

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-CHAMP-20-40-20-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 29/10/2013

RSA – Champ d'application – Éléments du revenu imposable – Sommes perçues en fin d'activité – Indemnités de cessation de fonctions des dirigeants ou mandataires sociaux

Positionnement du document dans le plan :

RSA - Revenus salariaux et assimilés

Champ d'application des traitements, salaires et revenus assimilés

Titre 2 : Éléments du revenu imposable

Chapitre 4 : Sommes perçues en fin d'activité

Section 2 : Indemnités de cessation de fonctions des dirigeants ou mandataires sociaux

Sommaire :

I. Principe d'assujettissement à l'impôt sur le revenu

A. Principe d'imposition

B. Personnes concernées

1. Dirigeants de droit

2. Dirigeants de fait

II. Exception : cessation forcée des fonctions

A. Définition de la cessation forcée des fonctions

B. Modalités d'application des règles d'exonération

1. Règle générale

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

3. Définitions

a. Date de rupture du mandat social

b. Rémunération annuelle brute de référence des mandataires sociaux

4. Exemples d'application

1

Le 2 de l'article [80 duodecies](#) du code général des impôts (CGI) pose le principe de l'assujettissement à l'impôt sur le revenu, selon les règles des traitements et salaires, de l'ensemble des indemnités versées aux mandataires sociaux, dirigeants et personnes visés à l'article [80 ter](#) du même code à l'occasion de la cessation de leurs fonctions. Par exception, ces indemnités sont toutefois exonérées, dans certaines limites, lorsque la cessation des fonctions revêt pour les intéressés un caractère forcé.

I. Principe d'assujettissement à l'impôt sur le revenu

A. Principe d'imposition

10

En application des dispositions du 2 de l'article [80 duodecies](#) du CGI, les indemnités versées aux mandataires sociaux, dirigeants et personnes visées à l'article [80 ter](#) du CGI, à l'occasion de la cessation de leurs fonctions, constituent une rémunération imposable.

Cette règle d'imposition est applicable sans distinguer notamment selon :

- le mode de rupture du mandat social ou du contrat de travail (sous réserve de l'hypothèse, envisagée au [II ci-après](#), de la cessation réellement forcée des fonctions) : démission, licenciement, départ ou mise à la retraite, non-renouvellement du mandat, atteinte de la limite d'âge, rupture négociée ou amiable... ;
- le fondement juridique des indemnités versées : il peut s'agir, par exemple, d'une indemnité contractuelle, c'est-à-dire négociée par le mandataire ou le dirigeant dès sa prise de fonctions, ou d'une indemnité transactionnelle, c'est-à-dire versée par l'entreprise à l'intéressé dans le cadre d'un accord conclu en vue de régler les conséquences financières de la rupture, préalablement intervenue, du mandat social ou du contrat de travail.

Remarque : Selon l'article [2044](#) du code civil, la transaction est un contrat par lequel, au moyen de concessions réciproques, les parties terminent une contestation née ou préviennent une contestation à naître. Les transactions ont entre les parties, aux termes de l'article [2052](#) du code déjà cité, l'autorité de la chose jugée en dernier ressort.

B. Personnes concernées

20

Les personnes concernées par cette règle d'imposition s'entendent de l'ensemble des dirigeants de sociétés visés à l'article [80 ter](#) du CGI, c'est-à-dire des dirigeants, de droit ou de fait, soumis au régime fiscal des salariés.

1. Dirigeants de droit

30

Sont concernés :

- dans les sociétés anonymes (SA), ou dans les sociétés par actions simplifiées (SAS) (en application du principe d'assimilation de la SAS à la SA posé, pour l'application des dispositions du code général des impôts et de ses annexes, par l'article [1655 quinquies](#) de ce code) : le président du conseil d'administration, le directeur général, l'administrateur provisoirement délégué dans les fonctions de président, les membres du directoire et les administrateurs ou membres du conseil de surveillance investis de fonctions spéciales comme celles de directeur du service comptable, directeur commercial... (1° du b de l'article [80 ter](#) du CGI) ;
- dans les sociétés à responsabilité limitée (SARL) : les gérants minoritaires ou égalitaires (2° du b de l'article [80 ter](#) du CGI) ;
- dans les autres entreprises ou établissements passibles de l'impôt sur les sociétés (en particulier les établissements publics à caractère industriel et commercial) : l'ensemble des dirigeants soumis au

régime fiscal des salariés. Seront à ce titre notamment concernés les gérants non associés et les gérants majoritaires de SARL ainsi que les gérants non associés et les gérants associés commandités des sociétés en commandite par actions (3° du b de l'article 80 ter du CGI).

