

ANNEXE II

Modalités de déclaration des indemnités de rupture et de contrôle des exemptions

SOMMAIRE

1. LES CONDITIONS DE DÉCLARATION ET DE FIABILISATION DES INDEMNITÉS DE RUPTURE NE PERMETTENT PAS D'ASSURER LA QUALITÉ DES DONNÉES PERMETTANT LE PILOTAGE DU RÉGIME SOCIO-FISCAL.....	1
1.1. La déclaration est effectuée par le biais de la déclaration sociale nominative (DSN), selon une nomenclature qui ne correspond pas à celle prévue par le droit.....	1
1.1.1. <i>Les indemnités de rupture sont regroupées au sein du bloc 52 de la DSN et doivent être ventilées selon une nomenclature de codes-types d'indemnités</i>	<i>1</i>
1.1.2. <i>La nomenclature des codes-types ne correspond pas aux catégories prévues par le code du travail et s'éloigne de la logique de la paye.....</i>	<i>3</i>
1.2. France Travail est l'utilisateur principal des données de la DSN relatives aux indemnités de rupture du contrat de travail	5
1.3. Les déclarations ne donnent lieu qu'à des pratiques minimales de fiabilisation, en l'absence d'enjeux perçus sur ce poste	6
1.3.1. <i>Des vérifications automatiques sont réalisées sur la cohérence entre certains éléments de la déclaration</i>	<i>6</i>
1.3.2. <i>Le contrôle des données en aval, par les organismes utilisateurs, n'est effectué que par France Travail.....</i>	<i>7</i>
1.4. Sur le fondement d'un échantillon de ruptures conventionnelles, la mission a établi des écarts entre DSN et déclarations aux DREETS sans toutefois pouvoir conclure à des anomalies significatives	8
1.5. Le maître d'ouvrage de la DSN propose une refonte du bloc 52 à l'horizon 2028 pour faciliter les déclarations, mais les incitations à la qualité déclarative resteront faibles pour les entreprises	9
2. LE CONTRÔLE DES DÉCLARATIONS DES ENTREPRISES RELATIVES AUX INDEMNITÉS DE RUPTURE EST EFFECTUÉ ESSENTIELLEMENT DANS LE CADRE DE CONTRÔLES DE SITUATION PLUS LARGES	10
2.1. Les URSSAF contrôlent la bonne application des règles à l'occasion du contrôle de la situation des entreprises, mais le montant des redressements est faible..	11
2.1.1. <i>Le contrôle de la bonne application du régime social des indemnités de rupture fait partie des points de vérification des URSSAF prévus par les trames de contrôle</i>	<i>11</i>
2.1.2. <i>Les montants en régularisation représentent de l'ordre de 20 M€ par an, soit de l'ordre de 1 % du coût de la niche sociale pour les finances publiques</i>	<i>11</i>
2.1.3. <i>Au contentieux, l'évolution de la jurisprudence de la Cour de cassation limite les moyens pour les URSSAF de s'opposer à des protocoles transactionnels visant à éviter le paiement de cotisations sociales.....</i>	<i>14</i>
2.2. Les montants déclarés au titre des indemnités de rupture donnent lieu à peu de contrôles par les services fiscaux	15
2.2.1. <i>Le régime fiscal des indemnités de rupture est vérifié dans le cadre du contrôle d'entreprises, mais ne donne lieu qu'à des montants marginaux de redressement</i>	<i>15</i>
2.2.2. <i>Les redressements opérés en matière fiscale mettent en évidence certains risques de détournement de la réglementation.....</i>	<i>16</i>

1. Les conditions de déclaration et de fiabilisation des indemnités de rupture ne permettent pas d'assurer la qualité des données permettant le pilotage du régime socio-fiscal

1.1. La déclaration est effectuée par le biais de la déclaration sociale nominative (DSN), selon une nomenclature qui ne correspond pas à celle prévue par le droit

1.1.1. Les indemnités de rupture sont regroupées au sein du bloc 52 de la DSN et doivent être ventilées selon une nomenclature de codes-types d'indemnités

La déclaration des indemnités de rupture de contrat de travail incombe aux employeurs dans le cadre de la déclaration sociale nominative (DSN).

Encadré 1 : La déclaration sociale nominative

Déclaration sociale et fiscale instaurée par la loi du 23 mars 2012 sur la simplification du droit, la DSN s'est substituée à 21 déclarations préalables qui incombait aux employeurs. Elle a été généralisée en 2017. Mensuelle, elle s'appuie sur les données présentes dans les logiciels de paie¹. Elle est déposée pour les salariés du régime général sur le portail www.net-entreprises.fr qui transmet ensuite les données à l'ACOSS (pour ceux du régime agricole, les données sont déposées auprès de la MSA qui les traite). Un cahier technique en décrit les attendus et une description fonctionnelle des données en présente le sens. Une charte de qualité signée en 2018 par des éditeurs de logiciels de paie prévoit que ceux-ci s'engagent sur la qualité des transmissions et des paramétrages des logiciels qu'ils fournissent à leurs clients français ; les éditeurs signataires de la charte fournissent 97 % des entreprises françaises. La structuration de la DSN obéit à une sémantique² propre et distingue des blocs, correspondant à des objets métiers et des rubriques, qui composent les blocs³.

La maîtrise d'ouvrage opérationnelle de la DSN est assurée par le groupement d'intérêt public (GIP) « modernisation des données sociales » (MDS). Ce GIP est notamment chargé de la mise à jour régulière du cahier des charges techniques DSN, qui constitue la norme des déclarations.

Source : Cour des comptes, 2018, rapport sur l'application des lois de financement de la sécurité sociale, chapitre IX : la DSN.

Les indemnités de rupture de contrat de travail sont déclarées dans une partie de la DSN appelée bloc 52, qui recense pour un mois donné les montants versés à ce titre. Le bloc 52 n'est pas propre aux indemnités de rupture puisqu'il intègre également des primes et gratifications autres, à l'instar des primes de rachat de compte épargne temps ou de certaines primes liées à l'activité portant sur une période de rattachement spécifique (comme la prime du treizième ou du quatorzième mois).

¹ Voir article 3 du décret n° 2013-266 du 28 mars 2013 relatif à la déclaration sociale nominative : « ce traitement qui, en utilisant les données issues de la gestion de la paie des salariés, se substitue aux déclarations et formalités sociales existantes à pour finalités de ... »

² Voir description fonctionnelle des données de la DSN, juillet 2024 : <https://www.net-entreprises.fr/media/documentation/description-fonctionnelle-des-donnees-dsn.pdf>.

³ Voir cahier technique de la DSN, <https://www.net-entreprises.fr/media/documentation/dsn-cahier-technique-2025.1.pdf>.

