

---

## 32. Dirigeant (rémunération)

### En matière d'impôt sur les sociétés

Comme toutes les charges qu'une entreprise prétend déduire de son résultat imposable, les rémunérations doivent être justifiées et exposées dans l'intérêt de l'exploitation. Ainsi, les rémunérations versées aux dirigeants, mais aussi les avantages en nature et les remboursements de frais qui leur sont alloués doivent faire l'objet d'une attention particulière.

En effet, les rémunérations qu'une entreprise verse à ses dirigeants sont, en principe, déductibles des résultats imposables de cette entreprise à la double condition :

- que ces rémunérations correspondent à un travail effectif de la part du dirigeant bénéficiaire,
- et que leur montant ne soit pas excessif.

Ces conditions doivent être réunies non seulement pour les rémunérations directes, mais aussi pour les rémunérations indirectes, y compris les indemnités, allocations, avantages en nature et remboursements de frais. En cas de contrôle, si un vérificateur envisage de remettre en cause la déductibilité de ces rémunérations, il devra établir la preuve qu'au moins une de ces conditions n'est pas remplie.

À cette fin, l'Administration s'attachera, dans un premier temps, à traquer les rémunérations versées sans contrepartie ou avec une contrepartie insuffisante. Cette notion de contrepartie est appréciée selon les circonstances de fait propres à chaque entreprise. Dans certains cas, le contexte rend évident l'absence de contrepartie, par exemple un dirigeant qui résiderait de manière permanente trop loin de son entreprise pour assurer les démarches et déplacements qu'exigerait l'exercice effectif de ses fonctions, ou un dirigeant qui aurait une autre activité ne lui laissant matériellement pas le temps d'exercer effectivement ses fonctions de direction.

En outre, le caractère excessif de la rémunération est apprécié à l'aune de la seule activité exercée personnellement par le dirigeant. Le Conseil d'État a ainsi jugé que « la circonstance, à la supposer établie, que le président-directeur général et le directeur général adjoint d'une société anonyme auraient reçu, dans l'exercice de leurs fonctions, le concours bénévole de leur épouse n'est pas de nature à établir que leurs rémunérations n'étaient pas excessives » (CE 28.11.81, n° 11767, 8° et 9° sous-sections).

L'Administration a précisé que la rémunération versée « peut être considérée comme excessive [...] 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 » (D. adm. 4 C-441, 30.10.97).

La qualification d'une rémunération comme exagérée résulte généralement d'un faisceau d'indices. La cour administrative d'appel de Nancy a ainsi considéré que l'Administration fiscale apporte la preuve du caractère excessif, dès lors que « la rémunération ainsi versée globalement aux trois dirigeants de la société [...] représentait 42 % de sa masse salariale, près du quart de son chiffre d'affaires et selon l'année 454 %, 287 % et 215 % de son bénéfice et excédait la moyenne des rémunérations versées par des entreprises comparables de la région » (CAA Nancy 13.06.02 n° 97-2519, 2<sup>e</sup> ch., société Cibat).

Par ailleurs, les avantages en nature, tels que la mise à disposition à titre personnel d'un véhicule de société, sont considérés comme des compléments de rémunération. Ils sont, en principe, déductibles du résultat imposable de l'entreprise qui les accorde et imposables à l'impôt sur le revenu dans la même catégorie que les salaires pour le bénéficiaire. Les avantages en nature sont inclus dans la rémunération totale pour l'appréciation de la normalité.

Enfin, sont considérés comme déductibles du résultat imposable de la société les remboursements de frais réels accordés aux dirigeants, dès lors qu'ils correspondent à des dépenses effectives et justifiées, et ont été engagés dans l'intérêt de l'exploitation.

En revanche, les allocations forfaitaires pour frais versées aux dirigeants de droit ou de fait, considérés fiscalement comme des salariés, sont prises en compte pour la détermination du caractère excessif de la rémunération. Pour le bénéficiaire, les allocations forfaitaires sont incluses dans les salaires imposables à l'impôt sur le revenu.

## **En matière de TVA**

Pas d'aspect TVA.

---

## À quoi devez-vous être attentif ?

En cas de remise en cause de la déductibilité de tout ou partie de la rémunération par l'Administration fiscale, cette fraction perdrait son caractère de rémunération pour être considérée comme un revenu distribué.

