

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

5 F-16-06

N° 178 du 31 OCTOBRE 2006

TRAITEMENTS ET SALAIRES. INDEMNITES DE RUPTURE DU CONTRAT DE TRAVAIL OU DU MANDAT SOCIAL.
REDUCTION DES LIMITES D'EXONERATION EN VALEUR ABSOLUE DES INDEMNITES DE LICENCIEMENT HORS
« PLAN SOCIAL », DE MISE A LA RETRAITE OU DE CESSATION FORCEE DES FONCTIONS DE DIRIGEANT.
COMMENTAIRES DE L'ARTICLE 13 DE LA LOI DE FINANCEMENT DE LA SECURITE SOCIALE POUR 2006
(N° 2005-1579 DU 19 DECEMBRE 2005) ET DE L'ARTICLE 56 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE
POUR 2005 (N° 2005-1720 DU 30 DECEMBRE 2005)

(C.G.I., art. 80 duodecies)

NOR : BUD F 06 20475 J

Bureau C1

P R E S E N T A T I O N

L'article 80 duodecies du code général des impôts pose un principe général d'assujettissement à l'impôt sur le revenu de l'ensemble des indemnités versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail ou du mandat social, assorti d'un certain nombre d'exceptions tenant à la nature ou au montant des indemnités versées.

L'article 13 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2006 et l'article 56 de la loi de finances rectificative pour 2005 modifient l'article 80 duodecies précité en réduisant les limites d'exonération en valeur absolue applicables à certaines indemnités de rupture, et en les fixant désormais par référence non plus à la première tranche du tarif de l'impôt de solidarité sur la fortune mais au montant annuel du plafond de la sécurité sociale.

Ces dispositions concernent donc les indemnités de licenciement versées en dehors d'un plan de sauvegarde de l'emploi (« plan social »), les indemnités de mise à la retraite ainsi que celles de cessation forcée des fonctions de mandataire social ou de dirigeant.

Les autres conditions d'exonération des indemnités précitées, de même que le régime fiscal des autres indemnités de rupture, demeurent inchangés.

La présente instruction commente ces dispositions, qui sont applicables aux indemnités perçues à l'occasion d'une rupture du contrat de travail ou du mandat social respectivement notifiée ou décidée à compter du 1^{er} janvier 2006.

•

Sommaire

INTRODUCTION	1
A. RAPPEL DES LIMITES D'EXONERATION APPLICABLES AUX INDEMNITES DE LICENCIEMENT VERSEES EN DEHORS D'UN PLAN DE SAUVEGARDE DE L'EMPLOI, DE MISE A LA RETRAITE OU DE CESSATION FORCEE DES FONCTIONS DE DIRIGEANT OU DE MANDATAIRE SOCIAL	6
I. Limites d'exonération applicables aux indemnités perçues en cas de licenciement versées en dehors d'un plan de sauvegarde de l'emploi ou de mise à la retraite	6
II. Limites d'exonération applicables aux indemnités perçues en cas de cessation forcée du mandat social	7
III. Cas particuliers du cumul d'un contrat de travail et d'un mandat social ou de l'exercice d'une pluralité de mandats sociaux	8
B. NOUVELLES LIMITES D'EXONERATION EN VALEUR ABSOLUE DES INDEMNITES DE LICENCIEMENT HORS PLAN DE SAUVEGARDE DE L'EMPLOI, DE MISE A LA RETRAITE OU DE CESSATION FORCEE DES FONCTIONS DE DIRIGEANT OU DE MANDATAIRE SOCIAL	9
I. Nouvelles limites applicables aux indemnités de licenciement versées en dehors d'un plan de sauvegarde de l'emploi ou de mise à la retraite	10
II. Nouvelles limites applicables aux indemnités versées en cas de cessation forcée des fonctions de dirigeant ou de mandataire social	11
III. Limite applicable en cas de cumul d'un contrat de travail et d'un mandat social ou d'exercice d'une pluralité de mandats sociaux	12
C. ENTREE EN VIGUEUR	13
I. Indemnités de licenciement ou de mise à la retraite	13
II. Indemnités versées en cas de cessation forcée des fonctions de dirigeant ou de mandataire social	16
Annexe I : Tableau récapitulatif du régime fiscal des indemnités de rupture du contrat de travail	
Annexe II : Tableau récapitulatif du régime fiscal des indemnités de cessation des fonctions de mandataire social ou de dirigeant	

