

PARIS, le 25/01/2001

DIRECTION DE LA REGLEMENTATION ET  
DES ORIENTATIONS DU RECOUVREMENT  
DIROR

**LETTRE CIRCULAIRE N° 2001-022**

**OBJET :** Régime social des indemnités versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail et de la cessation des fonctions de mandataire social ou de dirigeant.

*Le régime social des indemnités de rupture du contrat de travail et de cessation des fonctions de mandataire social est désormais aligné sur le nouveau régime fiscal issu de l'article 80 duodécies du Code général des impôts.*

**INTRODUCTION**

**Principes :**

Jusqu'à présent, le régime social des indemnités liées à la rupture du contrat de travail et à la cessation des fonctions de mandataire social résultait principalement, en l'absence de texte spécifique, de la jurisprudence de la Cour de cassation et de l'interprétation qu'en faisait la Branche ; il pouvait constituer, à ce titre, un domaine de la législation du recouvrement peu sécurisé pour les cotisants.

L'article 3 de la loi de finances pour 2000 (loi n° 99-1172 du 30.12.1999) a introduit dans le Code général des impôts un article 80 duodécies précisant le statut, au regard de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, des indemnités versées aux salariés à l'occasion de la rupture de leur contrat de travail, et aux mandataires sociaux à l'occasion de la cessation de leurs fonctions.

L'article 2 de la loi de financement de la Sécurité sociale pour 2000 (loi n° 99-1140 du 29.12.1999) qui opère un renvoi exprès à cet article du Code général des impôts, tend à aligner le régime social des indemnités versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail ou du mandat social sur leur nouveau régime fiscal.

L'article 1<sup>er</sup> de la loi de finances rectificative pour 2000 (loi n°2000-1353 du 30 décembre 2000) a complété ce dispositif en alignant le régime fiscal et social des indemnités de mise à la retraite sur celui de l'indemnité de licenciement.

Les articles L 242.1 et L 136.2 du Code de la Sécurité sociale sont modifiés en conséquence.

→Un alinéa supplémentaire est ajouté à l'article L 242.1 du Code de la sécurité sociale aux termes duquel, « **Sont aussi prises en compte les indemnités versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail à l'initiative de l'employeur ou à l'occasion de la cessation forcée des fonctions des mandataires sociaux, dirigeants et personnes visées à l'article 80 ter du Code général des impôts, à hauteur de la fraction de ces indemnités qui est assujettie à l'impôt sur le revenu en application de l'article 80 duodecimes du même code.** »

→Le paragraphe II de l'article L136.2 du Code de la Sécurité sociale est par ailleurs modifié et complété de la façon suivante : « Sont inclus dans l'assiette de la contribution (sociale généralisée) :

5° Les indemnités de licenciement ou de mise à la retraite et toutes autres sommes versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail pour la fraction qui excède le montant prévu par la convention collective de branche, l'accord professionnel ou interprofessionnel ou à défaut par la loi **ou en tout état de cause, est assujettie à l'impôt sur le revenu en application de l'article 80 duodecimes du code général des impôts**, ainsi que toutes sommes versées à l'occasion de la modification du contrat de travail ;

**5°bis Les indemnités versées à l'occasion de la cessation de leurs fonctions aux mandataires sociaux, dirigeants et personnes visées à l'article 80 ter du code général des impôts, ou, en cas de cessation forcée de ces fonctions, la fraction de ces indemnités qui excède les montants définis au deuxième alinéa du 1 de l'article 80 duodecimes du même code.»**

La loi de financement de la Sécurité sociale pose le **principe général de l'assujettissement aux cotisations et contributions sociales** des indemnités versées aux salariés à l'occasion de la rupture du contrat de travail et aux mandataires sociaux lors de la cessation de leurs fonctions, **pour la partie de ces indemnités qui est assujettie à l'impôt sur le revenu** en application de l'article 80 duodecimes du code général des impôts.

Le texte fiscal retenant par principe l'assujettissement à l'impôt sur le revenu de toute indemnité versée à cette occasion, il en résulte nécessairement une évolution de la doctrine du Recouvrement sur un certain nombre de points.

Cette évolution tient compte de l'interprétation du texte retenue par l'Administration fiscale, notamment dans son instruction n° 118 du 26 juin 2000 et confirmée par la circulaire n° 556-2000 du 21 novembre 2000 du Ministère de l'Emploi et de la Solidarité.

### **ENTREE EN VIGUEUR**

La loi de financement de la Sécurité sociale est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2000. Elle s'applique à toutes les indemnités de rupture du contrat de travail et de cessation du mandat social versées à compter de cette date. Il en est de même de l'article 1<sup>er</sup> de la loi de Finances rectificative pour 2000 qui aligne le régime fiscal et social des indemnités de mise à la retraite sur celui des indemnités de licenciement.

# REGIME SOCIAL DES INDEMNITES VERSEES AUX SALARIES A L'OCCASION DE LA RUPTURE DU CONTRAT DE TRAVAIL

## 1. CHAMP D'APPLICATION

Les dispositions issues de la loi de financement de la Sécurité sociale pour 2000 visent, s'agissant de la CSG et de la CRDS, les indemnités versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail quelle que soit la partie à l'origine de la rupture et, en ce qui concerne les cotisations de Sécurité sociale, plus précisément les indemnités versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail à l'initiative de l'employeur.

