

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

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-BASE-30-20-20-20/12/2019

Date de publication : 20/12/2019

**IS - Base d'imposition - Charges diverses - Rémunérations des
dirigeants - Rémunérations visées à l'article L. 225-45 du code de
commerce**

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés

Base d'imposition

Titre 3 : Charges diverses

Chapitre 2 : Rémunérations des dirigeants

Section 2 : Rémunérations visées à l'article L. 225-45 du code de commerce

Sommaire :

I. Limite de déduction

A. Sociétés anonymes employant au moins cinq salariés

1. La rémunération moyenne des salariés les mieux rémunérés

a. La nature des émoluments

b. Le nombre des ayants droit

c. La période d'attribution

2. Le nombre des membres composant le conseil

B. Sociétés anonymes employant moins de cinq salariés

1. Champ d'application de la limite

2. Modalités de calcul de la limite

II. Les effets du dépassement

A. Le montant des réintégrations

B. Le régime fiscal des sommes réintégrées

C. La procédure de redressement et les pénalités

Actualité liée : 20/12/2019 : IR - RSA - RPPM - IS - ENR - DJC - ANNEX - Revenus de capitaux mobiliers - Réforme du régime d'imposition - Mise en place du prélèvement forfaitaire unique sur les revenus du capital (loi n°2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, art. 28)

Les autres frais entraînés par le fonctionnement des divers organismes des sociétés : conseil d'administration, conseil de surveillance, comité consultatif, conseil de gérance, assemblée générale des associés ou actionnaires sont à comprendre parmi les frais de gestion déductibles.

La tenue des assemblées délibérantes peut comporter, notamment, l'attribution des rémunérations visées à l'article L. 225-45 du code de commerce (C. com.) et à l'article L. 225-83 du C. com. aux actionnaires ou associés assistant aux assemblées générales ou s'y faisant représenter.

Ces rémunérations visées à l'article L. 225-45 du C. com. et à l'article L. 225-83 du C. com. constituent des charges d'exploitation déductibles à condition, toutefois, que la nécessité de leur attribution soit établie. Conformément à la jurisprudence du Conseil d'État (CE), il en est ainsi, en principe, lorsque l'allocation des rémunérations visées à l'article L. 225-45 du C. com. et à l'article L. 225-83 du C. com. est nécessaire à la constitution régulière des assemblées et à l'obtention du quorum exigible.

Dans le cas contraire, il y a lieu de les assimiler à une répartition de bénéfices (CE, arrêt du 3 mai 1937, n° 54540, RO, p. 267 ; CE, arrêt du 10 juillet 1937, n° 56578, RO, p. 428 ; CE, arrêt du 14 mars 1938, n° 54557, RO, p. 174).

Il ne sera traité ici que des rémunérations visées à l'article L. 225-45 du C. com. et à l'article L. 225-83 du C. com. ordinaires allouées aux membres des conseils d'administration ou de surveillance dans les sociétés anonymes.

10

Conformément aux dispositions de l'article L. 225-45 du C. com. et de l'article L. 225-83 du C. com., l'assemblée générale des actionnaires des sociétés anonymes est autorisée à allouer aux administrateurs, dans les sociétés fonctionnant avec un conseil d'administration, et aux membres du conseil de surveillance, dans les sociétés fonctionnant avec un directoire, en rémunération de leur activité, une somme fixe annuelle. Le montant de cette somme est porté dans les charges des sociétés visées.

20

Pour constituer une charge déductible pour la détermination du résultat fiscal, les rémunérations visées à l'article L. 225-45 du C. com. et à l'article L. 225-83 du C. com. doivent :

- rémunérer un travail effectif ;
- ne pas excéder les limites édictées par l'article 210 sexies du code général des impôts (CGI).

30

Premier cas : sociétés employant au moins cinq personnes.

