

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PROV-30-20-10-10-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

### **BIC - Provisions pour risques et charges - Charges de personnel - Provisions pour charges de congés à payer**

---

#### **Positionnement du document dans le plan :**

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Provisions

Titre 3 : Provisions pour risques et charges

Chapitre 2 : Provisions pour charges

Section 1 : Provisions pour charges de personnel

Sous-section 1 : Provisions pour charges de congés payés

#### **Sommaire :**

I. Régime de droit commun

A. Régime de l'indemnité de congés payés

B. Régime des charges sociales et fiscales relatives à l'indemnité de congés payés

II. Régime optionnel de l'indemnité de congés payés

A. Les conditions relatives à l'option exercée par les entreprises

B. Le régime optionnel de déduction de l'indemnité de congés payés (art. 39-1-1° bis, 2e alinéa)

1. Les modalités de déduction de l'indemnité de congés payés

a. Application des principes

1° Montant de la provision pour congés à payer versée en fin d'exercice à un compte bancaire bloqué

2° Indemnité compensatrice de congés payés

b. Cas particuliers

1° Prorogation du terme de la période légale de congés

2° Fusion de sociétés et opérations assimilées

2. Dispositions prévues pour les charges sociales et fiscales relatives à l'indemnité de congés payés

III. Situations particulières

A. Régime de l'indemnité de congés payés en cas de fusions

1. La société bénéficiaire de l'apport est soumise au régime de droit commun et la société apporteuse au régime optionnel

a. Chez la société bénéficiaire de l'apport

b. Chez la société apporteuse

2. La société bénéficiaire de l'apport est soumise au régime optionnel (CGI, art. 39-1-1° bis, 2e al.)

a. Société apporteuse

b. Société bénéficiaire de l'apport

3. Régime des charges sociales et fiscales afférentes aux indemnités de congés payés

B. Transferts de salariés sans rupture du contrat de travail

## 1

Le salarié qui justifie avoir travaillé chez le même employeur pendant un temps équivalent à un minimum de dix jours de travail effectif a droit à un congé de deux jours et demi ouvrables par mois de travail ( [art. L 3141-3 du code du travail](#)).

Les droits à congé acquis au cours de la période qui s'étend du 1er juin au 31 mai (dite période de référence) doivent être utilisés pour partie au cours d'une période fixée par les conventions ou accords collectifs de travail, comprenant dans tous les cas la période du 1er mai au 31 octobre de chaque année, période légale des congés, et pour le solde avant le 30 avril de l'année suivante, sauf disposition conventionnelle contraire.

Au cours de son congé, le salarié perçoit une indemnité versée par son employeur (sous réserve des dispositions particulières concernant notamment les entreprises du secteur du bâtiment et des travaux publics), dont le montant est fixé par les [articles L 3141-22 à L 3141-25 du code du travail](#) :

- l'indemnité est égale au dixième de la rémunération totale perçue pendant la période de référence ;
- elle ne peut être inférieure à la rémunération que le salarié aurait perçue s'il avait travaillé au cours de son congé.

En cas de résiliation du contrat de travail, le salarié perçoit une indemnité compensatrice, qui correspond aux droits acquis et non utilisés à la date de résiliation.

À la clôture de l'exercice, les entreprises doivent comptabiliser l'indemnité correspondant aux droits acquis et non utilisés par leurs salariés. Le montant estimé de l'indemnité et des charges sociales et fiscales correspondantes doit être enregistré à un compte de provision ou de charge à payer.

## 10

Les articles 7 et 8 de la loi de finances pour 1987 (n° 86-1317 du 30 décembre 1986), codifiés aux articles [39-1-1° bis](#), [39-9](#) et [236 bis du CGI](#), ont modifié le régime de déduction des indemnités de congés payés pour la détermination du résultat fiscal des entreprises. Le décret n° 87-1029 du 22 décembre 1987 (JO du 24 décembre 1987) codifié aux [articles 49 octies à 49 octies D de l'annexe III au CGI](#) fixe les modalités d'application de ces dispositions.

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 1987, les entreprises ont le choix entre :

- le régime de droit commun qui prévoit la déduction de l'indemnité de congé correspondant aux droits acquis par les salariés au cours de l'exercice ([CGI, art. 39-1-1° bis, 1er al.](#)) ; ce régime aligne la règle fiscale sur le principe comptable ;
- un régime sur option, qui prévoit la déduction des seules indemnités versées au cours de l'exercice ([CGI, art. 39-1-1° bis, 2ème al.](#)).

