

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 68 DU 13 JUILLET 2009

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

4 A-11-09

INSTRUCTION DU 10 JUILLET 2009

CREDIT D'IMPOT EN FAVEUR DE L'INTERESSEMENT

(C.G.I., art. 244 quater T, 199 ter R, 220 Y, 223 O)

NOR : ECE L 09 10053 J

Bureau B 2

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

L'article 2 de la loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail institue un crédit d'impôt en faveur des entreprises qui distribuent des primes d'intéressement en exécution d'un accord d'intéressement.

Afin de bénéficier du crédit d'impôt, les entreprises doivent avoir conclu un accord d'intéressement à compter de la date de publication de la loi en faveur des revenus du travail ou un avenant à un accord en cours à cette date et modifiant les modalités de calcul de la prime d'intéressement.

Le crédit d'impôt est octroyé à raison du versement de primes en exécution d'accords d'intéressement ou de la prime exceptionnelle dans les conditions du VI de l'article 2 de la loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail.

•

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION	6
Section 1 : ENTREPRISES IMPOSEES SELON LE REGIME DU BENEFICE REEL	7
Section 2 : ENTREPRISES AYANT CONCLU UN ACCORD D'INTERESSEMENT	10
Sous-section 1 : Les accords d'intéressement	11
Sous-section 2 : La reconduction tacite d'accords d'intéressement	17
Sous-section 3 : Les avenants à des accords d'intéressement	19
Sous-section 4 : La prime exceptionnelle d'intéressement	21
Sous-section 5 : Le supplément d'intéressement	23
CHAPITRE 2 : DETERMINATION DU CREDIT D'IMPOT	26
Section 1 : Taux et montant du crédit d'impôt	27
Section 2 : Calcul du crédit d'impôt	28
Sous-section 1 : Absence d'un précédent accord d'intéressement	31
Sous-section 2 : Existence d'un précédent accord d'intéressement	32
Sous-section 3 : Avenants à des accords d'intéressement en cours	34
Sous-section 4 : Prise en compte de la prime exceptionnelle d'intéressement	36
CHAPITRE 3 : OPERATIONS DE RESTRUCTURATION	40
Section 1 : Adaptation de la formule de calcul du crédit d'impôt	40
Section 2 : Rétroactivité des opérations de restructuration	44
CHAPITRE 4 : UTILISATION DU CREDIT D'IMPOT	45
Section 1 : Imputation sur l'impôt sur les bénéfices	45
Section 2 : Restitution immédiate de la fraction de crédit d'impôt non imputée	48
Section 3 : Non-cumul des dépenses éligibles avec un autre crédit d'impôt	49

Section 4 : Modalités d'utilisation du crédit d'impôt	50
Sous-section 1 : Entreprises soumises à l'impôt sur le revenu	51
Sous-section 2 : Entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés	52
CHAPITRE 5 : SOCIETES SOUMISES AU REGIME DES GROUPES DE SOCIETES DEFINI AUX ARTICLES 223 A ET SUIVANTS	53
Section 1 : Détermination du crédit d'impôt du groupe	55
Section 2 : Utilisation du crédit d'impôt du groupe	56
Section 3 : Précisions concernant les obligations déclaratives	58
CHAPITRE 6 : ENTREE EN VIGUEUR	59
Annexe : Article 2 de la loi n°2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail	

INTRODUCTION

1. Le régime de l'intéressement défini aux articles L. 3312-1 et suivants du code du travail permet d'associer financièrement les salariés aux résultats de l'entreprise ou à la réalisation d'objectifs de performance (gain de productivité...).
2. La loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail crée un crédit d'impôt imputable sur l'impôt sur les bénéfices dû par les entreprises qui concluent des accords d'intéressement ou des avenants qui portent notamment sur la formule de calcul de l'intéressement prévue dans ces accords. Ce crédit d'impôt est codifié aux articles 244 quater T, 199 ter R, 220 Y et 223 O du code général des impôts (CGI).
3. Le montant du crédit d'impôt est fonction des primes d'intéressement dues au titre de chaque exercice. Il s'impute sur l'impôt sur les bénéfices et est immédiatement remboursable en cas d'excédent.
4. Ce crédit d'impôt s'applique à raison des accords d'intéressement conclus entre la date de publication de la loi sur les revenus du travail (04.12.2008) et le 31.12.2014 ainsi qu'aux avenants aux accords en cours le 04.12.2008. Il s'applique également à raison des primes exceptionnelles versées par les entreprises dans les conditions prévues par le VI de l'article 2 de la loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail.
5. La présente instruction a pour objet de commenter les modalités d'application de ce crédit d'impôt. Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts et de ses annexes.

CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION

6. Les entreprises susceptibles de bénéficier du crédit d'impôt doivent satisfaire à deux conditions cumulatives : d'une part, relever du régime du bénéfice réel d'imposition ou bénéficier d'un régime d'exonération spécifique ; d'autre part, avoir conclu un accord d'intéressement ou un avenant à un tel accord.

Section 1 : Entreprises imposées selon le régime du bénéfice réel

7. Les entreprises éligibles au régime du crédit d'impôt doivent être imposées selon un régime réel d'imposition.
8. Le régime du crédit d'impôt s'applique aux entreprises dont les résultats sont imposés à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu.
9. Les entreprises qui bénéficient d'un régime spécifique d'exonération sont également éligibles au crédit d'impôt. Il s'agit des : entreprises nouvelles (art. 44 sexies), jeunes entreprises innovantes (art. 44 sexies A), entreprises créées pour la reprise d'entreprises en difficulté (art. 44 septies), entreprises situées en ZFU (art. 44 octies, 44 octies A), entreprises implantées dans des zones de recherche et développement (art. 44 undecies) et enfin des entreprises implantées dans des bassins d'emploi à redynamiser (art. 44 duodecies).

