RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-BASE-30-20-10-20120912
Date de publication : 12/09/2012

IS – Base d'imposition – Charges – Rémunération relative à l'exercice de l'activité de dirigeant

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés
Base d'imposition
Titre 3 : Charges
Chapitre 2 : Rémunérations des dirigeants
Section 1 : Rémunération relative à l'exercice de l'activité de dirigeant

Sommaire :

I. Rémunérations proprement dites
A. Rémunérations allouées aux dirigeants de sociétés anonymes
B. Rémunérations allouées aux membres de sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, autres que les sociétés anonymes
II. Avantages en nature et en espèces
III. Indemnités et allocations forfaitaires pour frais
A. Déductibilité des indemnités et allocations forfaitaires pour frais
B. Application de la règle du « non cumul »
1. Entreprises concernées
2. Personnes visées
a. Dirigeants
1° Dirigeants concernés par la règle du « non cumul »
2° Dirigeants non concernés par la règle du « non cumul »
a° Dans les sociétés anonymes
b° Dans les sociétés à responsabilité limitée
c° Dans les autres entreprises ou établissements passibles de l'impôt sur les sociétés :
d° Dans toute entreprise :
b. Cadres
1° Cadres concernés par la règle du « non cumul »
2° Personnes assimilées non concernés par la règle du « non cumul »
3° Cas particulier des entreprises de presse et des entreprises agricoles
3. Délimitation des frais visés
a. Remboursement par la société de frais incombant aux dirigeants et cadres concernés
b. Remboursement par la société de frais lui incombant normalement : non application de la règle du « non cumul »
c. Remboursement de frais présentant un caractère inhabituel
d. Identité d'objet entre indemnité ou allocation forfaitaire et remboursement de frais
4. Conséquences pour la société concernée par la règle du « non cumul »
a. Choix à exercer par la société

b. Conséquences de l'inobservation par la société de la règle du « non cumul »

I. Rémunérations proprement dites

A. Rémunérations allouées aux dirigeants de sociétés anonymes

1

Dans la mesure où elles satisfont aux conditions générales de déduction les rémunérations déductibles comprennent :

- les traitements fixes ou proportionnels et les jetons de présence spéciaux attribués, en sus des rémunérations perçues au même titre que l'ensemble des administrateurs ès-qualité, au président du conseil d'administration, au directeur général, à l'administrateur provisoirement délégué ou aux membres du directoire ;

- les jetons de présence spéciaux destinés à rémunérer les fonctions des administrateurs ou directeurs, membres du comité consultatif (ou comité d'études) ;

Remarque :

Il s'agit des jetons de présence supplémentaires éventuellement attribués aux membres des conseils d'administration ou de surveillance exerçant des fonctions de direction au sein de la société anonyme. Au même titre que les traitements fixes ou proportionnels ces jetons de présence spéciaux ont le caractère de traitement au sens de l'article 79 du code général des impôts (CGI). Concernant les jetons de présence ordinaires, cf. **BOI-IS-BASE-30-20-20**.

- les rémunérations exceptionnelles pour missions ou mandats perçues par certains membres du conseil de surveillance ;

- les salaires, honoraires, redevances versés aux administrateurs occupant un emploi salarié (autre que de direction) ou exerçant une activité non commerciale pour le compte de la société.

10

Remarque : Administrateur devenu salarié de l'entreprise.

Les administrateurs peuvent, sous certaines conditions, cumuler leur mandat avec un emploi salarié (direction administrative, commerciale, financière, etc.).

Aux termes de l'article 39-1-1° du CGI, les rémunérations versées par une entreprise ne peuvent être déduites de son bénéfice imposable que si elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives eu égard à l'importance du service rendu ; c'est seulement au regard de cette disposition qu'il y a lieu d'apprécier si les rémunérations versées par une société anonyme à un administrateur devenu, en outre, salarié de l'entreprise doivent ou non figurer dans les charges déductibles du point de vue fiscal. Mais si à la suite de l'annulation judiciaire de son contrat de travail, l'intéressé est dans l'obligation de reverser les sommes perçues, la créance correspondante devra être prise en compte par la société pour la détermination de son résultat imposable (RM Caillavet, sénateur, JO déb. Sénat du 14 septembre 1979, p. 2808).

