



La référence du droit en ligne



Un revenu catégoriel : les traitements et salaires (cours)

Table des matières

Table des matières	2
Introduction.....	3
I - Définition des traitements et salaires	4
Composition de la catégorie (art. 79 ... CGI)	4
Les exonérations.....	4
II - Mode de calcul du revenu net catégoriel.....	5
1° Calcul du revenu brut.....	5
2° Calcul du revenu à déclarer.....	6
3° Calcul du revenu net catégoriel	7
1 - La déduction forfaitaire de 10 %	7
2 - La prise en compte des frais réels	7
III - La question des allocations pour frais d'emploi.....	9

Introduction

Le droit fiscal français distingue en matière d'impôt sur le revenu, différentes catégories de ressources que l'on nomme revenus catégoriels. C'est de leur addition que résultera le revenu global, assiette qui servira de base au calcul de l'impôt. Parmi ces différents revenus catégoriels, le plus répandu est, sans aucun doute, s'il on se base sur le nombre de personnes concernées et la masse de la matière imposable, celui qui est relatif aux traitements et salaires (TS).

Appréhender, alors, les traitements et salaires suppose, dans un premier temps, d'en esquisser une définition (I) : concrètement, il s'agit des sommes perçues dans le cadre d'une activité professionnelle exercée par une personne physique placée dans un état de subordination vis-à-vis de son employeur. Mais, appartiennent aussi à cette catégorie les pensions et les rentes viagères. Pour être complet sur cette question, il faudra aussi évoquer les différentes exonérations, notamment à finalité sociale, frappant certains revenus appartenant à cette catégorie.

L'autre point central qui devra nous retenir est la question du mode de calcul du revenu net catégoriel relatif aux TS (II). Ainsi, celui-ci s'obtient en respectant trois étapes. Il faut d'abord calculer le revenu brut en additionnant la rémunération principale, la rémunération accessoire et les différents avantages en nature donnés au contribuable, notamment en matière de logement ou de mise à disposition d'un véhicule. Il faut, ensuite, établir le revenu à déclarer qui s'obtient par déduction des cotisations sociales obligatoires déductibles. Dernière étape de ce calcul, la prise en compte des frais professionnels, c'est-à-dire des différents frais supportés pour l'acquisition du revenu : ici, le contribuable a le choix entre l'application d'une déduction forfaitaire de 10 %, qui vise les dépenses ordinaires comme les frais de transport domicile / travail, les frais supplémentaires de repas ou les frais de documentation professionnelle, et la prise en compte de ses frais réels ; ce dernier système est généralement choisi par les contribuables dont les frais professionnels dépassent le montant qui découle de l'application de la déduction de 10 % et permet de prendre en compte, en plus des frais ordinaires évoqués à l'instant, les frais exposés au cours des déplacements professionnels, les frais de stages ou de formation, ou encore les charges afférentes aux locaux professionnels.

Enfin, il faudra évoquer la question particulière des allocations pour frais d'emploi qui correspondent à des remboursements, réels, forfaitaires ou en nature, par l'employeur au profit du salarié ou du dirigeant de frais professionnels inhérents à l'emploi et exposés dans l'intérêt de l'entreprise (III).

I - Définition des traitements et salaires

Composition de la catégorie (art. 79 ... CGI)

✕ L'on trouve d'abord les traitements et salaires stricto sensu : il s'agit des sommes perçues dans le cadre d'une activité professionnelle exercée par une personne physique placée dans un état de subordination vis-à-vis de son employeur. Cette catégorie couvre différents types de rémunération : rémunération principale, aussi bien des personnes en activité que des personnes privées d'emploi, rémunérations accessoires, rémunération en nature, en tant que ce type de rémunération constitue une non-dépense, et rémunération en cas de rupture du contrat de travail.

✕ L'on trouve ensuite les pensions, que ce soit de retraite, d'invalidité ou alimentaires.

✕ Viennent, enfin, les rentes viagères à titre onéreux ou gratuit.

✕ Rémunérations particulières : rémunérations des différentes formes de contrats de formation, tels que les contrats d'avenir, allocation de formation dans le cadre du droit individuel à la formation, rémunération perçue par une famille agréée pour l'accueil à domicile d'une personne âgée ou handicapée adulte, indemnités journalières de maladie ou de maternité, Notons que l'exonération des rémunérations des heures supplémentaires est, à compter du 01/08/2012, abrogée.

Les exonérations

Il faut noter que certains revenus entrant dans la catégorie des traitements et salaires peuvent faire l'objet d'une exonération.

✕ Il s'agit d'abord des allocations pour frais d'emploi, sous réserve du respect de certaines conditions (voir III).

✕ D'autres revenus font l'objet d'une exonération à but social : il en va, ainsi, des prestations familiales légales, de l'allocation aux adultes handicapés, des bourses d'études ou encore des indemnités de stage obligatoire de moins de 3 mois.