Remarque : Bien entendu, s'agissant des gérants majoritaires de SARL et des gérants des sociétés en commandite par actions, ces derniers ne sont susceptibles d'être concernés par les dispositions de l'article [80 duodecies](#) du CGI qu'à la condition de percevoir lors de la cessation de leur mandat une indemnité admise en déduction des bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés, conformément aux dispositions de l'article [62](#) du CGI. En outre, lorsqu'un gérant est majoritaire, il ne peut y avoir de vote positif sur sa révocation. Les associés minoritaires ne peuvent que demander la révocation judiciaire qui est subordonnée à une « cause légitime » et il est peu probable que dans ce cas une indemnité soit due à l'intéressé.

2. Dirigeants de fait

40

Sont concernées les personnes, visées au 4° du b de l'article [80 ter](#) du CGI, occupant dans l'entreprise un emploi salarié à raison duquel elles perçoivent une rémunération supérieure à la plus faible des rémunérations servies aux dirigeants de l'entreprise.

Le [BOI-RSA-GER-10-10-10-20](#) précise les conditions dans lesquelles un salarié peut être assimilé à un dirigeant de fait au regard des dispositions de l'article 80 ter précité et, par suite, pour l'application des dispositions du 2 de l'article [80 duodecies](#) du CGI.

En particulier, les dispositions de ces articles ne sont pas applicables aux salariés qui, de toute évidence, ne sont pas des dirigeants de fait. Tel est notamment le cas, alors même que la rémunération du salarié est supérieure à celle du dirigeant de droit, s'il résulte de l'examen des circonstances d'espèce que ce dernier assume seul la direction de l'entreprise et que la faiblesse de sa rémunération s'explique seulement par un contexte particulier, par exemple l'exercice de fonctions dirigeantes dans plusieurs sociétés du même groupe.

II. Exception : cessation forcée des fonctions

50

Conformément au 2 de l'article [80 duodecies](#) du CGI, il est fait exception au principe général d'assujettissement à l'impôt sur le revenu des indemnités que les dirigeants de sociétés perçoivent à raison de la rupture du mandat social ou du contrat de travail, selon le cas, en cas de cessation forcée des fonctions, notamment de révocation.

En effet, lorsque le dirigeant justifie ainsi du caractère forcé de la cessation de ses fonctions, les indemnités perçues au titre de la rupture du contrat de mandat ou de travail correspondant ne sont imposables que pour la fraction excédant les montants définis aux 3° et 4° du 1 de l'article [80 duodecies](#) du code précité.

A. Définition de la cessation forcée des fonctions

60

La cessation forcée des fonctions du dirigeant s'entend notamment, comme l'indique expressément le 2 de l'article [80 duodecies](#) du CGI, de sa révocation.

70

Toutefois, s'agissant d'une exception au regard du principe général, d'abord posé par le législateur, d'imposition de l'ensemble des indemnités perçues à raison de la cessation de leurs fonctions par les

mandataires sociaux et autres dirigeants de sociétés, l'appréciation du caractère forcé de la cessation des fonctions au sens du 2 de l'article [80 duodecies](#) déjà cité repose, au-delà des apparences juridiques, sur l'examen des circonstances de fait.

80

Aussi, s'il résulte de cet examen que la révocation dissimule en réalité un départ négocié ou à l'amiable, le dirigeant concerné ne pourra se prévaloir des dispositions précitées pour obtenir, dans les limites applicables, l'exonération des indemnités d'éviction perçues en exécution, par exemple, des clauses du contrat de mandat ou du contrat de travail ou des termes d'une transaction.

90

A cet égard, il est rappelé que certains mandataires sociaux, notamment le président du conseil d'administration, les administrateurs et les membres du conseil de surveillance de sociétés anonymes sont révocables *ad nutum* par l'organe social compétent (conseil d'administration ou assemblée générale ordinaire, selon le cas) en application respectivement des [articles L225-47](#), [L225-18](#) et [L225-75](#) du code de commerce, c'est-à-dire sans préavis, ni précision de motifs, ni indemnité.