B. Rémunérations allouées aux membres de sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, autres que les sociétés anonymes

20

Sous réserve que les conditions préalables de déduction communes à l'ensemble des rémunérations versées par les entreprises soient remplies (cf. BOI-BIC-CHG-40-40-10-II), les rémunérations allouées, en raison de leurs fonctions, aux membres des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés peuvent, d'une manière générale, être comprises dans les charges déductibles pour la détermination du résultat fiscal (y compris celles relevant de l'article 62 du CGI pour l'imposition du bénéficiaire à l'impôt sur le revenu. Sur ce point, voir **BOI-RSA-GER-10**). Il en est ainsi des rémunérations suivantes :

30

- dans les sociétés à responsabilité limitée : l'ensemble des rémunérations de toute nature allouées tant aux gérants, associés ou non, qu'aux associés non-gérants et aux membres du conseil de surveillance ;

40

- dans les sociétés en commandite par actions : les rémunérations, quelle que soit la forme sous laquelle elles sont versées (traitements fixes ou proportionnels, jetons des présence, etc.), attribués aux gérants commandités, aux membres du conseil de surveillance et aux associés commanditaires ;

50

- dans les sociétés en nom collectif, en commandite simple et en participation ayant opté pour l'impôt sur les sociétés : les rémunérations versées respectivement aux associés et commandités ;

60

- dans les sociétés civiles passibles de l'impôt sur les sociétés : les rémunérations versées aux administrateurs ;

70

- dans les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée (EURL) et dans les exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL) instituées respectivement par les articles 2 et 11 de la loi n° 85-697 du 11 juillet 1985 soumises de plein droit ou par option à l'impôt sur les sociétés : les rémunérations versées aux associés.

II. Avantages en nature et en espèces

80

Dans la mesure où ils satisfont aux conditions générales de déduction, les avantages en nature tels que : logement, chauffage, éclairage, habillement, nourriture, mise à la disposition temporaire ou permanente d'un chauffeur, d'ouvriers d'entretien (jardiniers, peintres, etc.), d'une voiture, ainsi que les avantages en espèces constituent un élément de la rémunération et, à ce titre, ils sont en principe à comprendre parmi les charges déductibles.

Remarque : Sur les avantages en nature pouvant revêtir un caractère occulte, cf. BOI-RPPM-RCM-10-20-20-10.

Ainsi, les cotisations d'assurance chômage versées par une société de capitaux pour le compte de l'un de ses dirigeants non salarié qui ne relève pas de la sécurité sociale doivent être considérées comme un élément de la rémunération imposable du bénéficiaire. À ce titre, elles sont déductibles pour la détermination du bénéfice imposable de la société, dans la mesure où l'ensemble des rémunérations directes et indirectes attribuées à l'intéressé ne présente pas un caractère excessif au

sens de l'article 39-1-1° du CGI.

90

L'article 54 bis, alinéa 2 du CGI prévoit que les contribuables soumis au régime du bénéfice réel doivent inscrire en comptabilité, sous une forme explicite, la nature et la valeur des avantages en nature accordés à leur personnel.

> *Tel est notamment le cas de dépenses prises en charge par une société pour le compte de son dirigeant (cf. dans ce sens, CE, arrêt du 27 juillet 1979, req. n° 11716).*

Cependant, le plan comptable ayant prévu que les avantages en nature doivent figurer non au niveau du compte de résultat de l'exercice mais en annexe à ce compte, il est admis que les entreprises puissent s'abstenir de procéder à l'inscription en comptabilité des avantages en nature à condition de fournir à l'appui de leur déclaration un état comportant, soit pour chaque bénéficiaire, soit globalement s'il s'agit d'avantages collectifs, l'indication du montant, par catégorie, des avantages en nature alloués au cours de l'exercice.

Il est précisé que cet état n'a pas à être joint à la déclaration de résultats mais doit seulement être tenu à la disposition du service, comme document annexe de la comptabilité.