### 11. Indemnités versées « à l'occasion » de la rupture

Le texte visant « les indemnités versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail », a un champ plus large que les indemnités de licenciement stricto sensu. Sont ainsi concernées outre les indemnités destinées à réparer le préjudice subi par le salarié du fait de la rupture, les indemnités qui, par nature, constituent des éléments de salaire et qui demeurent soumises à cotisations, à CSG et à CRDS dans les conditions antérieures.

#### **111. Les indemnités de licenciement proprement dites**

Il s'agit des indemnités dues à titre obligatoire par l'employeur en application du Code du travail, sous réserve de dispositions plus favorables prévues par une convention collective de branche, un accord professionnel ou interprofessionnel.

Sont notamment visées :

- **l'indemnité légale de licenciement** versée lors de la rupture d'un contrat de travail à durée indéterminée de plus de deux ans en application de l'article L 122- 9 du code du travail, et dont le montant minimum est prévu à l'article R 122.2 du même code, (ou l'indemnité prévue par l'article 5 de l'accord national professionnel du 10.12.1977 sur la mensualisation annexé à l'article 1<sup>er</sup> de la loi n° 78.49 du 19.01.1978 pour les salariés entrant dans son champ d'application) ;
- par analogie, **l'indemnité de licenciement** versée à la suite de la rupture d'un contrat de travail à durée indéterminée de moins de deux ans ;
- **l'indemnité spécifique de licenciement des journalistes** (article L 761-5 du Code du travail) à laquelle est assimilée l'indemnité versée au journaliste en application de l'article L 761.7 lorsque la résiliation du contrat à l'initiative du salarié est motivée par l'une des circonstances visées dans le texte (cession du journal, cessation de la publication, changement notable dans l'orientation du journal) ;

- **l'indemnité de clientèle** due aux VRP en application de l'article L 751.9 du Code du travail ;
- **l'indemnité spéciale de licenciement** prévue par l'article L 122.32.6 du Code du travail en faveur des salariés devenus inaptes à la suite d'un accident du travail ou d'une maladie professionnelle dont le reclassement dans l'entreprise n'est pas possible ; cette indemnité ne se confond pas avec l'indemnité compensatrice d'un montant égal à celui de l'indemnité de préavis, versée à ces mêmes salariés en application de l'article L122.36.2 du Code du travail.

**112. Les indemnités qui obéissent au même régime fiscal et social que les indemnités de licenciement**

Il s'agit principalement d'indemnités versées à l'occasion d'une rupture du contrat non imputable à l'employeur mais résultant soit d'un commun accord, soit d'une démission du salarié.

- **l'indemnité de cessation d'activité versée dans le cadre de l'ARPE**

La loi du 21.02.96 légalisant le dispositif de l'ARPE, institué par l'accord du 6.09.95, précise que la rupture du contrat de travail, qui s'analyse en une rupture d'un commun accord entre l'employeur et le salarié, ouvre droit au bénéfice de ce dernier, au versement d'une indemnité de cessation d'activité d'un montant égal à celui de l'indemnité de départ à la retraite, qui obéit au même régime fiscal et social que l'indemnité de licenciement ;

- **l'indemnité versée dans le cadre des conventions de conversion**

Le contrat de travail d'un salarié acceptant d'adhérer à une convention de conversion est réputé rompu d'un commun accord entre l'employeur et le salarié.

En application de l'article L 321-6 alinéa 4 du Code du travail, cette rupture ouvre droit au bénéfice du salarié au versement d'une indemnité dont le montant et le régime fiscal sont ceux de l'indemnité de licenciement prévue par la loi ou la convention collective.

**113. Les indemnités transactionnelles**

Elles sont concernées par le nouveau texte pour leur fraction correspondant à l'indemnité de licenciement.

#### **114. L'indemnité de mise à la retraite par l'employeur**

Elle est prévue à l'alinéa 2 de l'article L 122.14.13 du Code du travail et son montant est équivalent soit à l'indemnité de licenciement prévue par l'article L 122.9 du Code du travail ou l'article 5 de la loi de mensualisation du 19.01.1978, soit à l'indemnité de départ à la retraite conventionnelle ou contractuelle.

Il convient de rappeler que la mise à la retraite s'entend de la rupture par l'employeur du contrat de travail d'un salarié justifiant des conditions d'âge et de durée d'assurance; lorsque ces conditions ne sont pas remplies, la rupture du contrat de travail par l'employeur constitue un licenciement.

#### **115. Les dommages-intérêts versés à l'occasion de la rupture anticipée** par l'employeur d'un contrat de travail à durée déterminée en application de l'article L 122.3.8 du Code du travail.

#### **116. Les indemnités dont le régime social n'est pas modifié**

- les indemnités compensatrices de préavis, dues en application de l'article L 122.8 du Code du travail lorsque le salarié est dispensé d'effectuer son préavis ;
- l'indemnité compensatrice de congés payés ;
- l'indemnité de non concurrence,

demeurent soumises à cotisations, CSG, CRDS dans les conditions antérieures.

#### **117. L'indemnité de cessation anticipée d'activité versée aux victimes de l'amiante**

Le régime social et fiscal de l'indemnité de cessation anticipée d'activité versée en application de l'article 41 de la loi de financement pour la Sécurité sociale pour 1999, aux salariés et anciens salariés victimes de l'amiante est fixé par un texte spécifique (article 3 de la loi n° 2000-656 du 13.07.2000 de finances rectificative pour 2000 ; article 5 de la loi n° 2000-1257 du 23.12.2000 de financement de la Sécurité sociale pour 2001).