Annexe II

Au sein du bloc 52, les primes, gratifications et indemnités sont ventilées selon une nomenclature de 67 codes-types dont 25 relèvent spécifiquement des indemnités de rupture⁴. Parmi ces dernières, 14 donnent lieu à un traitement socio-fiscal spécifique (voir tableau 1 ci-dessous), lié à la compensation du préjudice subi à l'occasion d'une fin de contrat (voir annexe I). Les autres relèvent du traitement socio-fiscal de droit commun de l'activité (par exemple : indemnités compensatrices de congés payés, de compte-épargne temps ou de clause de non-concurrence).

Par ailleurs, ces données sont liées à celles relatives au motif de fin de contrat, déclaré dans un autre bloc de la DSN (bloc 62). Ce dernier est, pour sa part, composé de 64 motifs dont les principaux rentrant dans le périmètre de la mission sont la démission, la retraite, le licenciement économique, le licenciement pour motif personnel, la mise à la retraite, la rupture conventionnelle individuelle, la rupture conventionnelle collective, ou encore la rupture amiable dans le cadre d'un congé mobilité⁵.

Tableau 1 : Codes-types en DSN des indemnités de rupture donnant lieu à un traitement socio-fiscal spécifique motivé par la réparation d'un préjudice

Code type	Nom de l'indemnité	Interprétation précisée par le GIP MDS
001	Indemnité spécifique de rupture conventionnelle	Correspond aux indemnités prévues par la loi et la convention collective; les indemnités supraconventionnelles relèvent du code 22.
002	Indemnité versée à l'occasion de la cessation forcée des fonctions des mandataires sociaux	-
003	Indemnité légale de mise à la retraite par l'employeur	Prévues dans tous les cas de mise à la retraite à l'initiative de l'employeur, que celle-ci soit unilatérale ou consentie par le salarié.
004	Indemnité conventionnelle de mise à la retraite par l'employeur	
005	Indemnité légale de départ à la retraite du salarié	Prévues dans les seuls cas de départ à l'initiative du salarié.
006	Indemnité conventionnelle de départ à la retraite du salarié	
007	Indemnité légale de licenciement	Correspond aux seules indemnités versées au titre des dix premières années d'ancienneté.
008	Indemnité légale supplémentaire de licenciement	Partie de l'indemnité de licenciement versées au titre de l'ancienneté acquise à partir de la onzième année et au-delà.
009	Indemnité légale spéciale de licenciement	Augmente l'indemnité légale de licenciement dans le cas où le licenciement fait suite à une inaptitude due à un accident du travail ou à une maladie professionnelle.
010	Indemnité légale spécifique de licenciement	Indemnité due par l'employeur en cas de non-respect de la procédure de licenciement économique.
021	Indemnité conventionnelle (supplémentaire aux indemnités légales)	En cas de licenciement exclusivement.
022	Indemnité transactionnelle	Ce code type inclut l'ensemble des indemnités non prévues par la loi ou la convention collective (qu'elles interviennent au moment même de la rupture ou à l'occasion d'une transaction postérieure).
033	Indemnité forfaitaire de conciliation prud'homale	-

⁴ Voir guide d'aide au remplissage « indemnités », <https://www.net-entreprises.fr/media/documentation/grille-aide-remplissage-indemnitees.pdf>.

⁵ Ainsi que les motifs inconnus.

Annexe II

Code type	Nom de l'indemnité	Interprétation précisée par le GIP MDS
055	Indemnité transactionnelle exonérée fiscalement	Fonctionnellement lié au code 022, ce code type vise à déclarer spécifiquement la part exonérée de l'indemnité transactionnelle.

Source : cahier des charges techniques de la déclaration sociale nominative dans sa version du 22 juillet 2025 et mission. Les commentaires sont issus d'entretiens avec le groupement d'intérêt public sur la modernisation des données sociales (GIP MDS).

1.1.2. La nomenclature des codes-types ne correspond pas aux catégories prévues par le code du travail et s'éloigne de la logique de la paye

Les nomenclatures des codes-types des indemnités de rupture et des motifs de rupture ne reflètent pas la diversité des situations juridiques et créent au contraire des distinctions qui ne sont pas nécessaires à l'application de la loi. Ainsi :

- ◆ les nomenclatures ne distinguent pas, parmi les licenciements, ceux engagés sous le régime juridique des plans de sauvegarde de l'emploi, qui ouvrent droit à un traitement fiscal plus favorable (voir annexe I) ;
- ◆ un même code type peut correspondre à des réalités juridiques très différentes : ainsi le code type 022 « indemnité transactionnelle » est utilisé pour les indemnités supraconventionnelles (c'est-à-dire qui excèdent le minimum prévu pour la convention collective) au moment de la rupture, comme pour les indemnités résultant d'un accord de transaction en règlement d'un litige ;
- ◆ certains codes ne renvoient pas à une réalité juridique particulière : ainsi le code 008 renvoie-t-il à une « indemnité légale supplémentaire de licenciement » qui correspond simplement à la majoration de l'indemnité légale de licenciement à compter de onze ans d'ancienneté : il s'agit toujours de l'indemnité légale de licenciement ;
- ◆ la finesse des distinctions opérées est variable. Ainsi, en cas de licenciement individuel, les indemnités sont ventilées entre cinq codes types (007 pour l'indemnité légale en-dessous de dix années d'ancienneté, 008 pour la majoration d'indemnité légale à partir de la onzième année, 021 pour la majoration prévu par la convention collective, 022 pour les indemnités supraconventionnelles, 055 pour les indemnités supraconventionnelles exonérées fiscalement), alors qu'en cas de rupture conventionnelle, elles ne sont ventilées qu'entre trois codes types (001 pour les indemnités légales et conventionnelles, 022 pour les indemnités supraconventionnelles non exonérées, et 055 pour les indemnités supraconventionnelles exonérées fiscalement) ;
- ◆ certaines indemnités prévues par le code du travail ne sont pas répertoriées par un code-type. C'est le cas des indemnités dues en cas de licenciement individuel abusif ou nul (L. 1235-3 et L. 1235-3-1 du code du travail) et de la plupart des indemnités dues en cas de non-respect de la procédure pour licenciement collectif (art L. 1235-10 à L. 1235-17). Seule l'indemnité due pour non consultation du comité social d'entreprise est répertoriée sous la dénomination non juridiquement signifiante d' « indemnité légale spécifique de licenciement » (art. L. 1235-15, code type 010).

La compréhension de la nomenclature n'est pas homogène entre les administrations. La présentation réalisée *supra* est issue d'entretiens avec le GIP MDS, responsable de la production du cahier des charges techniques DSN, mais également des consignes adressées aux employeurs. Néanmoins, les entretiens de la mission avec d'autres administrations ont permis de mettre en évidence des écarts. À titre d'exemple, certaines administrations interprètent le code type 001 comme ayant vocation à accueillir la totalité du montant des indemnités de rupture conventionnelle (et non la seule partie prévue par la loi et la convention collective, conformément à l'interprétation du GIP MDS).

