

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PTP-10-10-20-10-20140905

Date de publication : 05/09/2014

DGFIP

BIC – Intéressement et participation - Participation des salariés aux résultats de l'entreprise – Modalités de calcul de la participation globale des salariés aux résultats des entreprises de 50 salariés et plus - Définition des éléments à prendre en compte pour le calcul de la réserve spéciale de participation - Bénéfice net

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Intéressement - participation

Titre 1 : Participation des salariés aux résultats de l'entreprise

Chapitre 1 : Les modalités de calcul de la participation globale des salariés aux résultats des entreprises occupant au moins cinquante salariés

Section 2 : Définition des divers éléments à prendre en considération pour le calcul de la réserve spéciale de participation

Sous-section 1 : Le bénéfice net

Sommaire :

I. Le bénéfice retenu pour l'assiette de l'impôt

A. L'origine géographique des bénéfices

B. La nature des revenus retenus

1. Cas général

a. Bénéfice retenu pour être imposé à l'impôt

b. Bénéfices exonérés

2. Solutions particulières

a. Exploitation situées dans les départements d'outre-mer

b. Coopératives agricoles

c. Transferts indirects de bénéfices à l'étranger entre entreprises dépendantes

d. Groupes de sociétés

e. Entreprises nouvelles

f. Cas particulier de la Banque de France

C. Cas particulier des entreprises passibles de l'impôt sur le revenu

1. Imputation de la rémunération normale du travail du chef d'entreprise

2. Imputation des résultats déficitaires enregistrés au cours des cinq années antérieures et imputés sur des revenus d'une autre nature
- II. Impôts à déduire du bénéfice imposable
- A. Règles générales : personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés
 1. Déduction de l'impôt sur les sociétés
 2. Incidence du report en arrière des déficits sur le bénéfice
 3. Incidence du report en arrière des déficits sur l'impôt sur les sociétés des exercices ultérieurs
 - B. Dispositions particulières aux entreprises relevant de l'impôt sur le revenu
 1. Principe
 2. Cas particuliers des entreprises soumises au régime fiscal des sociétés de personnes
 - a. Montant du bénéfice net à prendre en compte dans les sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de personnes.
 - b. Montant du bénéfice net à prendre en compte pour la détermination de la réserve spéciale de participation propre aux associés de sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de personnes

1

Aux termes de l'[article L.3324-1 du code du travail](#), le bénéfice net à retenir est égal à la différence entre :

- d'une part, le bénéfice réalisé en France métropolitaine dans les départements d'outre-mer, à Saint-Barthélemy et à Saint Martin tel qu'il est retenu pour être imposé à l'impôt sur le revenu ou aux taux de l'impôt sur les sociétés prévus au deuxième alinéa du I et au b du I de l'[article 219 du code général des impôts \(CGI\)](#) et majoré des bénéfices exonérés en application des dispositions de l'[article 44 sexies du CGI](#), de l'[article 44 sexies A du CGI](#), de l'[article 44 septies du CGI](#), de l'[article 44 octies du CGI](#), de l'[article 44 octies A du CGI](#), de l'[article 44 undecies du CGI](#) et de l'[article 208 C du CGI](#).

- et, d'autre part, l'impôt sur les sociétés ou l'impôt sur le revenu correspondant.

I. Le bénéfice retenu pour l'assiette de l'impôt

10

Le contenu du premier terme de la différence visée à l'[article L.3324-1 du code du travail](#) appelle des précisions sous le double aspect de l'origine géographique et de la nature des bénéfices à retenir.

Ces précisions sont, en règle générale, valables aussi bien pour les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés que pour celles relevant de l'impôt sur le revenu.

Toutefois, des dispositions particulières ont été prises à l'endroit des entreprises relevant de l'impôt sur le revenu par l'[article L.3324-3 du code du travail](#) et par l'[article R.3324-7 du code du travail](#). Elles sont commentées ci-dessous [I-C § 160](#).

A. L'origine géographique des bénéfices

20

Pour l'appréciation des bénéfices réalisés en France métropolitaine, dans les départements d'outre-mer et à Saint-Barthélemy et à Saint-Martin, il convient de se référer aux règles fiscales de territorialité de l'impôt telles que ces règles sont applicables en matière d'impôt sur les sociétés.