Du point de vue de l'entreprise versante, cela conduirait à :

- la réintégration de la fraction concernée dans le résultat imposable à l'impôt sur les sociétés. Le cas échéant, des intérêts de retard au taux de 4,80 % par an viendraient s'ajouter à la cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés due ;
- l'exclusion de ladite fraction de rémunération de l'assiette des taxes et participations assises sur les salaires auxquelles elle avait été assujettie.

Au niveau du bénéficiaire, la fraction de la rémunération considérée comme non déductible devrait, dès lors, être imposée dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur la base de 125 % de son montant, afin de corriger l'intégration de l'abattement de 20 % pour revenus déclarés spontanément dans le barème de l'impôt sur le revenu, au barème progressif de l'impôt sur le revenu, sans possibilité d'abattement.

## Documents probants

Tous les documents permettant de justifier des responsabilités assumées, des tâches accomplies, du travail fourni par le dirigeant en contrepartie de la rémunération doivent être conservés.

En outre, les avantages en nature doivent être récapitulés sur un état spécial annexé à la comptabilité et, lorsqu'ils sont accordés aux personnes les mieux rémunérées de l'entreprise, figurer sur le relevé détaillé des frais généraux n° 2067, en tant que rémunérations indirectes.

## 33. Dommages et intérêts

### En matière d'impôt sur les sociétés

Les dommages-intérêts et frais de procès (frais d'avoué et d'avocat) supportés par une entreprise sont en principe déductibles du résultat imposable, à condition :

- de se rattacher à la gestion de l'entreprise, c'est-à-dire qu'ils sont dus pour des motifs liés à son activité, et ce même s'ils sont la conséquence d'opérations illicites ;
- de ne pas correspondre à une acquisition d'éléments d'actif (comme tel peut notamment être le cas d'indemnité pour concurrence déloyale, d'indemnités versées à la suite de litiges portant sur le droit au bail ou encore d'indemnités de clientèle versées à des représentants).

De même, les frais irrépétibles exposés à l'occasion d'un contentieux portant sur un impôt ou une catégorie d'impôt liés à une activité professionnelle exercée à titre indépendant (TVA, impôt sur les sociétés, taxe professionnelle, Contribution économique territoriale, impôt sur le revenu pour les catégories des BIC, BNC, BA), sont déductibles du résultat imposable, qu'ils soient exposés par le contribuable ou que celui-ci soit condamné à les rembourser à l'Administration.

Lorsqu'ils sont déductibles, les dommages-intérêts constituent des charges de l'exercice au cours duquel intervient le jugement condamnant l'entreprise : jugement de première instance ou décision de la cour d'appel lorsque l'entreprise condamnée fait appel.

Une provision peut toutefois être constituée, avant cette date, pour faire face au risque de condamnation de l'entreprise dès que celui-ci apparaît comme probable. L'Administration fiscale considère que c'est notamment le cas à partir de l'intervention du jugement de première instance défavorable dont l'entreprise décide de faire appel.

Toutefois, le Conseil d'État a déjà eu l'occasion de se prononcer en faveur de la constitution d'une provision avant même une telle décision, dès que la mise en jeu de la responsabilité de l'entreprise et sa condamnation apparaissent comme probables (CE 14-1-1983 n° 33536).

Symétriquement, le montant remboursé le cas échéant constitue un profit exceptionnel, réalisé à l'occasion de la gestion de l'entreprise, qui doit être compris dans le résultat imposable de l'exercice au cours duquel la décision de justice qui ordonne le remboursement est devenue définitive.

---

## **En matière de TVA**

Le Conseil d'État a, à plusieurs reprises (notamment CE 23-10-1998 n° 154039, Sofah ; CE 24-5-2000 n° 190479, Déjardin ; CE 15-12-2000 n° 194696, SA Polyclad Europe), considéré que la notion de préjudice commercial courant et correspondant à des aléas normaux inhérents à la profession du bénéficiaire ne peut plus être utilisée comme un critère permettant de taxer une somme qualifiée d'indemnité. En effet, pour être imposées à la TVA, les indemnités doivent correspondre à des sommes qui constituent la contrepartie d'une prestation de services individualisée rendue à celui qui la verse.