Par ailleurs, le remplissage du bloc s'éloigne pour partie de la logique de la paye. Certaines indemnités qui peuvent ne constituer qu'une seule ligne en paye, si tout est exonéré, peuvent être distinguées en quatre codes-types en DSN — à l'instar notamment des indemnités de licenciement. La réalisation de la paie nécessite que soit identifiés les montants soumis à cotisation et ceux exemptés, mais elle n'oblige pas nécessairement à distinguer indemnités par nature⁶. Si, en principe, le logiciel de paye doit être en mesure de réaliser cette ventilation, l'hétérogénéité des pratiques de paie comme celle du paramétrage des logiciels selon les besoins des entreprises⁷ rend la ventilation particulièrement fragile. La conception du bloc 52 s'éloigne donc de la philosophie générale de la DSN qui est que celle-ci devrait pouvoir être réalisée automatiquement à partir des données disponibles en paye.

Dans ce contexte, il n'est pas possible de garantir une correcte utilisation des codes-types par les entreprises, et donc une capacité à exploiter finement les données issues du bloc 52 de la DSN.

La déclaration des indemnités incombant aux employeurs, ceux-ci sont destinataires de consignes de remplissage. Un tableau est mis à leur disposition sur le site net-entreprises.fr⁸, qui donne des précisions sur les différentes indemnités susmentionnées. Le site permet en outre d'effectuer des recherches et d'obtenir des réponses type.

Encadré 2 : Consigne de remplissage pour la ventilation des indemnités de licenciement, extrait du site net.entreprises

« Un individu percevant un salaire annuel brut de 36 000 € (3 000 € mensuel) perçoit lors de son licenciement après 30 ans d'ancienneté dans l'entreprise, une indemnité de licenciement de **77 500 €** composée :

- d'une indemnité légale de 7 500 € ;
- d'une indemnité légale supplémentaire de 20 000 € ;
- d'une indemnité conventionnelle de 10 000 € ;
- d'une indemnité transactionnelle de 40 000 €. »

Le plafond exonération fiscale est égal à 72 000 €, soit le plus élevé entre le montant de l'indemnité légale et conventionnelle (37 500 €), 50 % du total de l'indemnité (38 750 €) et le double du revenu annuel brut (72 000 €). Le montant imposable sur la totalité de l'indemnité est donc de la différence entre le montant perçu et le montant exonéré (soit $77\,500 - 72\,000 = 5\,500$ €).

« Ce montant imposable ne peut correspondre qu'à l'indemnité transactionnelle puisque les indemnités légales et conventionnelles sont exonérées intégralement. La part exonérée d'indemnité transactionnelle est donc de $40\,000 - 5\,500 = 34\,500$ € ».

En conséquence, les indemnités doivent être déclarées comme suit en DSN :

- Code 007, indemnité de licenciement = 7 500 €
- Code 008, indemnité supplémentaire de licenciement = 20 000 € ;
- Code 021, indemnité conventionnelle de licenciement = 10 000 € ;
- Code 022, indemnité transactionnelle = 40 000 € ;
- Code 055, indemnité transactionnelle exonérée fiscalement = 34 500 €.

⁶ Ainsi, une entreprise qui applique une seule convention collective programmer le logiciel de paye pour qu'il applique systématiquement le montant de l'indemnité conventionnelle, sans besoin d'identifier le montant de l'indemnité légale.

⁷ Entretien avec le GIP MDS 2 octobre

⁸ <https://www.net-entreprises.fr/media/documentation/grille-aide-remplissage-indemnitees.pdf>

Annexe II

Toutefois, le tableau n'a pas été mis à jour depuis 2017 au moins⁹. Il mentionne ainsi le montant d'indemnité légale de licenciement en vigueur avant le décret du 25 septembre 2017 qui l'a majoré. Surtout, le caractère succinct des consignes peut être source de difficultés pour les entreprises. À titre d'exemple, le cahier technique de la DSN doit être combiné avec les consignes de remplissage pour comprendre qu'il convient de ventiler l'indemnité de licenciement entre sa part légale, sa part conventionnelle et sa part transactionnelle dans trois codes types pour déclarer une même indemnité.

En outre, les entreprises peuvent être destinataires de consignes contradictoires, du fait des différentes interprétations entre les administrations exposées *supra*.

En complément des données individuelles liées au versement des indemnités de rupture, les employeurs sont tenus de déclarer les cotisations dont ils doivent s'acquitter. Cette opération relève du bloc 23, qui transmet le montant des prélèvements obligatoires dont un employeur doit s'acquitter au titre de l'ensemble de ses salariés (avec ventilation par prélèvement et agrégation par salarié). En revanche, le bloc 23 ne comporte pas d'éléments sur les étapes intermédiaires de calcul de ces prélèvements — par exemple le montant des cotisations dues au titre de chaque élément de rémunération du salarié.

1.2. France Travail est l'utilisateur principal des données de la DSN relatives aux indemnités de rupture du contrat de travail

Seules les unions pour le recouvrement de la Sécurité sociale et des allocations familiales (URSSAF), l'agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS) et France Travail reçoivent les informations du bloc 52.

Ces données sont mobilisées par les URSSAF en particulier dans le cadre de contrôles comptables d'assiette, c'est-à-dire pour vérifier *a posteriori* le correct montant des cotisations recouvrées.

Ces données sont également utilisées, quoique partiellement (voir annexe V) à des fins statistiques. L'ACOSS les transmet à la DSS qui chiffre le manque à gagner pour les finances publiques que représente le régime social des indemnités de rupture.

En revanche, des entretiens avec l'ACOSS et avec l'URSSAF d'Île-de-France, il ressort que ces données ne sont pas utilisées à des fins de gestion courante, par exemple pour la liquidation des droits à sécurité sociale ou pour des contrôles automatisés *a priori* de la correcte liquidation des cotisations.

Seule France Travail exploite les informations issues du bloc 52 au titre de ses opérations de gestion. Ces informations sont en particulier utilisées pour le calcul du différé d'indemnisation du chômage à la suite d'un licenciement, dont la durée dépend du montant des indemnités supralégales perçues¹⁰. Le bloc 52 est la principale source d'informations dont dispose France Travail pour ventiler les indemnités entre indemnités légales et indemnités supralégales.

⁹ Les métadonnées du document datent de celui-ci du 14 mars 2017.

¹⁰ L'indemnisation du chômage commence après un délai de sept jours au moins. À ce délai s'ajoute un différé dont la durée est proportionnelle au montant de l'indemnité supralégale (différé d'un jour pour 109,6 € d'indemnité en 2025, le taux étant indexé sur le plafond annuel de la sécurité sociale), plafonné à 75 jours si la rupture intervient dans le cadre d'une procédure collective et à 150 jours dans les autres cas.