Il s'ensuit que les résultats des entreprises ayant leur siège en France métropolitaine, dans les départements d'outre-mer, ou à Saint-Barthélemy ou à Saint-Martin sont retenus pour l'assiette de la participation obligatoire sous déduction, le cas échéant, des bénéfices nets afférents aux opérations extra-territoriales réalisées hors de France, soit dans un établissement autonome, soit par l'entremise de représentants n'ayant pas de personnalité distincte, ou même en l'absence de tout établissement ou représentant, lorsque les opérations effectuées à l'étranger forment un cycle commercial complet tel qu'achats et ventes.

Pour l'application de ces principes, les ventes faites à des clients étrangers ou à des établissements autonomes ne sont pas réputées constituer des opérations extra-territoriales. Il en est de même des opérations d'import-export même lorsqu'elles portent sur les mêmes produits ou matières, si l'achat ou la vente est conclu en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer. Les produits tirés de la concession exclusive de procédés et techniques à une société étrangère représentent également un élément du bénéfice réalisé en France par la société concédante, sauf dans l'hypothèse où ces produits soumis au régime des plus-values à long terme, ne sont pas imposés au taux de droit commun et se trouvent exclus de la base de calcul de la participation (cf. **I-B-1-a § 30**).

Il est toutefois précisé que l'[article 39 terdecies du CGI](#) prévoit que le régime des plus-values à long terme est applicable, sous certaines conditions, aux seuls procédés de fabrication industriels, accessoires indispensables de l'exploitation d'un brevet ou d'une invention brevetable.

Corrélativement, les entreprises étrangères sont susceptibles de tomber sous le coup des dispositions relatives au régime de la participation à raison des opérations qu'elles effectuent en France métropolitaine, dans les départements d'outre-mer ou à Saint-Barthélemy et Saint-Martin, par l'intermédiaire d'un établissement autonome ou d'un représentant n'ayant pas de personnalité distincte ou, même en l'absence de tout établissement ou représentant, lorsque les opérations effectuées en France forment un cycle commercial complet.

Toutefois, dans la mesure où elles sont exonérées d'impôt sur les sociétés, en vertu des dispositions de l'[article 246 du CGI](#), à raison des bénéfices de l'exploitation en France de navires et aéronefs étrangers, les entreprises de navigation maritime ou aérienne établies à l'étranger ne sont pas effectivement soumises à l'obligation de constituer une réserve spéciale de participation. Elles ont néanmoins la faculté de se soumettre volontairement aux dispositions relatives à la participation.

B. La nature des revenus retenus

1. Cas général

a. Bénéfice retenu pour être imposé à l'impôt

30

Aux termes de l'[article L.3324-1 du code du travail](#) la réserve spéciale de participation est calculée, après clôture des comptes de l'exercice, sur le bénéfice réalisé en France métropolitaine, dans les départements d'outre-mer à Saint-Barthélemy et à Saint-Martin tel qu'il est retenu pour être imposé à l'impôt sur le revenu ou aux taux de l'impôt sur les sociétés prévus au deuxième alinéa du I et au b du I de l'[article 219 du CGI](#).

Il est précisé à cet égard que, pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, conformément aux dispositions du I de l'[article 209 du CGI](#), le bénéfice à retenir pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés est diminué, le cas échéant, des déficits antérieurs reportables.

Remarque : Compte tenu des règles d'imputation des déficits applicables depuis 2011, dans certains cas, cela peut conduire les entreprises à calculer une réserve de participation alors même qu'elles disposent d'un stock de déficits fiscaux en report d'un montant supérieur à leur bénéfice avant imputation.

Des dispositions particulières ont, en outre, été prises en vue d'aménager les règles d'imputation fiscale des déficits subis par les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu.

40

Par ailleurs, les déficits transférés sur agrément pour le calcul de la réserve spéciale de participation sont pris en compte dans la détermination du bénéfice servant au calcul de la participation :

RES n° 2011/13 (FE) du 24/05/2011 : Prise en compte des déficits transférés sur agrément pour le calcul de la réserve spéciale de participation

Question : A la suite d'une opération de restructuration placée sous le régime spécial des fusions prévu à l'[article 210 A du CGI](#), la société absorbante doit-

elle, pour la détermination du bénéfice servant au calcul de sa réserve spéciale de participation, prendre en compte les déficits antérieurs de la société absorbée transférés sur le fondement du II de l'article 209 du CGI, sous réserve de l'application de la limite d'imputation de cinq ans ?