INTRODUCTION

1. L'article 80 duodecimes du code général des impôts (CGI) pose un principe général d'assujettissement à l'impôt sur le revenu de l'ensemble des indemnités versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail ou du mandat social, assorti d'un certain nombre d'exceptions tenant à la nature ou au montant des indemnités versées (cf. BOI 5 F-8-00 du 31 mai 2000 et 5 F-16-01 du 18 juillet 2001).

2. L'article 13 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2006¹ (n° 2005-1579 du 19 décembre 2005) à titre principal et, à titre accessoire, l'article 56 de la loi de finances rectificative pour 2005² (n° 2005-1720 du 30 décembre 2005), modifient l'article 80 duodecimes précité en réduisant les limites d'exonération en valeur absolue applicables à certaines indemnités de rupture et en les fixant désormais par référence non plus à la première tranche du tarif de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) mais au montant annuel du plafond de la sécurité sociale.

3. Ces dispositions concernent donc les indemnités dont la fraction exonérée est, le cas échéant, limitée en valeur absolue, selon le cas, à la moitié ou au quart de la première tranche du tarif de l'ISF. Il s'agit :

- des indemnités de licenciement versées en dehors d'un plan de sauvegarde de l'emploi au sens des articles L. 321-4 et L. 321-4-1 du code du travail (« plan social ») ;
- des indemnités de mise à la retraite ;
- des indemnités versées en cas de cessation forcée des fonctions de mandataire social ou de dirigeant.

4. Les autres conditions d'exonération des indemnités précitées ainsi que le régime fiscal des autres indemnités de rupture demeurent inchangés.

Par suite, restent exonérées pour leur montant total, les indemnités de licenciement ou de départ volontaire, que celui-ci s'effectue sous la forme d'une démission, d'un départ à la retraite ou en préretraite, versées dans le cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi, ainsi que les indemnités versées au titre d'un licenciement abusif ou irrégulier. De même, ces dispositions ne remettent pas en cause l'exonération, y compris, le cas échéant, au-delà du plafond exprimé en valeur absolue, du montant des indemnités de licenciement ou de mise à la retraite prévu par la convention collective de branche, par l'accord professionnel ou interprofessionnel ou, à défaut, par la loi.

5. La présente instruction commente ces dispositions, qui sont applicables aux indemnités perçues à l'occasion d'une rupture du contrat de travail ou du mandat social respectivement notifiée ou décidée à compter du 1^{er} janvier 2006.

A. RAPPEL DES LIMITES D'EXONERATION APPLICABLES AUX INDEMNITES DE LICENCIEMENT VERSEES EN DEHORS D'UN PLAN DE SAUVEGARDE DE L'EMPLOI, DE MISE A LA RETRAITE OU DE CESSATION FORCEE DES FONCTIONS DE DIRIGEANT OU DE MANDATAIRE SOCIAL

I. Limites d'exonération applicables aux indemnités perçues en cas de licenciement en dehors d'un plan de sauvegarde de l'emploi ou de mise à la retraite

6. Conformément au deuxième alinéa du 1 de l'article 80 duodecimes du CGI³, la fraction des indemnités de licenciement ou de mise à la retraite exonérée en application du premier alinéa, qui correspond au montant légal ou conventionnel desdites indemnités, ne peut être inférieure ni à 50 % de leur montant, ni à deux fois le montant de la rémunération annuelle brute perçue par le salarié concerné au cours de l'année civile précédant la rupture de son contrat de travail, dans la limite de la moitié ou, pour les indemnités de mise à la retraite, du quart, de la première tranche du tarif de l'ISF fixé à l'article 885 U du CGI (soit respectivement 366 000 € et 183 000 € pour les indemnités versées en 2005).

