RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CHG-40-40-20-20180404
Date 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
VIII. Opération de prêt de main d'œuvre
A. Règle générale applicable au prêt de main d'œuvre à but non lucratif
B. Règle applicable au prêt de main d'œuvre réalisé sur le fondement de l'article L. 8241-3 du code du travail
1. Régime juridique
a. Entreprises concernées
1° Entreprise prêteuse
2° Entreprise utilisatrice
3° Exclusions
b. Objet et durée de la mise à disposition
2. Régime fiscal des rémunérations versées aux salariés mis à disposition

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. 7311-3 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)

II. Congés payés

30

L'article 7 de la loi n° 86-1317 du 30 décembre 1986 de finances pour 1987 et l'article 8 de la loi n° 86-1317 du 30 décembre 1986 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, n° 80107).

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.

VIII. Opération de prêt de main d’œuvre

A. Règle générale applicable au prêt de main d’œuvre à but non lucratif

160

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, pendant la mise à disposition, l'entreprise prêteuse ne facture à l'entreprise utilisatrice que les salaires versés au salarié, les charges sociales y afférentes et les frais professionnels remboursés à l'intéressé au titre de sa mise à disposition.

Bien que non expressément mentionnés 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 :

- les salaires, les charges sociales y afférentes, les frais professionnels remboursés au salarié au titre de sa mise à disposition et les frais de gestion sont déductibles du résultat fiscal de l'entreprise prêteuse en application des dispositions du 1 de l'article 39 du CGI ;

- les montants refacturés constituent pour cette entreprise des produits imposables en application des dispositions du 2 de l'article 38 du CGI ;

- corrélativement, ces mêmes montants constituent des charges déductibles du résultat de l'entreprise utilisatrice en application des dispositions du 1° du 1 de l'article 39 du CGI.

B. Règle applicable au prêt de main d'œuvre réalisé sur le fondement de l'article L. 8241-3 du code du travail

170

En application des dispositions du troisième alinéa du 1° du 1 de l'article 39 du CGI, une entreprise qui met à disposition de manière temporaire un salarié dans les conditions prévues à l'article L. 8241-3 du code du travail peut déduire les salaires, charges sociales y afférentes et frais professionnels remboursés au salarié mis à disposition, même lorsqu'elle ne refacture que partiellement ces coûts à l'entreprise bénéficiaire de la mise à disposition.

Le bénéfice de la déduction du montant des charges ne faisant pas l'objet d'une refacturation est subordonnée au respect du règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis.

1. Régime juridique

180

Conformément aux dispositions de l'article L. 8241-3 du code du travail, une entreprise peut mettre à disposition de manière temporaire ses salariés auprès d'une jeune, d'une petite ou d'une moyenne entreprise, afin de lui permettre d'améliorer la qualification de sa main-d'œuvre, de favoriser les transitions professionnelles ou de constituer un partenariat d'affaires ou d'intérêt commun.

a. Entreprises concernées

1° Entreprise prêteuse

190

L'entreprise mettant à disposition ses salariés doit comporter au moins 5 000 salariés ou être membre d'un groupe respectant cette condition d'effectif.

Le décompte de l'effectif de l'entreprise prêteuse et de celui de l'entreprise emprunteuse s'effectue en référence à l'effectif occupé au dernier jour de l'année précédente et conformément aux dispositions de l'article L. 1111-2 du code du travail (code du travail, art. R. 8241-1).

2° Entreprise utilisatrice

200

L'entreprise utilisatrice, c'est-à-dire celle bénéficiant de la mise à disposition de salariés, est soit :

- une jeune entreprise de moins de huit ans d'existence au moment de la mise à disposition ;

- une petite ou moyenne entreprise d'au maximum deux cent cinquante salariés.

La durée d'existence des jeunes entreprises s'apprécie à compter de la date d'immatriculation à un registre professionnel ou, le cas échéant, de déclaration par l'entreprise de son activité (code du travail, art. R. 8241-1).

3° Exclusions

210

Conformément à l'article L. 8241-3 du code du travail, la mise à disposition de salariés ne peut pas intervenir au sein d'un même groupe, au sens des dispositions de l'article L. 233-1 du code de commerce, des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce et de l'article L. 233-16 du code de commerce.

Ainsi, le prêt de main d'œuvre au sens de l'article L. 8241-3 du code du travail ne peut pas intervenir entre une société mère et ses filiales.

De même, les dispositions de l'article L. 8241-3 du code du travail ne sont pas applicables lorsque la mise à disposition du personnel intervient entre deux sociétés dont l'une :

- détient directement ou indirectement une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de l'autre société ;

- dispose seule de la majorité des droits de vote dans cette autre société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société ;

- détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette autre société ;

- est associée ou actionnaire de cette autre société et dispose du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance de cette société ;

- dispose, directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40 % lorsqu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne.

