

Le traitement fiscal de la provision pour licenciement



© 2014 Les Echos Publishing

Les conditions de déduction

La charge pour laquelle la provision pour licenciement est constituée doit être probable à la clôture de l'exercice et déductible.

Pour être fiscalement déductibles, les indemnités de licenciement au titre desquelles les provisions sont constituées doivent constituer des charges probables. Le licenciement ne doit donc pas être seulement éventuel mais faire l'objet d'une annonce aux salariés concernés ou à leurs représentants avant la clôture de l'exercice.

En pratique, il doit même exister une décision formelle avant cette date. Lorsqu'il s'agit d'un licenciement individuel, cette décision peut consister en la convocation du salarié à l'entretien préalable par lettre recommandée.

Dans le cas d'un licenciement collectif, il peut s'agir :

- dans les entreprises de moins de 50 salariés sans représentants du personnel de la convocation à l'entretien préalable par lettre recommandée ;
- dans les entreprises de moins de 50 salariés avec délégués du personnel de l'information et de la convocation des délégués du personnel et de l'information de l'administration

;

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

Rappel : le caractère probable des indemnités doit résulter d'événements en cours à la clôture de l'exercice et non pas d'événements postérieurs à cette clôture.

Bien entendu, les indemnités de licenciement ne doivent pas être certaines. Si tel est le cas, elles constituent des charges de l'exercice, directement déductibles du résultat. Le licenciement ne doit donc pas encore être prononcé à la clôture de l'exercice.

Une provision est, par ailleurs, déductible du résultat fiscal si la charge qu'elle anticipe est, elle-même, déductible. Tel est le cas des indemnités de licenciement. Des indemnités qui doivent, en outre, être évaluées avec une approximation suffisante.

Montant de la provision

Fiscalement, le montant déductible de la provision pour licenciement est limité à la perte nette globale.

D'un point de vue comptable, les indemnités de licenciement sont provisionnées pour leur montant total. Lorsque l'entreprise a contracté une assurance pour se garantir contre le paiement de telles indemnités, le montant de la provision ne tient pas compte des droits à remboursement attendus de l'assurance.

Mais attention ! D'un point de vue fiscal, le montant déductible de la provision est limité à la perte nette globale, c'est-à-dire une fois retranchées les sommes que l'assurance pourra verser. Autrement dit, la provision n'est

en principe pas déductible à hauteur du risque couvert par l'assurance.

En pratique : lorsqu'une provision (ou une fraction de la provision) n'est pas déductible, des retraitements extra-comptables doivent être effectués. D'une part, la provision (ou la fraction de la provision) est à réintégrer au résultat fiscal de l'exercice au cours duquel elle a été constituée. D'autre part, lors de la réalisation de la charge, la reprise de la provision (ou de la fraction) doit être déduite du résultat fiscal.

La nature du licenciement

Même lorsque les conditions que nous venons d'exposer sont réunies, la nature même du licenciement peut faire obstacle à la déduction de la provision.

Le législateur interdit expressément la déduction fiscale des provisions destinées à faire face au paiement d'indemnités de licenciement pour motif économique, que ce licenciement revête un caractère individuel ou collectif.

Précision : selon le Code du travail, un licenciement revêt un caractère économique lorsque l'employeur se base sur un ou plusieurs motifs non inhérents à la personne du salarié.

Mais plusieurs types d'indemnités peuvent être versés à l'occasion d'un licenciement économique. Et seules sont visées par l'interdiction de déduction les provisions destinées à couvrir des indemnités de licenciement au sens strict, c'est-à-dire celles directement liées au licenciement économique, notamment :

- l'indemnité légale ;
- les indemnités conventionnelles, c'est-à-dire celles accordées aux salariés par les conventions collectives, le contrat de travail, les usages ou tout autre fondement (par

exemple, un plan de sauvegarde de l'emploi) lorsque leur montant dépasse celui de l'indemnité légale.

Attention : les licenciements prononcés pendant une période de sauvegarde étant soumis à la procédure de licenciement pour motif économique, les provisions constituées en vue de faire face aux indemnités à verser dans ce cadre sont également visées par l'interdiction de déduction.

L'interdiction de déduction ne concerne donc pas les autres charges dès lors qu'elles ne sont pas directement liées au licenciement économique. Sont ainsi déductibles, notamment :

- les indemnités compensatrices de préavis et de congés payés ;
- les indemnités de rupture irrégulière ou abusive du 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) ;
- les frais de restructuration de l'entreprise et les dépenses liées à la reconversion du personnel et aux diverses mesures d'accompagnement social engagées à l'occasion des licenciements pour motif personnel ou économique (exemples : mesures de reclassement, actions de formation...).

En revanche, les provisions constituées en vue de faire face au versement des indemnités de licenciement pour motif personnel ne sont pas visées par l'interdiction de déduction.

À noter : un licenciement pour motif personnel a pour origine des causes tenant à la personne du salarié, les faits reprochés devant lui être personnellement imputables (exemples : faute, insuffisance professionnelle...) et avoir eu lieu lors

de l'exécution de son contrat de travail.

Et même si elles présentent des caractéristiques proches de celles du licenciement économique, les procédures de licenciement engagées dans le cadre d'un redressement ou d'une liquidation judiciaire ne sont pas non plus concernées par cette interdiction.

© 2014 Les Echos Publishing