

DOCUMENT POUR REMPLIR LA DÉCLARATION DES REVENUS DE 2017

Ce document n'a qu'une valeur indicative. Il ne se substitue pas à la documentation officielle de l'administration.

ALLOCATIONS POUR FRAIS D'EMPLOI

([art 81-1° du CGI](#))

- DISPOSITIONS APPLICABLES À L'ENSEMBLE DES SALARIÉS (pages 1 à 4)
- DISPOSITIONS APPLICABLES AUX JOURNALISTES ET ASSIMILÉS (pages 5 à 7)
- DISPOSITIONS APPLICABLES AUX ÉLUS LOCAUX ET PARLEMENTAIRES (pages 7 à 8)

Remarques liminaires : dans ce document

- le code général des impôts est désigné par le sigle CGI ;
- les bulletins officiels des finances publiques – impôts sont désignés par le sigle BOI.

I - DÉFINITION

Les allocations pour frais d'emploi sont versées aux salariés, ainsi qu'aux dirigeants de sociétés soumis au régime fiscal des salariés, pour couvrir certains frais inhérents à leur fonction ou à leur emploi. Les allocations spéciales pour frais professionnels peuvent prendre la forme d'indemnités forfaitaires, de remboursements de frais réels ou d'allocations en nature.

II - RÉGIME FISCAL

A) DISPOSITIONS GÉNÉRALES APPLICABLES À L'ENSEMBLE DES SALARIÉS

([BOI-RSA-CHAMP-20-50-10](#), [BOI-RSA-CHAMP-20-50-10-10](#) et [BOI-RSA-CHAMP-20-50-10-20](#))

Les allocations pour frais d'emploi sont **exonérées d'impôt** sur le revenu si les conditions énumérées ci-après sont remplies.

1) Conditions tenant à la nature des frais couverts par les allocations

- **Les allocations doivent couvrir des dépenses strictement inhérentes à la fonction ou à l'emploi.**

Au contraire, les allocations destinées à couvrir des dépenses personnelles du salarié constituent un complément de rémunération imposable.

- **Les allocations doivent correspondre à des dépenses professionnelles spéciales.**

Sont considérés comme telles, les frais spéciaux occasionnés par l'exercice même de l'activité professionnelle et spécifiques à cette activité, qui sont exposés directement par le salarié dans l'intérêt de l'entreprise. Ce sont, par exemple, les frais liés aux déplacements nécessités par l'emploi occupé ou les fonctions exercées, qu'il s'agisse des frais d'hébergement, de restauration ou de transport (quels que soient le mode de transport utilisé et les distances parcourues) ou les dépenses entraînées par des invitations résultant d'obligations professionnelles.

Au contraire, **les dépenses professionnelles courantes** auxquelles doivent faire face les salariés pour être en mesure d'occuper leur emploi ou d'exercer leur fonction ne peuvent pas donner lieu à des allocations ou des remboursements exonérés d'impôt.

Il s'agit notamment des :

- frais de déplacement du domicile au lieu de travail ;
- frais de restauration sur le lieu de travail ;
- frais de documentation professionnelle.

Les remboursements éventuels de ces frais par l'employeur doivent être ajoutés à la rémunération imposable puisque les dépenses considérées sont ensuite déduites, soit dans le cadre de la déduction forfaitaire de 10 %, soit pour leur valeur réelle lorsque le salarié renonce à la déduction forfaitaire.

Cependant, la participation de l'employeur à l'acquisition de titres-restaurant¹ (participation exonérée, sous certaines conditions, dans le limite de 5,38 € par titre acquis en 2017), la prise en charge obligatoire de l'employeur à hauteur de 50 % du prix des titres d'abonnements souscrits par les salariés pour les déplacements effectués au moyen de transports publics de voyageurs ou de services publics de location de vélos entre leur résidence habituelle et leur lieu de travail ainsi que, dans la limite globale de 200 €, la prise en charge de l'employeur des frais de carburant, des frais exposés pour l'alimentation des véhicules électriques et de ceux engagés pour les déplacements à vélo ou à vélo à assistance électrique (indemnité kilométrique vélo), sont exonérées.