Section 2 : Entreprises ayant conclu un accord d'intéressement

10. Les entreprises éligibles au crédit d'impôt doivent avoir conclu, soit un accord d'intéressement, soit un avenant à un accord en cours le 04.12.2008 (date de publication de la loi sur les revenus du travail) et portant sur la formule de calcul de l'intéressement. Les entreprises sont également éligibles au crédit d'impôt à raison du versement de la prime exceptionnelle prévue au VI de l'article 2 de la loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail.

Sous-section 1 : Les accords d'intéressement

- 11.** Conformément aux dispositions de l'article L. 3312-1 du code du travail, l'intéressement a pour objet d'associer les salariés aux résultats ou aux performances de l'entreprise. Il est facultatif, présente un caractère aléatoire et résulte d'une formule de calcul liée à ces résultats ou performances.
- 12.** Toute entreprise qui satisfait aux obligations lui incombant en matière de représentation du personnel peut instituer, par voie d'accord, un intéressement collectif des salariés¹.
- 13.** Les accords d'intéressement sont conclus pour une durée de trois ans². Afin d'ouvrir droit aux régimes spécifiques d'exonérations fiscales et sociales, les accords d'intéressement doivent être conclus dans les six premiers mois de l'exercice au cours duquel ils prennent effet³ et être déposés à la direction départementale du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle (DDTEFP) du lieu où ils ont été conclus.
- 14.** Le contenu des accords d'intéressement est fixé par les dispositions du code du travail. Ainsi, les accords d'intéressement doivent notamment définir la période pour laquelle ils sont conclus et les modalités de calcul de l'intéressement (formule de calcul).
- 15.** La période de calcul de l'intéressement, qui est distincte de la période d'application de l'accord d'intéressement, correspond le plus souvent à l'exercice comptable. Toutefois, elle peut être distincte et être annuelle ou infra-annuelle⁴.
- 16.** Par ailleurs, le montant des primes d'intéressement distribuées doit respecter un plafonnement global et individuel par salarié⁵.

Sous-section 2 : La reconduction tacite d'accords d'intéressement

- 17.** L'article L.3312-5 du code du travail issu de l'article 8 de la loi n° du 4 décembre 2008 en faveur des revenus du travail dispose que si aucune des parties habilitées à négocier ou à ratifier un accord d'intéressement dans les conditions prévues aux 1°, 2° et 3° de l'article L.3312-5 du même code ne demande de renégociation dans les trois mois précédant la date d'échéance de l'accord, ce dernier est renouvelé par tacite reconduction, si l'accord d'origine en prévoit la possibilité.
- 18.** Aussi, dès lors que ce régime ne constitue pas une prorogation légale d'accords existants mais institue une possibilité de renouvellement de ceux-ci, cette reconduction « tacite » doit être considérée comme un nouvel accord d'intéressement pour l'application du crédit d'impôt.

Sous-section 3 : Les avenants à des accords d'intéressement

- 19.** La modification d'un accord d'intéressement ne peut être effectuée que par avenant conclu selon l'une des formes et dans les délais prévus pour la signature des accords⁶.
- 20.** Pour préserver le caractère aléatoire de l'intéressement, la conclusion d'un avenant doit intervenir dans les six premiers mois de l'exercice au cours duquel il prend effet ou avant l'expiration de la première moitié de la première période de calcul.

Sous-section 4 : La prime exceptionnelle d'intéressement

- 21.** Conformément aux dispositions du VI de l'article 2 de la loi sur les revenus du travail, les entreprises ayant conclu un accord d'intéressement ou un avenant à un accord en cours à compter du 04.12.2008 et au plus tard le 30.06.2009, applicable dès cette année, peuvent verser à l'ensemble de leurs salariés une prime exceptionnelle. Le montant de cette prime est plafonné, après répartition, à 1 500 € par salarié. Le versement de cette prime doit intervenir le 30 septembre 2009 au plus tard.

¹ Art. L 3312-2 du code du travail.

² Art. L 3312-5 du code du travail.

³ Art. L 3314-4 du code du travail.

⁴ Art. L.3314-2 du code du travail ; circulaire du 14.09.2005 relative à l'épargne salariale, fiche 4 (JO 01.11.2005).

⁵ Art. L.3314-8 du code du travail.

⁶ Art. D 3313-5 du code du travail.

22. Cette prime, qui n'est pas déductible du résultat imposable de l'entreprise, est éligible au crédit d'impôt de l'exercice au titre duquel elle est versée.

Sous-section 5 : Le supplément d'intéressement

23. Un supplément d'intéressement peut être octroyé, sous certaines conditions, aux salariés des entreprises⁷.

24. Le supplément d'intéressement ne procède pas de l'application de l'accord d'intéressement mais d'une décision du conseil d'administration, du directoire ou de l'employeur. Les sommes attribuées au titre du supplément d'intéressement viennent obligatoirement en complément de ce qui est attribué au titre de l'accord d'intéressement⁸.

25. En conséquence, dès lors que le crédit d'impôt est uniquement calculé en fonction du montant des primes d'intéressement dues en exécution d'un accord ou de la prime exceptionnelle prévue au VI de l'article 2 de la loi sur les revenus du travail, le supplément d'intéressement prévu par le droit du travail est exclu de sa base de calcul.

CHAPITRE 2 : DETERMINATION DU CREDIT D'IMPOT

26. Le montant du crédit d'impôt est calculé par exercice en fonction, d'une part, du montant des primes d'intéressement dues en exécution de l'accord d'intéressement, d'autre part, des primes exceptionnelles versées dans les conditions prévues au VI de l'article 2 de la loi sur les revenus du travail.

Section 1 : Taux et montant du crédit d'impôt

27. Le taux du crédit d'impôt est fixé à 20 % et son montant n'est pas plafonné. Il existe seulement un plafonnement indirect qui procède du plafonnement propre au montant des primes d'intéressement prévu par le droit du travail⁹.

