RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Archives-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : 5F1137-19990210
Date de publication : 10/02/1999

SOUS-SECTION 7 AVANTAGES EN ARGENT OU EN NATURE

Sommaire :

SOUS-SECTION 7
Avantages en argent ou en nature

SOUS-SECTION 7

Avantages en argent ou en nature

1Pour la détermination des bases d'imposition, il est tenu compte de tous les avantages en argent ou en nature accordés en sus des traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères proprement dits (CGI, art. 82).

Ce principe admet une exception à l'égard du personnel de la gendarmerie logé gratuitement par nécessité absolue de service ; l'article 82, 1er alinéa du CGI exonère, en effet, l'avantage en nature correspondant.

A. AVANTAGES EN ARGENT

I. Indemnités ou gratifications allouées au salarié pour le couvrir de dépenses personnelles

2Les indemnités ou gratifications allouées au salarié pour le couvrir de dépenses personnelles (indemnités de logement, de chauffage, de vêtements, de chaussures) sont imposables, qu'elles revêtent un caractère forfaitaire ou qu'il s'agisse de remboursements (remboursement du loyer du logement personnel, par exemple).

Il en est de même lorsque l'entreprise prend les dépenses à sa charge, en se substituant au débiteur normal (paiement direct du loyer, des impôts personnels).

Constituent donc un élément du revenu brut :

- une gratification versée à un salarié par son employeur pour frais de cure dans une ville d'eaux (CE, arrêt du 10 juillet 1937, req. n° 57341, RO, p. 430) ;

- l'indemnité compensant la suppression de l'avantage en nature qui résultait pour les membres du personnel d'une entreprise nationalisée de la fourniture de coke à un prix avantageux (CE, arrêt du 12 juillet 1969, req. n° 73388, RJCD, p. 183).

Lorsque l'indemnité ou les sommes remboursées couvrent à la fois des dépenses personnelles et des dépenses professionnelles, il convient d'effectuer une ventilation :

- la fraction correspondant à la prise en charge d'une dépense personnelle est passible de l'impôt ;

- la fraction couvrant une dépense professionnelle est, le cas échéant, susceptible d'être exonérée d'impôt dans les conditions fixées par l'article 81-1° du CGI (cf. 5 F 1151).

II. Avantages divers

3En dehors du versement d'allocations, gratifications ou indemnités, l'employeur peut consentir au salarié divers avantages qui se traduisent par un gain pour celui-ci. Ces avantages entrent dans le champ d'application de l'impôt (CGI, art. 82).

Il en est ainsi notamment des avantages suivants.

1. Cotisations de Sécurité sociale.

4Un salarié est imposable à raison des cotisations de Sécurité sociale prises en charge par son employeur.

En revanche, les cotisations patronales de Sécurité sociale légalement à la charge de l'employeur n'ont pas le caractère d'un avantage à prendre en compte pour l'assiette de l'impôt.

2. Cotisations à des organismes de retraite ou de prévoyance.

5Les cotisations patronales à des organismes de retraite ou de prévoyance constituent un avantage consenti au profit du salarié. Mais ce dernier n'en a pas la disposition puisque l'employeur effectue directement le versement à l'organisme auprès duquel le régime de retraite ou de prévoyance est constitué. Ces cotisations peuvent donc être assimilées aux retenues faites par l'employeur en vue de la constitution d'une pension ou d'une retraite et suivent le même régime fiscal (cf. 5 F 2312).

3. Primes versées par l'employeur en vertu d'un contrat d'assurances souscrit au profit de ses salariés.

6Les primes versées par une entreprise en exécution d'un contrat d'assurances souscrit au profit d'un ou plusieurs de ses salariés ont le caractère d'un avantage passible de l'impôt.

Toutefois, si le contrat souscrit couvre **uniquement** des risques inhérents à l'activité professionnelle, cette prise en charge s'analyse comme le versement d'une indemnité représentative de frais, susceptible d'être exonérée d'impôt dans les conditions fixées par l'article 81-1° du CGI.