Les charges sociales et fiscales afférentes à l'indemnité de congés payés suivent le même régime que celle-ci.

## I. Régime de droit commun

### A. Régime de l'indemnité de congés payés

---

## 20

L'article [39-1-1° bis du CGI](#) autorise la déduction fiscale de l'indemnité calculée dans les conditions prévues aux [articles L 3141-22 à L 3141-25 du code du travail](#), qui correspond aux droits acquis et non utilisés à la clôture des exercices arrêtés à compter du 31 décembre 1987 (cf. n° 30 ci-après).

Les dispositions de l'article 39-1-1° bis du CGI s'appliquent notamment :

- aux entreprises relevant de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ;
- aux sociétés et organismes passibles de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

### 30

#### Calcul de l'indemnité déductible

L'indemnité de congés payés dont la déduction fiscale est autorisée doit être calculée dans les conditions prévues aux [articles L 3141-22 à L 3141-25 du code du travail](#).

En application de ces textes, l'indemnité est égale à 10 % de la rémunération totale perçue par le salarié au cours de la période de référence. Toutefois, cette indemnité ne peut être inférieure au montant de la rémunération qui aurait été perçue pendant la période de congé si le salarié avait continué à travailler.

L'indemnité est égale à 10 % de la rémunération totale versée pendant la période de référence : pour chaque salarié présent à la clôture de l'exercice, la rémunération totale brute à prendre en considération est déterminée par l'application des règles du code du travail, ainsi que la jurisprudence et des dispositions réglementaires en la matière. Elle comprend notamment : le salaire brut, l'indemnité de congés payés précédente, les avantages en nature, etc.

L'indemnité ne peut toutefois être inférieure à la rémunération que le salarié aurait perçue s'il avait travaillé pendant son congé : cette disposition a pour effet d'inclure les augmentations de salaires obtenues avant la prise du congé dans l'indemnité à verser au salarié en congé.

Les augmentations intervenues avant la clôture de l'exercice sont répercutées dans l'indemnité calculée dans les conditions définies au paragraphe ci-dessus.

Il en va de même des augmentations qui interviendront après la clôture de l'exercice, mais avant la prise des congés si les conditions posées par l'article [39-1-5° du CGI](#) sont satisfaites. Tel serait le cas lorsque la politique salariale de l'entreprise pour l'année à venir a fait l'objet de décisions concrètes et irrévocables à la clôture de l'exercice. À cet égard, la prise en compte d'une simple évolution des salaires liée par exemple à l'évolution du taux d'inflation, ne serait pas suffisante.

En pratique, les entreprises ont recours à diverses méthodes de calcul statistique permettant d'estimer le montant de l'indemnité correspondant aux droits acquis et non utilisés à la clôture de l'exercice. Dans cette hypothèse, la charge correspondante présente sur le plan fiscal le caractère de provision, et doit figurer sur le tableau prévu à l'[article 38-II de l'annexe III au CGI](#).

## **B. Régime des charges sociales et fiscales relatives à l'indemnité de congés payés**

---

### 40

Aux termes de l'article [39-1-1° bis 1er alinéa du CGI](#), le bénéfice net est établi sous déduction notamment de l'indemnité de congés payés calculée dans les conditions prévues aux [articles L 3141-22 à L 3141-25 du code du travail](#), y compris les charges sociales et fiscales afférentes à cette indemnité. Il s'agit notamment :

- des cotisations sociales dues par l'employeur (maladie, maternité, allocations familiales, retraites, etc.) ;
- des charges fiscales assises sur les salaires, telles la taxe sur les salaires, la taxe d'apprentissage, la participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue et à l'effort de construction, la contribution sociale généralisée et la contribution au remboursement de la dette sociale.

## II. Régime optionnel de l'indemnité de congés payés

### 50

L'article [39-1-1° bis, 2e alinéa, du CGI](#), (issu de l'article 8 de la loi de finances pour 1987) a permis aux entreprises créées avant le 1er janvier 1987 d'opter pour la déduction de l'indemnité de congés payés versée au cours de l'exercice. L'indemnité ne peut être alors déduite que du résultat fiscal de l'exercice au cours duquel le salarié prend le congé correspondant.