Section 2 : Calcul du crédit d'impôt

28. La base de calcul du crédit d'impôt correspond à l'accroissement des primes d'intéressement dues en exécution d'un accord d'intéressement par rapport à la moyenne des primes dues au titre de l'accord précédent. Lorsque des primes exceptionnelles sont versées dans les conditions prévues par le VI de l'article 2 de la loi sur les revenus du travail, celles-ci sont ajoutées aux primes d'intéressement.

29. En l'absence d'accord précédent, la base de calcul du crédit d'impôt correspond uniquement au montant des primes dues en exécution de l'accord en cours.

30. Il faut donc distinguer deux situations selon qu'un accord d'intéressement était ou non précédemment en cours dans l'entreprise.

Sous-section 1 : Absence d'un précédent accord d'intéressement

31. Pour le calcul du crédit d'impôt, une entreprise est considérée comme n'ayant pas d'accord d'intéressement précédent lorsqu'un tel accord n'était pas en vigueur au titre des quatre exercices précédant celui de la première application de l'accord en cours. Il suffit donc qu'un accord d'intéressement ait été en cours au titre de l'un des quatre exercices précédant celui de la première application de l'accord en cours pour que l'entreprise soit considérée comme ayant eu un accord d'intéressement précédent.

⁷ Art L 3314-10 du code du travail.

⁸ Circulaire DSS/5B/DGT/RT3/2007/199 du 15.05.2007 relative à la mise en œuvre de la loi n°2006-1770 du 30.12.2006 pour le développement de la participation et de l'actionnariat salarié.

⁹ Cf. article L 3314-8 du code du travail.

Exemples :

Cas 1

Soit une entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile et qui conclut un accord d'intéressement. Un précédent accord était en cours sur la période du 01.01.2003 au 31.12.2005.

- Si l'accord conclu s'applique à compter du 01.01.2009

Dans ce cas, un précédent accord d'intéressement était en cours au titre de l'exercice 2005, c'est-à-dire le quatrième exercice qui précède l'exercice 2009.

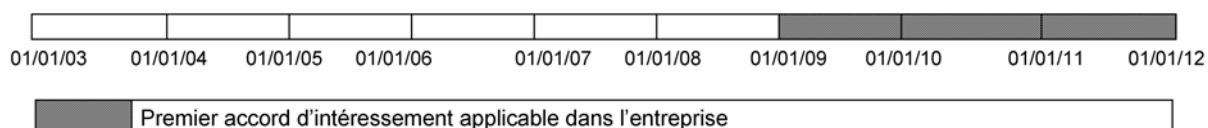
L'entreprise doit donc être considérée pour le calcul du crédit d'impôt comme ayant un accord précédent.

- Si l'accord conclu s'applique à compter du 01.01.2010

Dans ce cas, dans la mesure où aucun accord d'intéressement n'était en cours au titre de l'exercice 2006, l'entreprise doit être considérée comme n'ayant pas de précédent accord d'intéressement.

Cas 2

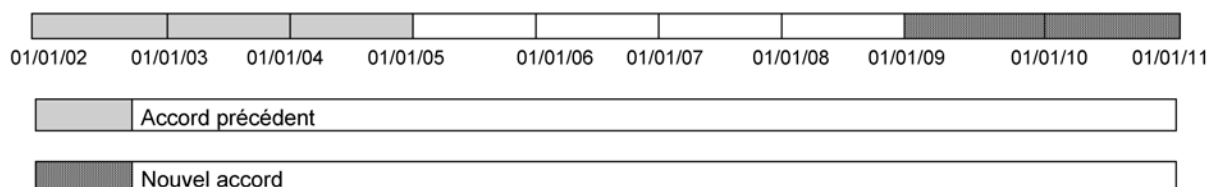
Soit une entreprise qui conclut pour la première fois un accord d'intéressement le 1^{er} janvier 2009.



Au titre de l'exercice 2009, les primes dues s'élèvent à 100.000 €. Le crédit d'impôt dont bénéficiera l'entreprise sera donc égal à 20.000 € (100.000 x 20 %).

Cas 3

Soit une entreprise qui conclut un accord d'intéressement le 1^{er} janvier 2002. Cet accord arrive à échéance le 31 décembre 2004. Un nouvel accord est conclu le 1^{er} janvier 2009.



Au titre de l'exercice 2009, le montant des primes dues s'élève à 50.000 €. L'entreprise n'ayant pas eu d'accord en vigueur au titre des quatre exercices précédant celui de la première application de l'accord en cours, elle bénéficiera d'un crédit d'impôt de 10.000 € (50.000 x 20 %).

Sous-section 2 : Existence d'un précédent accord d'intéressement

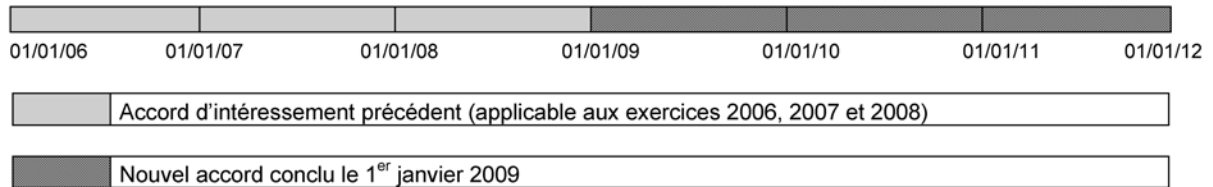
32. En présence d'un précédent accord d'intéressement, c'est-à-dire si un accord d'intéressement était en vigueur au titre de l'un des quatre exercices précédant celui de la première application de l'accord en cours, la base de calcul du crédit d'impôt correspond à la différence entre les primes dues au titre de l'accord en cours et la moyenne des primes dues au titre de l'accord précédent.

33. Aussi, dans l'hypothèse d'une reconduction tacite d'un accord d'intéressement, l'entreprise est considérée comme ayant eu un accord d'intéressement précédent. Cet accord précédent correspond à l'accord qui fait l'objet du renouvellement.