En cas d'option pour les frais réels, le salarié doit ajouter la contribution de l'employeur à son revenu brut imposable. Cependant, il peut choisir de ne pas ajouter cette participation obligatoire à sa rémunération imposable, dans ce cas, il ne peut pas déduire les frais correspondants.

Pour plus de précisions, vous pouvez consulter les bulletins officiels des impôts [BOI-RSA-BASE-30-50-30](#) et [BOI-RSA-CHAMP-20-30-10-20](#)).

2) Conditions tenant à la réalité des frais couverts par les allocations

Les allocations doivent correspondre à des dépenses réelles.

Leur montant peut être variable suivant la nature ou l'objet des entreprises qui les versent et les conditions dans lesquelles les bénéficiaires exercent leur activité. Le montant de ces allocations ou indemnités doit être fixé en fonction des charges réellement supportées par les intéressés dans l'exercice de leurs fonctions au service de l'entreprise. Si l'évaluation des charges, et donc des indemnités allouées en contrepartie, peut comporter un certain degré d'approximation, elle ne doit en aucun cas résulter de l'application d'un pourcentage aux rémunérations reçues.

Cette condition n'exclut pas le **versement d'allocations forfaitaires**. En effet, les sommes destinées à couvrir les frais professionnels et dont le montant est calculé forfaitairement sont exonérées d'impôt sur le revenu sous réserve qu'elles répondent à l'ensemble des conditions générales d'exonération des allocations pour frais d'emploi.

¹ article 81-19° du CGI

Toutefois, si les allocations forfaitaires sont perçues par des **dirigeants de sociétés ou assimilés** (dirigeants de droit et salariés ayant en fait la qualité de dirigeants), elles sont toujours considérées comme un supplément de rémunération passible de l'impôt sur le revenu.

Les allocations forfaitaires pour frais perçues par les dirigeants d'organismes à but non lucratif sont également imposables à l'impôt sur le revenu.

3) Conditions tenant aux modalités de déduction des frais professionnels

- **Les allocations pour frais d'emploi sont exonérées d'impôt sur le revenu si le bénéficiaire pratique la déduction forfaitaire de 10 %.**

Cette déduction forfaitaire de 10 % est représentative de tous les frais qui se rapportent normalement à l'exercice de l'activité (dépenses courantes), à l'exclusion des dépenses spéciales.

Aussi, dès lors que les dépenses spéciales ne sont pas prises en compte par la déduction forfaitaire de 10 %, les allocations pour frais d'emploi destinées à couvrir ces dépenses spéciales sont exonérées d'impôt sur le revenu si les autres conditions d'exonération sont satisfaites.

- **Les salariés qui demandent la prise en compte de leurs frais professionnels pour leur montant réel** peuvent déduire l'ensemble des frais se rapportant à leur profession. En contrepartie, ils doivent inclure dans leur rémunération brute imposable l'ensemble des remboursements et allocations pour frais d'emploi qu'ils ont perçus (y compris les allocations versées en nature comme, par exemple, la fourniture d'une voiture par l'employeur...).

En cas d'option pour les frais réels, les salariés doivent notamment ajouter la participation de leur employeur à l'acquisition de titres-restaurant ainsi que la prise en charge par leur employeur d'une partie des coûts de trajet domicile travail (voir précédemment).

Par exception, les allocations et indemnités énumérées ci-après demeurent exonérées lorsque le bénéficiaire demande la prise en compte de ses frais professionnels réels :

- allocation de saison versée aux travailleurs du spectacle qui sont engagés par les casinos ou théâtres municipaux (artistes, musiciens, chefs d'orchestre, etc.) ;
- indemnité de défraiement versée aux artistes en tournée théâtrale (artistes dramatiques, lyriques, chorégraphiques, régisseurs de théâtre) ;
- allocations et remboursements de frais perçus par les chefs d'orchestre, musiciens et choristes à l'occasion de leurs déplacements professionnels en France et à l'étranger, sous réserve que ces sommes ne se rapportent pas à des frais déjà couverts par la déduction forfaitaire de 10 % ;
- indemnité pour frais de mécanisation perçue par les ouvriers forestiers ;
- certains remboursements consentis aux journalistes ;
- aide allouée par le comité national olympique et sportif français aux athlètes de haut niveau.

Pour plus de précisions, vous pouvez consulter le bulletin officiel des impôts [BOI-RSA-CHAMP-20-50-10-30](#).