Ce régime peut être utilisé pour la détermination du résultat fiscal des exercices clos à compter du 31 décembre 1987.

### A. Les conditions relatives à l'option exercée par les entreprises

L'option a été ouverte aux seules entreprises créées avant le 1er janvier 1987. Les entreprises créées à compter de cette date sont donc soumises, de plein droit, au régime de droit commun exposé ci-avant.

L'option a du être exercée avant l'expiration du délai de dépôt de la déclaration de résultats du premier exercice clos à compter du 31 décembre 1987.

L'option est irrévocable. Les entreprises concernées ne pourront donc plus se placer sous le régime de droit commun.

### B. Le régime optionnel de déduction de l'indemnité de congés payés (art. 39-1-1° bis, 2e alinéa)

### 60

L'indemnité calculée dans les conditions prévues aux [articles L 3141-22 à L 3141-25 du code du travail](#) constitue du point de vue fiscal une charge normale de l'exercice au cours duquel le salarié prend le congé correspondant. Les charges sociales et fiscales attachées aux indemnités suivent les mêmes régimes.

### 1. Les modalités de déduction de l'indemnité de congés payés

### 70

Aux termes de l'article [39-1-1° bis, 2e alinéa du CGI](#), l'indemnité de congés payés revêt au point de vue fiscal le caractère d'un salaire de substitution qui constitue une charge normale de l'exercice au cours duquel le salarié prend le congé correspondant. L'indemnité afférente aux droits acquis et non utilisés par les salariés à la clôture de l'exercice n'est donc pas déductible sur le plan fiscal.

### 80

Par suite, les entreprises ne peuvent déduire, en franchise d'impôt, les indemnités de congés payés allouées à leur personnel salarié qu'au titre de l'exercice au cours duquel ces indemnités sont effectivement versées.

Aussi bien le montant de la dotation à un compte de provisions pour congés à payer doit être réintégré, de manière extra-comptable.

Il en est de même du montant des charges à payer pour les entreprises qui, au lieu de constituer une provision, constatent sous cette forme la charge de congés à payer correspondant à la période de référence courue à la clôture de l'exercice.

## 90

### Exemple :

Une entreprise emploie un salarié depuis le 1er janvier 2010, payé 2 000 € par mois. L'exercice coïncide avec l'année civile.

- droits acquis à l'ouverture de l'exercice : sept mois (du 1er juin 2010 au 31 décembre 2010) ; indemnité correspondante : 1 400 € (7 x 2 000 € x 10 %) ;

- indemnité versée au cours de l'exercice : 2 400 € = 12 x 2000 € x 10 % ;

- droits acquis à la clôture de l'exercice : sept mois (du 1er juin 2011 au 31 décembre 2011) ; indemnité correspondante : 1 400 €.

La charge relative aux congés payés pour 2011 est calculée comme suit :

- Sur le plan comptable : 2 400 €

2 400 € (indemnité versée) + 1 400 € (indemnité due à la clôture) - 1 400 € (reprise de l'indemnité à l'ouverture) = 2 400 € ;

- Sur le plan fiscal : 2 400 € (indemnité versée)

2 400 €(charge comptable) + 1 400 € (droits acquis à l'ouverture, non déduits l'exercice précédent, et utilisés au cours de l'exercice) - 1 400 € (droits acquis à la clôture, non déductibles) = 2 400 € (indemnité versée).

## a. Application des principes

---

### 1° Montant de la provision pour congés à payer versée en fin d'exercice à un compte bancaire bloqué

---

## 100

Il est précisé que dans le cas où le montant de la provision pour congés à payer est versé en fin d'exercice à un compte bancaire bloqué, ce versement revêt le caractère d'une simple affectation de trésorerie avant l'ouverture de la période effective de congé et ne peut être compris par l'employeur dans ses charges d'exploitation déductibles au titre des dépenses de personnel et de main-d'oeuvre au sens de l'article [39-1-1° du CGI](#).

### 2° Indemnité compensatrice de congés payés

---

## 110

Les dispositions du 2° alinéa de l'article [39-1-1°bis du CGI](#), qui écartent implicitement la déduction, sous forme de provision, de la charge afférente à la fraction des droits à indemnité acquis par les salariés de l'entreprise à la clôture de l'exercice, ne concernent pas l'indemnité compensatrice prévue à l'[article L 3141-26 du code du travail](#) due lorsque le contrat de travail est résilié avant que le salarié ait pu bénéficier de la totalité du congé auquel il a droit.