Enfin, une mise à disposition temporaire de salariés régie par les dispositions de l'article L. 8241-3 du code du travail ne peut pas être opérée entre des entités qui, incluses dans le périmètre de

consolidation comptable ou de combinaison des comptes, sont unies par des liens caractérisant un contrôle exclusif ou un contrôle conjoint.

b. Objet et durée de la mise à disposition

220

Conformément au I de l'article L. 8241-3 du code du travail, la finalité de l'opération de prêt, précisée par une convention de mise à disposition conclue entre l'entreprise prêteuse et l'entreprise utilisatrice en application de l'article R. 8241-2 du code du travail, est de permettre à cette dernière d'améliorer la qualification de sa main d'œuvre, de favoriser les transitions professionnelles et de constituer un partenariat d'affaires et d'intérêt commun.

La convention, conclue pour une durée maximale de deux ans, mentionne l'identité et la qualification du salarié concerné et le mode de détermination des salaires, des charges sociales et des frais professionnels qui seront refacturés à l'entreprise utilisatrice par l'entreprise prêteuse.

230

Une sous-facturation de l'opération de prêt est sans incidence sur l'appréciation de la non-lucrativité de cette opération au sens du droit du travail (code du travail, art. L. 8241-3, II).

2. Régime fiscal des rémunérations versées aux salariés mis à disposition

240

En application des dispositions du troisième alinéa du 1° du 1 de l'article 39 du CGI, l'entreprise qui met à disposition un salarié dans les conditions prévues à l'article L. 8241-3 du code du travail peut déduire les salaires, les charges sociales y afférentes et les frais professionnels remboursés au salarié qu'elle engage au titre de ce salarié pendant la période durant laquelle il est mis à disposition. Par ailleurs, les précisions mentionnées au VIII-A § 160, relatives aux frais de gestion, sont transposables aux présentes opérations de prêt de main d'œuvre à prix minoré.

Toutefois, la déduction est subordonnée à la circonstance que l'entreprise prêteuse refacture partiellement à l'entreprise utilisatrice les coûts qu'elle engage à raison du salarié prêté. Le montant de la refacturation est librement déterminé par les parties.

250

L'entreprise prêteuse n'a pas à démontrer, pendant la période du prêt, la réalisation pour son compte d'un travail effectif, au sens du deuxième alinéa du 1° du 1 de l'article 39 du CGI, du salarié mis à disposition.

260

Dans l'hypothèse où le montant refacturé est significativement inférieur au coût de revient du salarié prêté, la mise à disposition réalisée dans les conditions de l'article L. 8241-3 du code du travail ne sera ni remise en cause sur le fondement de l'acte anormal de gestion, ni qualifiée de libéralité susceptible d'être assimilée à un revenu distribué.

270

La circonstance que la société utilisatrice du salarié prêté bénéficie d'une refacturation à un prix minoré est sans incidence sur son résultat fiscal. Il en est de même lorsque les dépenses en cause sont incorporées aux coûts de revient d'une immobilisation. Dans cette hypothèse, l'actif net de la

société utilisatrice n'est pas revalorisé du montant de l'aide dont elle bénéficie.

280

Exemple :

Soit l'entreprise SW, spécialisée dans le développement de software et qui appartient à un groupe de plus de 5000 salariés, met à disposition, à compter de janvier N et pour 16 mois, un cadre informatique auprès de la start-up CX de 25 salariés qui souhaite développer une ligne de code pour des programmes informatiques destinée à être incorporée dans son offre de service. Cette mise à disposition permet aux salariés de la start-up de développer de nouvelles compétences.

Pour cette mise à disposition, la société SW refacture à la start-up CX un montant représentant 10 % du coût total du salarié prêté.

Salaire brut mensuel : 5 200 €

Charges sociales patronales : 1 040 € (par hypothèse estimées à 20 % du salaire brut)

Prise en charge partielle des frais de transport : 60 €

Coût total du salarié : 6 300 €

La refacturation sur l'année N à la star-up CX s'élève à : 7 560 € soit [(6 300 € x 10%) x 12]

Au titre de l'exercice N, l'entreprise SW peut déduire de son résultat imposable la somme de 75 600 € (6 300 x 12). Par ailleurs, le produit de 7 560 € correspondant à la refacturation de la mise à disposition de son salarié est compris dans son bénéfice fiscal.

290

Le bénéfice de la déduction par l'entreprise prêteuse des coûts non refacturés à l'entreprise utilisatrice de la main-d'œuvre prêtée, soit 68 040 €, est toutefois subordonné au respect du règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 23/11/2026