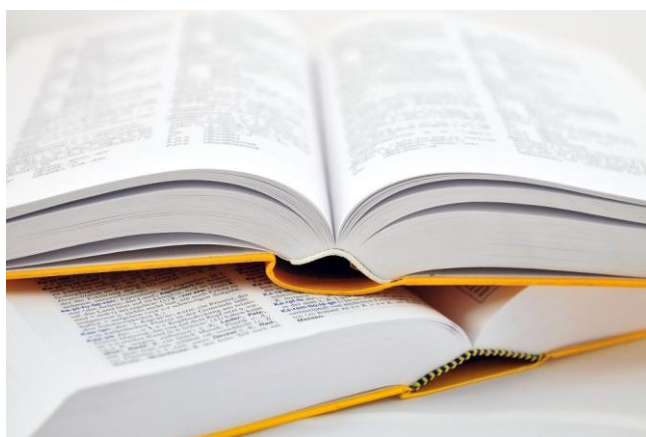


Traitement fiscal des indemnités kilométriques pour les gérants majoritaires



Le Conseil d'Etat circonscrit les indemnités kilométriques imposables aux rémunérations de gérant.

Les indemnités et remboursements de frais versés à un gérant majoritaire de SARL constituent en principe un élément de rémunération imposable, même en cas d'usage personnel d'un véhicule par exemple.

Ces revenus ne peuvent être qualifiés de revenus distribués (revenus de capitaux mobiliers) que dans des hypothèses limitées, notamment lorsque :

- les sommes sont insusceptibles d'être rattachées aux fonctions de gérant et, par suite, sont étrangères à l'intérêt social ;
- les sommes n'ont pas fait l'objet d'une comptabilisation explicite ;
- ou qu'elles conduisent à une rémunération excessive (lorsqu'elles sont ajoutées aux autres éléments de la rémunération).

La frontière entre les éléments de rémunération d'un gérant majoritaire et des revenus qui pourraient être réputés distribués, donc requalification en RCM, est assez mince. Dans cet arrêt, le Conseil d'État revient sur les critères à prendre en considération afin de qualifier correctement un revenu.

En ce qui concerne les indemnités kilométriques, l'arrêt confirme qu'il s'agit bien d'un élément de rémunération imposable au titre de l'article 62 du CGI pour les gérants majoritaires de société. Toutefois, cette sécurité n'est acquise que dans la mesure où les frais présentent un lien avec l'intérêt de l'entreprise, qu'ils soient correctement et explicitement comptabilisés, et que leur montant n'aboutisse pas à une rémunération globale excessive.

Ainsi, lorsque les indemnités kilométriques ne respectent pas l'ensemble de ces critères, elles peuvent être requalifiées en revenus distribués et être taxées comme des revenus de capitaux mobiliers assimilées à rémunération occulte. Les revenus en question sont par principe soumis au prélèvement forfaitaire unique à 12,8%, aux prélèvements sociaux au taux de 18,6 % et aux cotisations sociales pour leur part excédant le seuil de 10 % du capital social (pour le gérant majoritaire), le cas échéant assortis de pénalités (option possible pour le barème de l'IR).

Il sera tout de même vivement recommandé de tenir une documentation précise des déplacements et des justificatifs en lien avec l'activité professionnelle. Ces éléments doivent également être regardés globalement, notamment au niveau de la rémunération du dirigeant

Contexte

Les éléments de la rémunération des dirigeants, notamment lorsqu'ils relèvent de l'article 62 du CGI, peuvent être imposables dans plusieurs catégories de revenus, en principe, ces éléments de rémunération sont imposables comme des salaires. Mais, dans certains cas, ils peuvent être imposés comme des revenus distribués et donc imposés en tant que revenus de capitaux mobiliers.

Principe : imposition comme élément de rémunération (CGI art. 62)

Comme le souligne l'article 62 du Code général des impôts, les rémunérations, avantages et remboursements de frais versés à certains dirigeants ou associés de sociétés soumises à l'IS (notamment gérants majoritaires de SARL) sont imposables à l'impôt sur le revenu en leur nom, dès lors qu'ils sont déductibles du résultat de la société, même s'il est déficitaire.

Entrent dans le champ de la rémunération les éléments suivants :

- appointements ;
- allocations, indemnités, gratifications, participations aux bénéfices, etc. ;
- avantages en nature : logement, éclairage, chauffage, téléphone, usage à titre privé d'un véhicule d'entreprise ;
- avantages en espèces ;
- allocations, remboursement ou indemnités forfaitaires pour frais.

Pour être imposées dans la catégorie prévue à l'article 62 du CGI, les rémunérations doivent être déductibles du résultat soumis à l'impôt sur les sociétés, ce qui suppose qu'elles correspondent à un travail effectif et qu'elles ne présentent pas un caractère excessif au regard des fonctions exercées.

