RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PROV-30-20-10-20-20121203
Date de publication : 03/12/2012

BIC - Provisions pour charges de personnel autres que les congés payés

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 2 : Provisions pour charges de personnel autres que les congés payés

Sommaire :

I. Provisions pour gratification au personnel
A. Règles générales
B. Condition de déduction des provisions
1. Engagement ferme et irrévocable
2. Forme de l'engagement
II. Provisions pour indemnités de rupture de contrat de travail
A. Généralité des indemnités de rupture
B. Indemnités liées au licenciement pour motif économique
1. Champ d'application
a. Procédures de licenciement
1° La procédure de licenciement pour motif économique
2° Les procédures non concernées par l'exclusion
a° La procédure de licenciement pour motif personnel
b° La procédure de licenciement en cas de redressement ou liquidation judiciaire.
b. Dépenses liées au licenciement
1° Les indemnités concernées par l'exclusion prévue au 5° du 1 de l'article 39 du CGI
2° Les dépenses non visées par l'exclusion
2. Portée du dispositif
III. Provisions pour charges de retraite
A. Principes
1. Nature des allocations
2. Bénéficiaires des allocations
B. Déductibilité des cotisations de retraite et primes d'assurance retraite

I. Provisions pour gratification au personnel

A. Règles générales

1

Les rémunérations du personnel constituent habituellement des charges annuelles et normales de l'exercice au cours duquel elles sont engagées (cf. CE, arrêt du 8 février 1961, n° 47372).

10

Ainsi les dépenses de personnel réglées au cours d'un exercice déterminé peuvent être déduites pour la détermination du résultat fiscal d'un exercice antérieur s'il est établi, d'une manière indiscutable, qu'elles rémunèrent un travail accompli au cours de ce dernier exercice.

Ce lien peut notamment résulter des conventions existant entre l'employeur et son personnel ou d'engagements fermes et irrévocables pris en faveur du personnel avant la clôture de l'exercice.

Cette déduction peut alors être opérée sous la forme de provision lorsque les éléments nécessaires au calcul des rémunérations correspondantes ne sont pas encore connus avec précision.

20

Il convient d'observer, par ailleurs, que dans la mesure où l'engagement contractuel de l'entreprise à l'égard de ses salariés est de nature à donner naissance à une véritable créance de ces derniers sur leur employeur, c'est-à-dire lorsque son montant en est exactement déterminé, les gratifications à allouer au titre d'un exercice doivent figurer dans les charges déductibles de cet exercice en tant que charges à payer (BOI-BIC-PROV-30-20-10).

B. Condition de déduction des provisions

1. Engagement ferme et irrévocable

30

Le Conseil d'État a refusé la déduction d'une provision constituée en vue de faire face à la charge représentée par l'octroi de gratifications au personnel qui avait été décidé par une assemblée générale des associés dès lors que, d'une part, la délibération de cette assemblée n'emportait pas un engagement irrévocable en faveur du personnel et que, d'autre part, il n'est pas établi que le contenu de cette délibération aurait été, avant la clôture de l'exercice, porté effectivement à la connaissance du personnel dans des conditions telles que l'octroi des gratifications ainsi annoncées serait devenu inéluctable (CE, arrêt du 27 juillet 1979, n° 11716, RJ, II, p. 75).

40

La Haute Assemblée a également jugé qu'une provision n'avait pu être valablement constituée en franchise d'impôt pour des gratifications à payer au personnel dès lors que cette charge, tout en étant bien précisée et certaine dans son principe, était à la clôture de l'exercice encore indéterminée dans son montant, lequel devait être fixé par une décision ultérieure des gérants (CE, arrêt du 6 février 1961, n° 44779, 7e s.s., RO, p. 286). Bien que certaine dans son principe, la charge n'a pas été considérée dans cette espèce comme nettement précisée au sens du 5° du 1 de l'article 39 du code général des impôts (CGI), BOI-

BIC-PROV-20-10-20 au I.

50

Il a été jugé qu'à défaut d'engagement ferme, pris antérieurement à la clôture de l'exercice, de verser un complément de rémunération au gérant et au directeur commercial et une participation aux bénéfices au personnel, la circonstance que la société a procédé à des attributions semblables lors des années précédentes ne l'oblige nullement à en poursuivre le versement.