Cette disposition fera l'objet d'une lettre circulaire particulière.

## **12. Les indemnités versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail « à l'initiative de l'employeur »**

Le champ d'application de la CSG (et de la CRDS) quant aux indemnités visées demeure identique à celui défini antérieurement.

Sont donc concernées par le nouveau régime social toutes les indemnités versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail que celle-ci intervienne à l'initiative de l'employeur ou du salarié.

En revanche, l'alignement du régime des cotisations de Sécurité sociale sur le régime fiscal ne concerne que les indemnités versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail à l'initiative de l'employeur, à l'exclusion de celles versées dans le cadre d'une rupture intervenant à l'initiative du salarié\*, d'un commun accord ou du fait de l'arrivée du terme du contrat.

Ces dernières demeurent soumises à cotisations en application du premier alinéa de l'article L 242.1 du Code de la Sécurité sociale - notamment les indemnités de fin de contrat à durée déterminée et de fin de mission d'intérim prévues par les articles L 122.3.4. et L122.4.4 du Code du travail - alors même qu'elles seraient partiellement ou totalement exonérées d'impôt.

C'est ainsi que **l'indemnité de départ volontaire à la retraite** versée en application du premier alinéa de l'article L 122.14.13 du Code du travail, reste intégralement soumise à cotisations, alors qu'elle est exonérée d'impôt sur le revenu dans la limite de 20 000 F conformément aux dispositions de l'article 81 22° du Code général des impôts.

## **2. SITUATION AU REGARD DES COTISATIONS DE SECURITE SOCIALE**

Le dernier alinéa de l'article L 242.1 du Code de la Sécurité sociale pose le principe de l'assujettissement aux cotisations de Sécurité sociale des indemnités versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail intervenant à l'initiative de l'employeur, dans les mêmes conditions que leur assujettissement à l'impôt sur le revenu.

Est soumise à cotisations la fraction de ces indemnités qui est assujettie à l'impôt sur le revenu en application de l'article 80 duodecies du CGI.

\* L'alignement avec le régime fiscal est toutefois applicable aux indemnités versées lors du départ « volontaire » du salarié, lorsque celui-ci a été provoqué par l'employeur notamment par l'une des raisons énoncées à l'article L 321-1 du Code du travail – difficultés économiques, mutations technologiques – (Cass. soc. 6/01/1998 URSSAF de Paris c/Sté Rhône Poulenc Chimie).

## 21. Inclusion dans l'assiette des cotisations de sommes jusque là exonérées

Les dommages-intérêts versés en application de l'article L 122.3.8 du Code du travail, du fait de la **rupture anticipée par l'employeur d'un contrat de travail à durée déterminée**, étant assujettis à l'impôt sur le revenu pour leur fraction correspondant aux salaires qu'aurait perçus le salarié jusqu'au terme du contrat, (dans la mesure où ils ne réparent pas un préjudice autre que la perte de salaire), doivent désormais être soumis à cotisations dans cette limite, la fraction excédentaire éventuelle étant soumise au régime des indemnités de licenciement.

De même, l'**indemnité compensatrice de préavis** versée en application de l'article L 122.32.6 du Code du travail **aux salariés licenciés pour inaptitude** à la suite d'un accident du travail ou d'une maladie professionnelle que deux arrêts récents avaient amené la Branche à qualifier de dommages et intérêts, doit être soumise à cotisations dans la mesure où elle est assujettie à l'impôt sur le revenu.

## 22. Exclusion de l'assiette des cotisations

### *221. Les indemnités versées dans le cadre d'un plan social*

Les indemnités de licenciement versées dans le cadre d'un plan social n'entrent pas dans l'assiette des cotisations, quel que soit leur montant.

Il faut entendre par plan social l'ensemble des mesures d'accompagnement d'un licenciement collectif pour motif économique visées aux articles L 321.4 et L 321.4.1 du Code du travail, mises en œuvre lorsque le nombre de licenciements envisagés est au moins égal à 10 sur une même période de 30 jours, et notamment la conclusion d'un plan social rendue obligatoire dans les entreprises d'au moins 50 salariés.

Lorsque ces conditions ne sont pas remplies, le régime social des indemnités versées est celui applicable aux indemnités versées hors plan social.

Sont exclues de l'assiette des cotisations, **les indemnités de licenciement**, à l'exclusion des indemnités de mise à la retraite, dont le régime social ne varie pas selon qu'elles sont versées ou non dans le cadre d'un plan social.

Bien que le nouvel alinéa de l'article L 242.1 du Code de la Sécurité sociale n'envisage l'alignement de la règle sociale sur la règle fiscale qu'à l'égard des seules indemnités versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail à l'initiative de l'employeur, la jurisprudence assimilant, pour la détermination du régime social des indemnités de rupture, le départ volontaire du salarié dans ces circonstances, à une rupture du contrat de travail à l'initiative de l'employeur, il convient d'admettre que **les indemnités de départ volontaire versées dans le cadre d'un plan social au sens des articles du Code du travail précités, sont exclues en totalité de l'assiette des cotisations.**

Sont ainsi exonérées quel que soit le mode de rupture du contrat de travail, l'ensemble des indemnités versées dans le cadre d'un plan social, y compris celles qui viendraient s'ajouter au montant légal ou conventionnel de l'indemnité de licenciement et ce, quelle que soit leur dénomination (aide au départ volontaire, aide à la création d'entreprise, aide au reclassement).