Aux termes du premier et du deuxième alinéas de l'article 210 sexies du CGI, les rémunérations visées à l'article L. 225-45 du C. com. et à l'article L. 225-83 du C. com. allouées au titre d'un exercice aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance des sociétés anonymes sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dans la limite de 5 % du produit obtenu en multipliant la moyenne des rémunérations déductibles attribuées au cours de cet exercice aux salariés les mieux rémunérés de la société par le nombre des membres composant le conseil.

Pour l'application de cette disposition, les personnes les mieux rémunérées s'entendent de celles mentionnées au 5 de l'[article 39 du CGI](#).

Les personnes les mieux rémunérées ainsi visées sont, selon que l'effectif du personnel excède ou non deux cents salariés, les dix ou les cinq personnes qui ont perçu les plus fortes rémunérations directes ou indirectes au cours de l'exercice.

40

Deuxième cas : sociétés employant moins de cinq personnes.

Selon les dispositions du troisième alinéa de l'[article 210 sexies du CGI](#), les rémunérations visées à l'article L. 225-45 du C. com. et à l'article L. 225-83 du C. com. allouées au titre d'un exercice aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dans la limite de 457 euros par membre du conseil d'administration ou du conseil de surveillance.

50

Il sera précisé successivement :

- les modalités de calcul de la limite ainsi instituée selon que la société anonyme emploie au moins cinq personnes, ou moins de cinq personnes ;
- les effets qui s'attachent au dépassement de cette limite.

I. Limite de déduction

A. Sociétés anonymes employant au moins cinq salariés

60

Le montant des rémunérations visées à l'[article L. 225-45 du C. com.](#) et à l'[article L. 225-83 du C. com.](#) allouées à l'ensemble des membres du conseil susceptibles d'être admises en déduction des bases de l'impôt ne peut excéder une certaine proportion, fixée à 5 %, du produit obtenu en multipliant la moyenne des rémunérations déductibles des salariés les mieux rémunérés de l'entreprise par le nombre des membres composant le conseil.

Il convient d'analyser successivement les éléments constitutifs des deux facteurs servant à la détermination de ce produit.

1. La rémunération moyenne des salariés les mieux rémunérés

70

Le deuxième alinéa de l'[article 210 sexies du CGI](#) précise que les personnes les mieux rémunérées s'entendent de celles mentionnées au 5 de l'[article 39 du CGI](#) ([BOI-BIC-CHG-40-60-10](#)).

Il s'agit, suivant que l'effectif du personnel excède ou non deux cents salariés, des dix ou cinq personnes dont les rémunérations directes ou indirectes ont été les plus importantes au cours de l'exercice.

Il est observé cependant que le 5 de l'article 39 du CGI vise les personnes les mieux rémunérées sans s'attacher à la nature des services fournis par elles à l'entreprise. L'article 210 sexies du CGI dispose plus restrictivement qu'il y a lieu de se référer aux plus fortes rémunérations des seules personnes ayant la qualité de salariés. Ces rémunérations doivent être elles-mêmes déductibles de l'assiette de l'impôt.

La rémunération salariale moyenne à prendre en considération est donc définie par trois éléments caractéristiques touchant à la nature des émoluments qui servent à la déterminer, au nombre de leurs ayants droit, enfin à la période au titre de laquelle ils sont attribués.

a. La nature des émoluments

80

L'article 4 K de l'annexe IV au CGI relatif aux conditions d'application du 5 de l'article 39 du CGI définit les rémunérations des personnes les mieux rémunérées comme étant égales à la somme des éléments suivants :

- les rémunérations de toute nature, fixes ou proportionnelles, qui sont admises en déduction du résultat fiscal de l'employeur ;
- les avantages en nature ;
- les indemnités et allocations diverses ;
- les remboursements de frais autres que ceux qui se rattachent directement à un acte de gestion de l'entreprise. Il s'agit des remboursements de dépenses de caractère strictement personnel (loyer de l'immeuble d'habitation, impôts, etc.) à l'exclusion de tous autres remboursements de frais.