## b. Cas particuliers

---

## **1° Prorogation du terme de la période légale de congés**

---

### **120**

Si les salariés détiennent à la clôture d'un exercice des droits acquis au cours de plusieurs périodes de référence, il est admis que l'indemnité qui correspond aux droits acquis au cours de périodes de référence précédant celle qui est en cours à cette date soit déductible, si la période légale des congés a été prorogée au-delà de la clôture de l'exercice, après consultation du personnel, quelle que soit la forme de cette prorogation.

L'entreprise est donc admise, dans cette situation, à déduire pour l'assiette des résultats imposables de l'exercice, à titre de charges à payer, le montant des indemnités de congés payés qui, à défaut de report du terme de la période légale de congés, aurait été normalement versé au personnel au cours de l'exercice.

Bien entendu, le montant de la provision constituée comptablement, en vue de faire face au paiement des indemnités de même nature à raison des droits acquis au titre de la « période de référence » en cours à la clôture de l'exercice, ne peut que faire l'objet d'une réintégration extra-comptable pour la détermination du résultat fiscal.

Cependant, la mesure de tempérament évoquée ci-dessus ne s'applique pas pour la détermination du résultat fiscal des exercices au cours desquels interviennent des fusions ou opérations d'apport assimilées, quel que soit le régime de la société bénéficiaire de l'apport au regard de la déduction de l'indemnité de congés payés (cf. ci-après, **n° 130**).

## **2° Fusion de sociétés et opérations assimilées**

---

### **130**

En cas de fusion ou d'apport, le Conseil d'État ([arrêt n° 45149 du 26 juillet 1985](#)) a jugé que si la charge légale constituée par l'indemnité de congés payés est supportée par la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport en vertu des dispositions de l'article L. 122-12 du code du travail (désormais codifiées à l'[article L 1224-1 du code du travail](#)), la règle d'imputation à l'exercice au cours duquel sont exposées les charges correspondant au montant des indemnités en cause n'est pas modifiée.

Ainsi, lorsqu'une fusion concerne deux sociétés ayant opté pour le régime prévu à l'article [39-1-1° bis 2e alinéa du CGI](#) la société absorbante peut déduire du résultat fiscal de l'exercice de fusion les indemnités de congés payés qu'elle verse au cours de cet exercice au titre des droits acquis et non utilisés lors de la fusion par les salariés transférés. L'indemnité correspondant à ces droits n'est pas déductible du résultat fiscal de la société absorbée.

Dans cette situation, la société apporteuse ne peut pas appliquer la solution prévue au n° 120 ci-dessus pour la détermination du résultat fiscal de l'exercice au cours duquel intervient la fusion ou l'opération assimilée. Si les parties ont donné un effet rétroactif à ces opérations, la solution en cause n'est pas applicable pour la détermination du résultat fiscal de l'exercice précédant celui au cours duquel intervient la fusion ou l'opération assimilée. Bien entendu, cette limitation ne concerne que les salariés transférés à une autre société dans le cadre de ces opérations. Dans ce cas l'entreprise doit déposer une déclaration rectificative au titre de cet exercice.

**Exemple** : Une entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile pourrait déduire au titre de l'exercice 2011 l'indemnité correspondant aux droits acquis et non utilisés par ses salariés au titre de la période de référence qui s'étend du 1er juin 2010 au 31 mai 2011, dans la mesure où la période de congés aurait été prorogée au-delà du 31 décembre 2011. S'il est fait apport en 2011 d'une branche d'activité à une autre entreprise, cette possibilité n'est pas ouverte à la fraction de l'indemnité correspondant aux droits acquis par les salariés transférés.

Si l'exercice est clos le 30 septembre 2011 (par exemple), cette mesure n'est pas applicable à l'indemnité afférente aux droits acquis pendant la période du 1er juin 2010 au 31 mai 2011 et non utilisés au 30 septembre 2011.

Ces dispositions concernent également les opérations assimilées aux fusions et les transferts de salariés sans rupture du contrat de travail.

## **2. Dispositions prévues pour les charges sociales et fiscales relatives à l'indemnité de congés payés**

---

### **140**

L'article [39-1-1° bis, 3e alinéa du CGI](#), précise que les charges sociales et fiscales attachées à l'indemnité de congés payés sont soumises au même régime fiscal que l'indemnité elle-même.

