

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-BASE-40-60-10-05/07/2017

Date de publication : 05/07/2017

### **BNC - Base d'imposition - Dépenses - Frais généraux - Frais de personnel**

---

#### **Positionnement du document dans le plan :**

BNC - Bénéfices non commerciaux  
Base d'imposition  
Titre 4 : Dépenses  
Chapitre 6 : Frais généraux  
Section 1 : Frais de personnel

#### **Sommaire :**

- I. Rémunérations versées au personnel
- II. Rémunérations attribuées à certaines catégories particulières de personnel
  - A. Rémunération de l'exploitant, des associés de sociétés et organismes dont les bénéficiaires sont imposés dans les conditions fixées par l'article 8 du CGI
  - B. Rémunération du conjoint de l'exploitant individuel et des associés de sociétés et organismes dont les bénéficiaires sont imposés dans les conditions fixées par l'article 8 du CGI
  - C. Frais de formation professionnelle de l'exploitant ou du conjoint collaborant à l'activité du contribuable
  - D. Rétribution des enfants, gendres et belles-filles de l'exploitant
- III. Charges sociales et dépenses supportées dans l'intérêt du personnel
  - A. Charges sociales afférentes aux rémunérations versées aux salariés
  - B. Pensions de retraite
  - C. Dépenses à caractère social supportées dans l'intérêt du personnel

#### **1**

La rémunération du personnel (employés, aides ou collaborateurs) constitue une dépense professionnelle, déductible des recettes pour la détermination du bénéfice imposable, dans la mesure où la collaboration de ce personnel correspond à une utilisation à des fins exclusivement professionnelles.

**Remarque :** En ce qui concerne les rémunérations versées à des tiers non salariés, ([BOI-BNC-BASE-40-60-30](#) au VII § 230).

## 10

Les dépenses déductibles à ce titre comprennent, d'une part, les salaires, appointements, indemnités diverses, frais d'emploi et avantages en nature et, d'autre part, les charges sociales ainsi que, le cas échéant, les dépenses diverses exposées dans l'intérêt du personnel.

## 20

Conformément aux principes généraux, les rémunérations allouées doivent, en tout état de cause, correspondre à une charge effective et justifiée.

# I. Rémunérations versées au personnel

## 30

Sont déductibles à ce titre, les salaires et appointements, ainsi que, quelle que soit leur dénomination, toutes les sommes allouées aux employés, aides ou collaborateurs, liés à l'exploitant par un contrat de travail, en contrepartie de la fourniture d'un travail et qui constituent la rémunération principale ou des suppléments de rémunération (à l'exclusion des émoluments versés à la domesticité privée.

En cas d'exploitation mixte, se reporter au [I § 90](#) ;

## 40

Le chirurgien dentiste qui emploie une assistante percevant une rémunération égale au tiers des honoraires encaissés sur les travaux effectués et semblant être une salariée peut déduire l'intégralité des sommes versées à l'intéressée (**RM Poudevigne n° 3551, JO AN du 15 décembre 1967 p 5925**).

## 50

*En revanche, n'ont pas le caractère de dépenses professionnelles les salaires versés par un chirurgien, qui exerce son activité à l'extérieur, à une employée de maison travaillant à son domicile personnel même si celle-ci prend note et retransmet quelques communications téléphoniques à caractère professionnel ( [CE, arrêt du 14 mars 1983, n° 30460](#)).*

## 60

Sont visés :

- les indemnités diverses, quelle que soit leur dénomination, allouées au personnel ;
- les indemnités versées à l'expiration du contrat de travail d'un membre du personnel employé par l'exploitant (indemnités de départ à la retraite, indemnités de licenciement, etc.) ;

- les remboursements forfaitaires pour frais alloués au personnel, ainsi que les remboursements de frais sur état, c'est-à-dire pour leur montant réel ( notamment, frais de déplacements ou de transports, frais de mission, etc. ;

**Remarque** : Les indemnités forfaitaires pour frais professionnels sont déductibles, dans la mesure où elles correspondent effectivement à des dépenses d'ordre professionnel et sont justifiées par la nature de l'activité ;

- les indemnités de congés payés ;

**70**

- Les avantages en nature, tels que nourriture, logement, habillement, mise à la disposition d'un véhicule automobile, etc. ;

**80**

- Les avantages en espèces (à l'exception, toutefois, des avantages de cette nature revêtant le caractère de libéralités) : gratifications, titres restaurant, etc.