Toutefois, la jurisprudence de la chambre commerciale de la Cour de cassation reconnaît aux intéressés le droit à des dommages-intérêts lorsque cette révocation intervient dans des conditions abusives, peu important la nature des griefs formulés par la société, c'est-à-dire dans des circonstances, notamment vexatoires ou injurieuses, de nature à nuire à l'honneur ou à la réputation du dirigeant concerné ou si elle a été décidée brutalement sans respecter le principe du contradictoire, c'est-à-dire sans que l'intéressé n'ait été mis en mesure de présenter ses observations (en ce sens notamment [arrêts de la chambre commerciale de la Cour de cassation du 26 avril 1994, Pesnelle c/ Société Autoliv Klippan](#) et du 26 novembre 1996, n° 1738 P, SA Econocom Location et autres c/ Spilmont).

Remarque : Certains mandataires sociaux, tels que les gérants minoritaires de SARL ou les membres du directoire de SA en application respectivement des [articles L223-25](#) et [L225-61](#) du code de commerce, ne peuvent être révoqués par l'organe statutaire compétent que pour un juste motif.

100

Inversement, et dans des situations exceptionnelles, s'il apparaît que, sous les apparences d'un départ de plein gré, le dirigeant a en fait été contraint de quitter ses fonctions, le « départ volontaire » pourra être assimilé à une cessation forcée des fonctions au sens des dispositions du 2 de l'article [80 duodecies](#) du CGI. Bien entendu, il appartient alors au contribuable qui prétend avoir cédé à la contrainte d'apporter toutes justifications à cet égard.

110

En d'autres termes, l'exonération prévue au 2 de l'article [80 duodecies](#) du CGI est susceptible de s'appliquer aux indemnités versées à un dirigeant :

- faisant l'objet d'une révocation dans les conditions prévues par le code de commerce, qui constitue une cessation forcée des fonctions de l'intéressé, sauf preuve contraire apportée par l'administration au vu des circonstances de fait ;
- lorsque, en l'absence de révocation formelle par l'organe social compétent, le dirigeant concerné peut apporter la preuve de la cessation forcée de ses fonctions, par exemple si, en raison du changement de contrôle de la société, il ne peut être maintenu dans ses fonctions pour des raisons objectives explicitées par les parties, ayant ainsi cédé à la contrainte en présentant sa démission.

B. Modalités d'application des règles d'exonération

1. Règle générale

120

Dès lors que la cessation de ses fonctions revêt pour le dirigeant concerné un caractère forcé, le total des indemnités versées, de la part, le cas échéant, non seulement de l'entreprise dont l'intéressé est mandataire social ou salarié mais également d'entreprises tierces (par exemple, situations où, dans un groupe de sociétés, l'indemnité de rupture due à un dirigeant est versée pour partie par la société dont l'intéressé est mandataire social ou salarié et pour partie par une autre société du groupe ou dans laquelle, à l'issue d'une offre publique hostile d'achat ou d'échange se traduisant par la cessation forcée des fonctions de l'intéressé, la charge de l'indemnité de rupture versée au dirigeant de la société cible est partagée par cette société avec le nouvel actionnaire majoritaire), au titre de la rupture du mandat social ou du contrat de travail est exonéré dans la limite la plus élevée de :

- deux fois la rémunération annuelle brute perçue au cours de l'année civile précédant la cessation forcée des fonctions ;

- 50 % du montant des indemnités perçues ;

- mais sans que la fraction exonérée ne puisse en tout état de cause excéder un plafond en valeur absolue, égal :

- en principe, à six fois le montant annuel du plafond de la sécurité sociale en vigueur à la date du versement des indemnités (soit 212 112 € pour 2011 et 218 232 € pour 2012) ;

- et, par exception, s'il s'agit d'une mise à la retraite, de cinq fois le montant précité (soit 176 760 € pour 2011 et 181 860 € pour 2012). En effet, cette situation n'est susceptible de concerner en pratique que les salariés qui sont assimilés à des dirigeants de fait au regard des dispositions de l'article 80 ter du CGI et, par suite, relèvent des dispositions de l'article 80 duodecies du même code (cf. I-B-2).

Remarque : Pour les dirigeants de fait, l'exonération de l'indemnité de mise à la retraite reste acquise à hauteur de son montant légal ou conventionnel, même s'il excède la limite en valeur absolue. Il en est de même pour l'indemnité légale ou conventionnelle de licenciement.

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

130

Lorsque le contribuable exerce au sein d'une même société ou de plusieurs sociétés d'un même groupe au sens de l'article L225-180 du code de commerce, à la fois des fonctions de mandataire social et de salarié, les limites définies ci-dessus s'appliquent au montant global perçu au titre de la rupture de l'ensemble de ces fonctions. Il en est de même en cas d'exercice d'une pluralité de mandats sociaux auprès de sociétés d'un même groupe.