De même l'entreprise ne prend aucun engagement ferme à l'égard de la rémunération à attribuer au gérant lorsque les statuts se bornent à prévoir qu'elle serait fixée d'un commun accord des parties (CE, arrêt du 31 mai 1965, n° 48693, 7e s.-s.).

Des charges de personnel non encore réglées à la clôture d'un exercice ne peuvent être déduites du résultat fiscal de cet exercice qu'à la condition que l'entreprise ait pris à l'égard des salariés intéressés des engagements fermes rendant certaine l'obligation de versement des sommes en cause (CE, arrêt du 25 octobre 1989, n° 66990, 9e et 8e s.-s., SARL KAMARINA II).

L'assemblée générale d'une SARL ne prend pas d'engagement ferme à l'égard du gérant lorsqu'elle décide de lui allouer un complément de rémunération dès lors qu'elle subordonne le règlement de cette somme à l'approbation des comptes de l'exercice et à l'existence d'une trésorerie suffisante (CE, arrêt du 16 décembre 1992, n° 82971, 7e et 9 e s.-s., SARL NOBLACO ; confirmation de l'arrêt du 9 juillet 1986 n° 44724, 8e et 9e s.-s.).

2. Forme de l'engagement

60

Le caractère ferme et irrévocable de l'engagement peut résulter des statuts, d'une convention ou d'une décision des organes dirigeants de l'entreprise intervenue antérieurement à la clôture de l'exercice de constitution de la provision, de sorte qu'il en résulte pour elle une dette certaine et nettement précisée (CE, arrêt du 6 février 1961, n° 44779, déjà cité au I-B-1 § 40 ; dans le même sens CE, arrêt du 6 février 1986 n° 35683).

70

Sous la réserve que les instruments de preuve retenus par les contribuables se révèlent compatibles avec les règles de la procédure écrite, ceux-ci disposent d'un choix entier quant aux moyens propres à établir l'existence, le contenu et la date des conventions ou engagements justifiant la déduction de dépenses de personnel non réglées à la clôture d'un exercice. En effet, l'exigence de la part de l'administration d'un élément de preuve particulier aurait pour conséquence de subordonner la déduction des dépenses en cause à des conditions non prévues par la loi. Il appartient à l'administration fiscale d'apprécier au cas par cas la valeur probante des éléments produits par les contribuables, sous le contrôle, le cas échéant, du juge de l'impôt. Cela étant, et s'agissant des seules SARL, qui sont le plus souvent des sociétés de famille voire des sociétés quasi-unipersonnelles à l'égard desquelles l'exigence d'un formalisme excessif pourrait paraître rigoureuse, le Conseil d'État a admis que le supplément de rémunération accordé au gérant en vertu de conventions passées au cours de l'exercice et ratifiées par l'assemblée générale ayant approuvé les comptes de cet exercice puisse être

admis en déduction des résultats dudit exercice alors même que son montant aurait été, pour partie, porté en charges à payer (CE, juin 1991, n° 68103). En revanche, dans le cas d'une rémunération complémentaire décidée par l'assemblée générale des associés d'une SARL en cours d'exercice mais dont l'échéance et le versement ont été subordonnés à la réalisation d'événements futurs et incertains tels que l'approbation des comptes de cet exercice et les limites de la trésorerie, le Conseil d'État (arrêt du 16 décembre 1992 n° 82971, SARL NOBLACO) n'a pas admis la déduction de ce complément non encore versé à la clôture dudit exercice et porté en charges à payer (Réponse Herment, Sénat 13 avril 1995, p. 881 n° 7056).

II. Provisions pour indemnités de rupture de contrat de travail

75

Une provision peut être constituée en franchise d'impôt pour faire face au paiement des indemnités à devoir en raison d'un licenciement, qui bien que non encore prononcé, est néanmoins rendu probable par des événements en cours à la clôture de l'exercice. Cette solution n'est pas applicable en matière de licenciement pour motif économique.

A. Généralité des indemnités de rupture

80

En règle générale, les indemnités de licenciement ou de congédiement constituent une charge de l'exercice au cours duquel elles sont engagées et ne peuvent être déduites que du résultat fiscal de cet exercice. Les entreprises ne sont dès lors pas autorisées à constituer en franchise d'impôt des provisions destinées à faire face au paiement éventuel d'indemnités de licenciement.