Exemples

Cas 1

Soit une entreprise dont les exercices coïncident avec l'année civile et qui conclut pour la première fois un accord d'intéressement le 01.01.2006. Cet accord prenant fin le 31.12.2008, elle conclut un nouvel accord prenant effet à compter du 01.01.2009.

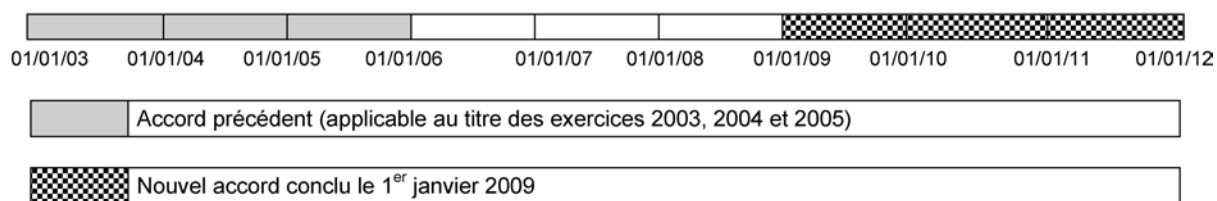


	Montant des primes dues	Moyenne des primes dues au titre de l'accord précédent	Montant du crédit d'impôt
2006	35.000 €	-	-
2007	40.000 €		-
2008	15.000 €		-
2009	50.000 €	30 000 € (1)	4.000 € <i>(50.000 – 30.000) x 20 %</i>
2010	25 000 €	30 000 €	0 <i>(25 000 – 30 000 < 0)</i>
2011	30 000 €	30 000 €	0 <i>(30 000 – 30 000)</i>

(1) 30 000 = (35.000 + 40.000 + 15.000) / 3.

Cas 2

Soit une entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile et qui conclut un accord d'intéressement le 1^{er} janvier 2003. Cet accord arrive à échéance le 31.12.2005. Un nouvel accord entre en vigueur à compter du 01.01.2009.



	Montant des primes dues	Moyenne des primes dues au titre de l'accord précédent	Montant du crédit d'impôt
2003	65.000 €		-
2004	70.000 €		-
2005	105.000 €		-
2006	-		-
2007	-		-
2008	-		-
2009	120.000 €	80 000 € (1)	8.000 € <i>(120 000 – 80 000) x 20 %</i>
2010	150 000 €	80 000 €	14 000 € <i>(150 000 – 80 000) x 20 %</i>
2011	50 000 €	80 000 €	0 <i>(50 000 – 80 000 < 0)</i>

(1) 80 000 = (65.000+70.000+105.000)/3.

Sous-section 3 : Avenants à des accords d'intéressement en cours

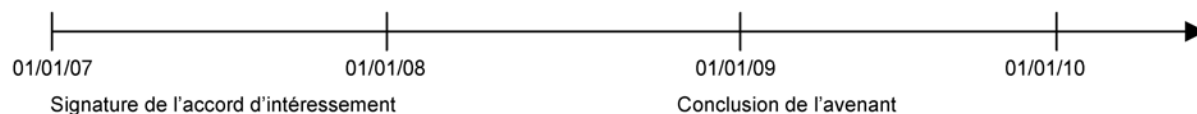
34. Les primes d'intéressement dues en exécution d'avenants à des accords d'intéressement en cours sont éligibles au crédit d'impôt dès lors que :

- ces avenants sont relatifs à un accord en cours à la date de publication de la loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail, c'est-à-dire le 04.12.2008 ;
- ont notamment pour objet de modifier la formule de calcul de l'intéressement.

35. Dans l'hypothèse d'un avenant à un accord d'intéressement, l'entreprise est considérée, pour le calcul du crédit d'impôt, comme ayant conclu un nouvel accord. Ainsi, le calcul s'effectue comme si l'entreprise avait conclu un nouvel accord, qui correspond à l'accord modifié par l'avenant, à la suite d'un précédent accord, lequel correspond à l'accord avant modification.

Exemple

Soit une entreprise qui conclut un accord d'intéressement le 1^{er} janvier 2007. Le 1^{er} janvier 2009, elle conclut un avenant à cet accord qui modifie la formule de calcul de l'intéressement.



	Montant des primes dues	Moyenne des primes dues au titre de l'accord précédent	Montant du crédit d'impôt
2007	10.000 €	-	-
2008	15.000 €		-
2009	20.000 €	12.500 €	1.500 € <i>(20.000 – 12.500) x 20 %</i>

(1) 12 500= (10.000+15.000)/2.

Sous-section 4 : Prise en compte de la prime exceptionnelle d'intéressement

36. La loi sur les revenus du travail crée la possibilité pour les entreprises ayant conclu un accord d'intéressement ou un avenant à un tel accord au plus tard le 30 juin 2009 de verser à l'ensemble des salariés une prime exceptionnelle exonérée de cotisations sociales. Le montant de cette prime qui doit être versée le 30 septembre 2009 au plus tard est plafonné à 1 500 € par salarié.

Cette prime est soumise à l'impôt sur le revenu selon les règles de droit commun des traitements et salaires, sauf dans le cas où elle est affectée à un plan d'épargne salariale dans les conditions prévues par l'article L. 3332-27 du code du travail.

Elle est exonérée de cotisations sociales. Elle est assujettie à la CSG, à la CRDS et à la contribution spécifique de 2 % instaurée par l'article 13 de la loi n° 2008-1330 du 17 décembre 2008 de financement de la sécurité sociale pour 2009.

37. Cette prime est également prise en compte dans le plafond global annuel des sommes versées au titre de l'intéressement (20 % du total des salaires bruts et des revenus des dirigeants) et dans le plafond des primes d'intéressement versées à un même salarié (50 % du plafond annuel de la sécurité sociale)¹⁰.

