



Ouagadougou, le

30 NOV 2020

N° 1174

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-_____/MINEFID/SG/DGI/DLC
RELATIVE AU RÉGIME FISCAL DES RÉMUNÉRATIONS DES DIRIGEANTS
DE SOCIÉTÉS

Textes de référence :

- CGI : Art.105
- CGI : Art.57-58-59
- CGI : Art.132, paragraphe 4
- CGI : Art.134, paragraphe 11

La présente instruction précise le régime fiscal applicable aux rémunérations des dirigeants de sociétés.

La rémunération des dirigeants de sociétés désigne les émoluments reçus par tous ceux qui exercent le pouvoir de représentation de la personne morale ou en tant qu'organe décisionnel. Il s'agit aussi bien des organes d'administration que des organes de direction.

Les rémunérations concernées sont notamment :

- les rémunérations en numéraires perçues dans le cadre d'un travail, d'un mandat ou de la participation au bénéfice (salaires, commissions, rémunérations ponctuelles pour une mission déterminée, intéressements aux bénéficiaires, etc.)
- les rémunérations servies sous forme d'avantages en nature (logement, eau, électricité, domesticité, etc.) ;
- les rémunérations correspondant à la quote-part des dirigeants associés dans le capital.

1. La Société Anonyme (SA)

La SA, organisée par l'Acte Uniforme OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du Groupement d'intérêt Economique (AUSGIE), renvoie à deux modes d'organisation :

- la SA avec Conseil d'Administration (CA) ;
- la SA avec Administrateur Général (AG).

Chaque mode d'organisation détermine le type de dirigeants sociaux.

a. Les différents types de dirigeants de la Société Anonyme

i) La société anonyme avec conseil d'administration (Art. 416 et 417 AUSGIE) :

Sont considérés comme dirigeants :

- le Président Directeur Général (PDG) (organe de délibération et de direction) ;
- le Président du Conseil d'Administration (PCA) ;
- le Directeur Général (DG) ;
- les Directeurs Généraux Adjointes (DGA) ;
- les Administrateurs.

ii) La société anonyme avec Administrateur Général

Elle est dirigée par un Administrateur Général (Art. 494 AUSGIE) et un Administrateur Général Adjoint (AGA) (Art. 510 AUSGIE).

b. Le régime fiscal des rémunérations allouées aux dirigeants des Sociétés Anonymes

Le PDG, le PCA, l'Administrateur Général et les administrateurs de la Société Anonyme peuvent percevoir différents types de rémunérations :

- i) Une indemnité de fonction dans le cadre de l'exercice de leur fonction d'Administration. Plus précisément, l'indemnité de fonction est une rémunération statutaire, fixe et annuelle allouée à un administrateur au titre des responsabilités qu'il assume (Art. 431 AUSGIE). Celle-ci est imposable à l'IRCM (art.132, paragraphe 4 du CGI) et déductible de la base d'imposition à l'IS, sauf si ces sommes ne correspondent pas à une charge réelle de la fonction exercée (art.59, paragraphe 2 du CGI).

Lorsqu'une personne morale est nommée administrateur, elle est tenue de désigner un représentant permanent, actionnaire ou non au sein de la société administrée (Art. 421 AUSGIE). Ce dernier n'intervient pas en son nom propre, il perçoit des rémunérations au nom de la personne morale qu'il représente.

La qualité de personne morale ne permet pas à la société représentée de passer un contrat de travail avec la société administrée. Le représentant permanent ne peut donc pas percevoir de salaire. Il peut, cependant, percevoir des rémunérations liées à la fonction d'administrateur ainsi que celles relatives à d'autres missions exceptionnelles qui pourraient lui être confiées.

Les rémunérations perçues par le représentant permanent sont imposées en tant que revenus de valeurs mobilières imposables à l'IRCM au nom et pour le compte de la personne morale représentée (art.132, paragraphe 4 du CGI).

- ii) Des rémunérations exceptionnelles pour missions et mandats qui leur sont confiés (Art. 432 AUSGIE) et des rétributions pour des prestations qu'ils seraient amenés à fournir à la société.