4) Conditions tenant à la justification de leur utilisation

- **Principe général**

Pour être exonérées d'impôt, **les allocations spéciales pour frais d'emploi doivent être utilisées conformément à leur objet.**

Le bénéficiaire doit donc être en mesure d'apporter, sur demande de l'administration, des justifications suffisamment précises de la réalité et du montant des frais couverts par les allocations.

Il doit en outre démontrer qu'elles ont été effectuées dans l'intérêt de l'entreprise et ne sont pas d'un niveau exagéré.

- **Particularité des allocations fixées forfaitairement** ([BOI-RSA-CHAMP-20-50-10-20](#))

Il est admis, sous réserve des dirigeants de sociétés et assimilés pour lesquels elles constituent en tout état de cause un complément de rémunération imposable, que les allocations forfaitaires pour frais professionnels perçues par des salariés sont présumées utilisées conformément à leur objet à concurrence des montants prévus par la réglementation sociale indiqués dans le tableau ci-après.

Limites pour 2017 dans lesquelles les indemnités de repas et les indemnités de grand déplacement sont présumées utilisées conformément à leur objet			
Indemnités de repas compensant les dépenses supplémentaires de restauration			
Indemnités de repas sur le lieu de travail (par exemple « primes de panier ») versées aux salariés contraints de prendre leur repas sur le lieu de travail en raison de conditions particulières d'organisation ou d'horaires de travail (travail en équipe, travail posté, travail continu, travail en horaire décalé ou travail de nuit)	6,40 €		
Indemnités de repas hors des locaux de l'entreprise (par exemple « primes de chantiers ») versées aux salariés qui travaillent hors les locaux de l'entreprise lorsque les conditions de travail les empêchent de regagner leur résidence ou leur lieu habituel de travail pour le repas et qu'il n'est pas démontré que les circonstances ou les usages de la profession les obligent à prendre ce repas au restaurant	9,00 €		
Indemnités de repas lors d'un déplacement professionnel versées aux salariés en déplacement professionnel et empêchés de regagner leur résidence ou lieu habituel de travail et qui prennent leur repas au restaurant	18,40 €		
Indemnités de grand déplacement en métropole			
Il s'agit des allocations forfaitaires destinées à compenser les dépenses supplémentaires de logement et de nourriture perçues par un salarié en déplacement professionnel ne pouvant regagner sa résidence du fait de ses conditions de travail.			
	les 3 premiers mois	du 4 ^e au 24 ^e mois	du 25 ^e au 72 ^e mois
Par repas	18,40 €	15,60 €	12,90 €
Logement et petit déjeuner (par jour) : déplacements à Paris et « petite couronne » (départements 75, 92, 93 et 94)	65,80 €	55,90 €	46,10 €
Logement et petit déjeuner (par jour) : déplacements dans les autres départements de métropole	48,90 €	41,60 €	34,20 €
Indemnités de grand déplacement en Outre-mer ou à l'étranger	Barème des indemnités journalières allouées aux personnels civils et militaires de l'État envoyés en mission temporaire dans ces départements ou collectivités ou à l'étranger (groupe I)		

Toutefois, cette présomption est susceptible d'être remise en cause, si des éléments suffisamment nombreux, précis et concordants permettent de douter de l'utilisation de ces indemnités conformément à leur objet. Dans ce cas, l'administration peut demander au salarié d'apporter les justifications nécessaires.

Lorsque les indemnités excèdent les limites fixées dans le tableau précédent :

- elles sont exonérées en totalité si les bénéficiaires sont en mesure de justifier qu'elles ont été utilisées conformément à leur objet et lorsque les autres conditions sont réunies ;
- dans le cas contraire, l'exonération est limitée à la fraction de l'indemnité qui est présumée avoir été utilisée conformément à son objet, à savoir celle qui n'excède pas les montants fixés.

- Les **indemnités kilométriques**, versées aux salariés qui utilisent leur véhicule personnel pour leurs déplacements professionnels, sont réputées utilisées conformément à leur objet à concurrence des montants résultant de l'application du barème du prix de revient kilométrique publié chaque année par l'administration ([BOI-BAREME-000001](#)) .

Le barème du prix de revient kilométrique est établi pour des véhicules automobiles d'une puissance administrative maximale de 7 chevaux.

