



Vers un retour du contrôle fiscal des rémunérations ?



Des informations publiques et savamment diffusées ont fait état de rectifications de l'assiette de l'IS par le contrôle du montant des rémunérations d'un dirigeant sur la sellette fiscale.

Cette procédure visée par l'article 39 du CGI était couramment appliquée à la fin des années 70, [à l'époque de la jacquerie fiscale en France](#), et rarement utilisées depuis

Ce type de contrôle est-il ou sera-t-il de retour?

Documentation administrative 4 C-44 à jour au 30/10/1997

Article 39-1-1 CGI

1. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant, sous réserve des dispositions du 5, notamment : 1° Les frais généraux de toute nature, les dépenses de personnel et de main-d'oeuvre, le loyer des immeubles dont l'entreprise est locataire. Toutefois les rémunérations ne sont admises en déduction des résultats que dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives eu égard à l'importance du service rendu. Cette disposition s'applique à toutes les rémunérations directes ou indirectes, y compris les indemnités, allocations, avantages en nature et remboursements de frais.

La position de l'administration.....	1
Le cas du personnel non dirigeant.....	2
Le cas du personnel dirigeant.....	2
Avis de la commission départementale.....	2
Rémunérations à prendre en considération.....	3
Appréciation du caractère excessif des rémunérations.....	3

La position de l'administration

Précis de fiscalité §1033

Les rémunérations directes ou indirectes, y compris les indemnités, allocations, avantages en nature et remboursements de frais alloués par les entreprises, ne sont admises en déduction des

résultats que dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif, et ne sont pas excessives eu égard à l'importance du service rendu.

Les rémunérations qui sont exclues des charges en vertu de ce principe sont considérées pour l'imposition du bénéficiaire comme des revenus mobiliers ou des bénéfices non commerciaux selon qu'elles sont versées par une entreprise passible de l'impôt sur les sociétés ou non.

Le cas du personnel non dirigeant

Bien que le droit de contrôle de l'administration puisse s'exercer quels qu'en soient les bénéficiaires, les rémunérations du personnel non dirigeant ne doivent être discutées, en pratique, que dans des cas exceptionnels, notamment :

- lorsque les rémunérations versées sont manifestement exagérées par rapport au service rendu ;
- ou lorsque les circonstances de fait permettent de présumer que l'avantage consenti a été accordé non pas dans l'intérêt direct de l'exploitation, mais notamment en fonction de liens affectifs ou d'intérêts unissant les bénéficiaires à des personnes qui possèdent le contrôle de l'entreprise.

Le cas du personnel dirigeant

En revanche, les dispositions de **l'article 39-1-1° du CGI doivent être appliquées strictement** à l'endroit des membres du personnel dirigeant qui sont personnellement intéressés au capital ou sont unis par des liens particuliers aux personnes détenant le contrôle de l'entreprise.

Pour apprécier le caractère excessif des rémunérations, l'administration peut s'appuyer sur des critères tirés :

- de l'importance des activités exercées par le dirigeant et des responsabilités qui lui sont confiées ;
- du niveau et des variations des chiffres d'affaires et des résultats ;
- du rapport existant entre le montant de la rémunération et la dimension de l'entreprise ;
- de la comparaison de la rémunération avec celle versée à des personnes occupant des emplois analogues dans des entreprises exerçant une activité similaire dans la région, ou avec celle versée à des cadres salariés de l'entreprise ;
- de la comparaison entre les rémunérations globales versées aux associés dirigeants et les salaires alloués à l'ensemble du personnel salarié.

Avis de la commission départementale

Les différends auxquels donne lieu le contrôle des rémunérations peuvent être soumis à l'avis de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (DB 13 M 2211, n° 8). L'avis émis par cette commission, à l'occasion de la procédure d'imposition de l'entreprise, n'est pas opposable au salarié en ce qui concerne son imposition personnelle (principe de l'indépendance des procédures). En vertu de ce principe, la procédure de rectification doit être poursuivie d'une part à l'égard de l'entreprise en ce qui concerne la réintégration des rémunérations excessives et, d'autre part, à l'encontre des bénéficiaires des dites rémunérations.