90

Toutefois, pour le calcul de la limite de déduction des rémunérations visées à l'article L. 225-45 du C. com. et à l'article L. 225-83 du C. com., les seules autres rémunérations à prendre en considération sont celles qui ont effectivement le caractère de salaires et sont soumises à ce titre à l'impôt sur le revenu entre les mains des bénéficiaires.

Remarque : Il faut entendre par salaires, les sommes et avantages en nature mentionnés à l'article 231 du CGI.

Ces autres rémunérations doivent être retenues pour leur montant brut au sens des dispositions du d du 2° de l'article 39 de l'annexe III au CGI, c'est-à-dire avant déduction de la cotisation ouvrière aux assurances sociales et, le cas échéant, de la contribution ouvrière à l'assurance chômage ainsi que des retenues pour la retraite.

Si elles étaient reconnues excessives, la fraction réintégrée dans les bases de l'impôt sur les sociétés devrait être exclue des bases de calcul de la limite et entraîner, le cas échéant, la révision de cette dernière.

b. Le nombre des ayants droit

100

Les salariés les mieux rémunérés de la société s'entendent des dix salariés qui ont perçu les plus fortes rémunérations au cours de l'exercice. Ce nombre est réduit à cinq lorsque l'effectif du personnel de la société n'excède pas deux cents salariés.

Cet effectif s'entend du nombre des salariés employés habituellement par la société au cours de l'exercice considéré à temps complet ou à temps partiel.

110

Les salariés à temps complet sont les cadres, ouvriers et employés occupés en permanence par la société et effectuant des journées complètes de travail. Le dénombrement de ces salariés ne présente aucune difficulté lorsqu'ils sont restés au service de la société durant tout l'exercice.

Pour ceux qui ont été embauchés en cours d'exercice, il y a lieu, en pratique, de diviser le total du nombre de mois durant lesquels ils ont été employés par le nombre de mois de l'exercice. En cas d'entrée ou de sortie en cours de mois, ce calcul sera fait en jours, les durées du mois et de l'année étant réputées égales respectivement à trente jours et trois cent soixante jours.

Le quotient obtenu doit être arrondi à l'unité inférieure.

120

Les salariés à temps partiel sont tous les salariés qui ne travaillent pas à temps complet dans la société. Ils doivent être retenus pour leur nombre réel pendant toute la durée de leur contrat de travail ; le compte des salariés à temps partiel dont le contrat ne couvre pas la durée de l'exercice doit être effectué suivant les mêmes modalités de calcul que pour les salariés à temps complet.

130

Exemple : Soit une société anonyme ayant utilisé, au cours d'un exercice correspondant à l'année civile, le concours de deux cent six salariés.

Sur ces deux cent six salariés, dix n'ont pas été présents durant l'exercice entier : deux salariés à temps complet ont été embauchés le 1^{er} mai et le 1^{er} septembre (soit respectivement huit mois et quatre mois de présence) ; quatre salariés à mi-temps figurant à l'effectif le 1^{er} janvier ont été licenciés le 31 mars (trois mois de présence) ; un représentant de commerce salarié à cartes multiples recruté le 1^{er} mai a quitté l'entreprise le 31 juillet (trois mois de présence).

Le nombre des salariés habituellement employés par la société au cours de l'année a été le suivant :

$(206 - 10 + (2 \times 8) + (3 \times 4) + (4 \times 3) + (1 \times 3)) / 12 = 206 - 10 + 3,5$ (arrondi à 3) = 199 salariés.

La société considérée aura donc à calculer la limite de déduction des rémunérations visées à l'[article L. 225-45 du C. com.](#) et à l'[article L. 225-83 du C. com.](#) allouées pour cette année en se référant aux rémunérations des cinq salariés les mieux rémunérés.

c. La période d'attribution

140

Les rémunérations servant de base au calcul de la rémunération moyenne sont celles attribuées aux salariés les mieux rémunérés au cours de l'exercice au titre duquel les rémunérations visées à l'[article L. 225-45 du C. com.](#) et à l'[article L. 225-83 du C. com.](#) sont allouées. Cet exercice, donc, est celui au cours duquel les rémunérations visées à l'article L. 225-45 du C. com. et à l'article L. 225-83 du C. com. doivent être déduites pour l'assiette de l'impôt si le montant de ces dernières a été fixé par l'assemblée générale avant la clôture de l'exercice auquel elles se rapportent.