B. AVANTAGES EN NATURE

I. Définition

7Le salaire doit, en principe, être payé en argent (article L. 143-1 du Code du travail).

Mais il est admis que le salarié puisse également être rémunéré en nature. Cette rémunération peut couvrir l'intégralité de l'activité du salarié (rémunération au pair). Plus généralement, elle a le caractère d'un accessoire du salaire (avantage en nature).

La rémunération en nature consiste dans la mise à la disposition du salarié d'un bien dont l'employeur est propriétaire ou locataire. Elle trouve aussi sa source dans la fourniture de prestations de services, incombant normalement au salarié, mais prises en charge par l'entreprise.

Parmi les avantages constitutifs d'une rémunération en nature, on rencontre notamment :

- l'octroi de nourriture ou de produits de consommation courante ;

- le logement avec ou sans accessoires (eau, gaz, électricité, travaux d'installation ou d'aménagement, fourniture de mobilier ou d'équipements, etc.) ;

- la mise à la disposition personnelle du salarié d'une voiture automobile appartenant à l'employeur ;

- la réparation, l'équipement ou l'entretien d'un véhicule automobile appartenant au salarié ;

- l'usage du téléphone ;

- l'octroi de vêtements, de linge, de chaussures.

8Pour constituer une rémunération, l'avantage en nature doit :

- être concédé gratuitement. Si une retenue est pratiquée sur le salaire de l'intéressé ou si le versement d'une redevance d'usage lui est imposé, il n'y a d' « avantage » que dans la mesure où le montant de la retenue ou du versement est inférieur à la valeur de l'élément fourni ;

- **concerner un objet ou une prestation à l'usage personnel du salarié.** La dépense prise en charge par l'employeur doit incomber normalement au salarié. Elle peut être d'ordre privé (logement, nourriture, etc.) ou d'ordre professionnel (voiture, etc.). Il n'y a pas lieu de distinguer selon que l'avantage constitue ou non la contrepartie d'obligations professionnelles.

9Le Conseil d'État a eu souvent l'occasion de confirmer ce principe :

- un salarié qui, sur le lieu de son travail, est logé, chauffé et éclairé par son employeur doit, bien qu'il ait conservé son domicile personnel dans une autre commune, être regardé comme bénéficiant d'un avantage en nature à retenir pour la détermination de son traitement imposable, même si ce logement de fonction lui est imposé et lui occasionne des frais (CE, arrêt du 14 octobre 1957, req. n° 33987, RO, p. 416) ;

- lorsqu'une société met à la disposition d'un de ses salariés un appartement moyennant le paiement par celui-ci d'une partie du loyer, la fraction de loyer prise en charge par la société constitue, pour l'intéressé, un avantage en nature s'ajoutant à ses appointements dans les conditions visées à l'article 82 du CGI. Rejet de l'objection tirée de ce que les loyers seraient particulièrement élevés dans la commune où réside l'intéressé (CE, arrêt du 22 avril 1963, req. n° 57151 et 75841, RO, p. 326) ;

- le logement de fonction mis à la disposition d'un receveur des postes et télécommunications dans le même immeuble que la recette postale doit être regardé comme constituant un avantage en nature dès lors qu'il présente les caractères d'un logement normalement affecté à l'habitation, à la seule exception de la présence obligatoire d'un poste téléphonique relié aux bureaux de la recette et nonobstant la circonstance que l'intéressé était, en contrepartie, astreint, dans la jouissance de ce logement, à certaines sujétions professionnelles dont, notamment, celle de mettre cet appartement à la disposition de son

remplaçant pendant les périodes de congé. Par suite, l'évaluation de cet avantage en nature, égale à la valeur locative du logement en cause déterminée en tenant compte des sujétions mentionnées ci-dessus et après déduction de la retenue opérée, en raison de la disposition de cet appartement, sur l'indemnité de gérance et de responsabilité allouée au receveur, doit être retenue pour la détermination du revenu imposable de ce dernier (CE, arrêt du 5 janvier 1972, req. n° 81015, RJ n° III, p. 17) ;