Lorsque ces rémunérations ne sont pas admises en déduction pour l'assiette de l'IS, elles sont alors imposables entre les mains du bénéficiaire dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

Il en va notamment ainsi de la fraction de rémunération jugée excessive par rapport à la rémunération normale des fonctions réellement exercées, au sens du 1° du 1 de l'article 39 du CGI.

Exception : imposition en tant que revenus de capitaux mobiliers

L'imposition des sommes versées à un dirigeant dans la catégorie des rémunérations « article 62 » n'est pas systématique. Il existe plusieurs situations qui conduisent à les qualifier de revenus distribués, imposables comme revenus de capitaux mobiliers.

Défaut de comptabilisation explicite

Lorsque les sommes ou avantages accordés au dirigeant ne sont pas régulièrement identifiés en comptabilité comme rémunérations ou avantages consentis, ils peuvent être qualifiés de rémunérations ou distributions occultes au sens du c de l'article 111 du CGI.

Ces rémunérations et avantages occultes sont regardés comme des revenus distribués, qu'ils soient ou non prélevés sur les bénéfices.

Cette qualification vise notamment les situations où l'entreprise comptabilise une charge sans révéler l'identité du bénéficiaire réel ou sans faire apparaître clairement la nature de l'avantage consenti. Fiscalement, cela entraîne l'imposition entre les mains du bénéficiaire dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, avec les conséquences propres à ce régime (exclusion de l'abattement de 40 % et majoration éventuelle de l'assiette).

Ainsi, la transparence comptable constitue une condition déterminante pour éviter la requalification en distribution occulte.

Rémunération excessive

Même lorsque la rémunération ou l'avantage est correctement comptabilisé, il peut être réintégré dans les résultats de la société s'il présente un caractère excessif au regard du service rendu.

L'administration apprécie ce caractère excessif en tenant compte de l'ensemble des rémunérations directes ou indirectes versées au dirigeant : salaires, indemnités, avantages en nature, remboursements de frais, etc.

La rémunération globale doit rester normale au regard des fonctions exercées. À défaut, la fraction jugée excessive n'est pas admise en déduction du résultat fiscal et est imposée comme revenu distribué sur le fondement du d de l'article 111 du CGI.

L'administration peut notamment se fonder sur la comparaison avec les pratiques d'entreprises similaires, l'importance des fonctions exercées ou le niveau global des rémunérations dans l'entreprise pour caractériser l'excès.

Dépenses étrangères à l'intérêt social

Enfin, certaines dépenses peuvent être qualifiées de revenus distribués lorsqu'elles sont dépourvues d'intérêt pour l'entreprise et constituent en réalité un avantage personnel accordé au dirigeant.

Dans cette hypothèse, les sommes ne rémunèrent pas l'exercice des fonctions mais s'analysent comme une libéralité, ce qui justifie leur imposition dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

Par ailleurs, sont également rattachées aux revenus de capitaux mobiliers les dépenses ou charges non admises en déduction du résultat ainsi que les rémunérations ne correspondant pas à un travail effectif ou excessives, confirmant la logique de requalification en distribution.

Faits et procédure

À la suite d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices 2014 et 2015 de l'EURL B, soumise à l'impôt sur les sociétés, l'administration fiscale a remis en cause la déduction d'une partie des indemnités kilométriques versées à sa gérante et associée unique, Madame A.

L'administration fiscale a admis la déduction des indemnités kilométriques à hauteur de 40 000 km par an. En revanche, elle a réintégré le surplus, 10 450 € en 2014 et 9 596 € en 2015, dans le résultat imposable de la société, estimant que ces déplacements supplémentaires n'étaient pas justifiés par l'activité professionnelle.

Ainsi, ces sommes ont été imposées comme des revenus distribués entre les mains de Madame A.

Madame et Monsieur A ont alors demandé la décharge de ces impositions devant le tribunal administratif d'Amiens, qui a rejeté leur demande. Ils ont ensuite interjeté appel devant la cour administrative d'appel de Douai, laquelle a seulement prononcé un non-lieu partiel et une réduction limitée avant de rejeter le surplus. Enfin, ils ont formé un pourvoi en cassation devant le Conseil d'État.

Décision

Le Conseil d'État précise le régime fiscal des indemnités et remboursements de frais versés aux gérants majoritaires : même lorsqu'ils correspondent à un usage personnel (comme des frais de véhicule), ils constituent en principe un élément de rémunération imposable sur le fondement de l'article 62 du CGI, et non des revenus distribués.

La qualification de revenus distribués n'est possible que dans des cas limités (sommes étrangères à l'intérêt de l'entreprise, non comptabilisées, ou rémunération globale excessive).

L'arrêt encadre ainsi la possibilité pour l'administration de requalifier des remboursements de frais en revenus distribués et rappelle la distinction entre rémunération du dirigeant et revenus réputés distribués.

Dans le cas de l'espèce, le Conseil d'État a donné raison au contribuable, notamment car l'administration n'avait pas assez motivé sa décision.

Vous souhaitez contacter nos conseillers ?

✉ info@maubourg-patrimoine.fr

☎ 01.42.85.80.00