Enfin, la direction générale des finances publiques (DGFIP) ne reçoit pas les données du bloc 52 relatives aux indemnités de rupture¹¹. La déclaration de revenus nécessaire à l'établissement de l'assiette de l'impôt sur le revenu et des impôts associés (formulaire CERFA 2042) ne prévoit pas que figurent les montants d'indemnités de rupture exemptés d'impôt. Seul le montant assujéti à l'impôt doit être déclaré¹². En vue de préremplir la déclaration de revenus, elle s'appuie sur les informations issues dans un autre bloc (bloc 50), parmi lesquelles figure le revenu imposable. Contrairement aux URSSAF, la DGFIP ne peut pas utiliser les données du bloc 52 à des fins de contrôle¹³, n'ayant pas demandé l'accès à ces données pour cette finalité.

1.3. Les déclarations ne donnent lieu qu'à des pratiques minimales de fiabilisation, en l'absence d'enjeux perçus sur ce poste

Les contrôles de la DSN destinés à sa fiabilisation relèvent de deux catégories :

- ◆ des contrôles *techniques*, qui visent à vérifier que certaines spécifications fonctionnelles de la DSN sont bien respectées. Ces contrôles sont réalisés dès le moment du dépôt de la DSN par l'employeur par le portail net-entreprises.fr ; une erreur peut entraîner l'impossibilité du dépôt. Le contrôle ne porte pas sur le fond des éléments déclarés ;
- ◆ des contrôles *métier* qui, à la différence des précédents, visent à vérifier que les données contenues dans la DSN respectent les règles législatives et réglementaires : correction des calculs de taux et d'assiette, cohérence avec des déclarations précédentes, etc. Ces contrôles sont réalisés à la suite du dépôt par les organismes recevant les données de la DSN (notamment l'ACOSS et les URSSAF) ; un contrôle positif n'invalide pas la DSN mais entraîne une demande de correction auprès de l'employeur qui, dans certains cas, peut être obligatoire à peine de sanctions.

1.3.1. Des vérifications automatiques sont réalisées sur la cohérence entre certains éléments de la déclaration

Les contrôles techniques portent notamment sur la structure (vérifiant l'enchaînement logique) et la syntaxe (s'appliquant à une rubrique indépendamment des autres) de la déclaration. Ils incluent également des contrôles d'existence automatisés, par exemple l'existence du numéro de l'entreprise et de l'établissement dans le système d'identification du répertoire des entreprises (SIREN).

Par ailleurs, les spécifications techniques de la DSN prévoient des règles de compatibilité entre certaines déclarations, qui toutefois ne semblent pas toujours respectées. À titre d'exemple, il n'est possible de déclarer une indemnité spécifique de rupture conventionnelle (indemnités de code-type 001) que pour le motif de fin de contrat « rupture conventionnelle » (code 043 du bloc code rupture) — cf. encadré 2. Dans la mesure où cette règle est une règle de syntaxe de la DSN, son respect est contrôlé au moment du dépôt et est bloquant. La mission a toutefois identifié 15 000 occurrences d'indemnités de rupture conventionnelle déclarées à l'occasion d'un autre motif, attestant que les spécifications du cahier des charges sont partiellement respectées.

¹¹ Des données issues du bloc 52 relatives à d'autres primes sont en revanche exploitées.

¹² Cases 1AJ à 1DJ (traitements et salaires) et OXX (si l'indemnité constitue un revenu exceptionnel).

¹³ Source : entretiens avec le GIP MDS et la direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) de la DGFIP.

Annexe II

Le cahier des charges techniques DSN et les contrôles automatiques réalisés sur sa base ne sont en tout état de cause pas exhaustifs : par exemple, aucune règle du cahier des charges n'interdit de déclarer une indemnité de licenciement dans le cadre d'un motif de rupture conventionnelle. Les données statistiques communiquées à la mission par l'ACOSS sur la base des DSN font ainsi état, en 2024, de 4 109 ruptures de contrat pour le motif rupture conventionnelle au titre desquelles des indemnités de licenciement ont été déclarées.

Encadré 3 : Exemple de contrôle de cohérence du bloc 52 prévu par le cahier technique de la DSN

CCH-21 : Si le bloc « Fin du contrat - S21.G00.62 » est présent, alors le code indemnité « 001 - Indemnité spécifique de rupture conventionnelle » n'est autorisé que si le motif de la rupture contrat de travail est renseigné à « 043 - rupture conventionnelle », « 110 - Rupture conventionnelle collective » ou « 099 – Annulation ».

Cette règle signifie qu'il n'est pas possible de déclarer le versement d'indemnités spécifiques de rupture conventionnelle (code 001) en lorsque le contrat de travail est rompu pour un motif déclaré autre que « rupture conventionnelle » et « rupture conventionnelle collective » — le motif 099 annulation étant utilisé pour des raisons techniques.

Source : Cahier des charges techniques de la DSN dans sa version au 22 juillet 2025.

1.3.2. Le contrôle des données en aval, par les organismes utilisateurs, n'est effectué que par France Travail

Le bloc 52 de la DSN ne fait pas l'objet de contrôles métier par l'ACOSS, qui permettraient par exemple de détecter des anomalies entre les montants d'indemnités déclarés et les montants de cotisations versées. La fiabilisation des données de ce bloc ne fait pas partie non plus des priorités du plan de fiabilisation des données sociales, établi dans le cadre de la convention d'objectifs et de gestion (COG) de l'ACOSS pour 2023 à 2027¹⁴. L'ACOSS estime en tout état de cause que la complexité réglementaire de ce champ et la diversité des règles de calcul des indemnités ne permettrait pas d'établir des contrôles automatiques de cohérence des montants déclarés.

Seul France Travail assure des contrôles de cohérence¹⁵, non bloquants sur ce périmètre, dès la réception des flux de données qui permet à l'opérateur d'établir l'« attestation employeur rematérialisée » attestant les droits du salarié au chômage. Par la suite, et sur la base des incohérences repérées, s'ajoutent des contrôles métiers intégrés au système d'information de France Travail. Les conseillers indemnisation reviennent le cas échéant vers les entreprises pour fiabiliser des données individuelles.

Pour limiter les retards dans les signalements de fins de contrat et pour davantage distinguer certaines indemnités liées à la rupture de CDD, France Travail a exprimé des besoins d'évolutions du bloc 52 au GIP MDS. La demande relative aux signalements des fins de contrat vise à étendre les pénalités prévues dans le cadre de la mise en œuvre de la DSN aux retards de signalement. L'introduction de ces pénalités permettrait, selon l'opérateur, de sécuriser les données reçues. Par la suite, France travail a indiqué souhaiter renforcer les contrôles qu'il opère sur ces données à cette étape.