- le logement de fonction qui, par nécessité absolue de service, est, moyennant une retenue opérée sur l'indemnité pour charges militaires, mis à la disposition d'un officier dans un immeuble affecté aux bureaux de l'état-major ainsi qu'au logement d'un certain nombre d'officiers et de sous-officiers de la même unité doit, en tant que sa valeur d'utilisation excède ladite retenue, être regardé comme constituant un avantage en nature dès lors qu'il présente les caractères d'un appartement normalement consacré à l'habitation. Si l'intéressé est, en contrepartie, soumis à des sujétions particulières dans l'accomplissement de son service et privé, ainsi qu'il ressort de l'arrêté de concession, de toute indemnité pour travaux supplémentaires, ces circonstances ne sauraient ôter à l'avantage ainsi concédé le caractère d'un élément de la rémunération dès lors qu'il a précisément pour objet de dédommager l'intéressé de ces sujétions et de rémunérer lesdits travaux (CE, arrêt du 19 avril 1972, req. n° 83878, RJ n° III, p. 97) ;

- l'utilisation par un contribuable, et pour ses besoins personnels, d'une voiture automobile inscrite à l'actif du bilan de l'entreprise qui l'emploie constitue un avantage en nature imposable (CE, arrêt du 28 avril 1971, req. n° 80340, RJ n° III, p. 105).

10Lorsque l'avantage en nature couvre des dépenses professionnelles, il convient de tenir compte des dispositions de l'article 81-1° du CGI qui exonère, sous certaines conditions, les allocations pour frais d'emploi perçues par les salariés (cf. 5 F 1151).

Par suite, lorsqu'une entreprise confie gratuitement à ses représentants pour leurs déplacements professionnels des voitures automobiles lui appartenant, la prise en charge totale de ces dépenses par l'employeur -qui a réduit en conséquence le taux des commissions dont bénéficient ses représentants- constitue pour les intéressés un avantage en nature assimilable à des indemnités de frais de route et allocations similaires (CE, arrêt du 9 mars 1966, req. n° 61960, RO, p.102 ; cf. 5 F 2232, n°s 36 et suiv.).

11Enfin, si la rémunération en nature couvre, à la fois, des dépenses privées et des dépenses professionnelles, il y a lieu d'opérer une ventilation entre la partie de cette rémunération qui constitue un avantage en nature passible de l'impôt et celle qui représente une allocation pour frais professionnels susceptible, le cas échéant, d'être exonérée.

Il a été ainsi jugé que le paiement, par un chef d'entreprise. de l'intégralité des dépenses de nourriture exposées par ses ouvriers au cours de leurs déplacements constitue, pour les intéressés, à concurrence de la valeur des repas qu'ils auraient normalement pris chez eux, un avantage en nature à comprendre dans les bases de l'impôt (CE, arrêt du 12 novembre 1965, req. n° 64388, RO, p. 438).

Précision : *Avantages en nature alloués à l'enfant mineur ou majeur travaillant dans l'entreprise des parents.*

12La fourniture gratuite d'un logement à un enfant majeur travaillant dans l'entreprise familiale constitue un avantage en nature imposable dans les conditions de droit commun dès lors que cette pratique n'apparaît pas étrangère au contrat de travail, notamment lorsqu'elle résulte de conventions collectives ou d'accords de salaires, qu'elle correspond à un usage de la profession ou qu'elle complète une rémunération anormalement insuffisante. En tout état de cause, les dépenses correspondant à un tel avantage représentent un avantage en nature imposable lorsqu'elles sont comprises dans les charges déductibles de l'entreprise. L'avantage représenté par la gratuité de la nourriture obéit aux mêmes règles.

13Ces règles s'appliquent de la même manière aux enfants mineurs travaillant dans l'entreprise de leurs parents dès lors qu'ils peuvent être considérés comme des salariés à part entière.

II. Évaluation

14Les règles d'évaluation des avantages en nature sont exposées au titre 2 (cf. 5 F 223).