Le salarié est tenu de justifier, sur demande de l'administration, du moyen de transport utilisé, de sa puissance administrative ainsi que du kilométrage qu'il a parcouru à titre professionnel.

Dès lors qu'ils sont pris en compte par la déduction forfaitaire de 10 %, les remboursements de frais de véhicule pour le trajet domicile lieu de travail ne sont pas exonérés d'impôt sur le revenu.

B) DISPOSITIONS APPLICABLES AUX JOURNALISTES ET ASSIMILÉS

([BOI-RSA-CHAMP-20-50-10-30](#) §60 à 300)

Les conditions particulières dans lesquelles ils exercent leur profession ne permettent pas aux journalistes de bénéficier aisément de l'option pour le régime des frais professionnels réels et justifiés.

Ainsi, la rémunération des journalistes et assimilés est considérée à hauteur de **7 650 €** comme représentative d'une **allocation pour frais d'emploi** utilisée conformément à son objet et, à ce titre, exonérée d'impôt sur le revenu (ou dans la limite du montant des salaires concernés s'il est inférieur à ce montant).

1) Les personnes concernées

Ce dispositif vise les professions journalistiques énumérées au 1° de l'article 81 du CGI, à savoir :

- les journalistes,
- les rédacteurs,
- les photographes,
- les directeurs de journaux,
- les critiques dramatiques et musicaux.

Le bénéfice de ce dispositif est lié à l'exercice effectif de la profession de journaliste.

Il n'est pas nécessaire que l'activité de journaliste soit l'activité principale du contribuable ou lui procure l'essentiel de ses ressources tant qu'elle est caractérisée par sa régularité au profit des publications ou des agences de presse

Par conséquent, la simple possession de la carte d'identité professionnelle de journaliste ne permet pas à elle seule de bénéficier de ces dispositions. Ainsi la qualité de journaliste n'est pas reconnue aux correspondants occasionnels des journaux ou revues et aux rédacteurs spécialisés qui exercent par ailleurs une autre activité, au directeur d'une chaîne ou d'une station de radio ou télévision, même s'il est encore titulaire de la carte de journaliste, aux attachés de presse, aux journalistes retraités, aux photographes des chaînes de télévision qui ne bénéficient pas du statut de journaliste.

À l'inverse, l'exercice de la profession de journaliste de manière effective et continue sans détention de la carte ouvre droit au bénéfice de ces dispositions.

2) La portée de l'exonération

Les rémunérations des journalistes et assimilés sont, à **concurrence de 7 650 €**, représentatives d'allocations pour frais d'emploi **effectivement utilisées conformément à leur objet**. À ce titre, et dans cette limite, elles sont donc exonérées d'impôt sur le revenu.

Cette exonération est acquise aux intéressés **sans qu'ils aient besoin d'apporter la justification de l'utilisation de cette somme** qui ne peut donner lieu à aucune vérification de la part de l'administration.

L'exonération s'applique aux seules rémunérations versées au titre de l'exercice effectif de la profession de journaliste ou d'une profession assimilée, à l'exclusion des revenus de remplacement tels que les indemnités d'assurance chômage ou les indemnités journalières de maladie ou de maternité.

Si la rémunération perçue comme journaliste ou assimilé est inférieure à 7 650 €, le solde non imputé des 7 650 € ne peut pas être déduit du salaire perçu au titre de l'exercice éventuel d'une autre activité.

3) Les conditions d'application de l'exonération

L'exonération s'applique si les deux conditions suivantes sont respectées :

- les intéressés doivent **exclusivement appliquer la déduction forfaitaire de 10 %** au titre de leurs frais professionnels. En effet, cette exonération ne peut se cumuler avec la déduction des frais selon leur montant réel et justifié ;
- les allocations pour frais d'emploi effectivement accordées par l'employeur, en plus de la rémunération, doivent être ajoutées au montant brut de la rémunération imposable des intéressés : la prise en compte des frais est en effet déjà effectuée par l'exonération de 7 650 € de leur rémunération.

Doivent ainsi être rajoutés à la rémunération des intéressés les remboursements de frais dont ils ont bénéficié de la part de leur entreprise qui correspondent aux **frais professionnels propres aux journalistes** (frais d'achat de documentation, frais de communication téléphonique...).

