

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CHG-40-40-20-25/03/2014

Date de publication : 25/03/2014

Date de fin de publication : 04/04/2018

BIC - Charges d'exploitation - Rémunérations des salariés autres que le conjoint de l'exploitant individuel ou de l'associé d'une société - Rémunérations autres que les avantages en nature ou en argent

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 2: Rémunérations autres que les avantages en nature ou en argent versées aux salariés

Sommaire :

I. Salaires et appointements

II. Congés payés

III. Allocations pour frais d'emploi

IV. Participations allouées au personnel salarié

A. Participations allouées dans le cadre de dispositions législatives

B. Participations allouées dans le cadre de dispositions contractuelles

V. Indemnités de licenciement

VI. Indemnités de clientèle versée à un représentant de commerce statutaire

VII. Entreprises, communautés, congrégations, associations et établissements utilisant le concours bénévole de membres du clergé

I. Salaires et appointements

1

Les salaires et appointements font normalement partie des charges déductibles pour la détermination du bénéfice imposable. On désigne généralement sous ces termes toutes les sommes allouées aux salariés en contrepartie de la fourniture d'un travail et qui constituent soit la rémunération principale, soit des suppléments de rémunération. Les salaires et appointements peuvent être déterminés d'après la durée du travail ou le nombre de pièces fabriquées ou par tout autre mode de calcul. Les sommes payées à titre de supplément peuvent être représentatives d'heures supplémentaires, de primes (primes d'assiduité, d'ancienneté, de technicité etc.), de gratifications occasionnelles ou périodiques, etc.

Les commissions versées au personnel salarié de l'entreprise (à l'exclusion des commissions et courtages payés à des intermédiaires) ne se distinguent pas fondamentalement des salaires. Par ailleurs, les représentants statutaires dont le contrat remplit les conditions prévues à l'[article L. 3711-3 du code de travail](#), à l'[article L. 7313-1 du code de travail](#) et aux [articles L. 7313-2 et suivants du code du travail](#) sont assimilables aux représentants salariés ordinaires.

10

Les appointements versés par une société à responsabilité limitée aux épouses des associés gérants employées dans l'entreprise peuvent être compris dans les charges d'exploitation pour la détermination des bases de l'impôt même si les gérants possèdent la majorité des parts sociales et si, d'autre part, ils sont mariés sous le régime de la communauté.

Il en est de même, en principe, pour les appointements versés aux enfants d'un gérant qui travaillent dans l'entreprise.

Dans ce cas également, la déduction n'est possible que dans la mesure où les rémunérations allouées correspondent à un travail effectif, ne sont pas excessives et sont réellement versées.

20

Des précisions sont apportées sur les conditions de déductibilité de la prime de partage.

RES N°2011/28 (FE) du 18 octobre 2011 : Déductibilité de la prime de partage des profits du résultat imposable

Question :

La prime de partage des profits instituée par l'article 1er de la loi n° 2011-894 du 28 juillet 2011 de financement rectificative de la sécurité sociale pour 2011 est-elle déductible du résultat imposable de l'entreprise versante ?

Réponse :

Conformément aux précisions apportées par la circulaire interministérielle du 29 juillet 2011 relative à la prime de partage des profits instituée par l'article 1er de la loi n° 2011-894 du 28 juillet 2011 de financement rectificative de la sécurité sociale pour 2011, au point 45, cette prime est imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires chez le bénéficiaire. Dès lors, elle s'analyse comme un complément de rémunération au profit du salarié.

Le 1° du 1 de l'article 39 du code général des impôts (CGI) prévoit que le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, notamment les dépenses de personnel et de main d'œuvre.

Par conséquent, la somme correspondant au versement de la prime obligatoire de partage des profits est admise en déduction des résultats de l'entreprise versante, dans les conditions de droit commun, sous réserve toutefois que cette prime corresponde à un travail effectif et qu'elle ne soit pas excessive eu égard à l'importance du service rendu.

25

En application des dispositions de l'[article L. 8241-1 du code du travail](#), une opération de prêt de main-d'œuvre ne poursuit pas de but lucratif lorsque l'entreprise prêteuse ne facture à l'entreprise utilisatrice, pendant la mise à disposition que les salaires versés au salarié, les charges sociales afférentes et les frais professionnels remboursés à l'intéressé au titre de sa mise à disposition.

Bien que non expressément visés par l'article L. 8241-1 du code du travail, des frais de gestion peuvent cependant être refacturés à l'entreprise utilisatrice sous réserve qu'ils demeurent modérés et justifiés. Dans ce cas, le caractère non lucratif du prêt de main-d'œuvre n'est pas remis en cause.

Les conséquences sur le plan fiscal d'une telle refacturation sont les suivantes :

- ces frais constituent pour l'entreprise prêteuse des produits imposables en application des dispositions du 2 de l'[article 38 du CGI](#) ;
- corrélativement, ces mêmes frais constituent des charges déductibles du résultat de l'entreprise utilisatrice en application des dispositions du 1° du 1 de l'[article 39 du CGI](#).