150

La moyenne des rémunérations attribuées aux cinq ou dix salariés les mieux rémunérés de l'entreprise est égale au 1/5 ou au 1/10 du total de ces rémunérations telles qu'elles viennent d'être définies ci-dessus.

2. Le nombre des membres composant le conseil

160

La détermination du nombre des membres composant le conseil d'administration ou le conseil de surveillance n'appelle pas d'observations particulières lorsque la composition de ce conseil n'a pas subi de modifications en cours d'exercice. Si certains membres n'ont exercé leurs fonctions que pendant une partie de l'exercice, ils ne doivent être comptés dans l'effectif du conseil qu'au prorata de leur temps de présence par rapport à la durée de l'exercice.

Exemple : Soit un conseil comptant dix administrateurs à l'ouverture de l'exercice, le 1^{er} janvier, et douze à la clôture, le 31 décembre suivant.

Au cours de l'année, un administrateur présent le 1^{er} janvier est décédé le 28 février (deux mois de présence) ; un administrateur a été coopté en remplacement le 1^{er} juin (sept mois de présence). Par ailleurs, l'assemblée générale a nommé deux administrateurs supplémentaires qui ont pris leurs fonctions le 1^{er} juillet (six mois de présence).

Au total, donc, neuf administrateurs ont exercé leurs fonctions durant la totalité de l'exercice. L'effectif correspondant aux quatre autres, doit être évalué comme suit :

$$(1 \times 2/12) + (1 \times 7/12) + (2 \times 6/12) = 21/12 = 1,75.$$

Le nombre des administrateurs composant le conseil est égal à : $9 + 1,75 = 10,75$.

C'est par ce chiffre de 10,75 que doit être multipliée la rémunération moyenne calculée comme il est dit au I-A-1-c § 150 pour obtenir la base d'application du taux de 5 %.

170

Il est rappelé que conformément aux dispositions de l'[article L. 225-17 du C. com.](#), le conseil d'administration doit être composé de trois membres au moins et de dix-huit au plus. Conformément aux dispositions de l'[article L. 225-69 du C. com.](#), cette même règle s'applique à la composition du

conseil de surveillance.

Toutefois, en cas de fusion le nombre de membre du conseil d'administration ou du conseil de surveillance peut dépasser le nombre de dix-huit pendant un délai de trois ans à compter de la date de la fusion, sans pouvoir être supérieur à vingt-quatre ([C. com., art. L. 225-95](#)).

B. Sociétés anonymes employant moins de cinq salariés

180

Pour les sociétés anonymes qui, employant moins de cinq personnes, ne satisfont pas aux conditions définies au 5 de l'[article 39 du CGI](#), les rémunérations visées à l'[article L. 225-45 du C. com.](#) et à l'[article L. 225-83 du C. com.](#) allouées au titre d'un exercice aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dans la limite de 457 euros par membre du conseil d'administration ou du conseil de surveillance ([CGI, art. 210 sexies, al. 3](#)).

1. Champ d'application de la limite

190

L'effectif à prendre en considération pour savoir si la société anonyme a employé plus ou moins de cinq personnes est celui de l'exercice au titre duquel les rémunérations visées à l'[article L. 225-45 du C. com.](#) et à l'[article L. 225-83 du C. com.](#) sont allouées par l'assemblée générale. Il comprend les salariés employés habituellement au cours de l'exercice considéré, à temps complet ou à temps partiel. Le dénombrement doit être opéré selon la méthode déjà explicitée lorsqu'il s'agit de rechercher s'il y a plus ou moins de deux cents salariés ([I-A-1-b § 100 et suivants](#)).