Les rémunérations exceptionnelles sont imposables à l'IRCM (art.132 paragraphe 4 du CGI) et déductibles de la base d'imposition à l'IS lorsqu'elles sont fixées conformément aux dispositions de l'article 432 de l'AUSGIE (art.59, paragraphe 1 du CGI).

Exemples de rémunérations exceptionnelles : pour voyages d'études à l'étranger en vue de l'implantation d'une succursale..., étude de marché, négociations dans la perspective d'une prise de participation, etc.

Les rétributions pour les prestations sont imposables dans la cédule d'impôt correspondant à la nature du revenu suivant les conditions dans lesquelles l'activité qu'elles rémunèrent est exercée.

Exemples de rétributions pour prestations : rémunérations perçues au titre d'une intermédiation, expertise judiciaire, comptable, etc. ; ou les travaux effectués dans un domaine particulier : confection d'un logiciel, montage d'une liasse fiscale, etc.

iii) Un salaire, lorsqu'il existe un contrat de travail entre l'administrateur et la société. De même, un salarié de l'entreprise peut être nommé administrateur. Dans ce cas, il percevra une double rémunération :

- un salaire perçu au titre de son contrat de travail, imposable à l'IUTS (art.105 paragraphe 1 du CGI) et déductible du bénéfice imposable à l'IS dans la mesure où il correspond à un travail effectif (art.54 du CGI) et
- une indemnité de fonction imposable à l'IRCM (art.132, paragraphe 4 du CGI) et déductible de la base d'imposition à l'IS (sauf si ces sommes ne correspondent pas à une charge réelle de la fonction exercée) (art.59, paragraphe 2 du CGI).

La qualification de salaire tient en l'existence d'un contrat de travail. Ainsi, pour que leur rémunération ait la qualification de salaire, les dirigeants qui cumulent leur mandat social avec un contrat de travail doivent justifier d'un document écrit au titre dudit contrat, avoir l'approbation du conseil d'administration et justifier d'un travail effectif. A défaut, la rémunération est considérée comme un revenu distribué et imposé à l'IRCM et non déductible de la base d'imposition à l'IS.

iv) Une indemnité de session, qui constitue une rémunération variable rattachée à la participation des administrateurs aux travaux du conseil d'administration. Cette indemnité de session est imposable à l'IRCM (132 paragraphe 4 du CGI) et déductible de la base d'imposition à l'IS, sauf si ces sommes ne correspondent pas à une charge réelle de la fonction exercée (art.59, paragraphe 2 du CGI).

Le DG, le DGA et l'Administrateur Général Adjoint perçoivent des salaires au titre de leur fonction de direction. Toutefois, s'ils justifient d'un autre statut (administrateur) ou d'un mandat exceptionnel, ils seront imposés à l'IRCM au titre des rémunérations correspondant à cet autre mandat (art.132, paragraphe 4 du CGI).

v) Des avantages en nature ou des remboursements de frais engagés dans l'intérêt de la société et dans l'exercice de leurs fonctions, sous réserve de leur approbation par le conseil d'administration.

Il convient de préciser que les remboursements de frais ne sont pas des distributions et constituent des charges déductibles pour la société qui les paie.

Les avantages en nature, quels qu'ils soient, perçus en complément de l'indemnité de fonction par l'administrateur sont intégrés dans sa base imposable à l'IRCM (art.132, paragraphe 4 du CGI).

vi) Des dividendes s'ils détiennent des actions dans la société qu'ils administrent et/ou dirigent. Lesdits dividendes sont imposés à l'IRCM (art.132, paragraphe 1 du CGI).

Cas particulier des rémunérations allouées à l'administrateur unique :

Les rémunérations de l'administrateur unique, quelles qu'elles soient, sont considérées comme des rémunérations imposables à l'IUTS (art.105, paragraphe 2 du CGI). Cette modalité d'imposition vaut aussi bien pour l'administrateur unique que pour l'administrateur général des sociétés pluripersonnelles sans conseil d'administration.