II. Congés payés

30

Les articles 7 et 8 de la loi de finances pour 1987 codifiés au 1° bis du 1 de l'[article 39 du CGI](#), au 9 de l'article 39 du CGI et à l'[article 236 bis du CGI](#) ont modifié le régime de déduction des indemnités de congé payé pour la détermination du résultat fiscal des entreprises.

Pour plus de précisions sur ces dispositions ainsi que sur le régime fiscal applicable aux exercices clos avant le 31 décembre 1987, se reporter au [BOI-BIC-PROV-30-20-10-10](#).

III. Allocations pour frais d'emploi

40

Les indemnités et allocations diverses comprennent tous les remboursements forfaitaires de frais alloués au personnel. Il s'agit notamment des indemnités pour frais de transport, de représentation, de déplacement, des indemnités dites de panier, etc.

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 et l'importance de l'exploitation.

50

En ce qui concerne les allocations et indemnités forfaitaires pour frais versées aux dirigeants et aux cadres de sociétés se reporter au [BOI-IS-BASE-30-20-10](#).

IV. Participations allouées au personnel salarié

A. Participations allouées dans le cadre de dispositions législatives

60

Les différents systèmes d'intéressement ou de participation ayant pour but de faire bénéficier les salariés des progrès économiques réalisés par les entreprises sont commentés au [BOI-BIC-PTP](#) auquel il convient de se reporter.

B. Participations allouées dans le cadre de dispositions contractuelles

70

Les sommes versées par une entreprise industrielle ou commerciale à son personnel salarié à titre de participation aux bénéfices sont admises en déduction pour l'établissement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dont cette entreprise est redevable à moins que, ne se rattachant pas à sa gestion proprement dite, ces versements ne présentent le caractère de libéralités.

Remarque : Une telle déduction ne serait pas admise, bien entendu, si en réalité l'entreprise était exploitée dans le cadre d'une société de fait comptant parmi ses membres l'attributaire des participations.

Cette déduction est subordonnée à la condition que la rémunération globale, participation comprise, ne soit pas excessive eu égard aux services qu'elle rétribue ([BOI-BIC-CHG-40-40-10](#) au II-B § 90).

Ainsi, il a été jugé que lorsqu'une partie des bénéfices d'une société est réservée à certains collaborateurs qui sont également des associés, et que leur répartition est fonction, non pas du travail effectivement fourni, mais du nombre des actions possédées par chacun des intéressés, les sommes correspondantes doivent demeurer comprises dans le résultat social imposable (CE, arrêt du 29 juin 1936, RO, p. 6489).

La Haute Assemblée s'est également prononcée sur le sort fiscal des versements effectués par une société à certains de ses collaborateurs salariés par prélèvement sur la dotation sur stock qu'elle avait constituée de 1950 à 1960 et qui, soumise à la taxe spéciale de 6 % prévue à l'article 52-1 de la loi du 28 décembre 1959, s'était trouvée libérée de l'impôt sur les sociétés et, ainsi, transformée en réserve ordinaire. La société faisait valoir que ces versements avaient été opérés en exécution d'engagements garantissant aux collaborateurs intéressés des émoluments proportionnels aux bénéfices.

Le Conseil d'État a considéré que la transformation de la dotation sur stock en réserve n'avait pas eu pour conséquence d'augmenter rétroactivement les bénéfices de la période au cours de laquelle cette dotation avait été constituée et que, dès lors que les engagements pris par la société envers ses collaborateurs n'avaient ouvert à ceux-ci aucun droit sur les réserves ou sur les dotations sur stock, les versements effectués aux intéressés avaient le caractère de libéralités et, par suite, n'étaient pas déductibles des bénéfices sociaux (CE, arrêt du 25 octobre 1972, req., n° 80107, 7e, 8e et 9e s.-s. réunies).

80

Les participations aux bénéfices allouées par une entreprise à son personnel sont, en principe, déductibles des résultats de l'exercice au cours duquel elles ont été effectivement versées.

Cependant si le montant de ces attributions et leurs modalités de versement résultent d'un engagement formel pris par l'entreprise antérieurement à la clôture d'un exercice donné de telle sorte qu'il en résulte une dette certaine et nettement déterminée, l'entreprise est autorisée à retrancher les participations des résultats de cet exercice en constituant une provision ([BOI-BIC-PROV-30-20-10-20](#), provisions pour gratifications au personnel).

V. Indemnités de licenciement

90

Les indemnités versées en cas de licenciement d'employés de l'entreprise sont déductibles du résultat fiscal dès lors que leur versement ne procède pas d'une décision de gestion anormale et qu'elles n'ont pas pour contrepartie une augmentation de l'actif social. Ainsi, les indemnités allouées à titre de dommages-intérêts, en vertu de [l'article 3 de la loi n° 73-680 du 13 juillet 1973](#) en cas de licenciement survenant sans cause réelle et sérieuse, peuvent être valablement comprises parmi les charges déductibles de l'entreprise versante.