Cas particulier : Don de matériels informatiques par les entreprises à leurs salariés.

En cas de mise à disposition ou la fourniture gratuite ou moyennant une participation des salariés de matériels informatiques neufs, de logiciels et de prestations de services liées directement à l'utilisation de ces biens.

Les avantages en nature résultant de ces opérations sont, dans la limite de 1 524,49 € par salarié, d'une part, exonérés de l'impôt sur le revenu et, d'autre part, exclus de l'assiette des cotisations de sécurité sociale, de la contribution sociale généralisée et de la contribution pour le remboursement de la dette sociale.

En contrepartie, les charges engagées par l'entreprise à l'occasion de ces opérations doivent être, en application du 11 de l'article 39 du code général des impôts, réintégrées pour la détermination du résultat imposable.

Pour plus de précisions, cf. **BOI-BIC-CHG-40-40-30-I-B**.

III. Indemnités et allocations forfaitaires pour frais

A. Déductibilité des indemnités et allocations forfaitaires pour frais

100

Conformément aux dispositions de l'article 39-1-1° du CGI, les indemnités et allocations forfaitaires pour frais constituent un élément de rémunération indirecte déductible dès lors que les conditions générales de déduction des charges sont remplies. Cet élément de rémunération doit être pris en considération pour l'appréciation du caractère normal de l'ensemble des rémunérations (cf. **BOI-BIC-CHG-40-40-10-II-B**).

Toutefois, en vertu des articles 39-3 du CGI et 211 bis du CGI les indemnités ou allocations forfaitaires qu'une société alloue à ses dirigeants ou cadres pour frais de représentation et de déplacement sont exclues de ses charges déductibles lorsque, parmi ces charges, figurent déjà des frais habituels de cette nature remboursés aux intéressés (application de la règle dite du « non cumul »).

B. Application de la règle du « non cumul »

1. Entreprises concernées

110

Les dispositions des articles 39-3 du CGI et 211 bis du CGI concernent l'ensemble des sociétés qu'elles soient ou non passibles de l'impôt sur les sociétés. Échappent ainsi à leur application les entreprises individuelles. Cependant, à l'égard de ces dernières, il convient de faire référence, le cas échéant, à la jurisprudence du Conseil d'État qui permet de réintégrer dans le résultat fiscal la partie des frais de représentation et de déplacement qui n'apparaît pas justifiée par la nature ou l'importance de l'entreprise.

2. Personnes visées

120

Remarque préalable :

Les sociétés doivent, dans la déclaration annuelle des rémunérations et des indemnités payées par elles à leurs dirigeants ou cadres (ou dans une note y annexée), indiquer explicitement pour chaque bénéficiaire les catégories de dépenses qu'elles ont prises à leur compte.

130

Les articles 39-3 du CGI et 211 bis du CGI s'appliquent aux dirigeants de sociétés ainsi qu'aux personnes ayant la qualification de cadres.

a. Dirigeants

1° Dirigeants concernés par la règle du « non cumul »

140

La règle du non-cumul est applicable aux indemnités, remboursements et allocations forfaitaires pour frais versés :

- dans les sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes : aux gérants majoritaires ;

- dans les autres entreprises ou établissements passibles de l'impôt sur les sociétés : aux dirigeants non soumis au régime fiscal des salariés ;

- dans les sociétés à responsabilité limitée ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes : à l'ensemble des associés, qu'ils soient ou non gérants ;

- dans les sociétés de personnes : aux associés en nom, quelle que soit l'importance de leurs parts dans le capital social ;

- dans les sociétés en participation : à l'ensemble des coparticipants, gérants ou non, même s'ils ne sont pas indéfiniment responsables ;

- dans toute entreprise : aux cadres tels qu'ils sont définis ci-après, à l'exclusion de ceux occupant un emploi salarié et dont la rémunération excède la plus faible des rémunérations allouées aux dirigeants de l'entreprise (sur ce point, voir **BOI-RSA-CHAMP-20-50-10-20-II-B-2**).