200

Les sociétés sans personnel sont à ranger dans la catégorie des sociétés employant moins de cinq salariés.

Enfin, la limite de 457 euros par membre du conseil d'administration ou du conseil de surveillance ne représente pas un minimum qui serait applicable en tout état de cause. Elle ne peut, dès lors, être invoquée par une société ayant cinq salariés ou plus lorsque le mode de calcul prévu dans ce cas aboutit à un chiffre inférieur.

2. Modalités de calcul de la limite

210

Lorsqu'il y a moins de cinq salariés, les rémunérations visées à l'[article L. 225-45 du C. com.](#) et à l'[article L. 225-83 du C. com.](#) déductibles du point de vue fiscal sont égales au produit obtenu en multipliant 457 euros par le nombre des membres du conseil d'administration ou de surveillance.

Pour déterminer l'effectif de ces collègues, il convient de se référer aux précisions données au [I-A-2 § 160 et suivants](#).

II. Les effets du dépassement

220

Lorsque la limite de déduction trouve à s'appliquer, la fraction des rémunérations visées à l'[article L. 225-45 du C. com.](#) et à l'[article L. 225-83 du C. com.](#) excédant cette limite doit être réintégrée extra-comptablement par la société pour la détermination du résultat fiscal.

Le montant des sommes ainsi réintégrées, le régime fiscal auquel elles sont soumises, la procédure de rectification mise en œuvre le cas échéant et les pénalités s'ajoutant aux droits éludés appellent les observations suivantes.

A. Le montant des réintégrations

230

Le montant des rémunérations visées à l'[article L. 225-45 du C. com.](#) et à l'[article L. 225-83 du C. com.](#) à réintégrer dans les bases de l'impôt est égal à la différence entre le montant des rémunérations visées à l'[article L. 225-45 du C. com.](#) et à l'[article L. 225-83 du C. com.](#) porté par la société dans ses charges d'exploitation et le chiffre limite de déduction.

La limitation instituée s'applique à la rémunération collective allouée au conseil par l'assemblée générale sans qu'il y ait lieu de tenir compte, le cas échéant, ni de la répartition inégalitaire pratiquée par le conseil au profit de certains de ses membres, ni de la qualification particulière donnée aux rémunérations visées à l'[article L. 225-45 du C. com.](#) et à l'[article L. 225-83 du C. com.](#).

C'est ainsi que les rémunérations visées à l'[article L. 225-45 du C. com.](#) et à l'[article L. 225-83 du C. com.](#) dites « spéciales » qui constituent une part supplémentaire de rémunérations visées à l'[article L. 225-45 du C. com.](#) et à l'[article L. 225-83 du C. com.](#) attribuée par le conseil à certains administrateurs en rémunération de tâches déterminées accomplies par eux ne peuvent être soustraits de la masse de ces rémunérations sur laquelle ils sont prélevés avant que leur total ne soit comparé au chiffre limite.

B. Le régime fiscal des sommes réintégrées

240

S'agissant du régime d'imposition des bénéficiaires personnes physiques, se reporter au [BOI-RPPM-RCM-10-20-20-60](#).

(250 à 260)

C. La procédure de redressement et les pénalités

270

À défaut de réintégration extra-comptable par la société (**II § 220**), le dépassement des limites fixées par l'[article 210 sexies du CGI](#) entraîne une minoration du résultat déclaré. Cette insuffisance de déclaration est donc en principe constatée selon la procédure de rectification contradictoire fixée à l'[article L. 55 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#).

Une action distincte doit, s'il y a lieu, être engagée contre l'administrateur salarié dans l'hypothèse, visée ci-dessus, du passage du régime des traitements et salaires à celui des revenus mobiliers.

Les pénalités d'assiette s'ajoutant aux droits élundés sont, selon le degré de gravité de l'infraction, celles prévues par les dispositions de l'[article 1727 du CGI](#) et de l'[article 1729 du CGI](#).