38. Cette prime, qui doit être versée le 30.09.2009 au plus tard, est retenue dans la base de calcul du crédit d'impôt au titre de l'exercice de son versement.

39. Pour que cette prime exceptionnelle soit éligible au crédit d'impôt il n'est pas nécessaire que l'entreprise procède également à un versement au titre de l'intéressement.

Exemples

Cas 1

Soit une entreprise de 10 salariés dont l'exercice coïncide avec l'année civile et qui conclut pour la première fois un accord d'intéressement le 15.05.2009. Il est prévu que cet accord s'applique à compter du 1^{er} janvier 2009. Par hypothèse, aucune prime d'intéressement n'est due en exécution de cet accord au titre de l'exercice 2009.

Par ailleurs, cette entreprise décide de verser le 01.09.2009 la prime exceptionnelle prévue par la loi sur les revenus du travail pour un montant de 500 € par salarié.

¹⁰ Art. L. 3314-8 du code du travail.

La prime exceptionnelle versée d'un montant total de 5 000 € pourra être retenue dans la base de calcul du crédit d'impôt calculé au titre de l'exercice 2009. Le montant du crédit d'impôt sera donc de 1 000 € ($500 \times 10 \times 20 \%$).

Cas 2

Soit une entreprise de 4 salariés qui conclut un accord d'intéressement le 1^{er} janvier 2006. Elle conclut un nouvel accord d'intéressement le 1^{er} janvier 2009. Le 15 janvier 2009, elle verse une prime exceptionnelle de 1 000 € à chacun de ses salariés. Le montant des primes d'intéressement dues en exécution de l'accord s'élève à 5 000 € au titre de 2009.

	Montant des primes dues au titre de l'exercice	Moyenne des primes dues au titre de l'accord précédent	Montant de la prime exceptionnelle versée	Montant du crédit d'impôt
2006	1.800 €	-	-	-
2007	3.000 €		-	-
2008	1.200 €		-	-
2009	5.000 €	2.000 € (1)	4.000 € (4 x 1.000 €)	1.400 € (5.000 – 2.000 + 4.000) x 20 %

(1) $2\,000 = (1.800 + 3.000 + 1.200) / 3$.

CHAPITRE 3 : OPERATIONS DE RESTRUCTURATION

Section 1 : Adaptation de la formule de calcul du crédit d'impôt

40. Les accords d'intéressement cessent de produire leurs effets en cas de modification de la situation juridique de l'entreprise, par fusion, cession ou scission lorsque cette modification rend impossible l'application de l'accord d'intéressement¹¹. Dans une telle hypothèse, si le nouvel employeur est déjà couvert par un accord d'intéressement, les salariés transférés bénéficient de l'accord de leur nouvel employeur¹².

41. Dans ces conditions, dans l'hypothèse d'une restructuration (fusion, apport...) pendant la durée d'application d'un accord d'intéressement, la formule de calcul du crédit d'impôt est adaptée afin de neutraliser les effets d'une telle opération (augmentation de la masse salariale de la société bénéficiaire des apports) s'il existe déjà un accord d'intéressement dans la société absorbante ou bénéficiaire des apports.

42. Ainsi, en application du IV de l'article 244 quater T, en cas de fusion, apports ou opérations assimilées réalisés pendant la durée d'application de l'accord en cours, de l'accord précédent, ou au cours de l'un des trois exercices séparant l'accord en cours du précédent, la moyenne des primes dues par la société absorbante ou bénéficiaire des apports et par la société apporteuse est égale au montant moyen des primes dues au titre de l'accord précédent multiplié par le nombre total de salariés constaté à l'issue de ces opérations.

¹¹ Art. L 3313-4 du code du travail.

¹² Circulaire du 14.09.2005 relative à l'épargne salariale, JO 01.11.2005.

43. Pour les entreprises parties à l'opération, la base de calcul du crédit d'impôt est donc la suivante :

Primes d'intéressements dues
-
(Montant moyen des primes dues à chaque salarié en application de l'accord précédent x nombre de salariés après les opérations)

Exemple : soit une entreprise A qui emploie 50 salariés. Elle a conclu un accord d'intéressement le 1^{er} juillet 2005. Cet accord entre en vigueur à compter du 01.01.2006. A son terme, le 31.12.2008, un nouvel accord entre en vigueur pour la période du 01.01.2009 au 31.12.2011. Le 01.07.2009, une opération de fusion absorption se réalise et la société A absorbe une société B dont l'effectif est de 20 salariés. L'opération est réalisée sans effet rétroactif.

Calcul du crédit d'impôt au titre de 2009 pour la société A

	2006	2007	2008	2009
Nombre de salariés à l'issue de l'opération de fusion (01.07.2009)	-	-	-	70 (50+20)
Montant des primes dues au titre de l'accord en cours (en tenant compte de l'augmentation d'effectif lié à la fusion)	-	-	-	50.000 €
Montant des primes dues	10.000 €	15.000 €	35.000 €	-
Moyenne des primes dues au titre de l'accord précédent	-			20.000 € 400 € par salarié
Moyenne des primes dues au titre de l'accord précédent après prise en compte de la fusion	-			28.000 € 400 x 70
Montant du crédit d'impôt	-	-	-	4.400 € (50 000 - 28 000) x 20 %

Calcul du crédit d'impôt au titre de 2009 pour la société B

Dans la mesure où la société B est absorbée, l'exécution de l'accord d'intéressement est rendue impossible. Elle ne bénéficie donc pas d'un crédit d'impôt.

Section 2 : Rétroactivité des opérations de restructuration

44. En cas d'opérations de fusions, scissions, apports partiels d'actif ou transmissions universelles de patrimoine, les effectifs à prendre en compte pour la détermination du crédit d'impôt s'apprécient à la date d'effet juridique du transfert, c'est-à-dire :

- à la date de réalisation du transfert ou,
- en présence d'une opération assortie d'un effet rétroactif, à la date d'effet rétroactif¹³.