**222. Les indemnités accordées par le juge en application de l'article L 122.14.4 du Code du travail**

Sont exonérées de cotisations dans leur intégralité les indemnités dues :

- pour inobservation de la procédure requise en cas de licenciement (indemnité égale au plus à un mois de salaire lorsque le licenciement est prononcé pour une cause réelle et sérieuse),
- en cas de licenciement sans cause réelle et sérieuse (indemnité d'un montant ne pouvant être inférieur aux salaires des 6 derniers mois),
- pour inobservation de la procédure requise en matière de licenciement collectif pour motif économique (indemnité calculée en fonction du préjudice subi par le salarié),
- en cas de non-respect de la priorité de réembauchage (indemnité ne pouvant être inférieure à 2 mois de salaire).

*Remarque* : Bien que le texte ne le prévoie pas expressément, il convient d'admettre que l'exonération s'applique aussi, par assimilation, aux indemnités pour licenciement abusif versées en application de l'article L 122.14.5 du même code, aux salariés qui ont moins de deux ans d'ancienneté dans l'entreprise et aux salariés des entreprises occupant habituellement moins de onze salariés.

**223. La fraction des indemnités de licenciement et de mise à la retraite qui n'excède pas le montant prévu par la convention collective de branche, l'accord professionnel ou interprofessionnel ou, à défaut par la loi**

• **Principe :**

Les indemnités conventionnelles de licenciement et de mise à la retraite sont exclues de l'assiette des cotisations, quel que soit leur montant.

D'une manière générale, la limite d'exonération est constituée du montant de l'indemnité prévu par une convention collective de branche, un accord professionnel ou interprofessionnel, - à l'exclusion des autres types de conventions collectives, des accords d'entreprises ou d'établissement - ou à défaut par le code du travail (notamment par les articles L 122.9 et R 122.2 en ce qui concerne l'indemnité de licenciement pour cause réelle et sérieuse, par l'article L 122.32.6 pour l'indemnité spéciale de licenciement des salariés inaptes, par l'article L 122.14.13 en ce qui concerne les indemnités de départ à la retraite légale ou conventionnelle).

Lorsqu'elles dépassent le montant minimum conventionnel ou légal, qu'elles soient versées en exécution d'un accord d'entreprise, du contrat de travail ou d'une transaction, les indemnités de licenciement et de mise à la retraite sont exonérées de cotisations à hauteur du plus élevé des deux montants suivants :

- soit la moitié du total de l'indemnité versée,
- soit le double de la rémunération annuelle brute\* perçue par le salarié au cours de l'année civile précédant la rupture du contrat de travail,

sans que ces limites puissent excéder une somme fixée, pour les indemnités de licenciement, à la moitié, et pour les indemnités de mise à la retraite, au quart, de la première tranche du barème de l'impôt de solidarité sur la fortune prévu à l'article 885 U du Code général des Impôts soit respectivement 2 350 000 F et 1 175 000 F (depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1999).

Ces dispositions s'appliquent aux indemnités de licenciement stricto sensu et à celles qui leur sont assimilées ou qui obéissent au même régime social et fiscal que l'indemnité de licenciement (indemnités de clientèle, indemnités versées dans le cadre de l'ARPE et des conventions de conversion...).

\* Il s'agit de la rémunération annuelle avant déduction de la part salariale des cotisations sociales et de la part déductible de la CSG ; cette rémunération intègre les revenus exclus de l'assiette des cotisations mais soumis à l'impôt sur le revenu, tels que les primes d'intéressement non affectées à un PEE.

- **Précisions concernant certaines indemnités :**

- **l'indemnité de licenciement** versée aux salariés ayant moins de deux ans d'ancienneté dans l'entreprise est exonérée dans les mêmes conditions que l'indemnité versée aux salariés remplissant la condition d'ancienneté ;
- **l'indemnité légale de congédiement des journalistes** - et par assimilation l'indemnité versée en cas de résiliation à l'initiative du journaliste pour l'une des causes prévues à l'article L 761.7 - est celle dont le montant est fixé soit directement par l'article L 761.5 du Code du travail à un mois de salaire par année d'ancienneté lorsque celle-ci n'excède pas 15 ans soit par une commission arbitrale lorsque l'ancienneté dépasse cette limite ;
- **l'indemnité de cessation d'activité versée dans le cadre de l'ARPE** est désormais exonérée de cotisations pour la fraction inférieure soit à l'indemnité de départ à la retraite légale ou conventionnelle (et non plus le cas échéant dans la limite prévue par l'accord collectif ou le contrat de travail), soit si elle excède ces montants, dans les limites retenues pour l'indemnité de licenciement.
- **l'indemnité transactionnelle** ne peut être exonérée de cotisations que pour sa fraction représentative d'une indemnité elle-même susceptible d'être exonérée.

Toutefois, dans le cas particulier d'un salarié licencié pour faute lourde ou grave, qui ne peut bénéficier d'aucune indemnité de licenciement, il convient d'admettre que l'indemnité versée au salarié dans le cadre d'une transaction et destinée à éviter tout contentieux, est exonérée de cotisations dans les conditions et limites applicables à l'indemnité de licenciement.

- **l'indemnité versée par l'employeur au salarié en compensation de l'indemnité de préavis versée à l'ASSEDIC dans le cadre des conventions de conversion** étant soumise à l'impôt sur le revenu, il n'est plus possible d'appliquer la tolérance qui consistait à l'exonérer de cotisations dans la limite du montant des six derniers mois de salaire, lorsqu'elle venait se cumuler avec l'indemnité de licenciement à laquelle ce salarié peut prétendre.