2° Dirigeants non concernés par la règle du « non cumul »

150

Conformément aux dispositions de l'article 80 ter du CGI, les indemnités, remboursements et allocations forfaitaires pour frais versés aux dirigeants de sociétés visés au b dudit article ne sont pas susceptibles de tomber sous le coup de l'interdiction de cumul prévue par l'article 39-3 du CGI mais sont, aux termes du a du même article 80 ter du CGI, considérés comme des salaires, et ce quel que soit leur objet.

Remarque : Sous réserve que la rémunération d'ensemble du bénéficiaire corresponde à un travail effectif et ne soit pas exagérée, eu égard aux services rendus (CGI, art. 39-1-1°).

160

Le b de l'article 80 ter du CGI précise que ces dispositions sont applicables :

a° Dans les sociétés anonymes

170

- au président du conseil d'administration,

- au directeur général,

- à l'administrateur provisoirement délégué,

- aux membres du directoire,

- à tout administrateur ou membre du conseil de surveillance chargé de fonctions spéciales ;

b° Dans les sociétés à responsabilité limitée

180

- aux gérants minoritaires ;

c° Dans les autres entreprises ou établissements passibles de l'impôt sur les sociétés :

190

- aux dirigeants soumis au régime fiscal des salariés ;

d° Dans toute entreprise :

200

- à toute personne occupant un emploi salarié dont la rémunération totale excède la plus faible des rémunérations allouées aux dirigeants de cette entreprise. Toutefois, il n'est pas tenu compte des rémunérations versées aux administrateurs ou aux membres du conseil de surveillance chargés de fonctions spéciales pour l'application de cette disposition.

Il convient de considérer, en conséquence, que la règle du non cumul ne s'applique pas aux indemnités, remboursements et allocations forfaitaires pour frais versés aux dirigeants ainsi définis.

b. Cadres

1° Cadres concernés par la règle du « non cumul »

210

Pour l'application des dispositions des articles 39-3 du CGI et 211 bis du CGI, il convient de considérer comme « cadres » les ingénieurs et cadres définis par les arrêtés de mise en ordre des salaires des diverses branches professionnelles ou par les conventions ou accords conclus sur le plan national en application de la loi n° 50-205 du 11 février 1950 relative aux conventions collectives.

2° Personnes assimilées non concernés par la règle du « non cumul »

220

Doivent, par suite, être exclues du champ d'application de ces dispositions les personnes assimilées aux ingénieurs et cadres par l'article 4 bis de la convention collective nationale de retraite et de prévoyance des cadres du 14 mars 1947, c'est-à-dire les employés, techniciens et agents de maîtrise dont la cote hiérarchique telle qu'elle résulte des arrêtés de mise en ordre des salaires est égale ou supérieure à 300, ainsi que ceux occupant dans la classification des emplois des positions hiérarchiques équivalentes.

Sont également exclus les voyageurs et représentants de commerce travaillant pour un seul employeur et considérés comme ayant la qualification et les prérogatives d'ingénieurs ou de cadres pour l'application de la convention collective du 14 mars 1947.

3° Cas particulier des entreprises de presse et des entreprises agricoles

230

Dans les entreprises de presse, seuls doivent être considérés comme cadres pour l'application de la règle du non-cumul, le directeur, l'administrateur délégué ou chargé de fonctions spéciales, le rédacteur en chef et son adjoint, le secrétaire général de rédaction, ainsi que les chefs et sous-chefs de service, qui sont tous investis de fonctions de responsabilité et de commandement.

240

Dans les entreprises agricoles, en l'absence d'une réglementation définissant sur le plan national ce qu'il convient d'entendre par « cadre » dans l'agriculture, il y a lieu de considérer que la règle du « non cumul » concerne seulement les membres du personnel qui occupent des fonctions de direction ou d'administration impliquant la prise de responsabilités ou laissant une certaine part à l'initiative personnelle.

La qualité de « cadre » doit être appréciée par référence à la réglementation prévue dans le secteur industriel et commercial. Ainsi un employé d'une exploitation, d'une société ou d'un organisme agricole doit être considéré comme « cadre » si ses attributions sont identiques ou analogues à celles d'un salarié d'une entreprise industrielle ou commerciale répondant à la définition des cadres.

