

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Archives-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : 5F2541-10/02/1999

Date de publication : 10/02/1999

SECTION 4 RÉGIME DES FRAIS RÉELS

Sommaire :

SECTION 4

Régime des frais réels

SOUS-SECTION 1

Règles générales

SECTION 4

Régime des frais réels

1Le régime des frais réels, prévu aux trois derniers alinéas du 3° de l'article 83 du CGI, permet aux salariés de faire état de leurs frais professionnels pour leur montant justifié lorsqu'ils estiment que la déduction forfaitaire de 10 %, augmentée le cas échéant d'une déduction forfaitaire supplémentaire, est insuffisante pour couvrir l'ensemble de leurs dépenses professionnelles.

2Ce régime est à l'origine d'un abondant contentieux, en dépit des simplifications apportées, soit par la loi elle-même (règle dite des quarante kilomètres pour l'appréciation du caractère normal de la distance entre le domicile et le lieu de travail fixée par le dernier alinéa de l'article 83-3° précité), soit par la doctrine administrative (évaluation des frais de voiture automobile ou de véhicule deux roues à moteur par référence aux barèmes du prix de revient kilométrique publiés annuellement par l'administration), et suscite une forte incompréhension de la part des contribuables lorsque, d'un service à l'autre, des positions différentes, voire opposées, sont prises sur des situations individuelles identiques ou similaires.

3Aussi, alors que de surcroît la baisse progressive du plafond de 50 000 F (cf. supra 5 F 2531, n° 21) des déductions forfaitaires supplémentaires pour frais professionnels devrait

conduire un certain nombre de leurs bénéficiaires à opter pour la déduction de leurs frais professionnels selon leur montant réel et justifié, il a paru nécessaire de clarifier et simplifier sur de nombreux points le régime des frais réels. C'est ainsi notamment que les règles de déduction des dépenses supplémentaires de repas sur le lieu de travail ou du second aller et retour quotidien entre le domicile et le lieu de travail, jusque-là imprécises et pouvant donner lieu de la part des services à des solutions divergentes, sont précisées ou assouplies.

Par ailleurs, des mesures de simplification sont prévues en faveur des professions artistiques, en particulier des artistes musiciens, des artistes chorégraphiques, des artistes lyriques, solistes ou choristes, visant à faciliter la prise en compte de certains frais spécifiques à l'exercice de ces professions.

4Les améliorations ainsi apportées au régime des frais réels visent en particulier à garantir dans toute la mesure du possible une application homogène et cohérente sur l'ensemble du territoire national de la loi fiscale par les services et à répondre au besoin de sécurité juridique exprimé par les contribuables. Elles doivent également faciliter aux membres des professions concernées par la suppression progressive des déductions forfaitaires supplémentaires l'exercice, lorsque tel est leur intérêt, d'une option pour ce régime.

5Lorsqu'elle est exercée, l'option pour le régime des frais réels est exclusive de la déduction forfaitaire de 10 % et, le cas échéant, d'une déduction supplémentaire. Il est rappelé, en effet, qu'il n'est en aucun cas possible de cumuler ces déductions forfaitaires et la déduction de frais réels. De plus, l'option pour les frais réels est globale au titre de l'année d'imposition : elle s'applique à l'ensemble des revenus, y compris le cas échéant des droits d'auteur imposés dans la catégorie des traitements et salaires et perçus par le contribuable au cours de ladite année.

Le choix du régime des frais réels peut être effectué lors de la souscription de la déclaration d'ensemble des revenus. Il peut aussi être exercé par voie de réclamation formée dans le délai général fixé par l'article R* 196-1 du LPF, c'est-à-dire au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la mise en recouvrement du rôle, ou, si le contribuable a fait l'objet d'une procédure de redressement, dans le délai spécial prévu à l'article R* 196-3 du même livre, c'est-à-dire au plus tard le 31 décembre de la troisième année, en principe, suivant celle au cours de laquelle est intervenue la notification du redressement.