Les charges sociales et fiscales afférentes à l'indemnité de congés payés constituent une charge déductible de l'exercice au cours duquel le congé est pris. Par suite, les provisions constituées à ce titre à la clôture d'un exercice doivent être réintégrées par l'entreprise au titre de l'exercice au cours duquel elles ont été déduites comptablement.

Les charges ainsi concernées sont notamment :

- les cotisations sociales dues par l'employeur (maladie, maternité, allocations familiales, retraites, etc.) ;
- les charges fiscales assises sur les salaires, telles la taxe sur les salaires, la taxe d'apprentissage, la participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue et à l'effort de construction.

Les dispositions du 3° alinéa de l'article [39-1-1 bis du CGI](#) ont concerné en pratique les entreprises qui avaient constitué en franchise d'impôt des provisions pour charges sociales et fiscales relatives à l'indemnité de congés payés correspondant aux droits acquis et non utilisés à la clôture de l'exercice.

### **III. Situations particulières**

Les situations suivantes seront successivement examinées :

- entreprises qui ont procédé après le premier exercice clos à compter du 31 décembre 1987 à des opérations de fusion ou à des opérations assimilées ;
- entreprises qui ont transféré, ou reçu, au cours du même exercice, des salariés sans que le contrat de travail ait été résilié.

#### **A. Régime de l'indemnité de congés payés en cas de fusions**

### **150**

Conformément aux dispositions de l'[article 236 bis du CGI](#), en cas de fusions ou opérations assimilées au cours d'exercices postérieurs au premier exercice clos à compter du 31 décembre 1987, le régime fiscal de l'indemnité de congés payés appelle les précisions suivantes lorsque la société apporteuse et la société bénéficiaire de l'apport sont placées sous des régimes différents pour la déduction fiscale de cette

indemnité (régime de droit commun ou régime optionnel).

Ces dispositions concernent les fusions, les apports partiels d'actif et les scissions d'entreprises (CGI, art. 49 octies D de l'annexe III). Le régime fiscal sous lequel sont placées ces opérations reste sans influence sur l'application de ces règles. En outre les transferts de salariés qui sont effectués entre les entreprises sans que le contrat de travail soit rompu, sont soumis au même régime.

Les mêmes dispositions s'appliquent aux apports d'entreprises individuelles.

Les commentaires qui suivent concernent le régime fiscal de l'indemnité de congés payés proprement dite et les charges sociales et fiscales qui lui sont attachées.

## 160

**Remarque :** Lorsque les sociétés sont placées sous des régimes différents, si la fusion ou l'opération assimilée n'a pas de caractère rétroactif, la dette relative aux indemnités de congés payés dues aux salariés transférés, à la date de réalisation de l'opération fait partie du passif pris en charge par la société absorbante. Sur le plan comptable, ces indemnités sont enregistrées au débit d'un compte de charges de la société apporteuse. La société absorbante ou bénéficiaire de l'apport prélève sur le compte de passif correspondant repris lors de l'apport, les indemnités qu'elle verse aux salariés transférés qui utilisent leurs droits acquis chez l'absorbée ou l'apporteuse. Si l'indemnité de congés payés a été correctement calculée par la société absorbée ou apporteuse les versements ainsi effectués n'ont aucune incidence sur le compte de résultat de la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport.

En cas de rétroactivité, si les exercices des deux sociétés coïncident, l'opération d'apport rétroagit à la date d'ouverture des exercices. S'il n'en est pas ainsi, le caractère rétroactif ne peut avoir d'effet fiscal avant l'ouverture de l'exercice de la société bénéficiaire de l'apport. Toutefois, dans la situation, qui devrait être exceptionnelle, où l'exercice de la société apporteuse est ouvert après celui de la société bénéficiaire de l'apport, celui-ci ne pourrait rétroagir qu'à la date d'ouverture de l'exercice de la société apporteuse.

## **1. La société bénéficiaire de l'apport est soumise au régime de droit commun et la société apporteuse au régime optionnel**

Les dispositions de l'article 236 bis du CGI déjà cité, complétées par l'article 49 octies A de l'annexe III du CGI, définissent le régime applicable à l'indemnité de congés payés. Les règles applicables sont les suivantes :

### **a. Chez la société bénéficiaire de l'apport**

1er cas: Si la fusion ou l'opération assimilée n'a pas de caractère rétroactif :

## 170

L'indemnité acquise par les salariés transférés entre la date de l'opération et celle de la clôture de son exercice est normalement déductible.