Réponse : Conformément au 1° de l'article L.3324-1 du code du travail, le bénéfice servant au calcul de la réserve spéciale de participation s'entend du bénéfice réalisé en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer, tel qu'il est retenu pour être imposé au taux de droit commun à l'impôt sur le revenu ou au taux de droit commun de 33,1/3 % et au taux réduit de 15 % applicable aux petites et moyennes entreprises à l'impôt sur les sociétés.

A la suite d'une opération de restructuration placée sous le régime de faveur prévu à l'article 210 A du CGI, le résultat fiscal de la société bénéficiaire de l'opération imposable au taux de droit commun ne peut être minoré des déficits de la société absorbée que si les déficits lui ont été transférés en application du II de l'article 209 du CGI.

Dans ces conditions, pour le calcul de la réserve spéciale de participation, le bénéfice mentionné à l'article L.3324-1 du code du travail s'entend après déduction des déficits de la société bénéficiaire de l'opération reportables en application des dispositions du troisième alinéa du I de l'article 209 du CGI et, le cas échéant, des déficits transférés en application du II de l'article 209 du CGI, sous réserve de l'application de la limite d'imputation à cinq ans prévue par l'article 10 de la loi n° 2006-1770 du 30 décembre 2006 pour le développement de la participation et de l'actionariat salarié et portant diverses dispositions d'ordre économique et social.

50

Les incidences du report en arrière des déficits prévu à l'article 220 quinquies du CGI sur le calcul de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise est étudié au II-A-2 § 200 et suivants.

Les bénéfices retenus pour être imposés à l'impôt sur le revenu ou aux taux de l'impôt sur les sociétés englobent l'ensemble des bénéfices réalisés par les personnes morales à l'exception des produits énumérés ci-après :

- les plus-values à long terme qui sont soumises à l'impôt à un taux réduit (CGI, art. 39 quinquies) ;
- les plus-values provenant d'opérations de construction faites à titre accessoire ou occasionnel par des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés et soumises à l'impôt aux taux de 15 % ou 25 % prévus aux II et III de l'article 219 du CGI ;
- lorsqu'ils sont perçus par les établissements publics -autres que les établissements scientifiques, d'enseignement ou d'assistance- les associations et les collectivités sans but lucratif et passibles de l'impôt sur les sociétés aux taux réduits de 10 % ou de 24 % (CGI, art. 219 bis), les revenus provenant de la location des immeubles bâtis ou non bâtis de l'exploitation de propriétés agricoles ou forestières, ainsi que les revenus de certains capitaux mobiliers (CGI, art. 206, 5).

En revanche, les revenus tirés de la location d'immeubles inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle ou commerciale et soumis à l'impôt au taux de droit commun doivent être compris dans le bénéfice imposable servant de base au calcul des droits à participation.

60

De même, le bénéfice imposable au taux normal ne comprend pas les moins-values à long terme ni les provisions pour dépréciation des titres de participation et assimilés et est déterminé après réintégration des charges non déductibles pour l'assiette de l'impôt, notamment certaines dépenses somptuaires (pêche, chasse, résidences d'agrément, navigation de plaisance, amortissement des voitures particulières pour la fraction de leur prix d'acquisition qui dépasse les plafonds définis au 4 de l'article 39 du CGI), les intérêts excédentaires au sens du 3° du 1 de l'article 39 du CGI et de l'article 212 du CGI, les pénalités, amendes fiscales, etc.

En outre, le premier alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du CGI interdisant la déduction fiscale des provisions pour charges de retraite ou de préretraite, les provisions constituées sont irrégulières dès l'origine et doivent être rapportées au résultat de l'exercice au cours duquel elles ont été constituées, ou, si cet exercice est prescrit, au résultat du plus ancien des exercices non prescrits.

Lorsque l'entreprise réintègre spontanément les provisions, le bénéfice net de l'exercice au titre duquel ces provisions sont réintégrées est augmenté du montant des provisions réintégrées et diminué de l'impôt correspondant à la réintégration. Il en résulte un complément de participation au profit des salariés.

70

Pour une société bénéficiant des dispositions prévues au b du I de l'article 219 du CGI, le bénéfice à retenir est composé d'une part des bénéfices imposés au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés et d'autre part de ceux imposés au taux réduit en application de cet article.