¹³ Cf. BOI 4-I-2-00 du 18 août 2000 et BOI 4 I-1-05 du 30 décembre 2005.

Exemple :

Soit une société A dont l'exercice coïncide avec l'année civile et qui emploie 50 salariés au 1^{er} janvier 2009. A cette même date, elle conclut un accord d'intéressement. Le 1^{er} juillet 2009, l'entreprise embauche 10 salariés supplémentaires, ce qui porte son effectif à 60 salariés.

Soit une société B dont l'exercice coïncide également avec l'année civile et qui emploie 20 salariés le 1^{er} janvier 2009. Au 1^{er} août 2009, la société A absorbe la société B avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2009.

Le nombre de salariés à l'issue de l'opération de fusion à prendre en compte pour calculer le crédit d'impôt s'apprécie à la date d'effet rétroactif de la fusion, soit le 1^{er} janvier 2009.

Le nombre de salariés à prendre en compte par la société absorbante est ainsi de 70 salariés (50+20).

CHAPITRE 4 : UTILISATION DU CREDIT D'IMPOT

Section 1 : Imputation sur l'impôt sur les bénéfices

45. Conformément aux dispositions combinées des articles 199 ter Q et 244 quater T, le crédit d'impôt s'impute sur l'impôt sur les bénéfices dû au titre de la période au cours de laquelle les primes d'intéressement sont dues.

46. Ainsi, en application de l'article 220 Y, le crédit d'impôt défini à l'article 244 quater T est imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre de l'exercice au cours duquel les primes d'intéressement sont dues.

47. Par ailleurs, conformément aux dispositions de l'article 199 ter Q, le crédit d'impôt s'impute sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année ou de la période de douze mois au cours de laquelle les primes d'intéressement sont dues.

Section 2 : Restitution immédiate de la fraction de crédit d'impôt non imputée

48. Lorsque le montant du crédit d'impôt excède celui de l'impôt sur les bénéfices dû, l'excédent est immédiatement restituable¹⁴.

Section 3 : Non-cumul des dépenses éligibles avec un autre crédit d'impôt

49. En application du III de l'article 244 quater T, les primes d'intéressement dues au titre d'un exercice ne peuvent entrer à la fois dans la base de calcul du crédit d'impôt et dans celle d'un autre crédit d'impôt.

¹⁴ S'agissant de la procédure de remboursement, cf. imprimé déclaratif n° 2079-AI-SD.

Section 4 : Modalités d'utilisation du crédit d'impôt

50. Les entreprises souhaitant bénéficier du crédit d'impôt intéressement doivent déposer une déclaration spéciale conforme à un modèle établi par l'administration. Cette déclaration spéciale, qui permet de déterminer le montant du crédit d'impôt dont peut bénéficier l'entreprise, est disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « recherche de formulaires » sous le numéro 2079-AI-SD.

Sous-section 1 : Entreprises soumises à l'impôt sur le revenu

51. Les entreprises individuelles doivent déposer, auprès du comptable de la direction générale des finances publiques (service des impôts des entreprises territorialement compétent), la déclaration spéciale dans le même délai que la déclaration annuelle de résultat qu'elles sont tenues de souscrire en vertu de l'article 53 A.

Sous-section 2 : Entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés

52. Les entreprises non membres d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A ainsi que les sociétés mères de tels groupes devront déposer, auprès du comptable chargé du recouvrement de l'impôt sur les sociétés, la déclaration spéciale n° 2079-AI-SD avec le relevé de solde de l'impôt sur les sociétés (imprimé n° 2572) et l'annexe à ce relevé de solde (n° 2572-A) qui permet de déterminer les créances de crédit d'impôt constatées au cours de l'exercice.

Ces déclarations sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « recherche de formulaires ».

CHAPITRE 5 : SOCIETES SOUMISES AU REGIME DES GROUPES DE SOCIETES DEFINI AUX ARTICLES 223 A ET SUIVANTS

53. Le montant du crédit d'impôt est calculé au niveau de chaque société membre du groupe.

54. Conformément aux dispositions du x du 1 de l'article 223 O, la société mère est substituée aux sociétés du groupe pour l'imputation sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable au titre de chaque exercice des crédits d'impôt dégagés par chaque société du groupe en application de l'article 244 quater T.

Section 1 : Détermination du crédit d'impôt du groupe

55. Le crédit d'impôt calculé par une société membre du groupe est transféré à la société mère et pris en compte pour le calcul du crédit d'impôt du groupe.

Section 2 : Utilisation du crédit d'impôt du groupe

56. L'excédent de crédit d'impôt du groupe qui n'est pas imputé sur l'impôt sur les sociétés du groupe constitue une créance sur le Trésor d'égale montant qui appartient à la société mère du groupe et lui reste acquise. Elle peut donc en obtenir la restitution.

57. Par conséquent, en cas de sortie du groupe d'une société dont le crédit d'impôt a été pris en compte pour le calcul du crédit d'impôt du groupe, aucune régularisation n'est à opérer au niveau du groupe.

Section 3 : Précisions concernant les obligations déclaratives

58. S'agissant des sociétés relevant du régime des groupes de sociétés prévu à l'article 223 A, la société mère joint les déclarations spéciales des sociétés du groupe au relevé de solde relatif au résultat d'ensemble. Les sociétés du groupe sont dispensées d'annexer la déclaration spéciale les concernant à la déclaration qu'elles sont tenues de déposer en vertu du 1 de l'article 223 du code précité (cf article 49 septies ZZ de l'annexe III).