L'article 236 bis du CGI autorise la déduction de l'indemnité correspondant aux droits acquis à la date de l'apport par les salariés transférés pour la détermination du résultat fiscal de la société bénéficiaire de l'apport. Toutefois la fraction de cette indemnité de congé-payé correspondant aux droits acquis par les salariés transférés au cours de la période neutralisée définie ci-après n'est pas déductible (art. 236 bis du CGI et 49 octies A de l'annexe III du CGI).

La période neutralisée est celle au cours de laquelle les salariés transférés ont acquis les droits non encore utilisés à la date de l'apport. Sa durée ne peut être inférieure à celle de la période d'acquisition des droits non utilisés par ces salariés à la clôture de l'exercice concerné de la société bénéficiaire des apports, et à sept mois.

## 180

L'indemnité non déductible est celle qui est versée effectivement au salarié lors de son congé, pour sa fraction qui correspond aux droits acquis au cours de la période neutralisée. Conformément au quatrième



alinéa de l'[article 236 bis du CGI](#), les charges sociales et fiscales qui sont attachées à cette indemnité sont également exclues des charges déductibles.

2ème cas: Si la fusion ou l'opération assimilée a un caractère rétroactif :

### **190**

Les écritures relatives aux indemnités de congés payés enregistrées par la société apporteuse ont en réalité une incidence chez le bénéficiaire de l'apport, toutes conditions supposées remplies (cf. [n° 160](#)). Cette dernière applique alors aux salariés transférés le régime suivant :

- les indemnités correspondant aux droits acquis et non utilisés à la clôture de l'exercice sont déductibles (cf. [n° 20 et s.](#) ci-avant) ;
- les dispositions des [articles 236 bis du CGI](#) et [49 octies A de l'annexe III du CGI](#) autorisent la déduction de l'indemnité correspondant aux droits acquis à la date d'effet de l'apport par les salariés transférés ;
- l'indemnité correspondant aux droits acquis pendant la période neutralisée n'est pas déductible. Pour les salariés transférés, cette période est celle qui a servi à calculer les droits acquis et non utilisés à la date d'effet de l'opération. Mais sa durée ne peut être inférieure à celle de la période d'acquisition des droits à congés payés non utilisés à la clôture de l'exercice de la société absorbante, en cours lors de l'apport, et à sept mois.

L'indemnité correspondante est calculée dans les conditions définies ci-dessus, [n° 180](#).

L'indemnité non déductible est celle qui est versée effectivement au salarié lors de son congé, pour sa fraction qui correspond aux droits acquis au cours de la période neutralisée. Conformément au quatrième alinéa de l'[article 236 bis du CGI](#), les charges sociales et fiscales qui sont attachées à cette indemnité sont également exclues des charges déductibles.

### **200**

Les entreprises qui prorogent la périodes des congés au-delà de la date de clôture d'un exercice peuvent déduire du résultat fiscal de cet exercice l'indemnité correspondant aux droits acquis au cours des périodes de référence qui précèdent celle en cours à la clôture de l'exercice et non utilisés à cette date (cf [n° 120](#)).

Il n'est pas tenu compte de ces droits pour déterminer la période neutralisée définie ci-dessus.

Cette solution ne s'applique pas pour la détermination du résultat fiscal d'exercices au cours desquels interviennent des fusions ou opérations assimilées auxquelles les parties n'ont pas donné d'effet rétroactif, en ce qui concerne l'indemnité de congés payés correspondant aux droits des salariés transférés.

## **b. Chez la société apporteuse**

### **210**

La société apporteuse (soumise par hypothèse au régime optionnel) détermine son résultat fiscal en appliquant les dispositions énoncées ci-avant [n° 50 et s.](#)). La solution mentionnée [n° 120](#) n'est toutefois pas applicable.

### **220**

#### **Exemple :**

Société apporteuse A  
(Exercice : 01-01-2010 → 31-12-2010)

Société bénéficiaire de l'apport B (Même exercice)

- A a opté pour le régime de l'article 39-1-1° bis, 2e alinéa du CGI ;
- B est placé sous le régime de droit commun ;
- A apporte à B une branche complète d'activité avec deux salariés M. X et M. Y.