¹⁴ Voir *Conformité des données sociales, Feuille de route 2024-2025*, 6 mars 2024 (document signé par le directeur de la sécurité sociale par le directeur de l'ACOSS).

https://www.urssaf.org/files/Espace%20media/Communiqu%C3%A9s%20de%20presse/CP050424/Feuille_de_route_de_la_fiabilisation_Acoss_2024-2025.pdf

¹⁵ Par exemple sur la date de fin de contrat.

1.4. Sur le fondement d'un échantillon de ruptures conventionnelles, la mission a établi des écarts entre DSN et déclarations aux DREETS sans toutefois pouvoir conclure à des anomalies significatives

Compte tenu de ces limites connues quant à la qualité des données, la mission a souhaité produire une estimation de la fréquence des anomalies dans les données du bloc 52. Pour cela, elle a croisé un échantillon de la base des données de la DSN avec une autre source de données, le système d'information sur les ruptures conventionnelles (SIRC) opéré par le ministère du travail.

Le SIRC recense les déclarations de ruptures conventionnelles individuelles obligatoirement notifiées par les employeurs aux services déconcentrés du ministère du travail en vue de leur homologation. La notification comporte l'information du montant de l'indemnité de rupture ainsi que les données permettant de calculer les indemnités légales et, dans certaines situations¹⁶, les indemnités conventionnelles. Dans la mesure où le SIRC repart directement des conventions de rupture signées par le salarié et l'employeur, il peut être présumé plus fiable que la DSN.

La mission a constitué un échantillon de 100 ruptures conventionnelles intervenues entre juillet et septembre 2025 à partir du SIRC. Sur ces 100 ruptures, il a été possible, pour 38 d'entre elles, dans les délais impartis par la mission, de ventiler les indemnités entre indemnités légales, conventionnelles et supraconventionnelles sur la base des données contenues dans le SIRC et d'apparier avec la DSN du mois correspondant au versement des indemnités.

Sur l'échantillon de 38 ruptures conventionnelles étudiées, 12 sont associées à des DSN comportant des écarts importants, soit un taux d'écart de 30 %. Sont considérées comme des écarts les incohérences entre montants inscrits en DSN et montants calculés à partir du SIRC qui ne peuvent pas être expliqués par des éléments autres que la DSN¹⁷.

L'écart le plus fréquent correspond à un **montant nul déclaré en DSN au titre de chaque code-type d'indemnité de rupture dans le bloc 52**. Cette situation correspond à 9 cas sur 12. Il n'est toutefois pas possible de conclure à des anomalies : il est possible que l'entreprise ait versé et/ou déclaré l'indemnité en DSN le mois suivant (possibilité de DSN rectificative).

Les trois autres écarts correspondent à des situations toutes différentes (cf. tableau 2), sans explication évidente pour deux d'entre elles. Peuvent être concernés le volume total des indemnités ou leur répartition par code-type.

Si cette analyse ne permet pas d'estimer une marge d'erreur sur les chiffrages réalisés à partir de la DSN, elle confirme que les données doivent être prises avec précaution.

¹⁶ Certaines conventions collectives prévoient cependant des règles qui diffèrent selon des paramètres absents de du formulaire (par exemple, une catégorie d'emploi).

¹⁷ Ainsi, plusieurs ruptures figurant dans l'échantillon donnent lieu à des écarts qui ne sont pas considérés par des anomalies dans la mesure où l'explication la plus probable est une erreur dans le SIRC.

Annexe II

Tableau 2 : Détail des anomalies identifiées, hors montants nuls en DSN

N°	Données disponibles dans le SIRC	Données disponibles en DSN	Nature et ampleur de l'écart
1	400 € d'indemnités légales, aucune autre indemnité	500 € d'indemnités légales et conventionnelles, aucune autre indemnité	20 % d'écart entre les deux déclarations, sans explication
2	3 000 € d'indemnités légales, aucune autre indemnité	3 000 € d'indemnités supraconventionnelles	Le montant total de l'indemnité est correct, mais celle-ci est déclarée comme supraconventionnelle alors qu'elle est légale
3	5 000 € d'indemnités légales, aucune autre indemnité	5 000 € d'indemnités légales, 25 000 € d'indemnités supraconventionnelles	Une indemnité supraconventionnelle est déclarée en DSN alors qu'elle n'est pas mentionnée dans la convention de rupture.

Source : Mission. Note de lecture : pour ne pas permettre l'identification des cas étudiés, tous les montants ont été arrondis à un seul chiffre significatif.

1.5. Le maître d'ouvrage de la DSN propose une refonte du bloc 52 à l'horizon 2028 pour faciliter les déclarations, mais les incitations à la qualité déclarative resteront faibles pour les entreprises

La qualité fragile des données du bloc 52 est consensuelle parmi les acteurs rencontrés. Le constat de la faible qualité est notamment partagé par l'ACOSS et le GIP MDS et expliqué par les limites de la nomenclature des codes-types (cf. 1.1.2).

En outre ce bloc 52 est peu évolutif, n'intégrant pas rapidement les évolutions réglementaires. À titre d'exemple, les ruptures conventionnelles collectives n'ont été intégrées dans la norme que deux ans après leur création.

La nécessité de rationaliser ce bloc a de longue date été identifiée¹⁸. Des préconisations en ce sens sont formulées notamment par le rapport d'activité 2012-2013 du comité de normalisation des données sociales¹⁹ et par le rapport sur la normalisation produit en 2020²⁰ par le GIP MDS.

En conséquence, le GIP MDS a initié un projet de refonte du bloc 52. Ce projet est mené avec les utilisateurs des données de ce bloc, au premier rang desquels France Travail.

L'objectif poursuivi à travers ce projet de refonte est de réduire le nombre des codes types d'indemnités (8 codes types sont envisagés contre 25 aujourd'hui) en évitant les redondances avec les rubriques « motif de fin de contrat » et « nature du contrat ». Il a vocation à se rapprocher des pratiques de paye. Les indemnités déclarées seraient ventilées selon les catégories suivantes :

- ◆ indemnités de fin de contrat *stricto sensu*, soit :
 - indemnités légales ;
 - indemnités conventionnelles ;

¹⁸ Rapport de l'inspection générale des affaires sociales (IGAS), *La gouvernance du GIP MDS et des dispositifs de déclaration sociale*, 2022, n° 2022-021.

¹⁹ Comité chargé de l'élaboration du référentiel des données sociales au cours de la première phase du projet DSN. Ce rôle est depuis exercé par le GIP MDS.

²⁰ Normalisation en DSN, point de situation et perspectives », GIP-MDS, janvier 2020. Rapport cité par le rapport IGAS de 2022, op.cit.