Ces frais sont rajoutés à la rémunération imposable pour un montant annuel maximum de :

- 1 905 € lorsque le salaire ne dépasse pas 763 € par mois,
- 3 430 € lorsque le salaire excède 763 € par mois.

Pour les professions « assimilées » : il n'existe pas de montant maximum.

Au contraire, les remboursements de dépenses avancées provisoirement par les intéressés pour le compte de l'employeur (« frais d'entreprise ») ne sont pas à inclure dans leur rémunération imposable.

4) Modalités particulières d'application

- En cas d'année d'activité incomplète.

L'exonération doit être calculée en fonction de la durée de l'exercice effectif de la profession.

Par simplification, l'exonération est ajustée par application d'un prorata déterminé en fonction du nombre de mois d'exercice effectif de l'activité, la limite de 7 650 € étant répartie sur 12 mois.

Exemple : un journaliste qui a commencé son activité professionnelle le 15 octobre N pourra bénéficier d'une exonération à hauteur de 7 650 € x 3/12 soit 1912,50 €.

- En cas de décès du conjoint ou partenaire au cours de l'année.

La limite de 7 650 €, pour laquelle la rémunération des journalistes et assimilés est réputée être représentative de frais d'emploi, doit être répartie entre les périodes d'imposition au prorata des rémunérations déclarées au titre de chacune d'elles (pour la période allant du 1^{er} janvier à la date du décès et pour la période allant de la date du décès au 31 décembre N).

5) Modalités déclaratives

Il appartient aux intéressés de choisir, lors de la souscription de leur déclaration des revenus, la solution qui leur paraît la plus avantageuse entre la déduction forfaitaire de 10 % avec exonération des allocations pour frais d'emploi (limitée à 7 650 €) ou la déduction des frais réels (le montant des frais réels doit alors être porté cases 1AK à 1DK selon la personne concernée au sein du foyer fiscal).

En cas d'option pour le bénéfice de l'exonération des 7 650 € de leur rémunération, les journalistes et assimilés doivent corriger le montant des revenus prérempli (en page 3 de la déclaration des revenus n° 2042 si dépôt papier), ligne « Revenus d'activité connus » du cadre « Traitements, salaires, pensions, rentes ».

Le montant à porter dans les cases 1AJ à 1DJ de la déclaration n° 2042 est égal à la rémunération, majorée éventuellement des allocations pour frais réellement perçues et diminuée de la somme de 7 650 € (dans la mesure où cette somme n'a pas déjà été déduite de la rémunération imposable communiquée par l'employeur). Les rubriques relatives au montant des frais réels ne doivent pas être complétées.

Par ailleurs, le montant de l'abattement forfaitaire doit être porté en case 1GA à 1JA selon le bénéficiaire au sein du foyer fiscal.

Précision : lorsqu'un salarié exerce une même profession auprès de plusieurs employeurs, la somme de 7 650 € est déduite une seule fois de l'ensemble des rémunérations nettes annuelles perçues.

C) DISPOSITIONS APPLICABLES AUX ÉLUS LOCAUX

a) Dispositions générales

Les indemnités de fonction des élus locaux perçues à compter du 1^{er} janvier 2017 sont imposables suivant les règles applicables aux traitements et salaires. Une partie de ces indemnités, représentative de frais d'emploi réputés utilisés conformément à leur objet, est exonérée d'impôt sur le revenu, sans que les intéressés ne soient tenus de justifier de son utilisation effective.

Remarque : les indemnités perçues à compter du 1^{er} janvier 2017 ne sont plus soumises à la retenue à la source spécifique.

Le montant net imposable des indemnités de fonction des élus locaux est égal au montant brut des indemnités auquel s'ajoute, le cas échéant, la participation obligatoire de la collectivité territoriale au régime de retraite complémentaire facultatif, sous déduction des cotisations sociales obligatoires, de la part déductible de la contribution sociale généralisée (CSG) et de cette fraction représentative de frais d'emploi. Le montant déductible de cette dernière ne peut excéder le montant de l'indemnité de fonction nette des cotisations sociales obligatoires et de la part déductible de la CSG. Le montant net ainsi déterminé bénéficie de la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels.