Exemple. - Soit une société passible de l'impôt sur les sociétés qui a réalisé un chiffre d'affaires de 4 000 000 € au cours de l'exercice clos en N. Cette société est imposable dans les conditions suivantes :

	Résultat imposable	Impôt correspondant
Bénéfice imposable au taux réduit conformément aux dispositions du b du I de l'article 219 du CGI	38 120,00 €	5 718,00 €
Bénéfice imposable au taux de droit commun	150 000,00 €	50 000,00 €
Plus-value nette à long terme imposée au taux de 19 %	10 000,00 €	1 900,00 €

Le bénéfice net à prendre en compte pour le calcul de la réserve spéciale de participation est de : $(38\ 120 + 150\ 000) - (5\ 718 + 50\ 000) = 132\ 402$ €.

La plus-value nette à long terme de l'exercice n'est pas prise en compte.

80

Lorsque l'application du taux réduit est remise en cause, le bénéfice net pris en compte pour le calcul de la réserve spéciale de participation doit être rectifié.

Cette rectification s'effectue dans les conditions prévues à l'article D.3325-4 du code du travail, se reporter également au BOI-BIC-PTP-10-10-30.

b. Bénéfices exonérés

90

L'article L.3324-1 du code du travail prévoit que le bénéfice servant de base au calcul de la réserve spéciale inclut les bénéfices exonérés en vertu des dispositions prévues en faveur des :

- entreprises nouvelles créées dans les zones d'aménagement du territoire (CGI, art. 44 sexies) ;
- jeunes entreprises innovantes réalisant des projets de recherche et de développement (CGI, art. 44 sexies A) ;
- société créées pour reprendre une entreprise industrielle en difficulté (CGI, art. 44 septies) ;
- entreprises implantées dans les zones franches urbaines (CGI, art. 44 octies et CGI, art. 44 octies A) ;
- entreprises implantées dans une zone de recherche et de développement (CGI, art. 44 undecies) ;
- sociétés d'investissement immobiliers cotées (CGI, art. 208 C).

2. Solutions particulières

a. Exploitation situées dans les départements d'outre-mer

100

Nonobstant les modalités particulières selon lesquelles est déterminée l'assiette du bénéfice imposable des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés dans les départements d'outre-mer, leur bénéfice imposable s'entend du résultat positif obtenu avant l'application de la proportion des deux tiers prévue à l'[article 217 bis du CGI](#).

Il est toutefois précisé que l'article 217 bis du CGI a été abrogé au 30 décembre 2011 par l'article [l'article 10 de la loi n° 2011-1977 de finances pour 2012 du 28 décembre 2011](#).

b. Coopératives agricoles

110

Pour les coopératives agricoles, en application des dispositions de l'[article R.523-9 du code rural et de la pêche maritime](#), le bénéfice net est égal à l'excédent net répartissable défini comme l'excédent net de l'exercice diminué :

- du report à nouveau débiteur Opérations avec les associés coopérateurs ;
- des sommes affectées aux réserves indisponibles ;
- du prélèvement affecté à la réserve légale conformément aux dispositions de l'[article R.524-21 du code rural et de la pêche maritime](#) ;
- des sommes affectées à la réserve mentionnée au 3ème alinéa de l'[article R.523-5 du code rural et de la pêche maritime](#) du code rural (réserve correspondant aux parts annulées) ;
- du montant des sommes correspondant aux plus-values réalisées sur les cessions d'actifs immobilisés portés en réserve.

L'article R.523-9 du code rural et de la pêche maritime adapte également la définition des capitaux propres ([BOI-BIC-PTP-10-10-20-20](#)).

Les autres éléments (salaires et valeur ajoutée) sont ceux prévus par le décret du 17 juillet 1987 ([BOI-BIC-PTP-10-10-20-30](#)).

c. Transferts indirects de bénéfices à l'étranger entre entreprises dépendantes

120

En vertu des dispositions de l'[article 57 du CGI](#), doivent être par ailleurs réintégrés dans les résultats accusés par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France.

Remarque : Cette condition de dépendance ou de contrôle n'est pas exigée lorsque le transfert s'effectue avec des entreprises établies dans un État étranger ou dans un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié au sens du deuxième alinéa de l'[article 238 A du CGI](#).

À défaut d'éléments précis pour opérer les redressements ainsi prévus, les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement.

d. Groupes de sociétés

130

Il est rappelé que les sociétés qui bénéficient, en application des [articles 223 A et suivants du CGI](#) ([BOI-IS-GPE](#)), du régime fiscal des groupes de sociétés, demeurent soumises éventuellement aux

dispositions relatives à la participation. Il importe, en conséquence, que dans le cas où n'est pas intervenue la conclusion d'accords dérogatoires au sein du groupe, les règles générales de calcul de la participation soient observées.