Ainsi, dans le cas où le délai général de réclamation s'applique, un contribuable qui n'aurait pas opté pour les frais réels au titre de ses salaires de l'année 1997 et dont l'impôt dû au titre de l'ensemble des revenus de la même année a été mis en recouvrement en 1998, peut demander par voie de réclamation la prise en compte de ses frais réels en lieu et place de la déduction forfaitaire de 10 %, le cas échéant majorée d'une déduction forfaitaire supplémentaire, jusqu'au 31 décembre 2000. Lorsque l'option pour la déduction des frais réels est exercée dès la souscription de la déclaration d'ensemble des revenus, le montant total des frais dont la déduction est demandée est porté sur cette déclaration à laquelle il est recommandé de joindre un état détaillé faisant apparaître la nature et le mode de calcul de chaque catégorie de frais déduits. Un tel décompte, s'il est établi de bonne foi par le salarié et ainsi joint à sa déclaration d'ensemble des revenus, permet à l'intéressé de conserver le bénéfice de l'abattement de 20 % afférent au montant des frais qui seraient éventuellement remis en cause par l'administration dans le cadre d'une procédure de redressement.

6Enfin, les salariés qui optent pour la déduction des frais réels doivent ajouter à leur revenu brut imposable la totalité des allocations pour frais spéciaux d'emploi, quelle qu'en soit la

forme (remboursement de frais sur état, allocations en nature ou indemnités forfaitaires), versées par l'employeur. Toutefois, le Conseil d'État a jugé qu'en cas d'option pour les frais réels, un salarié n'est pas tenu de rapporter à sa rémunération imposable les allocations pour frais d'emploi, qui sont exonérées en application de l'article 81-1° du CGI dès lors qu'elles sont utilisées conformément à leur objet, mais il ne peut alors déduire que les seuls frais professionnels non couverts par de telles allocations (Conseil d'État, arrêt du 19 décembre 1984, n° 38563).

Après le rappel des principes qui régissent la déduction des frais professionnels (sous-section 1), sont exposées ci-après les règles de déduction et de justification propres aux principales catégories de frais susceptibles d'être engagés par l'ensemble des salariés (sous-section 2), puis celles relatives aux frais de nature plus spécifique (sous-section 3), enfin les particularités propres aux professions artistiques (sous-section 4).

SOUS-SECTION 1

Règles générales

A. PRINCIPES DE DÉDUCTION DES FRAIS PROFESSIONNELS

1 Les dépenses dont font état les salariés dans le cadre d'une option pour les frais réels doivent respecter les conditions générales de déduction des frais professionnels qui résultent des dispositions du 1 de l'article 13 et du 3° de l'article 83 du CGI : les intéressés doivent donc pouvoir justifier que les frais déduits pour la détermination du revenu net imposable dans la catégorie des traitements et salaires au titre d'une année d'imposition ont bien été exposés en vue d'acquérir ou de conserver ledit revenu et ont été effectivement payés au cours de l'année d'imposition considérée. Les frais qui se rapportent à une activité bénévole ne sont pas déductibles (Conseil d'État, arrêt du 9 octobre 1991, n° 177611 et Cour administrative d'appel de Nancy, arrêt du 6 août 1998, n° 94-1193).

2 Aucune disposition ne prévoit une limitation du montant de la dépense au coût le plus économique du service utilisé par le contribuable (utilisation de transports en commun au lieu de la voiture personnelle de l'intéressé, usage de la tarification la moins onéreuse, etc.).

De même, un contribuable peut déduire le montant des dépenses afférentes à l'usage d'une voiture automobile sans que la marque ou la puissance de cette voiture puisse être contestée par le service.

B. JUSTIFICATION DES FRAIS DÉDUITS

I. Principe

3L'article 83-3° du CGI oblige les salariés à justifier, tant dans leur principe que dans leur montant, les frais réels dont ils demandent la déduction (cf. Conseil d'État, arrêt du 21 juin 1996, n° 157651). La nature des justifications à produire n'est pas précisée par le texte légal. Les intéressés peuvent donc recourir à tous les moyens de preuve dont ils disposent.