¹ Le régime des indemnités de rupture du contrat de travail ou du mandat social au regard des cotisations de sécurité sociale (et de l'ensemble des prélèvements sur salaires dont l'assiette est déterminée par référence à celle desdites cotisations, notamment des taxes et participations assises sur les salaires) est aligné sur le régime de ces indemnités au regard de l'impôt sur le revenu (code de la sécurité sociale, antépénultième alinéa de l'article L. 242-1 ; circulaire de la direction de la sécurité sociale n° DSS/5B/2006/175 du 18 avril 2006).

² La portée de l'article 56 de la loi de finances rectificative pour 2005 (LFR 2005) est en effet limitée à la correction d'erreurs matérielles de rédaction de l'article 13 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2006 (LFSS 2006).

³ Dans sa rédaction applicable avant les articles 13 de la LFSS 2006 et 56 de la LFR 2005.

II. Limites d'exonération applicables aux indemnités perçues en cas de cessation forcée du mandat social

7. En application du 2 de l'article 80 duodecimes du CGI⁴, les indemnités versées aux mandataires sociaux, dirigeants et personnes visés à l'article 80 ter du code précité en cas de cessation forcée de leurs fonctions, notamment de révocation, sont exonérées dans la limite la plus élevée de 50 % de leur montant ou de deux fois le montant de la rémunération annuelle brute perçue par les intéressés au cours de l'année civile précédant la cessation des fonctions, dans la limite de la moitié de la première tranche du tarif de l'ISF (soit 366 000 € pour les indemnités versées en 2005).

III. Cas particuliers du cumul d'un contrat de travail et d'un mandat social ou de l'exercice d'une pluralité de mandats sociaux

8. Lorsque le contribuable exerce au sein d'une même société ou de plusieurs sociétés d'un même groupe, à la fois des fonctions de mandataire social et de salarié⁵, les limites définies ci-dessus s'appliquent au montant global perçu au titre de la rupture de l'ensemble de ces fonctions. Il en est de même en cas d'exercice d'une pluralité de mandats sociaux auprès de sociétés d'un même groupe⁶.

Aussi, dans ces hypothèses, c'est ce montant global qui doit être comparé au double des rémunérations perçues à la fois au titre du contrat de mandat social et du contrat de travail l'année civile précédant la rupture de ces contrats, pour, le cas échéant, limiter l'exonération à la moitié de la première tranche du tarif de l'ISF (soit 366 000 € pour les indemnités versées en 2005).

B. NOUVELLES LIMITES D'EXONERATION EN VALEUR ABSOLUE DES INDEMNITES DE LICENCIEMENT HORS PLAN DE SAUVEGARDE DE L'EMPLOI, DE MISE A LA RETRAITE OU DE CESSATION FORCEE DES FONCTIONS DE DIRIGEANT OU DE MANDATAIRE SOCIAL

9. Les limites d'exonération exprimées en valeur absolue applicables, le cas échéant, aux indemnités de licenciement versées en dehors d'un plan de sauvegarde de l'emploi (« plan social »), de mise à la retraite et de cessation forcée des fonctions de mandataire social ou de dirigeant sont réduites et fixées désormais par référence non plus à la première tranche du tarif de l'ISF mais au montant annuel du plafond mentionné à l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale, c'est-à-dire du plafond de la sécurité sociale.