Au 1er janvier 2010, les droits à congés de M. X et M. Y s'élèvent pour chacun à : trois mois (2008-2009) = 600 € et sept mois (2009-2010) = 1 400 €.

Avant le 1er décembre 2010, les droits à congé utilisés correspondent à douze mois pour x et quinze mois pour y.

Au 1er décembre 2010 M. X et M. Y sont transférés avec respectivement neuf mois (dont trois mois afférents à une précédente période de référence) et six mois de droits.

Aucune augmentation de salaires n'intervient.

1er cas: l'opération n'a pas de caractère rétroactif

- s'agissant de la société apporteuse A (régime optionnel):

Le montant de l'indemnité déductible est calculé comme suit :

- Sur le plan comptable :

	<b>M. X.</b>	<b>M. Y.</b>	<b>Total</b>
	(en €)	(en €)	(en €)
Droits versés	2400	3000	5400
Reprise des droits à l'ouverture	-2000	-2000	-4000
Droits à la date du transfert	1800	1200	3000
<b>Total :</b>	<b>2200</b>	<b>2200</b>	<b>4400</b>

- Sur le plan fiscal :

	<b>M. X.</b>	<b>M. Y.</b>	<b>Total</b>
	(en €)	(en €)	(en €)
Comptabilité	2200	2200	4400
Droits à l'ouverture	2000	2000	4000
Droits à la date du transfert	-1800	-1200	-3000
<b>Total</b>	<b>2400</b>	<b>3000</b>	<b>5400</b>

<sup>1</sup> : La mesure mentionnée **n° 120** n'est pas applicable.

- s'agissant de la société bénéficiaire de l'apport B (régime de droit commun):

- Sur le plan comptable :

	<b>M. X.</b>	<b>M. Y.</b>	<b>Total</b>
	(en €)	(en €)	(en €)
Droits versés	-	-	-
Droits acquis après le transfert	200	200	400
<b>Total</b>	<b>200</b>	<b>200</b>	<b>400</b>

- Sur le plan fiscal :

	<b>M. X.</b>	<b>M. Y.</b>	<b>Total</b>
	(en €)	(en €)	(en €)
Comptabilité	200	200	400
Reprise des droits acquis lors du transfert (solution n°120)	1800	1200	3000
Indemnité non déductible	-2000	-1400	-3400
<b>Total</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

1 : La période neutralisée a une durée qui ne peut être inférieure à celle de la période d'acquisition des droits non utilisés à la clôture de l'exercice de la société absorbante.

2ème cas: L'opération a un caractère rétroactif

- s'agissant de la société apporteuse

Le résultat fiscal de l'exercice d'apport n'est pas affecté par l'indemnité de congés correspondant aux droits acquis à la date d'effet par les salariés transférés. L'entreprise doit souscrire, le cas échéant, une déclaration rectificative (cf. [n° 130](#)) au titre de l'exercice précédent pour procéder à la réintégration extra-comptable de l'indemnité correspondant aux droits acquis par les salariés transférés au cours de la période de référence 2008-2009, soit 1 200 €.

- s'agissant de la société bénéficiaire de l'apport

- Sur le plan comptable :

	<b>M. X.</b>	<b>M. Y.</b>	<b>Total</b>
	(en €)	(en €)	(en €)
Indemnité versée	2400	3000	5400

Reprise des droits à l'ouverture	-2000	-2000	-4000
Droits à la clôture	2000	1400	3400
<b>Total</b>	<b>2400</b>	<b>2400</b>	<b>5800</b>

- Sur le plan fiscal :

	<b>M. X.</b>	<b>M. Y.</b>	<b>Total</b>
	(en €)	(en €)	(en €)
Comptabilité	2400	2400	4800
Reprise des droits à l'ouverture (solution n°190)	2000	2000	4000
Droits à la clôture	-1400	-1400	-2800
<b>Total</b>	<b>3000</b>	<b>3000</b>	<b>6000</b>

<sup>1</sup> : Application de la solution énoncée au n° 200.

## **2. La société bénéficiaire de l'apport est soumise au régime optionnel (CGI, art. 39-1-1° bis, 2e al.)**

### **a. Société apporteuse**

#### **230**

L'indemnité qui correspond aux droits acquis et non utilisés à la clôture de l'exercice est déductible (cf. n° 20 et s.).