✕ L'on trouve, enfin, des exonérations répondant à des objectifs divers : la partie du salaire de l'apprenti ne dépassant pas 16 944 € en 2012, ou encore, sur option, les sommes perçues par les personnes de moins de 25 ans au 1^{er} Janvier de l'année d'imposition en rémunération d'une activité exercée pendant leurs études ou congés universitaires, et ce dans la limite de 3 fois le montant mensuel brut du SMIC, soit 4 236 € en 2012.

II - Mode de calcul du revenu net catégoriel

Afin d'obtenir le revenu net catégoriel en matière de traitements et salaires, 3 étapes doivent être respectées : il faut d'abord calculer le revenu brut, somme de toutes les formes de rémunération, ensuite établir le revenu à déclarer qui s'obtient par déduction des cotisations sociales obligatoires déductibles, et enfin prendre en compte les frais professionnels pour obtenir le revenu net catégoriel.

1° Calcul du revenu brut

Le revenu brut s'obtient en additionnant rémunération principale, rémunération accessoire et avantages en nature, dans la mesure où, dans ce dernier cas, ces biens ou services mis gratuitement à la disposition du salarié et destinés à leur usage personnel constituent pour lui une non-dépense. La question est donc de savoir comment évaluer ces avantages. Le CGI répond à cette question en prévoyant l'application des règles existant en matière de sécurité sociale (art. 82 al. 2 CGI). Si l'évaluation de ces avantages doit être faite par l'employeur, les méthodes varient selon que l'avantage concerne la nourriture, le logement, le véhicule ou les technologies de l'information, les autres types d'avantages en nature étant obligatoirement évalués pour leur valeur réelle.

✕ S'agissant de la nourriture, il est prévu un montant de 4,45 € par repas en 2012.

✕ Les choses sont plus complexes en matière de logement. Dans cette hypothèse, le comptable de l'entreprise a le choix entre deux méthodes et doit choisir celle qui est la plus favorable au salarié. La première méthode est la méthode forfaitaire : ici, on divise la rémunération brute mensuelle par le plafond de la sécurité sociale et on reporte le résultat dans un barème pour déterminer la valeur mensuelle de l'avantage en euros, ce forfait comprenant aussi l'eau, le gaz, l'électricité, le chauffage et le garage. La seconde méthode est dite réelle et se base sur la valeur locative brute figurant sur l'avis d'imposition.

✕ En matière de mise à disposition d'un véhicule par l'employeur, on retrouve les deux méthodes. Avec la méthode forfaitaire, on applique un barème fonction de l'âge de la voiture et du fait que le carburant est ou non payé par l'employeur ; ainsi, pour un véhicule de moins de 5 ans dont le carburant n'est pas payé par l'employeur, l'avantage est estimé à 9 % du coût d'achat TTC. Si l'on prend en compte, au contraire, les dépenses réelles, l'avantage est évalué à partir du total des dépenses, ces dernières comprenant l'amortissement, les frais d'assurance et les frais d'entretien, rapportées à la part de kilomètres privés sur le kilométrage total.

✕ S'agissant des technologies de l'information et de la communication, le principe est la prise en compte des dépenses réelles. Mais, l'employeur peut, sur option, appliquer un forfait annuel estimé à 10 % du coût d'achat ou de l'abonnement TTC.

2° Calcul du revenu à déclarer

Il s'agit ici de déduire du revenu brut les cotisations sociales salariales de caractère déductible prélevées par l'employeur. Il en va, ainsi, des cotisations portant sur les régimes de retraite de base et complémentaires obligatoires, des cotisations d'assurance maladie ou d'assurance chômage et d'une fraction de la CSG. En revanche, la CRDS n'est pas déductible.

3° Calcul du revenu net catégoriel

A ce stade, il faut déduire du revenu à déclarer les frais professionnels engagés pour l'acquisition du revenu (art. 83-3 CGI), étant précisé que, s'agissant des pensions et rentes viagères, le droit admet un abattement de 10 %. En ce qui concerne les traitements et salaires stricto sensu, deux systèmes non cumulatifs peuvent s'appliquer.

1 - La déduction forfaitaire de 10 %

Le plus simple consiste à déduire une somme forfaitaire équivalente à 10 % du revenu à déclarer. C'est le système qui s'applique, sauf option contraire du salarié, étant entendu que cette déduction forfaitaire ne peut être inférieure à 421 € et supérieure à 12 000 € pour les revenus de 2012. Cette déduction concerne les dépenses ordinaires comme les frais de transport domicile / travail, les frais supplémentaires de repas ou les frais de documentation professionnelle.