À l'inverse, une indemnité qui a pour objet exclusif de réparer un préjudice commercial, fût-il courant, n'a pas à être soumise à cet impôt, dès lors qu'elle ne constitue pas la contrepartie d'une prestation de services.

L'application des règles de TVA à une indemnité dépend donc, dans chaque situation de fait, de l'analyse des conditions de son versement. Il est à noter à cet égard que la qualification juridique donnée par les parties à l'indemnité importe peu. De même, le fait que l'indemnité résulte de l'application du contrat ou de la loi, ou soit fixée par le juge, n'influe pas sur le traitement qui lui est applicable en matière de TVA.

L'Administration fiscale considère que sont notamment considérées comme imposables les indemnités perçues en contrepartie d'une obligation de ne pas faire ou de tolérer un acte ou une situation, dès lors qu'elles constituent en réalité la rémunération d'un service rendu.

En revanche, ne constituent pas la contrepartie d'opérations imposables à la TVA les indemnités qui sont de véritables dommages-intérêts c'est-à-dire qui ne font que sanctionner l'inexécution d'une obligation (C. civ. art. 1146 s.) ou, à titre général, la lésion d'un intérêt quelconque (C. civ. art. 1382).

## **À quoi devez-vous être attentif ?**

Les dommages et intérêts perçus par les entreprises en réparation d'un préjudice sont imposables à l'impôt sur les sociétés, dans la mesure où elles visent à compenser des charges ou des pertes déductibles par nature, des pertes de recettes imposables, la perte ou la dépréciation d'éléments d'actif. Il est en outre à noter que certaines indemnités d'assurance, ainsi que les indemnités d'expropriation bénéficient d'un régime spécial d'étalement.

## **Documents probants**

Les documents fixant le montant et les conditions des dommages et intérêts tiennent lieu de preuves et de pièces justificatives comptables et fiscales.

---

## 34. Don au personnel



### En matière d'impôt sur les sociétés

Les dons et subventions consentis au profit du personnel de l'entreprise sont, en principe, inclus dans les charges déductibles de l'exercice au cours duquel ils ont été accordés, sous réserve que les sommes en cause cessent complètement d'être à la disposition de l'entreprise versante.

En outre, si une entreprise renouvelle son matériel informatique et donne le matériel usagé à ses salariés pour un usage privé et personnel, un tel don devrait, en principe, constituer un avantage en nature.

Depuis la loi de finances pour 2008, ce type de don est exonéré, sous réserve du respect des conditions suivantes :

- le matériel informatique et les logiciels nécessaires à leur utilisation objets du don doivent être entièrement amortis ;
- le matériel doit permettre l'accès à des services de communications électroniques et de communication au public en ligne ;
- le prix de revient global des matériels et logiciels donnés ne doit pas excéder 2 000 € par an et par salarié. Au-delà l'avantage en nature est imposable.

### En matière de TVA

Le don de matériel au salarié entraîne, du point de vue de la TVA, une imposition selon les règles des livraisons à soi-même, dès lors que la TVA ayant grevé ces biens a été, lors de leur acquisition (ou de leur affectation aux besoins de l'entreprise) totalement ou partiellement déduite.

Cette règle s'applique, quelle que soit la façon dont l'entreprise s'est procuré les biens donnés, par achat ou fabrication directe et qu'il s'agisse de stocks ou d'immobilisations. Cette règle ne joue toutefois pas lorsqu'il s'agit de biens de très faible valeur, c'est-à-dire dont la valeur unitaire n'excède pas 65 €.

S'agissant de biens cédés gratuitement, le coefficient d'admission est en principe nul, privant l'entreprise de toute récupération de la taxe acquittée dans le cadre de la livraison à soi-même.

---

### **À quoi devez-vous être attentif ?**

Les cadeaux de toute nature, à l'exception des objets de faible valeur conçus spécialement pour la publicité et dont la valeur unitaire n'excède pas 65 € TTC par bénéficiaire doivent être mentionnés sur le relevé des frais généraux n° 2067, dès lors que leur montant excède 3 000 € au cours d'un exercice.

### **Documents probants**

Le reçu signé par le bénéficiaire tient lieu de preuve et de pièce justificative comptable.