100

Précision : Assurance groupe garantissant le paiement par les entreprises d'indemnités de licenciement ou de départ à la retraite versées au personnel.

Ces primes d'assurance-groupe correspondent à des charges déductibles lorsque les indemnités attribuées au personnel en cas de licenciement ou de départ à la retraite sont prévues par les conventions collectives ou par un accord inscrit dans le règlement intérieur de l'entreprise et entrant dans le cadre d'une convention collective conforme aux dispositions du Code du travail.

110

Les dépenses correspondant au prix des prestations de conseil en réinsertion professionnelle effectuées par des cabinets spécialisés pour le compte d'une entreprise qui envisage le licenciement de certains de ses salariés constituent, pour la détermination du bénéfice imposable de l'entreprise qui les supporte, des charges déductibles dans les conditions de droit commun. En ce qui concerne le salarié, la somme versée directement par l'entreprise au cabinet de placement n'est pas un complément de rémunération. Elle n'a donc pas à être portée par le salarié sur sa déclaration annuelle de revenus ni à être comprise par l'entreprise dans l'assiette des taxes et participations assises sur les salaires dont elle est redevable ([RM Godfrain n° 58282, JO AN du 25 janvier 1993, p. 286](#)).

VI. Indemnités de clientèle versée à un représentant de commerce statutaire

120

L'indemnité de clientèle versée aux représentants de commerce dans les conditions prévues par [l'article L. 7313-13 du code du travail](#) présentant le caractère de dommages-intérêts, peut être valablement comprise parmi les charges déductibles des bases de l'impôt.

Remarque : L'indemnité de clientèle versée à un représentant non salarié pour le rachat de sa carte constitue également pour l'entreprise versante une charge déductible des bases de l'impôt et non le prix d'acquisition d'un élément d'actif. En effet la clientèle prospectée par un représentant non salarié s'intègre directement dans l'actif de l'entreprise qui en est seule propriétaire.

VII. Entreprises, communautés, congrégations, associations et établissements utilisant le concours bénévole de membres du clergé

130

Il arrive que des clercs apportent à une entreprise -tel un établissement hospitalier privé- un concours bénévole ne donnant lieu au versement d'aucune rémunération personnelle.

Par ailleurs, les congrégations ou communautés religieuses se livrent parfois directement à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif les rendant passibles de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

Enfin, il est fréquent que des associations ou établissements, se livrant à une telle exploitation ou à de telles opérations et se trouvant ainsi soumis à l'impôt sur les sociétés, utilisent pour ces activités le concours de clercs mis à leur disposition par une communauté ou une congrégation.

140

Il a été décidé que, dans la mesure où elles seraient soumises à l'impôt sur les sociétés, les communautés et les congrégations qui gèrent elles-mêmes de tels établissements ou entreprises, seront autorisées à déduire au titre des dépenses d'exploitation, pour la détermination de leur bénéfice imposable, une somme globale correspondant à la « valeur d'entretien » des clercs, qui se consacrent effectivement à l'activité en cause. Cette « valeur d'entretien », qui ne revêt d'ailleurs aucunement le caractère d'un salaire, est réputée correspondre aux frais que nécessitent l'entretien et la subsistance de ces clercs. À titre de règle pratique, il a été prévu qu'elle ne devrait pas être inférieure, pour chaque personne intéressée, au montant du salaire minimum interprofessionnel de croissance (SMIC). Il sera possible de l'évaluer à un montant plus élevé dans la mesure où l'activité considérée requiert une qualification particulière nécessitant une formation professionnelle préalable.

Mais, dans ce cas, toutes justifications utiles seront demandées et le service ne manquera pas de saisir la Direction de la législation fiscale (sous-direction C, bureau C 1) des dérogations à la définition générale de la « valeur d'entretien » qui lui seraient demandées à ce titre.

150

Lorsque la communauté ou la congrégation se borne à prêter le concours de ses membres à un tel établissement ou à une telle entreprise, il convient d'appliquer les solutions suivantes :

Si l'établissement ou l'entreprise est soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés du chef de l'activité considérée, il peut déduire, pour la détermination de ses bénéfices, une somme correspondant à la rémunération normale des services rendus par les membres de la communauté ou de la congrégation.

Le montant de cette rémunération sera déterminé en tenant compte, le cas échéant, des avantages qui peuvent être consentis aux membres de la communauté ou de la congrégation sous forme de prestations en nature (nourriture, logement, soins, habillement).

La déduction sera bien entendu subordonnée à la condition que la fraction de la rémunération non représentée par des avantages en nature soit effectivement versée à la communauté ou à la congrégation.

Pratiquement, les sommes ainsi déduites par l'établissement ou l'entreprise constituent une « valeur d'entretien » au même titre que celle qui est définie au **VII §140**.

Quant à la communauté ou à la congrégation à laquelle appartiennent les clercs, elle ne sera pas imposée comme prestataire de services à raison de cette « valeur d'entretien » dans la mesure où les conditions indiquées au paragraphe précité sont remplies.