I. Nouvelles limites applicables aux indemnités de licenciement versées en dehors d'un plan de sauvegarde de l'emploi ou aux indemnités de mise à la retraite

10. En application des 3° et 4° du 1 de l'article 80 duodecimes du CGI, les indemnités de licenciement versées en dehors d'un plan de sauvegarde de l'emploi ou les indemnités de mise à la retraite sont exonérées dans la limite la plus élevée des deux suivantes :

- le montant prévu par la convention collective de branche, par l'accord professionnel ou interprofessionnel ou, à défaut, par la loi ;

- deux fois le montant de la rémunération annuelle brute perçue par le salarié concerné au cours de l'année civile précédant la rupture de son contrat de travail ou, si ce montant est supérieur, 50 % du montant total des indemnités perçues, ces montants alternatifs étant eux-mêmes retenus sous un plafond égal :

* pour les indemnités de licenciement, à **six fois le montant annuel du plafond de la sécurité sociale** en vigueur à la date du versement des indemnités (soit 186 408 € pour 2006) ;

* pour les indemnités de mise à la retraite, à **cinq fois le montant annuel du plafond précité** (soit 155 340 € pour 2006).

⁴ Dans sa rédaction applicable avant les articles 13 de la LFSS 2006 et 56 de la LFR 2005.

⁵ Il est rappelé que la jurisprudence de la Cour de cassation soumet la validité du cumul d'un mandat social et d'un contrat de travail à des conditions très strictes. En particulier, et sous réserve d'une fraude à la loi, le cumul n'est autorisé que si le contrat de travail correspond à un emploi effectif, caractérisé par l'exercice, dans un lien de subordination à l'égard de la société, de fonctions techniques distinctes de celles exercées dans le cadre du mandat social et donnant lieu à rémunération séparée.

⁶ Au sens de l'article L. 225-180 du code de commerce, c'est-à-dire sociétés dont 10 % au moins du capital de l'une sont détenus directement ou indirectement par l'autre ou dont 50 % au moins du capital sont détenus par une même société.

II. Nouvelles limites applicables aux indemnités versées en cas de cessation forcée des fonctions de dirigeant ou de mandataire social

11. En application du 2 de l'article 80 duodecimes du CGI, les indemnités versées en cas de cessation forcée de leurs fonctions, notamment de révocation, aux mandataires sociaux, dirigeants et personnes visés à l'article 80 ter du CGI, sont exonérées dans la limite la plus élevée de 50 % de leur montant ou de deux fois le montant de la rémunération annuelle brute perçue par les intéressés au cours de l'année civile précédant la cessation des fonctions, dans la limite :

- en principe, de six fois le montant annuel du plafond de la sécurité sociale en vigueur à la date du versement des indemnités (soit 186 408 € pour 2006) ;

- et, par exception, s'il s'agit d'une mise à la retraite, de cinq fois le montant précité (soit 155 340 € pour 2006). En effet, cette situation n'est susceptible de concerner en pratique que les salariés qui sont assimilés à des dirigeants de fait au regard des dispositions de l'article 80 ter du CGI et, par suite, relèvent des qualités des dispositions du 2 de l'article 80 duodecimes du même code⁷.

III. Limite applicable en cas de cumul d'un contrat de travail et d'un mandat social ou d'exercice d'une pluralité de mandats sociaux

12. En cas de cumul d'un contrat de travail et d'un mandat social ou d'exercice d'une pluralité de mandats sociaux, le principe de globalisation des indemnités pour l'appréciation des limites d'exonération perçues, qui est rappelé au n° 8, reste applicable.

Cela étant, la fraction des indemnités perçues au titre de la rupture de l'ensemble de ces fonctions exonérée est limitée désormais, le cas échéant, à six fois le montant annuel du plafond de la sécurité sociale en vigueur à la date du versement des indemnités concernées (soit 186 408 € pour 2006).

C. ENTREE EN VIGUEUR

I. Indemnités de licenciement ou de mise à la retraite

13. En application du III de l'article 13 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2006, les nouveaux plafonds d'exonération en valeur absolue des indemnités de licenciement hors « plan social » ou de mise à la retraite s'appliquent aux indemnités perçues à l'occasion d'une rupture du contrat de travail notifiée à compter du 1^{er} janvier 2006.