Notion de rémunération excessive

D'une manière générale, une rémunération peut être considérée comme excessive au regard de l'article 39-1-1°, alinéa 2, du CGI, toutes les fois que le service est en mesure d'établir que la rétribution allouée en contrepartie du service rendu dépasse celle correspondant à la

qualification professionnelle du bénéficiaire, à l'étendue de son activité, à ses aptitudes particulières, aux résultats de l'entreprise, au montant des salaires de la firme, à la rémunération allouée aux emplois identiques dans l'entreprise ou ailleurs, ou encore à la politique des salaires de l'employeur.

Personnel dirigeant.

Les dispositions de l'article 39-1-1° concernent normalement le personnel dirigeant et il convient d'en faire une stricte application à l'endroit des dirigeants qui sont personnellement intéressés au capital de façon importante ou sont unis par des liens affectifs ou d'intérêts aux personnes détenant le contrôle de l'entreprise.

Rémunérations à prendre en considération.

L'appréciation du caractère normal des rémunérations doit être effectuée au vu de l'ensemble des rémunérations de toute nature versées par les entreprises, qu'il s'agisse des rémunérations directes ou indirectes, des indemnités, allocations, avantages en nature et remboursements de frais.

Il convient donc, en principe, de retenir, au cours de chaque exercice dont les résultats servent de base à l'imposition, le montant cumulé :

- des sommes versées en contrepartie d'une prestation contractuelle et désignées, dans le langage courant, sous les appellations diverses telles que : commissions, honoraires, traitements, appointements, émoluments, etc. ;
- des indemnités allouées à titre de compléments de rémunérations, notamment sous la forme d'indemnité de résidence, de logement, de vie chère, etc. ;
- de la valeur des avantages en nature ;
- des indemnités, remboursements et allocations forfaitaires pour frais.

Appréciation du caractère excessif des rémunérations.

Quant au caractère excessif des rémunérations, il doit être apprécié selon les critères habituellement retenus par la jurisprudence du Conseil d'État, c'est-à-dire en fonction :

- du taux des rémunérations attribuées aux personnels occupant des emplois analogues dans les entreprises similaires de la région (cf. CE, arrêts des 17 novembre 1947, req. n° 88164, RO, p. 303 ; 7 février 1958, req. n° 40371, RO, p. 42 ; 11 mars 1964, req. n° 52975, RO, p. 48 ; 24 avril 1981, n° 19236 et 30 octobre 1981, n° 19037 ; 9 juillet 1986 req. n° 44724 ; 21 avril 1989, req. n° 79682) ;
- de l'importance de la rémunération totale (cf. CE, arrêt du 8 juin 1937, req. n° 54541, RO, p. 366 et arrêt du 14 avril 1970, req. n°s 75687 et 75688, RJ II, p. 79) ;
- éventuellement de la part de capital détenue par l'intéressé (cf. CE, arrêt du 23 mai 1938, req. n° 60279, RO, p. 288) ;
- du volume des affaires sociales, de la nature des fonctions exercées par le bénéficiaire et de l'importance de ses responsabilités (cf. CE, arrêts des 10 juillet 1957, req. n° 32403 ; 11 mars 1964, req. n° 52975, RO, p. 48 et 23 janvier 1970, req. n°s 75856 et 76084, RJ II, p. 13 ; 21 avril 1989, req. n° 79682).

Toutefois, la seule circonstance qu'une entreprise est déficitaire ne saurait suffire à démontrer que les rémunérations qu'elle verse sont excessives (CE, arrêt du 30 mai 1979, n° 9045).

Bien entendu, il n'y a lieu de s'attacher à la notion de travail effectif pour relever que la rémunération perçue est excessive que dans la mesure où l'ensemble de cette rémunération apparaît exagéré eu égard à l'importance réelle du travail effectué.

En particulier, le fait que des attributions proportionnelles aux bénéfices soient faites à des gérants indépendamment de leur traitement fixe ne permettrait pas, à lui seul, de soutenir que

ces attributions n'ont pas le caractère de rémunération d'un travail si, en définitive, leur montant s'avérait compatible avec l'importance des services rendus.

Source précis de fiscalité de la DGFIP