

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

4 C-4-04

N° 105 du 24 JUIN 2004

BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX – CONDITIONS GÉNÉRALES DE DEDUCTION DES FRAIS ET CHARGES – FRAIS ET CHARGES ENGAGÉS DANS L'INTÉRÊT DE L'ENTREPRISE - EXCLUSION DES DEPENSES PERSONNELLES DE L'EXPLOITANT INDIVIDUEL - FRAIS SUPPLÉMENTAIRES DE REPAS ET FRAIS DE DEPLACEMENT EXPOSÉS POUR SE RENDRE DU DOMICILE AU LIEU DE TRAVAIL.

NOR : ECO : F 0410021 J

Bureau B1

P R E S E N T A T I O N

Pour être admises en déduction pour la détermination du résultat fiscal au titre des frais et charges, les dépenses doivent en particulier être exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation ou se rattacher à la gestion normale de l'entreprise. Sont ainsi exclues de cette déduction les dépenses personnelles de l'exploitant individuel, parmi lesquelles figurent les frais de déplacement non justifiés par les besoins de la profession et les frais de restaurant.

Par souci d'harmonisation et de simplification des régimes, les règles de déduction de ces frais, actuellement appliquées en matière de bénéfices non commerciaux (BOI 5 G-5-04 et 5 G-3-01) sont transposées aux titulaires de bénéfices industriels et commerciaux.

Ces derniers peuvent donc déduire, sous certaines conditions et limites, les frais supplémentaires de repas qu'ils exposent régulièrement sur les lieux d'exercice de leur activité professionnelle. Au titre de l'année 2004, les limites de déduction de ces frais sont calculées selon la méthode d'évaluation des avantages en nature retenue pour les salariés. La réponse ministérielle n° 41949, Christain Bergelin, député, JO, débats AN du 9 avril 1984, p. 1663 (DB 4 C 112, n°2) est donc rapportée.

Par ailleurs, les frais de transport afférents aux quarante premiers kilomètres engagés par les professionnels dont le domicile est éloigné de plus de quarante kilomètres du lieu d'exercice de leur profession peuvent toujours être admis en déduction, même si aucune circonstance particulière ne motive l'éloignement entre le domicile et le lieu de travail, sous réserve bien entendu, de justifier de la réalité et du montant des frais correspondants.

INTRODUCTION

1. Les frais supplémentaires de repas sont déductibles du résultat imposable en bénéfices industriels et commerciaux dès lors qu'ils sont nécessités par l'exercice de la profession, justifiés et d'un montant raisonnable (chapitre 1)
2. Les frais de déplacement que les titulaires de bénéfices industriels et commerciaux exposent pour se rendre à leur lieu de travail et en revenir sont déductibles du résultat imposable lorsqu'elles sont analysées comme des dépenses professionnelles soit, dans tous les cas lorsque la distance domicile/travail est inférieure à quarante kilomètres et au-delà sur justification (chapitre 2)
3. Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts ou de ses annexes.

CHAPITRE 1 : LES FRAIS SUPPLEMENTAIRES DE REPAS

Section 1 : les frais supplémentaires de repas doivent être nécessités par l'exercice de la profession

4. Les frais supplémentaires de repas d'un contribuable imposé en matière de bénéfices industriels et commerciaux peuvent être considérés comme des dépenses nécessitées par l'exercice de la profession lorsque la distance entre le lieu où s'exerce l'activité et le domicile du contribuable fait obstacle à ce que le repas soit pris au domicile.
5. Ces frais sont en effet considérés comme professionnels par nature s'ils sont justifiés par un éloignement normal entre le domicile et le lieu de travail. En effet, l'éloignement doit être suffisamment important pour motiver la prise de repas hors du domicile, mais néanmoins limité afin de ne pas être interprété comme résultant de la seule volonté du contribuable et qualifié de dépense personnelle non déductible.
6. Pour l'appréciation du caractère normal de la distance, il est notamment tenu compte de l'étendue et de la configuration de l'agglomération où se trouve le domicile du contribuable et des lieux d'exercice de l'activité ainsi que de la nature même de l'activité exercée (activité obligeant à de fréquentes interventions sur le terrain ou dans d'autres entreprises par exemple) et de l'implantation de la clientèle, lesquelles peuvent nécessiter des déplacements au-delà des limites de l'agglomération où se situe le domicile du contribuable. Il peut également être tenu compte des horaires de travail du contribuable (horaires d'ouverture et de fermeture du magasin le midi par exemple).

Cette appréciation résulte essentiellement d'un examen au cas par cas des conditions d'exercice de l'activité professionnelle, sous le contrôle du juge de l'impôt.

Section 2 : Les frais supplémentaires de repas doivent être justifiés

7. Conformément aux principes généraux, les frais supplémentaires de repas exposés par le contribuable doivent correspondre à une charge effective et justifiée.
8. Le contribuable concerné doit donc être en mesure de produire toutes pièces justificatives permettant d'attester de la nature et du montant de ces dépenses. A défaut, aucune déduction, même forfaitaire, ne peut être pratiquée.
9. Il est précisé que la solution admise en matière de traitements et salaires, qui permet au salarié qui ne peut justifier avec suffisamment de précision du montant de ses frais de repas d'évaluer la dépense supplémentaire, par repas, à une fois et demie le montant du minimum horaire garanti (cf DB 5 F 2542), ne s'applique pas dans cette situation.

Section 3 : Les dépenses exposées ne doivent pas être excessives

Sous-section 1 : Non déduction de la valeur du repas pris au domicile

10. Seuls les frais supplémentaires de repas sont réputés nécessités par l'exercice de la profession. La fraction de la dépense qui correspond aux frais que le contribuable aurait engagés s'il avait pris son repas à son domicile constitue une dépense d'ordre personnel qui ne peut être prise en compte pour la détermination du bénéfice imposable.