3. Délimitation des frais visés

250

Pour l'application des dispositions de l'article 39-3 du CGI, il y a lieu de distinguer selon que les frais remboursés par l'entreprise incombent normalement à cette dernière ou présentent le caractère de frais professionnels propres aux bénéficiaires des allocations.

a. Remboursement par la société de frais incombant aux dirigeants et cadres concernés

260

Présentent le caractère de frais professionnels propres à un dirigeant ou à un cadre et mettent en jeu les dispositions de l'article 39-3 du CGI les dépenses qui, bien qu'engagées à l'occasion de l'activité professionnelle, ne peuvent être regardées comme étant effectuées d'ordre et pour le compte de l'entreprise.

Tel est notamment le cas :

- des dépenses résultant d'invitations ou de cadeaux destinés à créer ou à entretenir des relations personnelles dans les milieux où l'intéressé est en relation d'affaires ;

- de celles entraînées par l'usage et l'entretien d'une voiture automobile pour les besoins de la fonction ;

- des frais d'études et de documentation ;

- ainsi que, d'une manière générale, de l'ensemble des frais que les dirigeants ou cadres sont appelés à supporter du fait même des fonctions qu'ils exercent ou de l'emploi qu'ils occupent.

De même ne peuvent être considérées comme incombant normalement à l'entreprise les dépenses que la société a entendu laisser à la charge du dirigeant moyennant une majoration de ses appointements ou le versement d'une indemnité forfaitaire.

b. Remboursement par la société de frais lui incombant normalement : non application de la règle du « non cumul »

270

En revanche, il convient d'admettre que le remboursement de dépenses acquittées par les dirigeants ou cadres pour le compte de la société ne donne pas lieu à l'application de la règle du non cumul lorsqu'il s'agit de dépenses qui, eu égard à leur nature et aux circonstances dans lesquelles elles sont engagées, se rattachent à un acte de gestion de l'entreprise et lui incombent normalement.

280

Il en est notamment ainsi :

- des dépenses occasionnées par la réception de personnalités françaises ou étrangères invitées, à titre publicitaire, à visiter les installations de l'entreprise ou venues pour discuter ou traiter des affaires avec elle, lorsque l'invitation étant faite au nom de l'entreprise elle-même peut être réalisée par l'un des dirigeants ou des chefs de service ;

- des dépenses engagées par un journal pour accorder des prix ou des primes à l'occasion d'un concours ou d'une course ;

- de celles remboursées à un dirigeant du journal à l'occasion d'un reportage qu'il a effectué lui-même, exceptionnellement, dans les mêmes conditions que les journalistes ne faisant pas partie des cadres.

c. Remboursement de frais présentant un caractère inhabituel

290

Les frais exposés exceptionnellement par les dirigeants ou cadres peuvent faire l'objet d'un remboursement aux intéressés sans entraîner la réintégration dans les résultats sociaux des allocations forfaitaires qui leur ont été attribuées au titre des frais habituels de représentation et de déplacement.

Le point de savoir si les dépenses exposées par les dirigeants ou cadres présentent un caractère exceptionnel dépend des circonstances de fait.

Ainsi, dans le cas où un dirigeant reçoit une allocation forfaitaire destinée à couvrir les frais inhérents aux déplacements qu'il effectue habituellement en France, cette allocation reste déductible même si celui-ci est remboursé des frais occasionnés par un voyage exceptionnel à l'étranger, dès lors qu'en raison précisément de leur caractère inhabituel ces frais ne peuvent être considérés comme couverts par l'allocation forfaitaire.

De même, le fait qu'un dirigeant soit remboursé des frais réels de déplacement qu'il effectue habituellement en France ou dans certains pays ne s'oppose pas à ce que la société comprenne dans ses frais généraux le montant d'une allocation forfaitaire qu'elle aurait été amenée à lui attribuer pour le couvrir des frais exposés à titre exceptionnel à l'occasion d'un voyage dans un autre pays.

d. Identité d'objet entre indemnité ou allocation forfaitaire et remboursement de frais

300

C'est ainsi que, conformément à la jurisprudence du Conseil d'État, les dispositions de l'article 39-3 du CGI doivent s'appliquer à un gérant majoritaire de société à responsabilité limitée qui, en plus de l'indemnité forfaitaire versée par la société, avait reçu de celle-ci le remboursement des notes de frais afférentes à ses déplacements et à ses dépenses d'essence et qui n'avait pu établir que cette indemnité forfaitaire avait eu un autre objet que les frais remboursés (CE, arrêt du 21 mars 1969, req. n° 68884).