Ainsi, ne doit être comparée aux limites d'exonération, que la seule indemnité prévue par l'article L 321.6 du code du travail, à savoir, celle « dont le montant et le régime fiscal et social sont ceux de l'indemnité de licenciement ».

## **EXEMPLES :**

- *1<sup>er</sup> exemple : Soit un salarié percevant une indemnité de licenciement de 350 000 F ; l'indemnité prévue par la convention collective est de 300 000 F ; sa rémunération annuelle brute est de 120 000 F.*

*Montant perçu : 350 000 F*

*Indemnité conventionnelle : 300 000 F*

*50% du montant de l'indemnité versée : 175 000 F*

*Double de la rémunération annuelle brute : 240 000 F*

*Des cotisations sont dues sur la différence entre l'indemnité versée et le montant de l'indemnité conventionnelle, ce montant étant supérieur aux deux limites d'exonération, soit sur 50 000 F (350 000 F - 300 000 F) ;*

- *2<sup>ème</sup> exemple : Soit un salarié percevant une indemnité de mise à la retraite de 300 000 F. L'indemnité de départ à la retraite prévue par la convention collective est de 100 000F ; sa rémunération annuelle brute de l'année précédente est de 120 000 F.*

*Montant perçu : 300 000F*

*Indemnité conventionnelle : 100 000 F*

*50% du montant perçu : 150 000 F*

*Double de la rémunération brute annuelle : 240 000 F*

*Le montant de l'indemnité versée au salarié étant supérieur à la fois à l'indemnité conventionnelle et aux limites prévues en matière fiscale, des cotisations sont dues sur la différence entre le montant perçu et la limite d'exonération la plus élevée (240 000 F) soit sur 60 000 F (300 000 F - 240 000 F).*

- *3<sup>ème</sup> exemple : Soit un salarié bénéficiant d'un départ dans le cadre de l'ARPE ; l'indemnité de départ à la retraite conventionnelle à laquelle il peut prétendre est de 150 000F ; sa rémunération annuelle brute est de 120 000F*

*Il perçoit 400 000F montant de l'indemnité de départ à la retraite prévue dans son contrat de travail :*

*Moitié de l'indemnité versée : 200 000 F*

*Double de la rémunération annuelle brute : 240 000 F*

*L'indemnité versée étant supérieure au montant prévu par la convention collective ; elle sera soumise à cotisations pour la fraction excédant la limite de 240 000 F, soit sur 160 000 F (400 000 F - 240 000 F).*

- *4ème exemple : Soit un salarié percevant l'indemnité conventionnelle de licenciement de 3 000 000 F ; sa rémunération annuelle brute était de 1 200 000 F*

*Montant perçu : 3 000 000 F*

*Le montant perçu ne dépassant pas celui de l'indemnité conventionnelle, les limites correspondant à la moitié de l'indemnité (1 500 000 F) et au double de la rémunération annuelle brute (2 400 000 F) ne sont pas applicables.*

*L'indemnité conventionnelle est exonérée de cotisations dans son intégralité y compris pour la fraction excédant la limite de 2 350 000 F.*

### **3. SITUATION AU REGARD DE LA CSG ET DE LA CRDS**

En complétant l'article L 136.2 du code de la Sécurité sociale, la loi de financement a modifié à la fois l'assiette de la CSG et celle de la CRDS du fait du renvoi général opéré par le texte instituant cette contribution aux articles du Code de la Sécurité sociale régissant la CSG.

Les indemnités de licenciement ou de mise à la retraite et toutes autres sommes versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail sont désormais soumises à la CSG et à la CRDS, pour la fraction qui excède le montant prévu par la convention collective de branche, l'accord professionnel ou interprofessionnel ou à défaut par la loi, (ce qui résulte de l'ancienne rédaction de l'article L 136.2 I 5° du code), ou **en tout état de cause est assujettie à l'impôt sur le revenu** en application de l'article 80 duodecimes du Code général des impôts.

L'alignement sur le régime fiscal est à la fois plus large et moins large qu'en matière de cotisations.

Il est plus large dans la mesure où il vise l'ensemble des indemnités liées à la rupture du contrat de travail, que celle-ci intervienne à l'initiative de l'employeur ou du salarié.

Il est moins large dans la mesure où si l'assiette de la CSG et de la CRDS est désormais au minimum égale à l'assiette de l'impôt sur le revenu (c'est le sens de la formule « ou en tout état de cause est assujettie à l'impôt sur le revenu » retenue par l'article L136.2 du Code de la sécurité sociale) à l'inverse, l'exonération d'impôt n'entraîne pas de facto une exonération de CSG et de CRDS.

## 31. Inclusion dans l'assiette de la CSG et de la CRDS

### 311. Principe

Les règles antérieures restent applicables en ce qui concerne un certain nombre d'indemnités.

- Sont intégralement soumises à CSG et CRDS :
  - les **indemnités de départ volontaire versées en dehors d'un plan social** ;  
  
ainsi **l'indemnité de départ volontaire à la retraite** demeure assujettie aux contributions dès le premier franc.
  - les indemnités de fin de contrat de travail à durée déterminée et de fin de mission d'intérim prévues par les articles L 122.3.4 et L 122.4.4 du Code du travail.
- Restent également soumises à CSG et CRDS pour leur fraction excédant les montants légaux ou conventionnels, et ce, qu'elles soient ou non versées dans le cadre d'un plan social au sens des articles L 321.4 et L 321.4.1 du Code du travail :

- **Les indemnités de mise à la retraite**

Les contributions portent sur la fraction qui excède soit le montant minimum de l'indemnité de licenciement prévue par l'article L 122.9 du Code du travail ou la loi sur la mensualisation soit l'indemnité conventionnelle de départ à la retraite.