**Remarque** : Les avances ou acomptes consentis au personnel constituent des prêts et ne sont pas déductibles pour la détermination du bénéfice imposable.

**90**

### **Cas particulier de la rémunération de personnel de maison employé partiellement pour la profession :**

Conformément au principe exposé au [I-E-1 § 520 du BOI-BNC-BASE-40-10](#), le contribuable, qui utilise le concours d'un employé de maison à la fois pour son service personnel et à des fins professionnelles, est fondé à comprendre parmi les dépenses déductibles la quote-part de la rémunération versée à cet employé de maison correspondant à l'utilisation professionnelle de ce dernier.

Ce principe est applicable sous réserve de la précision mentionnée au [BOI-BNC-BASE-40-10 au I-A § 50](#).

## **II. Rémunérations attribuées à certaines catégories particulières de personnel**

### **A. Rémunération de l'exploitant, des associés de sociétés et organismes dont les bénéfices sont imposés dans les conditions fixées par l'article 8 du CGI**

---

## 100

L'exploitant et les associés de sociétés et organismes dont les bénéfices sont imposés dans les conditions fixées par l'[article 8 du code général des impôts \(CGI\)](#) sont normalement rémunérés par le bénéfice net qu'ils retirent de leur activité. En conséquence, les appointements qu'ils s'allouent à raison de leur activité professionnelle doivent être exclus des frais déductibles.

Pour plus de précisions, il convient de se référer aux développements figurant au [III-B du BOI-BIC-CHG-40-50-10](#).

## **B. Rémunération du conjoint de l'exploitant individuel et des associés de sociétés et organismes dont les bénéfices sont imposés dans les conditions fixées par l'article 8 du CGI**

---

### 110

Le salaire du conjoint participant effectivement à l'exercice de la profession peut être admis en déduction du revenu professionnel dans les conditions et limites fixées par l'[article 154 du CGI](#).

### 120

Dans les mêmes conditions et limites, le salaire des conjoints des associés de sociétés de personnes et assimilées énumérées à l'[article 8 du CGI](#) et à l'[article 8 ter du CGI](#) est déductible du revenu professionnel.

### 130

La déduction du salaire du conjoint de l'exploitant est subordonnée à l'exercice d'un travail effectif et au paiement des cotisations prévues pour la sécurité sociale, des allocations familiales et des autres prélèvements sociaux en vigueur. Les modalités de la déduction diffèrent selon que le professionnel libéral adhère ou non à une association agréée ou à un organisme mixte de gestion agréé.

**Remarque** : Il convient de préciser que les modalités de déduction du salaire du conjoint de l'exploitant ne sont plus liées à une quelconque référence au montant mensuel minimum de croissance et à sa revalorisation périodique.

Le montant de la déduction de la rémunération du conjoint diffère selon que l'exploitant est ou n'est pas adhérent à une association agréée ou à un organisme mixte de gestion agréé.

Pour plus de précisions sur le montant de la rémunération du conjoint admis en déduction, il convient de se référer aux précisions développées au [III-B du BOI-BIC-CHG-40-50-10](#).

## **C. Frais de formation professionnelle de l'exploitant ou du conjoint collaborant à l'activité du contribuable**

---

### 140

Les frais de formation professionnelle exposés par le conjoint qui collabore à l'activité du contribuable peuvent être admis en déduction sous les conditions suivantes :

- le conjoint doit collaborer effectivement et exclusivement à l'exercice de l'activité libérale ;
- les frais de formation professionnelle du conjoint collaborateur doivent avoir un rapport direct avec l'activité de collaboration et être exposés dans l'intérêt direct de la profession libérale.