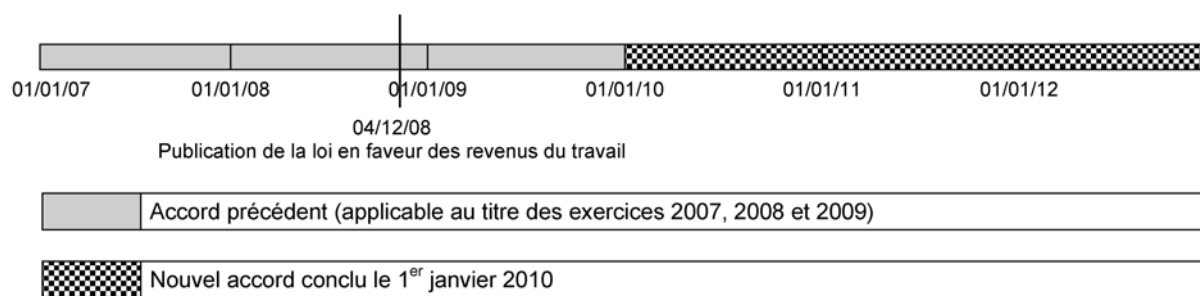
CHAPITRE 6 : ENTREE EN VIGUEUR

59. Selon les dispositions du V de l'article 2 de la loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail, l'article 244 quater T du CGI s'applique au titre des primes d'intéressement dues en application d'un accord d'intéressement ou d'un avenant à un accord d'intéressement en cours le 04.12.2008 (date de publication de la loi) et modifiant les modalités de calcul de l'intéressement. Les accords d'intéressement et les avenants dans le champ d'application du crédit d'impôt sont ceux qui sont conclus à compter du 04.12.2008 et au plus tard le 31.12.2014.

Exemples

Cas 1

Soit une entreprise qui a conclu un accord d'intéressement le 1^{er} janvier 2007. L'entreprise conclut un nouvel accord le 1^{er} janvier 2010.

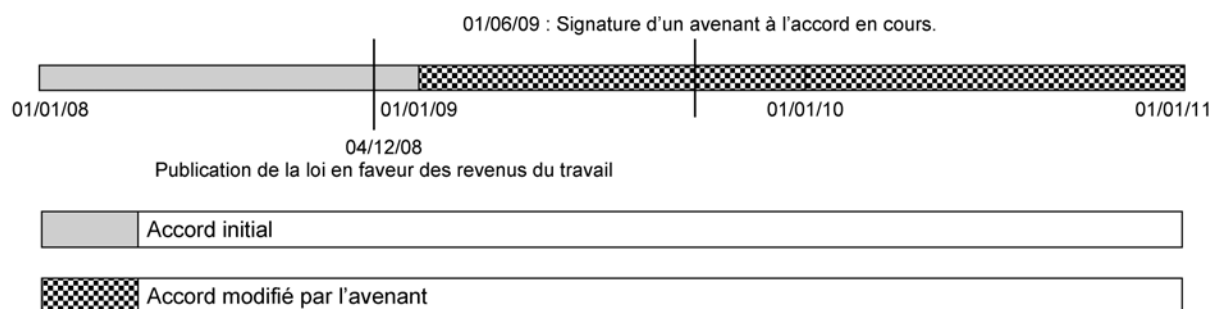


L'accord d'intéressement conclu le 1^{er} janvier 2007 étant antérieur à la publication de la loi en faveur des revenus du travail, l'entreprise ne peut pas bénéficier du crédit d'impôt à raison des primes d'intéressement versées en exécution de cet accord.

Cependant, l'accord conclu le 1^{er} janvier 2010 étant postérieur à la publication de la loi en faveur des revenus du travail, l'entreprise pourra bénéficier du crédit d'impôt au titre de ce nouvel accord.

Cas 2

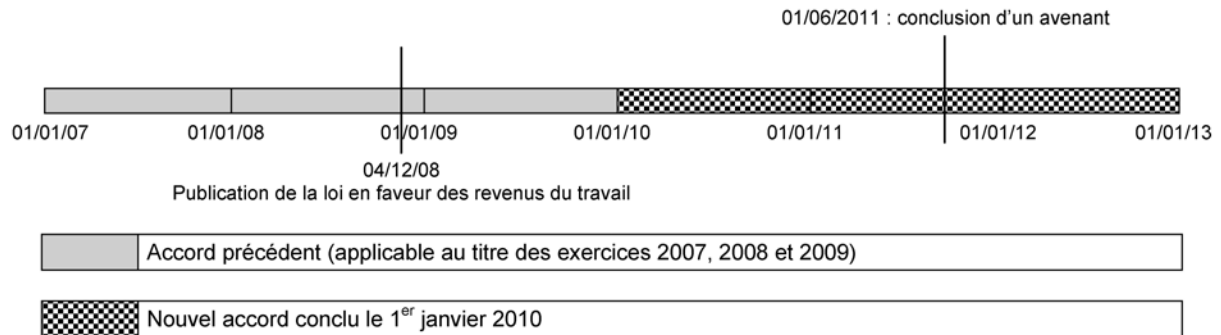
Soit une entreprise qui conclut un accord d'intéressement le 1^{er} janvier 2008. Le 1^{er} juin 2009, elle conclut un avenant à cet accord qui modifie la formule de calcul de l'intéressement.



Dans la mesure où l'avenant a été conclu après la date de publication de la loi en faveur des revenus du travail et qu'il concerne un accord en cours à cette même date, l'entreprise pourra bénéficier du crédit d'impôt au titre de cet accord, c'est-à-dire pour les primes dues au titre des exercices 2009 et 2010.

Cas 3

Soit une entreprise qui conclut un accord d'intéressement le 1^{er} janvier 2007. Elle conclut un nouvel accord le 1^{er} janvier 2010. Le 1^{er} juin 2011, elle conclut un avenant à cet accord qui modifie la formule de calcul de l'intéressement. Cet avenant prend effet le 01.01.2011.



L'entreprise pourra bénéficier du crédit d'impôt au titre de l'accord signé le 1^{er} janvier 2010 s'agissant d'un nouvel accord.