- **Les indemnités de licenciement** et celles qui leur sont assimilées

Restent notamment exonérées :

- l'indemnité de licenciement proprement dite, l'indemnité de clientèle et l'indemnité versée aux salariés ayant adhéré à une convention de conversion, dans la limite du montant minimum légal ou conventionnel de l'indemnité de licenciement,
- l'indemnité de congédiement des journalistes dans la limite du montant minimal légal prévu à l'article L 761.5 du Code du travail,

- l'indemnité de cessation d'activité versée dans le cadre de l'ARPE dans la limite de l'indemnité légale ou conventionnelle de départ à la retraite,
  - l'indemnité spéciale de licenciement des salariés devenus inaptes à la suite d'un accident du travail ou d'une maladie professionnelle, dans la limite, soit du double de l'indemnité légale de licenciement, soit de l'indemnité conventionnelle de licenciement,
  - Les indemnités de licenciement versées aux salariés ayant moins de deux ans d'ancienneté dans l'entreprise, dans la limite de 2/10 de mois pour les salariés rémunérés au mois ou de 40 heures pour les salariés rémunérés à l'heure (circulaire ministérielle 5B/96/71 du 2 février 1996).
- **Les indemnités de départs volontaires** versées dans le cadre d'un plan social au sens des articles L 321.4 et L 321.4.1 du code du travail étant assimilées à des indemnités de licenciement, la CSG et la CRDS ne sont dues que sur leur fraction qui excède le montant de l'indemnité légale ou conventionnelle de licenciement.

**Le montant légal ou conventionnel des indemnités de licenciement et de mise à la retraite reste la seule limite d'exonération en matière de CSG et de CDRS.**

La fraction des indemnités de licenciement et de mise à la retraite excédant ce montant entre dans l'assiette de ces deux contributions sans qu'il soit fait application des limites d'exonération applicables en matière de cotisations (50% de l'indemnité versée ou deux fois la rémunération brute annuelle précédente dans la limite de 2 350 000 F ou 175 000 F).

Ainsi, comme dans le régime antérieur, l'assiette de la CSG et de la CRDS est plus large que l'assiette des cotisations, une partie de l'indemnité pouvant être exonérée de cotisations et soumise à CSG et CRDS: c'est le cas lorsque le montant de l'indemnité légale ou conventionnelle est inférieur à ces seuils et que l'indemnité versée est supérieure à l'indemnité conventionnelle.

### 312. Précisions

**Les indemnités transactionnelles sont exonérées de contributions uniquement** pour leur part correspondant à l'indemnité de licenciement et dans les limites applicables à celle-ci.

Ainsi, est désormais intégralement soumise à CSG et à CRDS, l'indemnité transactionnelle qui comprendrait une indemnité liée à la rupture du contrat de travail, autre que l'indemnité de licenciement (ou une indemnité assimilée), alors même que celle-ci serait prévue par une convention collective de branche, un accord professionnel ou interprofessionnel, ou à défaut par la loi.

**L'indemnité versée par l'employeur au salarié en compensation de l'indemnité de préavis versée à l'ASSEDIC dans le cadre des conventions de conversion** assujettie à l'impôt sur le revenu, entre dans l'assiette de la CSG et de la CRDS.

**Les dommages-intérêts** versés à l'occasion de la rupture anticipée d'un contrat de travail à durée déterminée, sont désormais soumis dans leur intégralité à la CSG et à la CRDS, c'est-à-dire pour la partie correspondant aux salaires restant dus jusqu'au terme du contrat, celle-ci étant assujettie à l'impôt sur le revenu, et pour la partie excédentaire, dans la mesure où celle-ci dépasse l'indemnité prévue par l'article L 122.3.8 du Code du travail.

### 32. Exclusion de l'assiette de la CSG et de la CRDS

N'est pas soumis à CSG et à CRDS **le montant minimal** des indemnités mentionnées à l'article L.122.14.4 du code du travail à savoir :

- l'indemnité accordée par le juge au salarié pour inobservation de la procédure requise en cas de licenciement (égale à un mois de salaire au maximum lorsque le licenciement est prononcé pour une cause réelle et sérieuse),
- l'indemnité égale aux salaires des 6 derniers mois, accordée par le juge en cas de licenciement sans cause réelle et sérieuse et, dans les mêmes conditions, l'indemnité à laquelle peuvent prétendre les salariés ayant moins de 2 ans d'ancienneté ou dont l'employeur occupe moins de 11 salariés, dont le montant est évalué par le juge en fonction du préjudice subi,
- l'indemnité calculée en fonction du préjudice subi versée au salarié inclus dans un licenciement collectif pour motif économique lorsque la procédure requise n'a pas été respectée,
- l'indemnité équivalente à 2 mois de salaire octroyée en cas de non-respect de la priorité de réembauchage.

Il convient de rappeler qu'il est appliqué à l'assiette CSG/CRDS un abattement de 5% pour frais professionnels.