Ainsi, un médecin dont l'épouse assure la réception des patients et la tenue de la comptabilité peut déduire les frais d'un stage de secrétariat médical suivi par celle-ci. En revanche, les frais de participation de son épouse à des congrès médicaux ne sont pas admis en déduction dès lors que ces congrès n'ont pas un rapport direct avec l'activité exercée au sein du cabinet médical (RM Sergheraert, n° 30114, JO AN du 21 novembre 1983, p. 5009).

## **D. Rétribution des enfants, gendres et belles-filles de l'exploitant**

### **150**

Les traitements qui sont alloués aux enfants, aux gendres ou aux belles-filles du contribuable exerçant une profession non commerciale peuvent figurer parmi les charges déductibles, s'ils correspondent à un travail effectif et s'ils ont été réellement versés aux intéressés.

### **160**

En outre, ils ne doivent pas présenter d'exagération par rapport aux recettes brutes de celui qui les verse et aux salaires généralement alloués dans la région pour des emplois similaires. S'ils sont exagérés, le surplus constitue une libéralité qui doit être réintégrée dans les bénéfices imposables.

### **170**

Les dépenses de nourriture et d'entretien assumées par un contribuable à l'égard de ses enfants suivent un régime différent selon qu'il s'agit d'enfants majeurs ou mineurs.

### **180**

En ce qui concerne les enfants majeurs, les sommes correspondant aux frais d'entretien et de nourriture sont déductibles, dans la mesure où le contribuable utilise le concours des intéressés dans l'exercice de son activité et ne leur a pas versé de salaire, ou leur a alloué un salaire insuffisant.

### **190**

La valeur réelle des frais supportés à ce titre étant difficile à établir, il est admis, dans ce cas, la déduction d'une somme correspondant à l'évaluation des frais de l'espèce telle qu'elle est fixée en matière de législation sur la sécurité sociale.

### **200**

En revanche, les frais exposés par le contribuable pour la nourriture et l'entretien des enfants mineurs, dont il utilise le concours, ne sont pas admis en déduction car ils résultent de l'obligation naturelle d'assistance à laquelle celui-ci est tenu à leur égard.

## 210

Les gratifications et participations aux bénéficiaires allouées aux enfants, aux gendres et aux belles-filles ainsi d'ailleurs qu'aux autres membres de la famille du contribuable, sont admises en déduction, lorsque le total des sommes versées à chacun - traitement augmenté des gratifications ou participations - n'est pas exagéré par rapport à la rémunération des autres membres de l'entreprise, ou si elles ne dépassent pas le montant des sommes généralement allouées à ce titre dans la région.

## III. Charges sociales et dépenses supportées dans l'intérêt du personnel

### A. Charges sociales afférentes aux rémunérations versées aux salariés

---

#### 220

Les cotisations sociales dues au titre des rémunérations versées au personnel sont déductibles. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au I § 1 du [BOI-BIC-CHG-40-40-40](#).

Les cotisations sociales attachées aux rémunérations versées au conjoint de l'exploitant sont déductibles dans les conditions mentionnées au [BOI-BIC-CHG-40-50-30](#). Sont également déductibles pour l'assiette de l'impôt les sommes acquittées, à titre de contributions patronales au régime d'assurance chômage ([BOI-BIC-CHG-40-40-40](#) au II § 120).

### B. Pensions de retraite

---

#### 230

Sont déductibles les cotisations patronales afférentes aux régimes complémentaires de retraite et de prévoyance, à savoir :

- les cotisations du régime cadres (AGIRC) ;
- les cotisations du régime des salariés non cadres (UNIRS).

### C. Dépenses à caractère social supportées dans l'intérêt du personnel

---

## 240

Un comité d'entreprise doit être constitué dans les offices publics et ministériels et les professions libérales employant au moins cinquante salariés ([code du travail, art. L. 2322-1](#)). Aussi, la contribution patronale destinée au financement de ce comité est déductible alors même que son montant excéderait la fraction obligatoire. Pour plus de précisions, se reporter au [BOI-BIC-CHG-40-40-60](#).

## 250

Sont admis en déduction les versements effectués en faveur des œuvres sociales réservées au personnel.