90

C'est ainsi que les indemnités de congédiement restant dues à la clôture de l'exercice à raison des licenciements prononcés au cours de cet exercice sont normalement déductibles au titre des charges à payer.

100

Toutefois, une provision peut valablement être constituée afin de tenir compte des indemnités qui seront versées ultérieurement à raison de licenciements non encore prononcés mais que des événements en cours à la clôture de l'exercice rendent probables (dans ce sens, RM Vuillaume, JO deb. AN du 1er mars 1982, p. 814, n° 1047 et RM PONS JO deb. AN du 21 août 1989, p. 3658 n° 12039).

Aussi, le Conseil d'État a-t-il jugé qu'une entreprise n'est pas fondée à constituer en franchise d'impôt une provision destinée à faire face au paiement d'indemnités de licenciement dès lors qu'elle n'établit pas que des événements en cours pendant l'exercice ont rendu probable le licenciement de l'intégralité de son personnel, alors même que ces indemnités constituent, de par la législation du travail, des charges obligatoires nettement précisées de l'entreprise (CE, arrêt du 30 mai 1949, n° 97035, RO, p.182).

110

Les charges liées aux licenciements auxquelles les provisions sont destinées à faire face doivent avoir pour effet de diminuer l'actif net de l'entreprise, être probables et non seulement éventuelles,

être déterminées avec une approximation suffisante et résulter d'événements nés au cours de l'exercice.

120

Pour être considérés comme probables et non simplement éventuels, les licenciements doivent faire l'objet d'une décision formelle avant la clôture de l'exercice.

130

En cas de licenciement individuel, peut être considérée comme une décision formelle, la convocation du salarié à l'entretien préalable matérialisée par l'envoi d'une lettre recommandée.

140

S'agissant de licenciements collectifs, les événements suivants peuvent être considérés comme conférant un caractère probable à la charge :

- convocation à l'entretien préalable par envoi d'une lettre recommandée dans les entreprises de moins de 50 salariés dépourvues de représentation du personnel ;

- information et convocation des délégués du personnel et information de l'administration dans les entreprises de moins de 50 salariés où il existe des délégués du personnel ;

- établissement d'un plan social ou information et convocation du comité d'entreprise dans les entreprises d'au moins 50 salariés.

B. Indemnités liées au licenciement pour motif économique

1. Champ d'application

150

Les dispositions du trente-troisième alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du CGI excluent des charges déductibles les provisions constituées en vue de faire face au paiement des indemnités de licenciement concernant les seuls licenciements pour motif économique.

a. Procédures de licenciement

155

Parmi les différentes procédures de licenciement, l'exclusion ne concerne que la seule procédure de licenciement pour motif économique.

1° La procédure de licenciement pour motif économique

160

Conformément aux dispositions de l'article L. 1233-3 du code du travail, constitue un licenciement pour motif économique le licenciement effectué par un employeur pour un ou plusieurs motifs non inhérents à la personne du salarié. Il résulte d'une suppression ou transformation d'emploi ou encore d'une modification substantielle du contrat de travail, consécutives notamment à des difficultés économiques ou à des mutations technologiques.

170

Il s'ensuit, qu'en principe, le salarié ne doit pas être remplacé dans son emploi. Cette règle s'apprécie au niveau de l'entreprise.

180

La procédure de licenciement pour motif économique obéit à des règles différentes selon que le nombre de salariés licenciés pour motif économique concerne plus ou moins de 10 salariés.

190

Les provisions pour indemnités de licenciement ne sont pas déductibles, que le licenciement pour motif économique ait un caractère individuel ou collectif.

2° Les procédures non concernées par l'exclusion

a° La procédure de licenciement pour motif personnel

200

Cette procédure a pour origine des causes tenant à la personne du salarié. Les faits reprochés doivent lui être personnellement imputables et avoir eu lieu à l'occasion de l'exécution de son contrat de travail. Le licenciement peut être motivé par une faute du salarié ou une insuffisance professionnelle.