14. Par suite, les anciennes limites d'exonération (cf. n° 6) restent applicables aux indemnités de l'espèce perçues à compter de la même date, dès lors qu'elles se rapportent à une rupture du contrat notifiée avant cette date, c'est-à-dire au plus tard le 31 décembre 2005.

Dans cette hypothèse, il convient de se référer au barème de l'ISF en vigueur au 1^{er} janvier de l'année d'imposition (cf. BOI 5 F-8-00 du 31 mai 2000 n° 16 et 5 F-16-01 du 18 juillet 2001 n° 13). Pour les indemnités versées en 2006, les plafonds d'exonération s'établissent donc à 375 000 € en cas de licenciement et à 187 500 € en cas de mise à la retraite.

15. Enfin, la date de notification du licenciement ou de mise à la retraite s'entend, lorsque la rupture du contrat de travail est notifiée par lettre recommandée avec demande d'avis de réception⁸, de la date de présentation de ladite lettre à son destinataire. Dans les autres cas, elle s'entend de la date à laquelle la rupture du contrat de travail a été portée à la connaissance du salarié, par exemple par remise en mains propres contre décharge d'un écrit à l'intéressé.

⁷ L'exonération de l'indemnité de mise à la retraite reste acquise pour les intéressés à hauteur de son montant légal ou conventionnel, même s'il excède la limite en valeur absolue de cinq fois le plafond de la sécurité sociale. Il en est de même pour l'indemnité légale ou conventionnelle de licenciement, qui reste exonérée même si son montant excède la limite de six fois le plafond de la sécurité sociale.

⁸ Tel est obligatoirement le cas pour le licenciement en application de l'article L. 122-14-1 du code du travail.

II. Indemnités versées en cas de cessation forcée des fonctions de dirigeant ou de mandataire social

16. Par analogie avec les règles applicables pour les indemnités de licenciement ou de mise à la retraite, il est admis que les nouveaux plafonds d'exonération s'appliquent aux indemnités versées au titre de la cessation forcée des fonctions de dirigeant ou de mandataire décidée par l'organe social compétent ou, s'agissant de la démission lorsqu'elle constitue pour l'intéressé une cessation forcée de ses fonctions (cf. BOI 5 F-8-00 n° 49), présentée par le dirigeant, à compter du 1^{er} janvier 2006.

Par suite, les anciennes limites (cf. n° 7) restent applicables aux indemnités qui se rapportent à une cessation forcée des fonctions intervenue avant le 1^{er} janvier 2006, même si elles sont versées après cette date.

DB liée : 5 F 114.

BOI liés : 5 F-8-00, 5 F-16-01 et 5 F-10-05.

La Directrice de la Législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

Annexe I

Tableau récapitulatif du régime fiscal des indemnités de rupture du contrat de travail