En revanche, les indemnités forfaitaires de frais de représentation et de déplacement ne tombent pas sous le coup de l'article 39-3 du CGI s'il est établi qu'elles ont un autre objet que les frais remboursés.

Il en est ainsi, par exemple, dans le cas d'une société à responsabilité limitée qui rembourse à son gérant des frais concernant les déplacements effectués par ce dernier sur les chantiers, alors que les allocations forfaitaires qui lui sont attribuées correspondent à des voyages de l'intéressé à Paris ou à l'étranger en vue de participer à des congrès ou à des réunions de caractère technique (CE, arrêt du 20 décembre 1967, req. n° 64387).

4. Conséquences pour la société concernée par la règle du « non cumul »

a. Choix à exercer par la société

310

Il résulte des dispositions de l'article 39-3 du CGI que dès l'instant où une société comprend dans ses charges le montant des sommes versées par elle à ses dirigeants ou à ses cadres à titre de remboursement de frais de représentation ou de déplacement, elle ne peut pas, pour l'établissement de l'impôt, déduire le montant des allocations forfaitaires de frais de cette nature qu'elle attribue en outre aux intéressés.

320

Pour satisfaire aux prescriptions de l'article 39-3 du CGI, les entreprises qui remboursent des frais professionnels à leurs dirigeants ou cadres doivent donc nécessairement choisir entre le remboursement forfaitaire et le remboursement des frais réels (sauf à opérer la réintégration extra-comptable de la somme non déductible).

Ce choix s'exerce distinctement à l'égard de chaque exercice. Une société qui a remboursé à un dirigeant les frais de représentation et de déplacement exposés par lui au cours d'un exercice peut lui attribuer pendant l'exercice suivant une indemnité forfaitaire pour ces mêmes frais.

Par ailleurs, le choix entre les deux modes de remboursement peut s'exercer à l'égard de chaque bénéficiaire considéré isolément.

Cas particulier : Frais de déplacement dont le montant exact est difficile à justifier. Indemnités kilométriques.

330

En raison de leur caractère estimatif, les indemnités kilométriques allouées par certaines entreprises et destinées à couvrir les frais exposés en cours de route (essence, huile, graissage, dépenses de menu entretien, sablage des bougies, réparation des pneus, etc.) devraient strictement être considérées comme des allocations forfaitaires.

Cependant, compte tenu de la difficulté qu'il y a en général à exiger des factures pour cette catégorie de dépenses, il y a lieu de considérer que les indemnités de l'espèce accordées aux dirigeants et aux cadres à raison de l'utilisation de leur voiture personnelle à des fins professionnelles constituent des remboursements de frais réels sous réserve qu'elles soient effectivement calculées en fonction du nombre exact de kilomètres parcourus et que leur taux ne dépasse pas celui résultant du tarif publié annuellement par l'Administration (cf. **BOI-RSA-BASE-30-50-30-20-I**).

b. Conséquences de l'inobservation par la société de la règle du « non cumul »

340

Les indemnités ou allocations forfaitaires versées aux dirigeants et cadres de sociétés en sus des remboursements de frais ayant le même objet sont exclus des charges déductibles lorsque la règle du « non cumul » s'applique.

Elles sont donc soumises, soit à l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues à l'article 8 du CGI en ce qui concerne les sociétés placées sous le régime fiscal des sociétés de personnes, soit à

l'impôt sur les sociétés en ce qui concerne les sociétés placées sous le régime des sociétés de capitaux.

En ce qui concerne la situation des bénéficiaires des allocations ainsi exclues des charges déductibles (cf. BOI-RPPM-RCM-10-20-10).