Annexe II

- indemnités ni légales ni conventionnelles ;
- indemnités ni légales ni conventionnelles exonérées fiscalement ;
- ◆ indemnités liées à l'exécution du contrat :
 - indemnités issues de reliquats de rémunération ;
 - indemnités compensatrices de congés payés ;
 - indemnités compensatrices de compte-épargne temps ;
- ◆ indemnités suite à clause de non concurrence.

Ce projet devrait permettre de faciliter l'appropriation du bloc 52 par les déclarants et les utilisateurs de la DSN, et donc contribuer à accroître la fiabilité.

Ce regroupement n'a pas vocation à mieux refléter la diversité des situations juridiques (cf. 1.1.2) en créant des codes types spécifiques à certaines situations. Ainsi, il n'est pas prévu que les licenciements économiques engagés sous un régime de PSE, ouvrant droit à un traitement fiscal avantageux, disposent d'un code spécifique. Il n'est pas non plus prévu un code type pour les ruptures conventionnelles engagées après l'âge légal du départ à la retraite, alors que les indemnités versées dans ce cadre sont traitées comme des éléments de rémunération (cf. annexe I).

À la date de la mission, la mise en œuvre de cette refonte est annoncée par le GIP MDS pour 2028. Le projet serait finalisé au cours de l'année 2026 en vue de son intégration aux spécifications techniques publiées fin 2026, laissant aux éditeurs de logiciels de paye l'année 2027 pour se mettre en conformité. Le GIP MDS a indiqué à la mission que la mise en œuvre de ces modifications ne suscitait pas d'opposition technique des éditeurs.

Parmi les administrations, l'ACOSS n'a pas fait part à la mission de difficultés ni de demandes spécifiques concernant ce projet. La DGFIP, qui n'est actuellement pas destinataire du bloc 52, mais qui pourrait les exploiter au titre des contrôles fiscaux, n'est pas associée au projet.

En revanche, ce dernier fait l'objet de réserves de la part de France Travail. L'opérateur met en avant le risque d'une perte d'informations préjudiciable au calcul du différé d'indemnité : il devrait en effet lui-même qualifier juridiquement les indemnités en croisant les informations du bloc 52 et d'autres blocs, plutôt que de pouvoir se fonder directement sur la déclaration de l'employeur.

L'aboutissement de la refonte du bloc 52 pour une simplification de la nomenclature est souhaitable et les discussions gagneraient à associer également la DGFIP pour vérifier que l'ensemble des besoins des utilisateurs potentiels ont été pris en compte.

En revanche, ce projet de refonte du bloc 52 ne saurait suffire à éviter l'ensemble des erreurs déclaratives. En effet, dans la mesure où les données de ce bloc ne sont pas utilisées de façon systématique pour contrôler la correcte liquidation des prélèvements obligatoires et ne sont mobilisées qu'à l'occasion de contrôles *ex post*, l'incitation qu'ont les utilisateurs à réaliser des déclarations correctes reste faible.

2. Le contrôle des déclarations des entreprises relatives aux indemnités de rupture est effectué essentiellement dans le cadre de contrôles de situation plus larges

S'agissant des URSSAF et plus encore des services fiscaux, le contrôle de la bonne application des règles d'exemption des indemnités de rupture n'est pas un point d'attention prioritaire. Il est réalisé à l'occasion d'opérations plus larges concernant la situation des entreprises et donne lieu à un montant faible de notifications de redressement. Le contentieux est lui-même limité et peu favorable aux organismes et services de recouvrement.

2.1. Les URSSAF contrôlent la bonne application des règles à l'occasion du contrôle de la situation des entreprises, mais le montant des redressements est faible

2.1.1. Le contrôle de la bonne application du régime social des indemnités de rupture fait partie des points de vérification des URSSAF prévus par les trames de contrôle

Les inspecteurs des URSSAF contrôlent le bon respect des règles relatives à l'assujettissement des indemnités de rupture à l'occasion du contrôle de la situation des entreprises. En 2023 et 2024, respectivement 58 000 et 46 000 contrôles ont été réalisés. Ces contrôles peuvent être des contrôles comptables d'assiette (CCA, réalisés sur place) ou contrôles partiels d'assiette sur pièces (CPAP, pour les entreprises de plus de 11 salariés seulement).

Le contrôle des règles d'assujettissement des indemnités de rupture fait partie des éléments attendus dans le cadre d'un contrôle complet de la situation de l'entreprise, ainsi qu'en atteste la trame de contrôle présentée à la mission par l'URSSAF d'Île-de-France. Les inspecteurs ont à leur disposition systématiquement en début de contrôle un tableau Excel extrait de la DSN détaillant par salarié les indemnités versées par l'entreprise pour la période considérée et précisant le motif de rupture.

Le contrôle porte sur l'ensemble de la réglementation propre aux cotisations et contributions (règles d'assujettissement et d'exemption) ainsi que sur la régularité des procédures de rupture, condition du bénéfice des dispositions d'exemption. Les inspecteurs chargés du contrôle sont ainsi amenés, par exemple, à demander la preuve de l'homologation d'une rupture conventionnelle individuelle ou de l'homologation ou l'approbation d'un PSE (cf. encadré 3).

Encadré 4 : Exemple du contrôle de la société X par l'URSSAF d'Île-de-France

La société X n'est pas en mesure de fournir les conventions de rupture conventionnelle et les accusés de réception de ces conventions par la DIRECCTE pour trois salariés en 2018, cinq en 2019 et deux en 2020. En l'absence de ces éléments, ce sont les règles de droit commun qui s'appliquent : les montants non soumis à cotisations sociales sont réintégrés à l'assiette de cotisations sociales et de la CSG/ CRDS. Le forfait social acquitté par l'entreprise lui est en revanche remboursé. Au total, la société est redevable, au titre des trois exercices, d'un montant en régularisation de 37 474€.

Source : URSSAF d'Île de France

2.1.2. Les montants en régularisation représentent de l'ordre de 20 M€ par an, soit de l'ordre de 1 % du coût de la niche sociale pour les finances publiques

Les montants régularisés donnent lieu à saisine dans le système d'information des URSSAF par nature d'indemnités selon une nomenclature comprenant 19 codes. Le montant des régularisations n'est toutefois connu à l'échelon national qu'à un niveau agrégé en quatre codes (cf. tableau 2).

Annexe II

Tableau 3 : Codes et typologies des agrégats relatifs aux régularisations

Code	Nature des indemnités soumis à régularisation
445	Indemnités de rupture forcée soumises à cotisation (congé payés, préavis, non concurrence).
446	Indemnités de rupture forcée avec limites d'exonération (indemnité de licenciement, mise à la retraite d'office, etc.)
448	Indemnités de rupture non forcée (rupture conventionnelle, rupture conventionnelle collective)
449	Cas particuliers (mise à la retraite, rupture dans le cadre d'un accord de gestion prévisionnelle des emplois et compétences, etc.)

Source : ACOSS.