Nature de l'indemnité		Régime au regard de l'impôt sur le revenu des indemnités versées en cas de rupture de contrat de travail <u>notifiée avant le 1^{er} janvier 2006</u>	Régime au regard de l'impôt sur le revenu des indemnités versées en cas de rupture de contrat de travail <u>notifiée à compter du 1^{er} janvier 2006</u>
Indemnité compensatrice de préavis		Imposable	Imposable
Indemnité compensatrice de congés payés		Imposable	Imposable
Indemnité compensatrice de non-concurrence		Imposable	Imposable
Indemnité de fin de contrat à durée déterminée ou de fin de mission (intérim)		Imposable	Imposable
Indemnité de rupture anticipée d'un contrat à durée déterminée : <ul style="list-style-type: none"> Montant des rémunérations qui auraient été perçues jusqu'au terme du contrat Surplus de l'indemnité 		Imposable Régime de l'indemnité de licenciement	Imposable Régime de l'indemnité de licenciement
Indemnité de licenciement (autre que les indemnités pour licenciement abusif ou irrégulier)	Hors plan social	Exonérée dans la limite la plus élevée : <ul style="list-style-type: none"> du montant légal ou conventionnel, sans limitation ; de 50 % de l'indemnité totale ou du double de la rémunération annuelle brute de l'année civile précédente, sans excéder la moitié de la 1^{ère} tranche du tarif de l'ISF (366 000 € en 2005) 	Exonérée dans la limite la plus élevée : <ul style="list-style-type: none"> du montant légal ou conventionnel, sans limitation ; de 50 % de l'indemnité totale ou du double de la rémunération annuelle brute de l'année civile précédente, sans excéder six fois le montant annuel du plafond de la sécurité sociale (186 408 € pour 2006)
	Plan social	Exonérée en totalité	Exonérée en totalité
Prime ou indemnité de départ volontaire (démission, rupture négociée...)	Hors plan social	Imposable en totalité	Imposable en totalité
	Plan social	Exonérée en totalité	Exonérée en totalité
Prime ou indemnité de retraite	Départ volontaire	Hors plan social	Exonérée dans la limite de 3 050 €
		Plan social	Exonérée en totalité
	Mise à la retraite par l'employeur	Exonérée dans la limite la plus élevée : <ul style="list-style-type: none"> du montant légal ou conventionnel, sans limitation ; de 50 % de l'indemnité totale ou du double de la rémunération annuelle brute de l'année civile précédente, sans excéder le quart de la 1^{ère} tranche du tarif de l'ISF (183 000 € en 2005) 	Exonérée dans la limite la plus élevée : <ul style="list-style-type: none"> du montant légal ou conventionnel, sans limitation ; de 50 % de l'indemnité totale ou du double de la rémunération annuelle brute de l'année civile précédente, sans excéder cinq fois le montant annuel du plafond de la sécurité sociale (155 340 € pour 2006)
Prime ou indemnité de préretraite (avec rupture du contrat de travail)	Hors plan social	Exonérée dans la limite de 3 050 €	Exonérée dans la limite de 3 050 €
	Plan social	Exonérée en totalité	Exonérée en totalité

Annexe II

Tableau récapitulatif du régime fiscal des indemnités de cessation des fonctions de mandataire social ou de dirigeant

	Régime au regard de l'impôt sur le revenu des indemnités de cessation des fonctions <u>décidée avant le 1^{er} janvier 2006</u>	Régime au regard de l'impôt sur le revenu des indemnités de cessation des fonctions <u>décidée à compter du 1^{er} janvier 2006</u>
Cessation forcée des fonctions	<p>Exonération, dans la limite en tout état de cause de la moitié de la 1^{ère} tranche du tarif de l'ISF (366 000 € en 2005), à concurrence du montant le plus élevé :</p> <ul style="list-style-type: none"> - du double de la rémunération annuelle brute de l'année civile précédant la rupture du mandat social ou, le cas échéant, du contrat de travail ; <p>ou</p> <ul style="list-style-type: none"> - de 50 % de l'indemnité totale. 	<p>Exonération, dans la limite en tout état de cause de six fois – ou de cinq fois s'il s'agit d'une mise à la retraite⁹ – du montant annuel du plafond de la sécurité sociale (186 408 € ou 155 340 € en 2006), à concurrence du montant le plus élevé :</p> <ul style="list-style-type: none"> - du double de la rémunération annuelle brute de l'année civile précédant la rupture du mandat social ou, le cas échéant, du contrat de travail ; <p>ou</p> <ul style="list-style-type: none"> - de 50 % de l'indemnité totale.
Autres cas de cessation des fonctions	Imposable	Imposable

⁹ Sur la situation particulière des dirigeants de fait, cf. n° 11 et renvoi n° 7, ci-dessus.