À cet effet, les filiales sont tenues de déterminer leurs résultats fiscaux dans les conditions de droit commun et de déposer leurs déclarations et les documents qui doivent y être annexés, de manière à pouvoir calculer le montant de l'impôt dont elles seraient redevables si elles ne bénéficiaient pas du régime spécial. Chaque société du groupe doit retenir le bénéfice imposable de l'exercice et l'impôt sur les sociétés déterminés comme si elle était imposée séparément (CGI, art. 223 L, 5).

À cet effet, elle souscrit les tableaux fiscaux n° **2058 A bis** (CERFA n° 10234)et n° **2058 B bis** (CERFA n° 10929). Ces tableaux sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

e. Entreprises nouvelles

140

En application de l'article L.3322-5 du code du travail, les entreprises nouvelles, dont la création ne résulte pas d'une fusion, ne sont soumises à l'obligation de participation qu'à compter du troisième exercice clos après leur création.

Les accords de participation doivent, conformément à l'article L.3323-4 du code du travail, être déposés auprès de l'autorité administrative.

f. Cas particulier de la Banque de France

150

Le décret n° 96-255 du 26 mars 1996 précise que les éléments permettant de calculer le bénéfice net au sens de l'article L.3324-1 du code du travail, et de l'article D.3324-1 du code du travail à l'article D.3324-6 du code du travail sont déterminés par un arrêté du ministre chargé de l'économie, pris après avis de la commission interministérielle de coordination des salaires, en corrigeant les incidences sur le compte de résultats de la banque des variations de la politique monétaire et en écartant les effets comptables du régime de gestion des fonds affectés au financement des retraites.

C. Cas particulier des entreprises passibles de l'impôt sur le revenu

160

En application des dispositions de l'article L.3324-3 du code du travail, le bénéfice retenu pour l'assiette de l'impôt sur le revenu subit deux importantes modifications destinées à tenir compte :

- d'une part, de la rémunération normale du travail du chef d'entreprise ;
- et, d'autre part, des déficits antérieurs qui ont été imputés pour l'assiette de l'impôt sur des revenus d'une autre nature.

1. Imputation de la rémunération normale du travail du chef d'entreprise

170

Cette imputation s'opère lorsque la rémunération du travail du chef d'entreprise n'est pas comprise dans les frais généraux pour l'établissement de l'impôt de droit commun.

Remarque : Il en est ainsi lorsque l'entreprise est exploitée soit à un titre individuel, soit par une société en nom collectif, une société en commandite simple ou une société en participation n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, soit par une société à responsabilité limitée de caractère familial ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes dans les conditions prévues à l'article 239 bis AA du CGI.

Pour l'appréciation de la quotité de la rémunération à admettre en déduction, il convient de se référer aux indications contenues dans les accords individuels ou les accords collectifs de la profession à propos des rémunérations des personnels de direction ou, à défaut, aux rémunérations aux mêmes personnels dans les entreprises similaires. D'une manière générale, on admettra que le chef d'entreprise qui assure effectivement la direction de son exploitation peut prétendre à une rémunération nette au moins égale à celle de son principal collaborateur salarié, réserve faite, bien entendu, des cas de rétributions manifestement anormales.

2. Imputation des résultats déficitaires enregistrés au cours des cinq années antérieures et imputés sur des revenus d'une autre nature

180

Contrairement aux entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés, les entreprises individuelles peuvent imputer leurs déficits sur les revenus d'autres sources dont l'exploitant peut éventuellement disposer.

Afin d'éviter des disparités dans les modalités de calcul de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu sont placées, au regard des modalités de calcul de la participation, dans une situation identique à celles des entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés.

Il s'ensuit que le bénéfice à retenir pour le calcul de la participation due au titre d'un exercice donné doit être éventuellement diminué des résultats déficitaires lorsque ceux-ci ont été imputés sur des revenus d'une autre nature sans avoir pour autant été pris en compte pour le calcul de la participation afférente aux exercices précédents.

II. Impôts à déduire du bénéfice imposable

190

Les modalités de calcul de l'impôt à déduire s'appuient sur des règles générales. Toutefois, des dispositions particulières ont été prises à propos des entreprises relevant de l'impôt sur le revenu.

A. Règles générales : personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés

1. Déduction de l'impôt sur les sociétés

200

L'impôt sur les sociétés déductible est l'impôt au taux normal prévu au deuxième alinéa du I de l'article 219 du CGI et, le cas échéant, au taux réduit en faveur de certaines PME, correspondant au bénéfice retenu pour le calcul de la réserve.

La contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 235 ter ZC) constitue un impôt juridiquement distinct de l'impôt sur les sociétés et ne vient donc pas en diminution du bénéfice net retenu pour l'application de la formule légale.

Il est précisé que l'impôt sur les sociétés retenu pour le calcul de la réserve spéciale de participation n'a pas à être minoré des crédits et réductions d'impôt imputés sur l'impôt.

En effet, le Conseil d'État (CE, arrêt du 20 mars 2013 n° 347633, ECLI:FR:CESSR:2013:347633.20130320) a jugé que l'impôt correspondant au bénéfice que l'entreprise a réalisé au cours d'un exercice déterminé, qui doit être retranché de ce bénéfice, ne peut s'entendre que de l'impôt sur les sociétés, au taux de droit commun, résultant des règles d'assiette et de liquidation qui régissent ordinairement l'imposition des bénéfices ; que, dans le cas

où une entreprise bénéficie de crédits d'impôt imputables sur le montant de cet impôt, il n'y a pas lieu, par suite, de tenir compte du montant de ces crédits.

Dans tous les cas, l'impôt afférent aux plus-values à long terme exclues du bénéfice n'a pas à être pris en considération.

En ce qui concerne les imputations d'impôt à pratiquer par les sociétés bénéficiant du régime fiscal des groupes de sociétés ([CGI, art. 223 A et suivants](#)), il convient de se reporter au [I-B-2-d § 130](#).

(210)

220

Le dispositif de report en arrière des déficits institué par l'[article 220 quinquies du CGI](#) a les incidences suivantes sur le calcul de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise.

2. Incidence du report en arrière des déficits sur le bénéfice

230

Le report en arrière des déficits fait naître une créance sur l'État au profit de l'entreprise. Cette créance n'est pas imposable (quatrième alinéa du I de l'[article 220 quinquies du CGI](#)). Elle ne fait donc pas apparaître un bénéfice susceptible de donner lieu à l'attribution de participation.

Le report en arrière des déficits ne modifie pas les résultats des exercices antérieurs qui sont utilisés pour déterminer le montant de la créance de l'entreprise. Il est donc sans incidence sur le montant des droits alloués aux salariés au titre de ces exercices.

240

RM Poncelet n° 06146, JO Sénat 20 août 1987 p. 1319

Question. - M. Christian Poncelet rappelle à M. le ministre délégué auprès du ministre de l'économie, des finances et de la privatisation, chargé du budget, qu'aux termes de l'article L. 422-2 du code du travail, non modifié par l'article 8-1 de l'ordonnance n° 86-1134 du 21 octobre 1986, les sommes affectées à la réserve spéciale de participation aux fruits de l'expansion de l'entreprise sont calculées sur le bénéfice tel qu'il est retenu pour être imposé au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés. Il lui expose que, pour les sociétés ayant opté pour le report en arrière des déficits selon les dispositions de l'[article 220 quinquies du CGI](#) (système dit du *carry-back*), l'application de la législation actuellement pose problème. En effet, pour la détermination du bénéfice imposable à l'I.S. des exercices ultérieurs de ces sociétés, il n'y a pas lieu de déduire les déficits qui ont été effectivement reportés en arrière et il ne peut en être autrement. A défaut d'un texte particulier, c'est donc ce même bénéfice imposable qui doit être retenu pour le calcul de la réserve de participation. Or, aux termes de l'instruction du 7 avril 1986, 4 N 1-86, le report en arrière des déficits ne doit avoir aucune incidence, au regard de la participation, sur le montant des droits des salariés tels qu'ils ont été initialement déterminés au titre des exercices sur lesquels les déficits sont reportés en arrière. Ainsi, en l'état actuel des textes, il ne serait jamais tenu compte, pour le calcul de la participation, des déficits reportés en arrière. Cette situation est difficilement acceptable. Aussi, il lui demande s'il ne lui paraît pas indispensable de faire bénéficier les sociétés optant pour le *carry-back* des mêmes dispositions que celles qui sont prévues par l'article L. 442-3 b du code du travail reprises par l'article 9 b de l'ordonnance du 21 octobre 1986, en faveur des entreprises relevant de l'impôt sur le revenu et ayant, au cours d'exercices antérieurs, enregistré des déficits fiscaux qui, imputés sur des revenus d'une autre nature par les associés ou l'exploitant individuel, n'ont pas été pris en compte pour le calcul de la participation afférente aux exercices précédents.

