

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CHG-40-40-40-20120912

Date de publication : 12/09/2012

**BIC – Charges d'exploitation – Charges sociales afférentes aux
rémunérations des salariés autres que le conjoint de l'exploitant
individuel ou de l'associé d'une société**

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Frais et charges

Titre 4 : Les frais et charges d'exploitation

Chapitre 4 : Rémunérations des salariés autres que le conjoint de l'exploitant individuel ou de l'associé d'une société et charges sociales correspondantes

Section 4 : Charges sociales afférentes aux rémunérations versées aux salariés

Sommaire :

I. Cotisations de sécurité sociale

A. Principe

B. Imputations diverses

1. Imputation des cotisations de sécurité sociale afférentes aux salaires dus en fin d'exercice

2. Imputation des cotisations sociales dues à raison des redevances tirées de la mise en location-gérance d'un fonds de commerce

a. Situation du bailleur affilié au régime général de sécurité sociale

b. Situation du bailleur affilié au régime de sécurité sociale des travailleurs non salariés

3. Imputation des rappels de cotisations de sécurité sociale

4. Rachat par l'entreprise de cotisations d'assurance vieillesse au profit d'un ancien salarié

II. Contributions patronales au régime d'assurance chômage

I. Cotisations de sécurité sociale

A. Principe

1

Il résulte des dispositions de l'article L 131-5 du code de la sécurité sociale (CSS) que les cotisations versées au titre de la législation sur la sécurité sociale doivent être admises en déduction, à titre de dépenses professionnelles, pour la détermination des bases de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés.

Il en est ainsi des cotisations patronales :

- d'assurance maladie (risques maladie, maternité, invalidité et décès) ;
- d'assurance vieillesse ;
- d'allocations familiales ;
- d'accidents du travail.

B. Imputations diverses

1. Imputation des cotisations de sécurité sociale afférentes aux salaires dus en fin d'exercice

10

Il est admis que les cotisations de sécurité sociale afférentes à des salaires payés au cours d'un exercice déterminé ou à la date de clôture de cet exercice et non encore versées soient considérées à cette dernière date, bien que n'étant pas encore exigibles, comme une dette échue déductible, au titre des charges à payer, des résultats dudit exercice. La même solution est applicable en ce qui concerne les charges sociales afférentes aux salaires dus au titre de cet exercice lorsqu'ils ne sont payés qu'au cours de l'exercice suivant.

Lettre aux usagers du 24 juillet 2009

Par un courrier en date du 2 février 2009, vous avez appelé l'attention sur les modalités de déduction du forfait social de 2 % institué par l'[article 13 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2009](#), codifié aux [articles L 137-15 à L 137-17 du CSS](#).

Vous précisez que ce forfait social est notamment assis sur les sommes versées par l'entreprise, à compter du 1er janvier 2009, au titre de la participation et de l'intéressement.

La participation étant déductible sur le plan fiscal au titre de l'exercice au cours duquel elle est répartie entre les salariés, vous souhaiteriez savoir si le forfait social est déductible au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2008 ou s'il suit le même régime que la participation et est, par conséquent, déductible au titre de l'exercice suivant.

Cette demande appelle les observations suivantes.

En application des conditions générales de déduction des charges qui découlent du [1° du 1 de l'article 39 du code général des impôts \(CGI\)](#), les charges sont déductibles du résultat de l'exercice au cours duquel elles ont fait naître à la charge de l'entreprise des dettes certaines dans leur principe et dans leur montant.

Le forfait social prévu [aux articles L 137-15 à L 137-17 du CSS](#) est déductible du résultat imposable suivant les mêmes règles que les charges sociales afférentes aux salaires. Autrement dit, le forfait social assis sur les rémunérations ou gains dus au titre d'un exercice et non encore versés sera considéré à la clôture de cet exercice, bien que n'étant pas encore exigible, comme une dette échue déductible, au titre des charges à payer, des résultats dudit exercice.

Ainsi, il est confirmé qu'au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2008, la société Renault Trucks pourra déduire le montant du forfait social correspondant à l'intéressement et à la participation dus au titre de cet exercice.

2. Imputation des cotisations sociales dues à raison des redevances tirées de la mise en location-gérance d'un fonds de commerce

20

Conformément aux [articles L 131-6 du CSS](#) et [L 242-1 du CSS](#), doivent être pris en compte dans l'assiette des cotisations sociales les revenus tirés de la location de tout ou partie d'un fonds de commerce d'un établissement artisanal ou d'un établissement commercial ou industriel muni d'un mobilier ou d'un matériel nécessaire à son exploitation lorsque ces revenus sont perçus par une personne qui réalise des actes de commerce dans l'entreprise locataire ou y exerce une activité.