4L'obligation de justifier ne doit pas être interprétée par le service dans un sens littéral. Il n'y a donc pas lieu de refuser systématiquement, au seul motif que la demande du contribuable ne serait pas appuyée de documents détaillés, la déduction de frais dont le caractère professionnel n'est pas contestable, lorsqu'il est notoire que la justification précise de ces frais est pratiquement impossible.

5L'application de ces principes permet une certaine souplesse dans l'appréciation des justifications produites, les salariés n'étant pas astreints à tenir au jour le jour une comptabilité complète de leurs dépenses professionnelles, ni à la produire. Mais elle ne doit jamais conduire à dispenser le contribuable de la production de toutes justifications de la réalité et du montant des frais dont il demande la déduction. En particulier, les frais réels ne doivent, en principe, pas être arbitrés à un pourcentage fixe de la rémunération.

Les justifications doivent être d'autant plus précises que le montant des dépenses dont la déduction est demandée présente un caractère exceptionnel. Il en est ainsi lorsque ce montant paraît disproportionné eu égard à la nature et à l'importance de l'activité exercée, aux obligations professionnelles qu'elle comporte ou au niveau de la rémunération perçue.

6Ces principes ont été précisés par la jurisprudence.

D'une manière générale, la réalité des dépenses ne peut être reconnue lorsque le salarié se borne à produire un état sommaire de ses frais ou un calcul forfaitaire et théorique de ceux-ci, non assorti, au moins partiellement, de documents justificatifs (Conseil d'État, arrêts du 19 janvier 1942, n° 65521, RO, p. 29 et du 5 janvier 1948, n° 79778, RO, p.10).

Le Conseil d'État a estimé que n'apporte pas de justifications suffisantes le contribuable qui se borne à indiquer le calcul théorique de ses frais de déplacement et de séjour en hôtel et à faire état d'un montant forfaitaire pour les autres frais (dépenses d'habillement, de bureau et de documentation) et qui non seulement ne produit aucune facture, pièce justificative ou attestation, mais encore ne fournit aucune indication, aucun élément d'appréciation propre à corroborer ses allégations (Conseil d'État, arrêt du 16 avril 1980, n° 19889).

II. Cas particulier des dépenses professionnelles exposées à l'étranger en monnaies étrangères

7 Certains salariés sont, dans l'exercice de leur profession, conduits à exposer hors de France des dépenses en monnaies étrangères.

Lorsque ces salariés renoncent à l'évaluation de l'ensemble de leurs frais professionnels selon le mode forfaitaire et choisissent de faire état de ceux-ci pour leur montant réel, ils sont, bien entendu, admis à tenir compte des dépenses dont il s'agit dès lors qu'elles sont inhérentes à leur emploi.

Le montant de ces dépenses exprimé en monnaies étrangères sur les pièces justificatives doit être converti en francs français.

Cette contre-valeur doit, selon un principe général, être calculée d'après le cours du change de ces monnaies, à Paris, au jour du paiement de la dépense. Toutefois, dans un but de simplification, il est admis que la conversion en francs français soit faite en retenant, pour la monnaie étrangère considérée, la moyenne arithmétique de ses derniers taux de change connus au 1er janvier ¹ et au 31 décembre de l'année de la dépense. Ces taux font l'objet d'une publication annuelle au BOI série 4 FE, division A ².

L'option pour cette méthode de calcul est indivisible, c'est-à-dire qu'elle vaut pour toutes les dépenses effectuées à l'étranger au cours de l'année considérée.

1 Il s'agit en pratique du taux de change au 31 décembre précédent. Ainsi, pour la conversion en francs français des dépenses exposées en 1998 en monnaies étrangères, les taux de change au 1er janvier 1998 sont ceux du 31 décembre 1997.

2 Ainsi, les taux de change au 31 décembre 1997 ont été publiés au BOI 4 A-1-98.