Pour le calcul du crédit d'impôt au titre de 2011, la base de calcul sera composée de la différence entre, d'une part, les primes dues au titre de 2011, d'autre part, la moyenne des primes d'intéressement due au titre de l'accord applicable au titre de la période 2007, 2008 et 2009.

Le montant des primes dues au titre de 2011 tiendra compte des effets de l'avenant conclu le 01.06.2011. En revanche, cet avenant ne doit pas être considéré comme un nouvel accord pour le calcul du crédit d'impôt car il ne s'applique pas à un accord en cours à la date de publication de la loi, mais à un accord conclu postérieurement.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

Annexe

Article 2 de la loi n° 2008-1258 du 2 décembre 2008 en faveur des revenus du travail

I. — Après l'article 244 quater S du code général des impôts, il est inséré un article 244 quater T ainsi rédigé :

« Art. 244 quater T.-I. — Les entreprises imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 octies, 44 octies A, 44 decies, 44 undecies et 44 duodecies, et ayant conclu un accord d'intéressement en application du titre Ier du livre III de la troisième partie du code du travail peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des primes d'intéressement dues en application de cet accord.

« II. — Ce crédit d'impôt est égal à 20 % :

« a) De la différence entre les primes d'intéressement mentionnées au I dues au titre de l'exercice et la moyenne des primes dues au titre de l'accord précédent ;

« b) Ou des primes d'intéressement mentionnées au I dues au titre de l'exercice lorsque aucun accord d'intéressement n'était en vigueur au titre des quatre exercices précédant celui de la première application de l'accord en cours.

« III. — Les primes mentionnées au I ne peuvent entrer à la fois dans la base de calcul du crédit d'impôt et dans celle d'un autre crédit d'impôt.

« IV. — En cas de fusion, apports ou opérations assimilées réalisés pendant la durée d'application de l'accord en cours ou de l'accord précédent, ou au cours de l'un des trois exercices séparant l'accord en cours du précédent, la moyenne des primes mentionnées au a du II dues par la société absorbante ou bénéficiaire des apports et par la société apporteuse est égale au montant moyen des primes dues à chaque salarié au titre de l'accord précédent multiplié par le nombre total de salariés constaté à l'issue de ces opérations.

« V. — Un décret fixe les conditions d'application du présent article, notamment les obligations déclaratives. »

II. — Après l'article 199 ter Q du même code, il est inséré un article 199 ter R ainsi rédigé :

« Art. 199 ter R.-Le crédit d'impôt défini à l'article 244 quater T est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année ou de la période de douze mois au cours de laquelle les primes d'intéressement sont dues. Si le montant du crédit d'impôt excède le montant de l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est restitué. »

III. — Après l'article 220 X du même code, il est inséré un article 220 Y ainsi rédigé :

« Art. 220 Y.-Le crédit d'impôt défini à l'article 244 quater T est imputé sur l'impôt sur les sociétés de l'exercice au titre duquel les primes d'intéressement sont dues. Si le montant du crédit d'impôt excède le montant de l'impôt dû au titre dudit exercice, l'excédent est restitué. »

IV. — Le 1 de l'article 223 O du même code est complété par un x ainsi rédigé :

« x) Des crédits d'impôt dégagés par chaque société du groupe en application de l'article 244 quater T ; l'article 220 Y s'applique à la somme de ces crédits d'impôt. »

V. — Les I à IV s'appliquent au crédit d'impôt calculé au titre des primes d'intéressement dues en application d'un accord d'intéressement ou d'un avenant à un accord d'intéressement en cours à la date de publication de la présente loi modifiant les modalités de calcul de l'intéressement, conclus à compter de la date de publication de la présente loi et au plus tard le 31 décembre 2014. Pour le calcul du crédit d'impôt en cas d'avenant à un accord en cours à la date de publication de la présente loi, l'accord précédent s'entend de la période couverte par l'accord en cours jusqu'à la date d'effet de l'avenant.

VI. — Dans les entreprises ayant conclu un accord d'intéressement, ou un avenant à un accord en cours, à compter de la publication de la présente loi et au plus tard le 30 juin 2009, et applicable dès cette même année, l'employeur peut verser à l'ensemble de ses salariés une prime exceptionnelle.

Cette prime est répartie uniformément entre les salariés ou selon des modalités de même nature que celles prévues par cet accord ou cet avenant. Son montant est plafonné, après répartition, à 1 500 € par salarié. Elle est prise en compte pour l'application de l'article L. 3314-8 du code du travail. Cette prime ne peut se substituer à des augmentations de rémunération et à des primes conventionnelles prévues par l'accord salarial ou par le contrat de travail. Elle ne peut se substituer à aucun des éléments de rémunération au sens de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale et de l'article L. 741-10 du code rural versés par l'employeur ou qui deviennent obligatoires en vertu de règles légales ou contractuelles. Cette prime est exonérée de toutes cotisations et contributions d'origine légale ou conventionnelle rendue obligatoire par la loi, à l'exception des contributions définies aux articles L. 136-2 du code de la sécurité sociale et 14 de l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996 relative au remboursement de la dette sociale. Dans le cas où un salarié qui a adhéré à un plan d'épargne salariale au sens du titre III du livre III de la troisième partie du code du travail affecte à la réalisation de ce plan tout ou partie des sommes qui lui sont versées au titre de cette prime exceptionnelle, ces sommes sont exonérées d'impôt sur le revenu, dans les conditions prévues par l'article L. 3332-27 du même code. Le versement de la prime doit intervenir le 30 septembre 2009 au plus tard.

VII. — La prime exceptionnelle prévue au VI est ajoutée à la base de calcul du crédit d'impôt prévu à l'article 244 quater T du code général des impôts relatif à l'exercice au titre duquel elle est versée.

VIII. — Avant le 30 juin 2014, le Parlement évalue les dispositifs institués par les I à VII sur la base d'un rapport remis par le Gouvernement au plus tard le 31 décembre 2012.