sur la vie, tendant à la constitution d'un capital (CE, arrêt du 3 juin 1932, n° 23610 et 23615, RO, 5869), même si l'assuré a la faculté d'opter entre le versement d'un capital et celui d'une rente (CE, arrêt du 1er février 1937, n° 54867, RO, p. 74) ;
- les versements qu'un salarié effectue à une caisse de prévoyance en vue de la constitution d'un capital (CE, arrêt du 27 décembre 1937, n° 58759, RO, p. 770), voir [BOI-IR-BASE-20-50](#) ou [BOI-RSA-BASE-30-10](#) ;
- les intérêts afférents à des emprunts contractés par une personne physique pour acquérir des droits d'une société dans laquelle elle est salariée, sauf disposition législative expresse (cf. [BOI-RSA-BASE-30-40-20](#)).

4. Dépenses afférentes à des revenus exonérés

80

Les dépenses supportées en vue d'acquérir un revenu passible de l'impôt dans la catégorie des traitements et salaires, mais qui bénéficie d'une exonération, ne sont pas admises en déduction.

B. Les dépenses doivent être nécessitées par l'exercice d'une activité dont les résultats sont taxables dans la catégorie des traitements et salaires

1. Liste des principales dépenses admises en déduction

90

Voir infra [BOI-RSA-BASE-30-50-30](#).

2. Dépenses se rapportant à des revenus taxés dans des catégories différentes

100

Lorsque les contribuables exercent plusieurs activités relevant de catégories fiscales différentes, les dépenses communes peuvent être réparties au prorata des recettes brutes de chaque profession ; les dépenses spécifiques à chaque profession ne peuvent s'imputer que sur les gains réalisés dans le cadre de chacune d'elles (la déduction au titre des salaires du montant des frais ainsi déterminés ne peut se cumuler avec la déduction forfaitaire normale de 10 %).

Exemple : Greffiers des tribunaux de commerce.

Les rémunérations perçues par ces officiers ministériels constituent des bénéfices non commerciaux et sont imposées comme tels alors que les revenus qui leur sont versés par l'État ou par des administrations de l'État ont le caractère de salaires.

C. Les dépenses doivent être effectivement payées u cours de l'année d'imposition

1. Principe

110

Pour être admises en déduction des revenus d'une année considérée, les dépenses doivent avoir été effectivement payées au cours de la même année.

2. Cas particulier des biens durables

120

Pour l'application du [3° de l'article 83 du CGI](#) et conformément à une jurisprudence établie depuis 1955, les salariés pouvaient déduire la dépréciation subie au cours de l'année d'imposition par les biens durables utilisés pour les besoins de leur profession, dès lors que ces salariés avaient demandé la prise en compte de leurs frais professionnels réels pour la détermination de leur revenu imposable.

Par un [arrêt du 17 juin 1988 \(n° 60728\)](#), le Conseil d'État a jugé que les salariés qui utilisent à des fins professionnelles des biens durables qui leur appartiennent ne peuvent déduire annuellement à ce titre ni un amortissement ni une somme correspondant à la dépréciation du bien.

Le [septième alinéa du 3° de l'article 83 du CGI](#) confirme, pour les salariés, « le montant des frais réels à prendre en compte au titre de l'acquisition des immeubles, des véhicules et autres biens dont la durée d'utilisation est supérieure à un an s'entend de la dépréciation que ces biens ont subie au cours de l'année d'imposition ».

130

Ces dispositions s'appliquent aux biens :

- dont le salarié est propriétaire et qu'il utilise dans l'exercice de sa profession ;
- dont la durée normale d'utilisation est supérieure à un an ;
- qui sont susceptibles de se déprécier avec l'usage et le temps.

Il s'agit principalement des véhicules automobiles (cf. [BOI-RSA-BASE-30-50-30-20](#)), du mobilier, du matériel et de l'outillage (cf. [BOI-RSA-BASE-30-50-30-40](#)) et dans certains cas exceptionnels des locaux professionnels (cf. [BOI-RSA-BASE-30-50-30-30](#)).

140

Le montant de la déduction à prendre en compte au titre de l'acquisition des biens dont la durée d'utilisation est supérieure à un an s'entend de la dépréciation effective que ces biens ont subie au cours de l'année d'imposition. Dès lors, la déduction intégrale, au titre d'une même année, du prix de revient du bien n'est pas autorisée.

La dépréciation effective correspond à la perte réelle de valeur du bien. L'année de l'acquisition, elle est donc égale à la différence entre le prix d'acquisition et la valeur réelle du bien au dernier jour de l'année; pour les années suivantes, elle est égale à la différence entre la valeur réelle du bien au premier jour et au dernier jour de l'année.

Bien entendu, la déduction de la dépréciation doit être limitée à la part d'utilisation du bien constatée dans l'exercice de l'activité professionnelle salariée.

150

Remarque : Vente d'un bien durable. Le régime des plus-values ou moins-values professionnelles n'est pas applicable aux salariés.

D. Les dépenses doivent être justifiées

160

Les frais dont le contribuable demande la déduction doivent pouvoir faire l'objet de justifications [sur cette question, voir [BOI-RSA-BASE-30-50-30](#)].

III. Modalités de déduction des frais professionnels

170

Le [3° de l'article 83 du CGI](#) permet aux salariés de calculer forfaitairement leurs dépenses professionnelles ou de faire état de leurs frais réels. Ces deux systèmes sont exclusifs l'un de l'autre.

Chaque membre du foyer fiscal peut choisir le système qui lui paraît le mieux approprié.

A. Régime forfaitaire

180

Le régime forfaitaire de déduction est le régime de droit commun. Il s'impose à l'administration ; en revanche, les salariés peuvent y renoncer et faire état de leurs frais réels. Ce régime forfaitaire consiste en une déduction forfaitaire de 10 % (cf. [BOI-RSA-BASE-30-50-20](#)) ;

La déduction forfaitaire praticable est limitée. Elle est assortie d'un minimum et d'un plafond.

B. Régime des frais réels

190

Lorsqu'un salarié estime que le montant de ses frais professionnels est supérieur, pour une année donnée, au montant de la déduction forfaitaire dont il peut bénéficier, il est autorisé à justifier du montant de ses frais réels.

Ce choix du régime des frais réels peut être effectué lors de la souscription de la déclaration d'ensemble des revenus. Il peut aussi être exercé par voie de réclamation formée dans le délai général fixé par l'[article R*196-1 du livre des procédures fiscales\(LPF\)](#) ou, si le contribuable a fait l'objet d'une procédure de rectification dans le délai spécial prévu à l'[article R*196-3 du LPF](#).

C. Impossibilité de cumuler les deux régimes

200

Lorsqu'elle est exercée, l'option pour le régime des frais réels est exclusive de la déduction forfaitaire de 10 %. En effet, il n'est en aucun cas possible de cumuler la déduction forfaitaire et la déduction des frais réels.

210

De plus, l'option pour les frais réels est globale au titre de l'année d'imposition : elle s'applique à l'ensemble des revenus, y compris le cas échéant des droits d'auteurs, imposés dans la catégorie des traitements et salaires et perçus par le contribuable au cours de ladite année en ce sens, (CE, arrêt du 30 septembre 1981, req. n° 16601 et rec. n° 22033)