2. La Société à Responsabilité Limitée (SARL)

La gérance de la SARL est exercée par une ou plusieurs personnes physiques, associées ou non. Les fonctions de dirigeant sont gratuites ou rémunérées dans les conditions fixées par les statuts ou par une décision collective.

Les rémunérations des gérants de la SARL sont :

- imposées à l'IUTS (art.105, paragraphe 2 du CGI) ;
- déductibles de la base imposable à l'IS dans les conditions posées aux articles 54 à 61 du CGI.

Lorsque la société réalise des bénéfices et que le gérant est également associé, la part de bénéfice qui revient à cet associé sera soumise à l'IRCM.

3. La Société en Nom Collectif (SNC)

La société en Nom Collectif est par principe soumise à l'impôt sur les sociétés. Toutefois, elle peut opter pour le régime de la transparence fiscale (art.44 du CGI). Dans les deux cas, les rémunérations allouées aux gérants des SNC sont :

- imposables à l'IUTS (art.105, paragraphe 2 du CGI) ;
- déductibles de la base imposable à l'impôt sur les bénéfices dans les conditions posées aux arts. 54 à 61 du CGI.

Lorsque la société réalise des bénéfices et que le gérant est également associé, la part de bénéfice qui revient à cet associé sera soumise à l'IBICA si les associés ont opté pour leur imposition à l'IBICA. Dans le cas contraire la quote-part du bénéfice du gérant associé est soumise à l'IRCM.

4. La Société en Commandite Simple (SCS)

Tous les associés commandités sont gérants, sauf stipulation contraire des statuts qui peuvent désigner un ou plusieurs gérants dans les mêmes conditions et avec les mêmes prérogatives que dans la SNC. Leurs rémunérations sont imposables à l'IUTS (art.105, paragraphe 2 du CGI) et déductibles de la base imposable à l'impôt sur les bénéfices dans les conditions posées aux articles 54 à 61 du CGI.

Lorsque la société réalise des bénéfices, la part de bénéfice qui revient à chaque gérant sera soumise à l'IBICA si les associés ont opté pour leur imposition à l'IBICA. Dans le cas contraire la quote-part du bénéfice de chaque gérant associé est soumise à l'IRCM.

5. La Société en Participation (SEP)

La société en participation est une société de personnes imposable dans les mêmes conditions que la SNC. La SEP n'ayant pas de personnalité juridique, elle ne peut signer un contrat de travail avec le dirigeant.

Les rémunérations perçues par ce dernier seront imposées dans les mêmes conditions que celles prévues pour la SNC, sauf si une organisation particulière a été prévue par la SEP (art.856 de l'AUSGIE).

6. La société créée de fait et la société de fait

Les dirigeants sont considérés comme des entrepreneurs individuels ; à ce titre, leur traitement est assimilé à celui des dirigeants de la SNC.

Les rémunérations perçues par ceux-ci seront imposées dans les mêmes conditions que celles prévues pour la SNC (art.868 de l'AUSGIE).

7. Le Groupement d'intérêt Economique (GIE)

Les fondateurs fixent librement dans le contrat constitutif du groupement les modalités d'administration. Le dirigeant du GIE peut être choisi parmi ses membres ou en dehors. Il peut être une personne physique ou morale. Si c'est une personne morale, elle est tenue de désigner un représentant permanent.

Les dirigeants tiers nommés par les membres du groupement peuvent signer un contrat de travail. Ils sont alors imposés à l'IUTS.

8. Cas communs à toutes les sociétés : rémunérations excessives ou fictives

Lorsque le montant des rémunérations perçues par les dirigeants de SA, SARL, SNC, SCS, SEP, sociétés créées de fait ou sociétés de fait, ou de GIE, est considéré comme excessif eu égard aux services rendus (exception faite des distributions de bénéfices), ou si les rémunérations sont fictives, elles sont assimilées à des revenus distribués et imposables à l'IRCM (art.56, paragraphe 2 du CGI).



Moumouni LOUGUE
Chevalier de l'Ordre de l'Étalon