210

Dans la mesure où elles répondent aux conditions générales de déductibilité des provisions rappelées aux II-A § 110 à 140, les indemnités versées à l'occasion d'un licenciement pour motif personnel ne sont pas concernées par l'exclusion.

b° La procédure de licenciement en cas de redressement ou liquidation judiciaire.

220

Même si elle présente des caractéristiques proches de celle prévue en cas de licenciements pour motif économique, la procédure de licenciement engagée dans le cadre d'un redressement ou d'une liquidation judiciaire, prévue par l'article 228 de la loi n° 85-98 du 25 janvier 1985, et désormais codifiée à l'article L. 662-4 du code de commerce, n'est pas concernée par l'exclusion.

b. Dépenses liées au licenciement

225

Plusieurs types d'indemnités peuvent être versés à l'occasion d'un licenciement pour motif économique.

1° Les indemnités concernées par l'exclusion prévue au 5° du 1 de l'article 39 du CGI

230

Toutes les indemnités directement liées à un licenciement pour motif économique sont concernées par ce dispositif, et notamment :

- l'indemnité prévue à l'article L. 1234-9 du code du travail, aux termes duquel le salarié lié par un contrat de travail à durée indéterminée qui est licencié alors qu'il compte une année d'ancienneté ininterrompue au service du même employeur, a droit, sauf en cas de faute grave, à une indemnité minimum de licenciement, dont le taux et les modalités de calcul en fonction de la rémunération brute dont il bénéficiait antérieurement à la rupture du contrat de travail sont fixés aux articles R. 1234-1 du code du travail, R. 1234-2 du code du travail et R. 1234-4 du code du travail ;

- lorsqu'elles sont d'un montant supérieur à l'indemnité légale, les indemnités accordées aux salariés en application des conventions collectives, du contrat de travail, des usages ou sur tout autre fondement, comme par exemple sur le fondement des dispositions de l'article L. 1233-61 du code du travail qui régit la mise en place du plan de sauvegarde de l'emploi.

2° Les dépenses non visées par l'exclusion

240

Ne sont notamment pas concernées par l'exclusion, les provisions constituées en vue de faire face aux versements suivants, dès lors qu'ils ne sont pas directement liés au licenciement pour motif économique :

- les indemnités compensatrices de préavis ;

- les indemnités compensatrices de congés payés ;

- les indemnités de rupture irrégulière ou abusive de contrat de travail ;

- les indemnités compensatrices versées dans le cadre d'une clause de non-concurrence ;

- les indemnités versées dans le cadre d'une transaction dès lors que cette opération ne constitue pas un licenciement au sens strict ;

- la part des contributions mises à la charge des entreprises dans le cadre de conventions passées avec le Fonds National de l'Emploi (FNE) ;

- d'une manière générale, les frais de restructuration et les dépenses liées à la reconversion du personnel et aux diverses mesures d'accompagnement social des licenciements pour motif personnel ou économique (mesures de reclassement, actions de formation, etc.).

Les provisions constituées pour faire face à ces dépenses sont déductibles dans les conditions de droit commun (cf. II-A § 110 à 140).

De même, les dispositions du 5° du 1 de l'article 39 du CGI ne font pas obstacle à la déduction fiscale des primes d'assurance destinées à garantir l'entreprise contre le paiement au personnel d'indemnités de licenciement même lorsque celles-ci sont versées à l'occasion de licenciements pour motif économique. En effet, ces primes constituent des charges d'exploitation déductibles lorsque les indemnités en cause sont prévues par une convention collective ou par un accord inscrit dans le règlement intérieur de l'entreprise entrant lui-même dans le cadre d'une convention collective conforme aux dispositions du code du travail (BOI-BIC-CHG-40-40-20 au V § 100).

2. Portée du dispositif

250

Les dispositions du 5° du 1 de l'article 39 du CGI ont pour objet d'interdire la déduction des dotations à un compte de provisions pour indemnités de licenciement pour motif économique effectuées au titre des exercices clos à compter du 15 octobre 1997. Il s'ensuit que ces dotations doivent être réintégrées extra-comptablement (case WI du tableau **n° 2058 A**, accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr, rubrique "recherche de formulaires") dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles ont été effectuées.