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

Aussi, c'est ce montant global qui doit être comparé au double des rémunérations perçues à la fois au titre du contrat de mandat social et du contrat de travail, l'année civile précédant la rupture de ces contrats, pour, le cas échéant, limiter l'exonération à six fois le montant annuel du plafond de la sécurité sociale en vigueur à la date du versement des indemnités concernées, sauf si le montant légal ou conventionnel de l'indemnité perçue au titre du licenciement est d'un montant supérieur à cette limite fixée en valeur absolue (en ce sens, [CE arrêt du 30 décembre 2009, n° 316730](#)).

140

En cas de versement d'une indemnité transactionnelle assortie d'une clause de non-concurrence, la contrepartie financière de cette dernière demeure toujours imposable et il y a lieu, le cas échéant, de l'évaluer si son montant n'est pas prédéterminé. Bien entendu, il en va de même des autres indemnités et primes visées au [BOI-RSA-CHAMP-20-40-10-20-1](#) si elles sont également incluses dans le montant global.

3. Définitions

a. Date de rupture du mandat social

150

La date de rupture du mandat social s'entend de la date à laquelle l'organe social compétent (en général l'assemblée générale ordinaire des associés) prend la décision de révoquer le dirigeant, ou la date à laquelle ce dernier présente sa démission à cet organe lorsqu'elle constitue une cessation forcée de ses fonctions.

b. Rémunération annuelle brute de référence des mandataires sociaux

160

Il s'agit de l'ensemble des sommes perçues par les intéressés l'année précédant la rupture du mandat social, imposables dans la catégorie, ou selon les règles, des traitements et salaires, notamment les rémunérations correspondant aux fonctions de direction, les jetons de présence spéciaux lorsqu'ils sont imposés selon les règles des traitements et salaires. Ces sommes figurent dans la zone 18 A « base brute fiscale » de la déclaration annuelle des données sociales (DADS).

4. Exemples d'application

170

Exemple 1 : Le P.D.G. d'une société anonyme, dont la rémunération annuelle brute de l'année civile précédente s'établit à 90 000 €, a perçu, dans le cadre d'une transaction conclue suite à sa révocation, une indemnité de 200 000 €.

La limite d'exonération la plus élevée correspond à deux fois la rémunération annuelle brute, soit 180 000 € (50 % de l'indemnité correspondent en effet à 100 000 €).

Aussi l'indemnité est exonérée à hauteur de 180 000 € et imposable pour le surplus, soit à hauteur de 20 000 €, selon les règles des traitements et salaires, avec application, sur demande du bénéficiaire, du système du quotient prévu à l'article [163-0 A](#) du CGI.

Exemple 2 : Le P.D.G. d'une société anonyme exerce des fonctions de mandataire social ainsi que des fonctions techniques, ces dernières étant dans un état de subordination à l'égard de la société, à raison desquelles il a respectivement perçu au titre de l'année N -1 une rémunération annuelle brute de 100 000 € et 70 000 €.

L'intéressé a perçu en N, dans le cadre d'une transaction conclue suite à sa révocation et à son licenciement en N, une indemnité d'un montant de 330 000 €, dont 200 000 € au titre sa révocation et 130 000 € au titre de son licenciement. Par hypothèse, la somme correspondant à six fois le montant annuel du plafond de la sécurité sociale s'élève en N à 210 000 €.

Le montant global de l'indemnité perçue sera exonéré au cas particulier dans la limite de six fois le montant annuel du plafond de la sécurité sociale en vigueur à la date du versement des indemnités concernées soit 210 000 € : le double des rémunérations annuelles brutes perçues au titre de l'année civile précédente, soit 340 000 €, qui est supérieur à 50 % du montant global de l'indemnité (165 000 €) est limité à 210 000 €. Le surplus, soit 120 000 €, est imposable selon les règles des traitements et salaires, avec application, sur demande du bénéficiaire, du système du quotient prévu à l'article 163-0 A du CGI.

180

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

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

Cessation forcée des fonctions	Exonération, dans la limite en tout état de cause de six fois – ou de cinq fois s'il s'agit d'une mise à la retraite (*) - du montant annuel du plafond de la sécurité sociale (212 112 € ou 176 760 € en 2011), à concurrence du montant le plus élevé : - du double de la rémunération annuelle brute de l'année civile précédant la rupture du mandat social ou, le cas échéant, du contrat de travail ; ou - de 50 % de l'indemnité totale.
Autres cas de cessation des fonctions	Imposables.

(*) cf. [II-B-1](#) pour la situation particulière des dirigeants de fait