## **EXEMPLES**

- *1<sup>er</sup> exemple : Soit un salarié percevant une indemnité de licenciement de 350 000 F ; l'indemnité prévue par la convention collective est de 300 000 F ; sa rémunération annuelle brute est de 120 000 F.*

*Montant perçu : 350 000 F*

*Indemnité conventionnelle : 300 000 F*

*50% du montant de l'indemnité versée : 175 000 F*

*Double de la rémunération annuelle brute : 240 000 F*

*Les cotisations sont dues sur la différence entre l'indemnité versée et le montant de l'indemnité conventionnelle, celui-ci étant supérieur aux deux limites d'exonération, soit sur 50 000 F (350 000 F – 300 000 F).*

*La CSG et la CRDS sont également dues sur la fraction qui excède le montant conventionnel soit sur 95% de 50 000 F (350 000 F - 300 000 F).*

- *2<sup>ème</sup> exemple : Soit un salarié percevant une indemnité de mise à la retraite de 300 000 F ; l'indemnité de départ à la retraite prévue par la convention collective est de 100 000 F ; Sa rémunération annuelle brute de l'année précédente est de 120 000 F ;*

*Montant perçu : 300 000 F*

*Indemnité conventionnelle : 100 000 F*

*50% du montant perçu : 150 000 F*

*Double de la rémunération brute annuelle : 240 000 F*

*Les cotisations sont dues sur la différence entre le montant reçu et le seuil d'exonération le plus élevé soit sur 60 000 F (300 000 F – 240 000 F).*

*La CSG et la CRDS sont dues sur la fraction excédant l'indemnité conventionnelle soit sur 95% de 200 000 F (300 000 F - 100 000 F).*

# **REGIME SOCIAL DES INDEMNITES VERSEES AUX MANDATAIRES SOCIAUX ET AUX DIRIGEANTS A L'OCCASION DE LA CESSATION DE LEURS FONCTIONS**

## **1. CHAMP D'APPLICATION**

Sont concernés les mandataires sociaux, dirigeants, et personnes visées à l'article 80 ter du Code général des impôts, à savoir :

- dans les sociétés anonymes : le président du Conseil d'administration, le directeur général, l'administrateur provisoirement délégué, les membres du directoire et tout administrateur ou membre du conseil de surveillance chargé de fonctions spéciales,
- dans les SARL, les gérants minoritaires ou égalitaires,
- dans les autres entreprises ou établissements passibles de l'impôt sur les sociétés, les dirigeants soumis au régime fiscal des salariés,
- dans toute entreprise, les dirigeants de fait définis par le 4 de l'article 80 ter du CGI comme toute personne occupant un emploi salarié dont la rémunération totale excède la plus faible des rémunérations allouées aux dirigeants de cette entreprise, cette qualification devant toutefois être appréciée au regard de l'examen des circonstances de fait.

## **2. CESSATION VOLONTAIRE DES FONCTIONS**

Entrent dans ce cadre les indemnités qui ne sont pas versées strictement à l'occasion d'une cessation forcée des fonctions de mandataire ou révocation, soit celles qui sont versées non seulement en cas de démission, mais également de départ ou de mise à la retraite, de non-renouvellement ou de rupture d'un commun accord du mandat.

Les sommes versées aux mandataires à l'occasion de la cessation non forcée de leurs fonctions, entrent dans l'assiette des cotisations de sécurité sociale en application de l'article L 242.1 alinéa 1<sup>er</sup> du Code de la Sécurité sociale indépendamment de toute référence à leur régime fiscal, l'alignement des cotisations sur le régime de l'impôt sur le revenu ne valant qu'à l'égard de la cessation forcée.

En revanche, elles sont soumises à la CSG et à la CRDS en application du nouveau paragraphe 5° bis inséré par la loi de financement à l'article L 136.2 I du Code de la Sécurité sociale.

### 3. CESSATION FORCEE DES FONCTIONS

Jusqu'à présent, il résultait d'une jurisprudence bien établie que les indemnités versées aux mandataires sociaux à l'occasion de la cessation forcée de leurs fonctions étaient soumises aux cotisations et contributions sociales en raison de la révocabilité *ad nutum* de certains mandats, sans qu'il soit nécessaire d'établir le caractère abusif ou frauduleux de la révocation.

Désormais, l'alinéa supplémentaire ajouté à l'article L 242.1 du Code de la Sécurité sociale en ce qui concerne les cotisations de Sécurité sociale, et le paragraphe 5°bis de l'article L 136.2 I du code en ce qui concerne la CSG et la CRDS, opèrent, pour déterminer leur régime social, un renvoi exprès au régime fiscal des indemnités allouées aux mandataires à l'occasion de la cessation forcée de leurs fonctions.

Dès lors, celles-ci sont soumises à cotisations ainsi qu'à la CSG et à la CRDS, à hauteur de la fraction de ces indemnités qui est assujettie à l'impôt sur le revenu, c'est à dire pour la part qui excède les montants retenus par le paragraphe 1 de l'article 80 duodecies du CGI à savoir :

- 50% de leur montant,
- ou deux fois le montant de la rémunération brute de l'année civile précédant la révocation du mandataire,
- dans la limite de la moitié de la première tranche du barème de l'impôt de solidarité sur la fortune prévu à l'article 885 U du Code général des impôts soit 2 350 000 F.

#### Précisions

Dans le cas de cumul d'un contrat de travail et d'un mandat social, au sein d'une même société ou de sociétés d'un même groupe, lesdites limites s'appliquent au montant global perçu par l'intéressé.