### **b. Société bénéficiaire de l'apport**

#### **240**

L'indemnité versée aux salariés transférés, qui correspond aux droits acquis et non utilisés chez la société absorbée, n'est pas déductible (art. 49 octies B de l'annexe III du CGI).

L'entreprise absorbante pourra déduire normalement l'indemnité versée aux salariés transférés et correspondant à des droits acquis après la fusion.

#### **250**

##### **Exemple :**

Les données sont identiques à celles de l'exemple précédent, mais la société A est soumise au régime de droit commun et la société B, au régime optionnel.

1er cas: l'opération n'a pas de caractère rétroactif

- s'agissant de la société apporteuse A

L'indemnité de congés payés déductible des résultats (comptable et fiscal) est déterminée comme

suit :

	<b>M. X.</b>	<b>M. Y.</b>	<b>Total</b>
	(en €)	(en €)	(en €)
Droits versés	2400	3000	5400
Reprise des droits à l'ouverture	-2000	-2000	-4000
Droits à la date du transfert	1800	1200	3000
<b>Total</b>	<b>2200</b>	<b>2200</b>	<b>4400</b>

- s'agissant de la société bénéficiaire de l'apport B

- Sur le plan comptable

	<b>M. X.</b>	<b>M. Y.</b>	<b>Total</b>
	(en €)	(en €)	(en €)
Droits versés	-	-	-
Droits acquis après le transfert	200	200	400
<b>Total</b>	<b>200</b>	<b>200</b>	<b>400</b>

- Sur le plan fiscal

	<b>M. X.</b>	<b>M. Y.</b>	<b>Total</b>
	(en €)	(en €)	(en €)
Comptabilité	200	200	400
Droits acquis à la clôture, non déductibles	-200	-200	-400
<b>Total</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

**Remarque** : Les indemnités versées ultérieurement et correspondant aux droits acquis et non utilisés par les salariés transférés à la date de transfert ne seront pas déductibles.

2ème cas: l'opération a un effet rétroactif

- s'agissant de la société apporteuse A

Le résultat fiscal de l'exercice d'apport n'est pas affecté par l'indemnité de congés correspondant aux droits acquis à la date d'effet de l'opération par les salariés transférés.

- s'agissant de la société bénéficiaire de l'apport B

- Sur le plan comptable :

	<b>M. X.</b>	<b>M. Y.</b>	<b>Total</b>
	(en €)	(en €)	(en €)
Indemnité versée	2400	3000	5400
Reprise des droits à la clôture	-2000	-2000	-4000
Droits à la clôture	2000	1400	3400
<b>Total</b>	<b>2400</b>	<b>3400</b>	<b>4800</b>

- Sur le plan fiscal :

	<b>M. X.</b>	<b>M. Y.</b>	<b>Total</b>
	(en €)	(en €)	(en €)
Comptabilité	2400	2400	4800
Droits acquis à la clôture	-2000	-1400	-3400
<b>Total</b>	<b>400</b>	<b>1000</b>	<b>1400</b>

<sup>1</sup> : Il s'agit en fait des indemnités versées et correspondant aux droits acquis depuis la date d'effet de l'apport.

### **3. Régime des charges sociales et fiscales afférentes aux indemnités de congés payés**

#### **260**

Les dispositions qui précèdent sont applicables aux charges sociales et fiscales attachées aux indemnités de congés payés.

### **B. Transferts de salariés sans rupture du contrat de travail**

#### **270**

Ces transferts interviennent généralement au sein des groupes de sociétés. Ils se distinguent de la simple mise à disposition de personnel dans la mesure où ils entraînent pour les salariés concernés changement d'employeur. Compte tenu de la communauté d'intérêts des employeurs successifs et de la nature de ces transferts les droits attachés au contrat de travail, notamment ceux relatifs aux congés payés sont parfois maintenus, en application des [articles L 1224-1 et L 1224-2 du code du travail](#).

Sur le plan comptable, les transferts de salariés donnent généralement lieu au paiement par l'ancien employeur au nouvel employeur d'une somme représentative de la dette envers le personnel transféré au titre des congés payés. Lorsque ces droits seront utilisés l'employeur prélèvera les indemnités versées sur ces sommes, ce qui n'influencera pas, à due concurrence, son compte de résultat.

Le régime fiscal applicable aux entreprises concernées par de tels transferts de salariés est identique à celui des fusions et opérations assimilées, développé ci-dessus aux [n°s 150 et suivants](#), auxquels il convient de se reporter.