Réponse. - La question posée appelle une réponse négative pour deux raisons :
1° les dispositions de l'article 8 de l'ordonnance n° 86-1134 du 21 octobre 1986

ne permettent pas de tenir compte des déficits reportés en arrière pour le calcul du bénéfice net servant de base à la participation. Les déficits concernés cessent en effet d'être reportables sur les exercices suivants dont ils n'affectent pas les résultats. Cependant, l'effet du report en arrière des déficits sur le bénéfice servant de base à la participation est en partie compensé par la prise en compte de la créance de l'entreprise sur le Trésor dans les capitaux propres, dont un pourcentage vient en diminution de ce bénéfice ; 2° les dispositions de l'article 9 b de l'ordonnance déjà citée ne sont susceptibles de s'appliquer qu'aux entreprises soumises à l'impôt sur le revenu. Dans ce cas particulier, l'exploitant impute en principe ses déficits professionnels sur les autres revenus. Il est donc nécessaire de rectifier le résultat déclaré, afin de faire apparaître le résultat effectivement réalisé par l'entreprise individuelle.

3. Incidence du report en arrière des déficits sur l'impôt sur les sociétés des exercices ultérieurs

250

Conformément aux dispositions de cinquième alinéa du I de l'article 220 quinquies du CGI, la créance née du report en arrière des déficits peut être utilisée comme moyen de paiement de l'impôt sur les sociétés. Mais elle n'a pas la nature d'un crédit d'impôt. Elle ne diminue donc pas l'impôt admis en déduction du bénéfice pour la détermination du bénéfice net ouvrant droit à participation.

Exemple

Année N :

- déficit fiscal : - 4 000 €
- report en arrière : - 4 000 €
- bénéfices de l'exercice antérieur de référence (N-1) : - 10 000 €
- impôt sur les sociétés acquitté à ce titre au taux de 33,33 % : 3 333 €
- créance constatée : 1333 € (4 000 € x 33,33 %)
- participation : 0 exercice déficitaire

Année N +1 :

- bénéfice avant report déficitaire : 20 000 €
- bénéfice fiscal : 20 000 €
- impôt sur les sociétés correspondant (33,33 %) : 6 666 €
- utilisation de la créance pour le paiement de l'impôt : 1 333 €
- impôt acquitté : 5 333 €
- capitaux propres (hors report à nouveau) : 200 000 €
- le bénéfice net est égal à : 20 000 € - 6 666 € = 13 334 €
- les capitaux propres s'élèvent à 201 333 €, compte tenu du montant de la créance (inscrite en report à nouveau). Sur ce point, [BOI-BIC-PTP-10-10-20-10-20140905](http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2163-PGP.html?identifiant=BOI-BIC-PTP-10-10-20-10-20140905).

B. Dispositions particulières aux entreprises relevant de l'impôt sur le revenu

1. Principe

260

Pour les personnes physiques, le caractère global et progressif de l'impôt sur le revenu est susceptible d'entraîner des difficultés d'appréciation pour déterminer exactement la part d'impôt afférente au revenu servant de base de calcul à la participation.

Ces difficultés sont tranchées par l'[article L.3324-3 du code du travail](#) en ce qui concerne les bénéfices à retenir et à l'[article R.3324-7 du code du travail](#) en ce qui concerne l'impôt imputable.

En application de ces dispositions, l'impôt à retenir pour le calcul du bénéfice net rectifié dans les conditions prévues à l'article L.3324-3 du code du travail s'obtient en appliquant au bénéfice imposable de l'exercice le taux moyen d'imposition de l'exploitant à l'impôt sur le revenu.

Ce taux moyen d'imposition s'entend du chiffre, exprimé par rapport à 100, qui est obtenu en divisant l'impôt sur le revenu mis à la charge de l'exploitant pour l'année considérée, par le montant global des revenus soumis audit impôt au titre de cette même année.

Toutefois, le taux moyen retenu est, dans tous les cas limité au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés prévu au I de l'[article 219 du CGI](#) (code du travail, art. R.3324-7).

270

Il convient donc, en pratique :

- de calculer le taux moyen d'imposition (T).

Il est égal au produit obtenu en multipliant par 100 le quotient du montant total de l'impôt sur le revenu (I) par le revenu net global imposé au nom du contribuable (R), soit : $T = I/R \times 100$;

- de calculer l'impôt à déduire.

Le bénéfice (B) est multiplié par le taux moyen d'imposition, limité, le cas échéant, au taux de droit commun de l'IS.