11. Pour l'évaluation de cette dépense « plancher » exclue du montant des frais considérés, et à titre de règle pratique, il est admis de se référer aux règles relatives au calcul des avantages en nature retenues pour les salariés en matière de nourriture. Ces règles ont été modifiées depuis le 1^{er} janvier 2003 : le montant forfaitaire représentatif de la valeur du repas pris au domicile n'est plus fixé en fonction du minimum garanti mais en valeur absolue. Il est revalorisé au 1^{er} janvier de chaque année conformément au taux prévisionnel d'évolution en moyenne annuelle des prix à la consommation de tous les ménages hors les prix du tabac (BOI 5 F-1-04).

Ainsi, pour l'année 2004, le prix du repas pris à domicile est fixé à 4,05 euros.

12. Exemple :

Un commerçant dont le magasin et le domicile sont situés à Paris a, en 2004, effectué des déplacements dans le département des Yvelines pour réapprovisionner son stock. Il a exposé à cette occasion des frais de restaurant individuels d'un montant de 11 euros, régulièrement justifiés.

Les frais qu'il peut déduire s'élèvent à $11 - 4,05 \text{ euros} = 6,95 \text{ euros}$

Sous-section 2 : Les dépenses ne doivent pas être excessives.

13. Le repas pris en dehors du domicile doit avoir un coût raisonnable sous peine de ne plus être considéré comme une dépense professionnelle.

14. Afin de simplifier l'appréciation de ce montant, il est convenu qu'est raisonnable un repas dont le prix n'excède pas la limite d'exonération des indemnités pour frais de repas retenue lorsqu'un salarié est en déplacement professionnel et empêché de regagner sa résidence ou le lieu habituel de son travail, soit 15,20 euros pour l'année 2004.

15. Si le contribuable fait état de dépenses plus élevées, les frais supplémentaires de repas restent déductibles à hauteur de ces plafonds, et la fraction qui excède ces montants constitue une dépense d'ordre personnel qui ne peut être admise en déduction, à moins que le contribuable justifie ce dépassement par des circonstances exceptionnelles nécessaires pour l'exercice de son activité.

16. Exemple :

Un commerçant dont le magasin et le domicile sont situés à Paris a, en 2004, effectué des déplacements dans le département des Yvelines pour réapprovisionner son stock. Il a exposé à cette occasion des frais de restaurant individuels d'un montant de 50 euros, régulièrement justifiés.

Les frais qu'il peut déduire s'élèvent à $15,20 - 4,05 \text{ euros} = 11,15 \text{ euros}$, le surplus n'est pas déductible sauf à démontrer qu'il n'existait pas de possibilité de déjeuner à moindre coût dans les environs.

Section 4 : entrée en vigueur

17. Les dispositions du chapitre 1 s'appliquent à compter de la détermination des résultats clos en 2004 et pour le règlement des litiges en cours.

CHAPITRE 2 : LES FRAIS DE DEPLACEMENT EXPOSES POUR SE RENDRE DU DOMICILE AU LIEU DE TRAVAIL

Section 1 : Rappel des règles applicables

18. Les frais de déplacement que les titulaires de bénéfices industriels et commerciaux exposent pour se rendre à leur lieu de travail et en revenir constituent, en règle générale, des dépenses nécessitées par l'exercice de leur profession et doivent, par suite, pouvoir être admis en déduction.

19. Les frais de transport supportés par un professionnel industriel et commercial pour se rendre au lieu d'exercice de son activité, lorsque ce lieu est anormalement éloigné de son domicile, ne constituent des dépenses professionnelles déductibles pour la détermination de son bénéfice imposable que dans la mesure où cet éloignement résulte de circonstances indépendantes de la volonté de l'intéressé.

20. Pour l'appréciation du caractère normal ou non de la distance, doivent être prises en compte, non seulement l'étendue et la configuration de l'agglomération où se trouvent le domicile et le lieu de travail, les moyens de transport disponibles, mais aussi les conditions de vie concrètes de l'exploitant et de sa famille, eu égard aux ressources du foyer, et notamment l'état de santé des intéressés, les problèmes de scolarisation des enfants, la localisation différente du travail de chacun des époux, les écarts de coût du logement, selon qu'il est situé dans l'agglomération ou la périphérie.

Section 2 : Application de la règle des « quarante kilomètres »

21. A titre de simplification et d'harmonisation avec les règles applicables en matière de bénéfices non commerciaux, il est désormais admis que les frais de déplacement afférents aux quarante premiers kilomètres du trajet entre le domicile et le lieu de travail sont toujours admis en déduction même si aucune circonstance particulière ne justifie l'éloignement entre le domicile et le lieu de travail, sous réserve bien entendu, de justifier de la réalité et du montant des frais correspondants.

Exemple : un commerçant est domicilié à 100 kilomètres de son lieu de travail. Il ne peut faire état de circonstances particulières justifiant cet éloignement. Ce commerçant a supporté 5 000 euros de frais de transport au titre des trajets domicile-travail dont il peut justifier la réalité et le montant.

Il peut demander la déduction de : $5\,000 \times 40 / 100 = 2\,000$ euros ¹.

Entrée en vigueur

22. Les dispositions du chapitre 2 s'appliquent à compter de la détermination des résultats clos en 2004 et pour le règlement des litiges en cours.

Annoter DB 4 C 112 et 4 C 425, n° 3

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine Lepetit

¹ En application des règles antérieures (cf. section 1), aucune déduction n'aurait été admise au titre de ces frais de transports.