2 - La prise en compte des frais réels

L'autre solution consiste dans la prise en compte, sur option du salarié, des frais réels. Dans cette hypothèse, le contribuable devra lister chacun des frais invoqués et justifier de leur réalité, étant précisé qu'ici il n'y a pas de plafond, pourvu que les conditions de déduction soient remplies. Ces frais peuvent concerner les mêmes dépenses que celles couvertes par la déduction de 10 %, mais aussi les frais exposés au cours des déplacements professionnels, les frais de stages ou de formation, les charges afférentes aux locaux professionnels, ... Pour que ces frais soient déductibles, trois conditions doivent être remplies : ainsi, les frais doivent être nécessités par l'exercice de l'activité salariée et être effectués en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu, ils doivent être payés au cours de l'année d'imposition, et être appuyés de justificatifs. Ces précisions étant faites, il est possible d'analyser les modalités de calcul des différents frais professionnels.

✕ En ce qui concerne les frais de déplacement, l'on trouve d'abord les frais de transport domicile-travail. Le droit fiscal retient un maximum de 80 km aller-retour. En cas de distance supérieure à 80 km, les frais ne sont admis en déduction qu'en cas de circonstances spéciales liées à l'emploi (difficultés à trouver un emploi à proximité du domicile, ...) ou à la situation sociale du contribuable (état de santé d'un membre de la famille, problèmes de scolarisation des enfants, ...). Ces frais couvrent la dépréciation du véhicule, le carburant, les réparations, les frais d'assurance, ... Là encore, un barème est prévu pour l'évaluation de ces frais de transport. Notons, cependant, qu'à compter de 2012, la déductibilité de certains frais est limitée. Mais, il est possible aussi de déduire d'autres frais de déplacement, tels que les frais de déménagement ou les frais de double résidence à la condition qu'il ne s'agisse pas de simples convenances personnelles.

✕ Sont aussi déductibles, les frais liés aux moyens d'exercice de l'activité comme les dépenses de stage, les dépenses en vue de l'acquisition d'un diplôme ou encore les frais de locaux professionnels à la double condition, dans ce dernier cas, que l'employeur ne mette pas à la disposition du contribuable un bureau et que l'exercice de l'activité nécessite l'usage d'un local spécifique.

✕ Les frais supplémentaires de repas sont déductibles si l'activité professionnelle justifie, en raison de l'éloignement du domicile ou de difficultés liées aux horaires de travail, de ne pas prendre ses repas au domicile. Dans cette hypothèse, il y a lieu de distinguer selon que le contribuable dispose d'un mode de restauration collective sur le lieu de travail ou à proximité. Dans l'affirmative, si l'intéressé appuie sa demande de justificatifs, le montant admis en déduction est égal à la différence entre le prix du repas payé et 4,45 € par repas. Dans la négative, l'avantage est limité à 4,45 € par repas. Dans l'hypothèse où le contribuable dispose d'un mode de restauration collective sur le lieu de travail ou à proximité, le montant admis en déduction est égal à la différence entre le prix du repas payé à la cantine et la somme de 4,45 €.

⌘ D'autres frais peuvent encore être déduits, comme les frais de représentation ou de réception, l'acquisition de vêtements spéciaux ou encore les cotisations syndicales.

III - La question des allocations pour frais d'emploi

Les allocations pour frais d'emploi (AFE) correspondent à des remboursements, réels, forfaitaires ou en nature, par l'employeur au profit du salarié ou du dirigeant de frais professionnels inhérents à l'emploi et exposés dans l'intérêt de l'entreprise (art. 81-1 CGI). La question de leur imposition varie selon que l'on a affaire à un salarié ou à un dirigeant.

✕ Lorsque le contribuable est un salarié, il faut distinguer selon que celui-ci applique la déduction forfaitaire ou opte pour les frais réels. Dans le second cas, les AFE sont toujours imposables. Elles ne sont exonérées qu'en cas de choix de la déduction forfaitaire, et si d'autres conditions sont, par ailleurs, remplies : ainsi, il doit d'abord s'agir de dépenses inhérentes à l'emploi ; elles doivent, ensuite, correspondre à des dépenses réelles, c'est-à-dire être justifiées dans leur réalité et leur montant ; et les allocations doivent être utilisées conformément à leur objet. Mais, la condition fondamentale est que ces AFE doivent couvrir des dépenses spéciales, c'est-à-dire des dépenses autres que celles couvertes par la déduction de 10 %. S'il s'agit de dépenses ordinaires, les allocations seront imposables.

✕ En ce qui concerne les dirigeants (art. 80 ter CGI), les allocations fixées forfaitairement sont toujours imposables. Les AFE ne sont exonérées que s'il s'agit d'allocations réelles ou en nature, et si les conditions évoquées à l'instant sont, par ailleurs, remplies (choix de la déduction forfaitaire, dépenses professionnelles spéciales, ...). Notons, cependant, pour conclure, que les remboursements de frais de véhicules calculés selon le barème kilométrique ne sont pas considérés comme forfaitaires et sont exonérés dès lors que les kilomètres sont justifiés.