260

Dès lors que les dotations en cause ne sont pas déductibles au titre de l'exercice au cours duquel elles ont été constituées, leur reprise comptable à l'occasion de la constatation définitive de la charge afférente à ces indemnités s'effectue en franchise d'impôt. Le montant de la reprise comptable est alors déduit de manière extra-comptable (case WU du tableau **n° 2058 A**, accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr, rubrique "recherche de formulaires").

III. Provisions pour charges de retraite

270

L'article L. 123-13 du code de commerce autorise les entreprises à inscrire au bilan, sous forme de provision, le montant correspondant à tout ou partie de leurs engagements en matière de pensions, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou avantages similaires des membres de leur personnel et de leurs mandataires sociaux ou associés. Par ailleurs, il est fait obligation aux entreprises, qu'elles constituent ou non des provisions, d'indiquer le montant de leurs engagements énumérés ci-avant dans l'annexe aux comptes annuels.

Ces mesures s'appliquent, compte tenu de la date de publication de la loi (JO du 12 juillet 1985) aux exercices clos à compter du 13 juillet 1985.

280

Sur le plan fiscal, aux termes du premier alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du CGI, ne sont pas déductibles les provisions que constitue une entreprise en vue de faire face au versement d'allocations en raison du départ à la retraite ou préretraite des membres de son personnel ou de ses mandataires sociaux. Cette disposition interdit donc la déduction fiscale des provisions pour charges de retraite.

En revanche, les dépenses exposées par les entreprises en vue d'assurer le service d'allocations de retraite sont déductibles dans les conditions de droit commun.

A. Principes

290

L'interdiction de la déduction fiscale visée au premier alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du CGI concerne toutes les provisions constituées en vue de faire face au versement de toute allocation en raison du départ à la retraite ou préretraite, que son bénéficiaire potentiel soit encore en activité ou non, et quels que soient son statut juridique, ainsi que la nature de l'engagement pris à son égard par l'entreprise.

1. Nature des allocations

300

Le premier alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du CGI dispose que « ne sont pas déductibles les provisions que constitue une entreprise en vue de faire face au versement d'allocations en raison du départ à la retraite ou préretraite ».

L'interdiction porte donc sur les provisions relatives à tous les versements ainsi effectués, quelle que soit leur nature ou leur périodicité (sommes versées lors du départ à la retraite ou préretraite, ou pendant la durée de celle-ci).

À titre indicatif, sont notamment concernées les allocations suivantes :

- indemnités de départ à la retraite (fixes ou variables) ;

- allocations de préretraite ;

- pensions et compléments de retraite.

2. Bénéficiaires des allocations

310

Le premier alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du CGI se réfère aux allocations versées par une entreprise en raison du départ des « membres ou anciens membres de son personnel ou de ses mandataires sociaux ».

Il s'agit donc de tous les bénéficiaires des allocations définies au III-A-1, quel que soit leur statut juridique :

- salariés ou anciens salariés ;

- mandataires sociaux n'ayant pas la qualité de salariés au sens du code de travail : présidents-directeurs généraux, directeurs généraux, membres du directoire pour des sociétés anonymes, gérants de SARL, etc.

B. Déductibilité des cotisations de retraite et primes d'assurance retraite

320

Il est rappelé que les dépenses exposées par les entreprises en vue d'assurer le service d'allocations de retraite à leurs anciens dirigeants ou salariés constituent, en principe, des charges déductibles pour la détermination du résultat fiscal de l'exercice au cours duquel elles sont effectivement engagées.

330

Les dépenses dont il s'agit revêtent le caractère :

- soit de cotisations de sécurité sociale (BOI-BIC-CHG-40-40-40) ou de cotisations versées à des caisses de retraite (BOI-BIC-CHG-40-40-50) ;

- soit de primes versées à des compagnies d'assurances en vue de garantir au personnel l'allocation d'indemnités de départ à la retraite ou de pensions de retraite. Pour être déductibles sur le plan fiscal, ces primes doivent satisfaire aux conditions générales de déductibilité des charges et, notamment, entraîner une diminution de l'actif net de l'entreprise versante. Cette dernière condition n'est susceptible d'être remplie que si l'entreprise perd définitivement la propriété et la disposition des

sommes versées.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 12/10/2026