30

Selon les conditions effectives dans lesquelles il exerce son activité, le bailleur peut être affilié au régime général de sécurité sociale ou au régime de sécurité sociale des travailleurs non salariés. Afin de déterminer le régime fiscal de ces cotisations sociales, il y a lieu de distinguer ces deux situations.

a. Situation du bailleur affilié au régime général de sécurité sociale

40

Dans cette hypothèse, le versement des cotisations sociales patronales et salariales ainsi que de la contribution sociale généralisée et de la contribution pour le remboursement de la dette sociale assises sur les redevances incombe au locataire-gérant du fonds de commerce.

50

Les cotisations patronales, qui restent exclusivement à la charge du locataire-gérant conformément à l'[article L 241-8 du CSS](#), constituent une charge déductible de son bénéfice imposable.

60

En revanche, les cotisations salariales, la contribution sociale généralisée et la contribution pour le remboursement de la dette sociale sont seulement précomptées sur la redevance versée par le locataire-gérant, conformément à l'[article L 243-1 du CSS](#), et ne sont donc pas à sa charge.

70

Il appartient donc au bailleur de déduire du résultat de son activité industrielle et commerciale de location du fonds de commerce les cotisations salariales, dans les limites fixées par l'[article 154 bis du CGI](#), ainsi qu'une fraction de la contribution sociale généralisée, dans les conditions prévues aux I et II de l'[article 154 quinquies du CGI](#).

b. Situation du bailleur affilié au régime de sécurité sociale des travailleurs non salariés

80

Dans cette hypothèse, les cotisations et contributions de sécurité sociale ne sont pas versées par l'entreprise locataire mais directement par le bailleur, qui en est seul redevable et peut seul les

déduire de son résultat fiscal dans les conditions et limites prévues à l'[article 154 bis du CGI](#) et aux I et II de l'[article 154 quinquies du CGI](#).

3. Imputation des rappels de cotisations de sécurité sociale

90

En principe, les rappels de cotisations de sécurité sociale consécutifs à des rectifications doivent être compris dans les charges de l'exercice au cours duquel une entreprise s'est reconnue débitrice des droits rappelés. La décision de gestion exprimant cette reconnaissance est matérialisée soit par l'inscription à un compte de charges à payer soit par le paiement. Si tel n'est pas le cas, les cotisations rappelées doivent être comprises dans les charges de l'exercice au cours duquel la décision de rappel a été rendue exécutoire. Il en est ainsi à la date de l'arrêté préfectoral relatif à l'état de cotisations ou à celle du visa de la contrainte par le président de la commission de première instance.

100

Cependant, les entreprises peuvent constituer à la clôture d'un exercice une provision pour cotisations à payer ou à établir au titre d'exercices antérieurs lorsque cette charge, nettement précisée, a un caractère probable du fait de l'existence d'un différend entre l'entreprise et l'Administration, ou l'organisme chargé de l'assiette de ces cotisations.

4. Rachat par l'entreprise de cotisations d'assurance vieillesse au profit d'un ancien salarié

110

Les sommes payées au titre de rachat de l'assurance vieillesse du régime général de sécurité sociale ou du régime de prévoyance de la convention collective des cadres du 14 mars 1947 qu'une entreprise effectue au lieu et place d'un ancien salarié pour la période pendant laquelle celui-ci était son employé revêtent, pour l'intéressé, le caractère d'un avantage indirect attaché aux fonctions qu'il exerçait antérieurement dans l'entreprise. Ces sommes peuvent, dès lors, être comprises parmi les charges déductibles de l'entreprise versante dans la mesure où leur montant est en rapport avec l'importance des services que l'ancien salarié a rendus à l'entreprise.

II. Contributions patronales au régime d'assurance chômage

120

Les contributions payées par les employeurs en vue de financer le versement des allocations de chômage aux travailleurs sans emploi -prestations servies par les caisses ASSÉDIC- de même que les allocations et contributions versées en vue d'indemniser la privation partielle d'emploi, lorsque cette indemnisation résulte d'accords professionnels nationaux ou régionaux, sont déductibles pour l'établissement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dû par ces employeurs ([CGI, art. 237 bis](#)).

Il en est de même de l'allocation complémentaire versée dans le cadre de la garantie d'une rémunération mensuelle minimale prévue aux [articles L 3232-5 du Code du travail \(C. trav.\)](#) et [L 3423 9 du C. trav.](#), ([CGI, art. 237 bis](#)).