Les montants régularisés dans le cadre de ces contrôles sont modestes. Pour l'essentiel, il s'agit de régularisations à la charge des entreprises : sur la période de 2019 à 2024, 8 158 régularisations débitrices ont été notifiées, pour un montant de 113,55 M€ (cf. tableau 3). De façon marginale, les régularisations peuvent être opérées au bénéfice des entreprises en cas de trop versé : sur la même période, 620 régularisations créditrices ont été notifiées, pour un montant de 6,26 M€.

Annexe II

Tableau 4 : Nombre et montant des régularisations débitrices

Année et code relatif aux indemnités concernées	Nombre de régularisations	Montants des régularisations
2019	2 283	23,81 M€
<i>Dont 445</i>	315	2,86 M€
<i>Dont 446</i>	541	7,74 M€
<i>Dont 448</i>	1 416	12,94 M€
<i>Dont 449</i>	11	0,27 M€
2020	1 026	18,72 M€
<i>Dont 445</i>	153	1,36 M€
<i>Dont 446</i>	234	5,86 M€
<i>Dont 448</i>	634	11,50 M€
<i>Dont 449</i>	5	0,01 M€
2021	1 047	17,98 M€
<i>Dont 445</i>	115	0,69 M€
<i>Dont 446</i>	219	3,91 M€
<i>Dont 448</i>	712	13,36 M€
<i>Dont 449</i>	1	0,02 M€
2022	1 163	13,72 M€
<i>Dont 445</i>	144	1,08 M€
<i>Dont 446</i>	258	4,96 M€
<i>Dont 448</i>	758	6,48 M€
<i>Dont 449</i>	3	1,20 M€
2023	1 276	17,79 M€
<i>Dont 445</i>	137	0,85 M€
<i>Dont 446</i>	285	7,59 M€
<i>Dont 448</i>	850	9,29 M€
<i>Dont 449</i>	4	0,05 M€
2024	1 363	21,53 M€
<i>Dont 445</i>	127	1,54 M€
<i>Dont 446</i>	337	8,21 M€
<i>Dont 448</i>	896	11,74 M€
<i>Dont 449</i>	3	0,05 M€
Ensemble	8 158	113,56 M€

Source : ACOSS.

Le nombre des régularisations est à rapprocher du nombre des contrôles opérés chaque année²¹ : en 2023, 1 276 régularisations au titre des indemnités de rupture pour 53 000 contrôles ; en 2024, 1 636 régularisations pour 46 000 contrôles.

À l'exception de l'exercice 2022, le montant des régularisations notifiées est compris entre 17 M€ et 24 M€ chaque année. Les régularisations concernent au premier chef les ruptures non forcées, qui représentent 57,5 % du total des régularisations prononcées. Les montants recouverts peuvent par ailleurs être comparés avec le coût de la niche sociale pour les finances publiques, de l'ordre de 1,2 Md€ (cf. annexe V).

L'action des URSSAF est en tout état de cause enserrée dans les délais de prescription prévus par le code de la sécurité sociale, soit trois ans à compter de la fin de l'année civile au titre de laquelle les cotisations et contributions sont dues²².

²¹ Il peut toutefois y avoir plusieurs régularisations au cours d'un même contrôle.

²² Code de la sécurité sociale (CSS), art. L. 244-3.

2.1.3. Au contentieux, l'évolution de la jurisprudence de la Cour de cassation limite les moyens pour les URSSAF de s'opposer à des protocoles transactionnels visant à éviter le paiement de cotisations sociales

Les décisions de régularisations donnent lieu à peu de contestations de la part des entreprises : en 2023, les commissions de recours amiable des URSSAF ont été saisies de 172 recours, portant sur 8,2 M€ de régularisations ; en 2024, de 206 recours, portant sur 6 M€ de régularisations. Le taux de recours représente donc 14 % des régularisations et 36 % des sommes régularisées. Les contestations portant sur les « ruptures non forcées » représentent 53,3 % du montant des sommes contestées, en ligne avec leur part dans les régularisations notifiées.

Lorsque la régularisation porte sur des indemnités versées dans le cadre d'un protocole transactionnel, l'ACOSS et l'URSSAF d'Île-de-France font état de difficultés probatoires.

En effet, la Cour de cassation a dit pour droit, par deux arrêts du 15 mars 2018²³, qu'une partie des indemnités transactionnelles pouvait être exemptée de cotisations et contributions sociales dès lors que « l'employeur rapporte la preuve qu'elles concourent, pour tout ou partie de leur montant, à l'indemnisation d'un préjudice » (cf. section 3. 3 de l'annexe I). Le restant des indemnités transactionnelles est quant à lui agrégé avec les autres indemnités de rupture en vue de l'application de l'exonération partielle. Il s'ensuit la possibilité pour l'employeur et le salarié agissant de concert d'obtenir un régime social plus avantageux en recourant à une transaction (cf. encadré 4).

Encadré 5 : Exemple d'application de la jurisprudence de la Cour de cassation sur les indemnités transactionnelles

La société X souhaite se séparer de son salarié M. A. La loi, la convention collective et le contrat de M. A conduiraient celui-ci à percevoir une indemnité d'au minimum 100 000 €, dont 80 000 € d'indemnités légales et conventionnelles et 20 000 € d'indemnités supraconventionnelles. Par ailleurs, la société X reconnaît avoir causé à M. A divers préjudices au cours de l'exécution du contrat de travail ; elle est prête, pour éviter un procès, à transiger sur le versement de 50 000 €, ce qu'accepte M. A. Le total des indemnités de rupture versées à M. A s'élèverait à 150 000 €.

L'on fait l'hypothèse que la rémunération annuelle brute de M. A était de 50 000 € et que le plafond annuel de la sécurité sociale s'élève à 50 000 € également.

Si la société X versait à M. A une indemnité de licenciement de 150 000 €, alors en application du régime prévu par les articles 80 *duodecies* du code général des impôts et L. 242-1 et L. 136-1-1 du CSS (cf. annexe I), alors l'assiette assujettie serait de :

- 50 000 € pour les cotisations sociales (exemption de deux années de revenu annuel brut, soit 100 000 €) ;
- 70 000 € pour les contributions sociales (exemption du montant de l'indemnité légale et conventionnelle).

En revanche, si la société X verse à M. A une indemnité de licenciement de 100 000 € puis conclut avec lui un protocole transactionnel prévoyant le versement de 50 000 € indemnisant un préjudice, alors l'assiette assujettie est réduite à 0 € pour les cotisations sociales et 20 000 € pour les contributions sociales. En effet, dans cette situation, M. A cumule deux exemptions ayant des finalités similaires :

- une exemption de 50 000 € tirée du fait qu'il a apporté la preuve qu'une partie de la transaction avait vocation à indemniser un préjudice ;
- les exemptions prévues par le CSS (100 000 € pour les cotisations sociales et 80 000 € pour la CSG et la CRDS), qui visent en principe à représenter forfaitairement la part de l'indemnité de licenciement qui répare un préjudice.