#### EXEMPLES

- *1<sup>er</sup> exemple : Soit un mandataire percevant à l'occasion de sa révocation, une indemnité de 3 000 000 F.*

*Sa rémunération annuelle brute était de 1 000 000 F*

*50% du montant de l'indemnité : 1 500 000 F*

*Double de sa rémunération annuelle : 2 000 000 F*

*Cotisations, CSG et CRDS seront calculées sur la différence entre la somme perçue et la limite la plus élevée, soit sur 1 000 000 F (3 000 000 F – 2 000 000 F).*

- *2ème exemple : Soit un mandataire percevant à l'occasion de sa révocation une indemnité de 3 000 000 F*

*Sa rémunération annuelle brute était de 1 500 000 F*

*50% du montant de l'indemnité : 1 500 000 F*

*Double de la rémunération annuelle : 3 000 000 F*

*Cotisations et contributions seront assises sur la différence entre la somme perçue et 2 350 000 F (limite la plus élevée ramenée à 2 350 000 F).*

## Tableau de synthèse

|  | <b>COTISATIONS SOCIALES</b>   | <b>CSG-CRDS</b>   |
|--|---|---|
|  | <b>-1</b>   | Avec abattement de 5%   |
| <b>Indemnités de préavis, de congés payés, de</b>  | Assujettissement  |   |
| <b>Indemnité de licenciement hors plan social (3)</b>                                    | Exonération dans la limite la plus élevée des 3 suivantes :   |   |
| <b>Indemnité de mise à la retraite par l'employeur dans le cadre et hors plan social</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- montant fixé par la convention collective de Branche, l'accord professionnel ou interprofessionnel ou, à défaut, par la loi</li> </ul> |   |
|  | <ul style="list-style-type: none"> <li>- moitié de l'indemnité versée*</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Exonération dans la limite du montant fixé par :</li> </ul> |

- double de la  
rémunération brute de  
l'année civile précédant la  
rupture \*

\* : dans la limite de :

- la convention collective  
de Branche ou :

- l'accord professionnel  
ou interprofessionnel

- à défaut, par la loi ou,  
concernant uniquement les  
indemnités de mise à la  
retraite , dans la limite du  
montant minimum de  
l'indemnité de licenciement  
de l'article L122-9 ou de la  
loi sur la mensualisation.

➤ indemnités de licenciement :

Exception : licenciement de salariés de moins de 2 années d'ancienneté : exonération dans la limite de 2/10 de mois ou de 40 heures

2 350 000F (4)

2. Assujettissement pour la fraction excédentaire

➤ indemnités de mise à la retraite : 1  
175 000F (4)

|   |  |  |
|---|--|--|
| <b>Indemnité de licenciement ou de départ volontaire dans le cadre d'un plan social (5)</b>   | Exonération totale   |  |
| <b>Indemnités de l'article L 122-14-4 c trav (rupture abusive, inobservation de la procédure, non-respect de la priorité de réembauchage) (6)</b> | Exonération totale   | Exonération dans la limite des montants minima prévus par la loi<br><br>Assujettissement de la fraction excédentaire |
| <b>Dommages-intérêts pour rupture anticipée par l'employeur d'un CDD</b>  | Assujettissement de la fraction correspondant aux salaires dus jusqu'au terme du contrat<br><br>Fraction excédentaire soumise au régime des indemnités de licenciement | Assujettissement   |
| <b>Indemnité de départ volontaire à la retraite (hors plan social)</b>  | Assujettissement total   | Assujettissement   |

|  |   |
|--|---|
| <b>Indemnité de cessation du mandat social</b> | <p>1. Cessation forcée : exonération dans la limite la plus élevée des 2 suivantes (sans pouvoir dépasser 2.350.000F) :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- moitié du montant de l'indemnité</li><li>- double de la rémunération brute de l'année civile précédant la rupture</li></ul> <p>2. Autres cas (7) : assujettissement total</p> |
|--|---|

(1) Sommes encaissées par les URSSAF au titre des cotisations de Sécurité sociale, du FNAL et du Versement transport.

(2) Mais aussi :

- indemnités compensatrice de préavis pour les salariés licenciés pour inaptitude à la suite d'un accident du travail ou d'une maladie professionnelle.
- Indemnité de fin de contrat à durée déterminée ou de fin d'intérim.

(3) Notamment :

- indemnité de licenciement (avec une ancienneté de plus ou de moins de deux ans), de clientèle, indemnité légale de congédiement des journalistes, indemnité spéciale de licenciement concernant les salariés licenciés pour inaptitude à la suite d'un accident du travail ou d'une maladie professionnelle.
- par ailleurs, certaines indemnités sont assimilées aux indemnités de licenciement : indemnité de cessation d'activité versée dans le cadre de l'ARPE, indemnité versée dans le cadre des conventions de conversion, indemnités transactionnelles (pour leur fraction correspondant à l'indemnité de licenciement), indemnité pour rupture anticipée par l'employeur d'un CDD (pour sa fraction excédant le montant correspondant aux salaires qu'aurait perçus le salarié jusqu'au terme de son contrat).

(4) Moitié et quart de la première tranche du barème de l'impôt de solidarité sur la fortune (qui est de 4.700.000F).

(5) Y compris les indemnités complémentaires telles que notamment : aide à la création d'entreprise, au départ volontaire ou au reclassement.

(6) Concernant les entreprises de moins de onze salariés et les salariés de moins de deux ans d'ancienneté, les indemnités de licenciement accordées par le juge en cas (uniquement) de licenciement abusif suivent le même régime que celles de l'article L122-14-4 c trav.

(7) Notamment démission, départ ou mise à la retraite, non renouvellement ou rupture d'un commun accord du mandat.