La **fraction représentative de frais d'emploi** est égale à l'indemnité versée aux maires des communes de moins de 500 habitants en cas de mandat unique ou, en cas de cumul de mandats, à une fois et demie ce même montant.

Pour les revenus de l'année 2017, son montant mensuel est de 658,01 € en cas de mandat unique et, en cas de cumul de mandats, de 987,01 €.

b) Modalités déclaratives

En cas d'application de la déduction forfaitaire de 10 %, l'élu local doit déduire du montant prérempli en cases 1AP et 1BP de la déclaration n° 2042 qui, en principe, n'a pas été déjà minoré, le montant correspondant à la fraction représentative de frais d'emploi, soit 7 896,14 € par an en cas de mandat unique toute l'année ou, en cas de cumul de mandats, 11 844,21 € par an.

Si l'élu opte pour la déduction des frais professionnels pour leur montant réel et justifié, le montant déclaré case 1AP à 1DP doit comporter le montant total de ses indemnités de fonction. Il peut alors déduire le montant de l'ensemble de ses frais professionnels lequel doit être indiqué cases 1AK à 1DK.

Remarque : les élus locaux ne doivent pas indiquer cases 1GA à 1JA le montant déduit, ces cases sont réservées aux journalistes et assistants maternels ou familiaux.

Pour plus de précisions, vous pouvez consulter le bulletin officiel des impôts [BOI-RSA-CHAMP-20-10](#).

D) DISPOSITIONS APPLICABLES AUX PARLEMENTAIRES

a) Dispositions générales

L'indemnité représentative de frais de mandat (IRFM) ainsi que les trois modes de défraiement qui la remplacent (prise en charge directe, remboursement sur présentation de justificatifs ou avance), constituent des allocations pour frais d'emploi, qui, à ce titre, sont exonérés d'impôt sur le revenu. Étant toujours supposés utilisés conformément à son objet, cette

exonération s'applique sans que le parlementaire n'ait à justifier, auprès de l'administration fiscale, de la réalité des dépenses engagées.

Remarque : l'indemnité de base majorée de l'indemnité de résidence et, le cas échéant, du supplément familial de traitement, ainsi que l'indemnité de fonction (cette dernière est imposable à compter de l'imposition des revenus de l'année 2017) sont imposables à l'impôt sur le revenu selon les règles applicables aux traitements et salaires. À compter de l'imposition des revenus de l'année 2018 sont également imposables selon les mêmes règles, les indemnités de fonction complémentaires versées en vertu d'une décision prise par le bureau de chaque assemblée.

Ainsi, la détermination de la base d'imposition s'opère après déduction, du montant total brut de l'indemnité de base, majorée de l'indemnité de résidence et, le cas échéant, du supplément familial de traitement, et de l'indemnité de fonction (y compris, le cas échéant, à compter du 1^{er} janvier 2018, les indemnités de fonction complémentaires), des cotisations de sécurité sociale et de retraite obligatoires, de la contribution exceptionnelle de solidarité et de la fraction déductible de la CSG. Le montant net ainsi déterminé est imposable selon les règles des traitements et salaires et bénéficie à ce titre de la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels.

b) Modalités déclaratives

En cas d'application de la déduction forfaitaire de 10 %, le montant déclaré en case 1 AP à 1 DP de la déclaration n° 2042 ne doit pas comporter l'indemnité de frais de mandat exonérée (IRFM ou l'un des trois modes de défraiement qui la remplace). Le montant prérempli en cases 1 AP et 1BP doit donc être vérifié et, le cas échéant, corrigé.

Si le parlementaire opte pour la déduction des frais professionnels pour leur montant réel et justifié, le montant déclaré case 1AP à 1DP doit comporter l'indemnité de frais de mandat exonérée ; le montant prérempli en cases 1 AP et 1 BP doit donc être vérifié et, le cas échéant, corrigé. Il peut alors déduire le montant de l'ensemble de ses frais professionnels lequel doit être indiqué case 1AK à 1DK.

Remarque : les parlementaires ne doivent pas indiquer case 1GA à 1JA le montant déduit, ces cases sont réservées aux journalistes et assistants maternels ou familiaux.

Pour plus de précisions, vous pouvez consulter le bulletin officiel des impôts [BOI-RSA-CHAMP-20-10](#).