²³ Cour de cassation, 2^e chambre civile, 15 mars 2018, n° 17-10.325 et n°17-11.336

Annexe II

Cette interprétation du code de la sécurité sociale par la juridiction faïtière contredit la position du réseau des URSSAF²⁴ selon laquelle seule la qualification de dommages-intérêts, qui ne peut être que le fait d'une juridiction, permet à des indemnités versées à l'occasion de la rupture d'un contrat de travail d'être exemptées de cotisations sociales.

Ainsi :

- ◆ la Cour de cassation a débouté une URSSAF qui avait considéré que la conclusion d'une transaction après une faute grave faisait présumer que l'indemnité transactionnelle comportait l'indemnisation du préavis non effectué, soumise à cotisations. Pour arriver à cette conclusion, elle a considéré que la conclusion de la transaction était sans incidence sur la qualification de la faute comme faute grave (laquelle ne donne pas lieu à préavis) et que le protocole de transaction n'indemnisait en l'occurrence que le préjudice subi²⁵ ;
- ◆ de même, une cour d'appel a débouté une URSSAF qui avait considéré qu'une transaction qui suivait une saisine des prud'hommes pour non-paiement des heures supplémentaire et des congés payés comportait nécessairement le paiement de ces éléments. En effet, cette cour a considéré que le protocole limitait son objet à la compensation des préjudices subis, sans référence aux heures supplémentaires et aux congés payés²⁶.

Cette jurisprudence conduit donc en pratique à limiter les capacités des URSSAF à contester un protocole transactionnel prévoyant le versement d'indemnités exemptées, pourvu que la rédaction du protocole soit suffisamment explicite sur le fait que l'indemnité répare un préjudice causé au salarié.

2.2. Les montants déclarés au titre des indemnités de rupture donnent lieu à peu de contrôles par les services fiscaux

2.2.1. Le régime fiscal des indemnités de rupture est vérifié dans le cadre du contrôle d'entreprises, mais ne donne lieu qu'à des montants marginaux de redressement

La mission a échangé avec la direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) de la direction générale des finances publiques (DGFIP), chargée du contrôle des entreprises les plus importantes²⁷. Le contrôle de la bonne application de la règle fiscale relative aux indemnités de rupture fait partie du contrôle d'ensemble mené sur une entreprise.

²⁴ Position présentée dans des documents d'aide-mémoire à destination des contrôleurs.

²⁵ Cour de cassation, 2^e chambre civile, 15 mars 2018, n° 17-10.325.

²⁶ Cour d'appel de Montpellier, 20 mars 2025, n° 20/02844.

²⁷ Chiffre d'affaires annuel supérieur à 75 M€ ou bilan supérieur à 400 M€, soit 10 000 entreprises.

Annexe II

Le montant des redressements est toutefois très limité. La recherche effectuée à la demande de la mission par la DVNI (en partie par consultation des pièces de procédure, du fait de l'impossibilité d'identifier les redressements au titre de l'article 80 *duodecies* dans les systèmes d'information de la DGFIP), fait état, entre 2019 et 2024, de 73 redressements notifiés, pour un montant de 13,4 M€. Ce montant est par ailleurs nettement majoré, au titre des exercices 2021 à 2023, par les redressements sanctionnant une application incorrecte, au titre des revenus 2018, du dispositif du crédit d'impôt modernisation du recouvrement (CIMR) mis en place pour le passage au prélèvement à la source²⁸. Si l'on considère les exercices 2019 et 2024, plus représentatifs du flux de redressement, le montant des redressements est en réalité anecdotique, rapporté au montant des redressements opérés chaque année par la DVNI (3,5Mds€).

La DVNI a indiqué à la mission que la réglementation applicable aux indemnités de rupture n'était pas considérée comme un point d'attention prioritaire, comparé à d'autres champs de contrôle, tel l'octroi d'actions gratuites.

Tableau 5 : Nombre et montants des recouvrements réalisés suite à contrôle de la DVNI

	2020	2021	2022	2023	2024
Nombre de dossiers	6	26	23	14	4
Montant redressés	1 87 M€	3,63 M€	3,99 M€	3,55 M€	0,41 M€

Source : DVNI.

Le service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal (SJCF) de la DGFIP a pour sa part fait état d'un nombre très faible des contentieux (moins de cinq par an).

L'ACOSS, la DVNI et la direction nationale de la vérification des situations fiscales (DNVSF), en charge du contrôle des particuliers, sont liées par un protocole conclu le 21 novembre 2008 qui prévoit des échanges d'information bi-annuels entre ces structures et mentionne explicitement le signalement par la DVNI des sociétés ayant fait l'objet d'un rehaussement significatif concernant notamment les indemnités de licenciement (partie I2d). S'y ajoutent des échanges ponctuels au fil de l'année et des contrôles réalisés.

2.2.2. Les redressements opérés en matière fiscale mettent en évidence certaines risques de détournement de la réglementation

Les rehaussements de l'imposition correspondent en particulier à des situations où, du fait d'un régime fiscal sensiblement différent selon les modalités de rupture retenues, salarié et employeur peuvent trouver un commun intérêt à utiliser un mode de rupture à mauvais escient.

²⁸ Les indemnités de licenciement n'étaient pas éligibles au CIMR et devaient être déclarées dans la case « revenus exceptionnels ».

Annexe II

Les indemnités de départ volontaire en retraite sont ainsi imposées dans des conditions de droit commun, alors que les indemnités de licenciement donnent lieu à un régime d'exemption permettant d'exclure de l'assiette de l'imposition des indemnités jusqu'à 300 000 € environ (cf. annexe I). Des licenciements fictifs ont dès lors pu être mis en évidence²⁹, qui avaient pour but de faire échapper les indemnités versées à l'imposition sur le revenu. Ces situations sont caractéristiques d'un abus de droit et donnent lieu de surcroît à pénalité à hauteur de 80 %³⁰. Néanmoins, la preuve de l'abus est à la charge de l'administration fiscale et peut être difficile à apporter, alors même que le montage est notoire et sa mise en œuvre relativement simple³¹.

²⁹ En ce sens : CAA Nantes, 1^{re} chambre, 10 septembre 2020, n° 18NT04344 ; CAA Versailles, 1^{re} chambre, 9 novembre 2021, n° 19VE02057.

³⁰ Art. 64 du livre des procédures fiscales ; art. 1729 du CGI.

³¹ En ce sens, la DVNI a présenté à la mission, sous forme anonymisée, des exemples de dossiers incluant des échanges écrits avec les avocats de contribuables invoquant, au bénéfice de leur bonne foi, le caractère répandu de cette pratique.