L'impôt est donc égal à $B \times T$ lorsque T est inférieur au taux de droit commun de l'IS.

Il est égal à $B \times IS$ au taux normal 100 si T est supérieur au taux de droit commun de l'IS.

2. Cas particuliers des entreprises soumises au régime fiscal des sociétés de personnes

280

Dans les entreprises soumises au régime fiscal des sociétés de personnes le bénéfice net est obtenu par la somme des éléments suivants :

- la fraction du bénéfice imposable de l'exercice qui revient à ceux des associés qui sont passibles de l'impôt sur les sociétés, diminué de l'impôt que ces entreprises auraient acquitté si elles étaient personnellement soumises à l'impôt sur les sociétés, calculé au taux de droit commun de cet impôt.
- la fraction du bénéfice imposable de l'exercice rectifié dans les conditions prévues à l'[article L.3324-3 du code du travail](#) qui revient aux associés personnes physiques, diminuée des impôts supportés par chacun de ces associés à ce titre, calculés conformément aux dispositions de l'[article R.3324-7 du code du travail](#). Toutefois, le montant total des impôts imputables est, dans tous les cas, limité à la somme qui résulterait de l'application, à cette fraction du bénéfice imposable rectifié, du taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés ;
- la fraction du bénéfice net de l'exercice calculé, conformément aux alinéas ci-dessus, à partir de la fraction du bénéfice imposable de l'exercice revenant aux associés qui seraient eux-mêmes des entreprises soumises au régime fiscal des sociétés de personnes.

Par ailleurs, l'[article D.3324-9 du code du travail](#) prévoit que, pour la détermination de la réserve spéciale de participation propre à chacun des associés des entreprises soumises au régime fiscal des sociétés de personnes, le bénéfice net de ces associés est calculé sans tenir compte de la quote-part du résultat de ces entreprises qui leur revient, ni de l'impôt correspondant.

a. Montant du bénéfice net à prendre en compte dans les sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de personnes.

290

Le bénéfice net pris en compte pour le calcul de la réserve spéciale de participation d'une société de personnes est obtenu en faisant le total des différentes fractions de bénéfice net revenant à chacune des catégories d'associés en présence (sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, personnes physiques, sociétés de personnes).

300

Les fractions de bénéfice net revenant à chacune de ces catégories d'associés sont déterminées dans les conditions suivantes :

- la fraction du bénéfice net de la société de personnes revenant aux associés personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés de droit commun.

La fraction du bénéfice net de l'exercice qui revient à ces associés est diminuée d'un impôt sur les sociétés fictif, calculé au taux de droit commun de cet impôt, comme si la société de personnes était elle-même soumise à l'impôt sur les sociétés ;

- la fraction du bénéfice net de la société de personnes revenant aux associés personnes physiques.

Cette fraction du bénéfice net de l'exercice à retenir, est égale à la fraction du bénéfice imposable de l'exercice, rectifié dans les conditions prévues à l'article [l'article L.3324-3 du code du travail](#) (cf. [I-C § 160](#)), qui revient à ces associés, diminuée des impôts supportés par chacun de ces associés à ce titre et calculés conformément aux dispositions de l'[article R.3324-7 du code du travail](#) (cf. [II-B-1 § 260](#)).

Toutefois, le montant total des impôts imputable est, dans tous les cas, limité à la somme qui résulterait de l'application à cette fraction du bénéfice imposable rectifié, du taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés.

- la fraction du bénéfice net de la société de personnes revenant aux associés qui sont eux-mêmes assujettis au régime fiscal des sociétés de personnes.

En application du 3° de l'[article D.3324-8 du code du travail](#), la fraction du bénéfice net de l'exercice de la société de personnes qui revient à ces associés, eux-mêmes soumis au régime fiscal des sociétés de personnes, est déterminée dans les conditions prévues au [II-B-2 § 280](#), ou aux deux à la fois, selon que la société de personnes qui détient une quote-part de l'autre société de personnes, est constituée :

- soit par des sociétés assujetties à l'impôt sur les sociétés ;
- soit par des personnes physiques ;
- soit par les deux à la fois.

310

En cas de superposition de sociétés de personnes, il y a donc lieu de rechercher, pour la détermination de l'impôt à déduire du bénéfice imposable, quelle est, en définitive, la quote-part du bénéfice imposable de la société qui revient à des personnes physiques et celle qui revient à des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.

b. Montant du bénéfice net à prendre en compte pour la détermination de la réserve spéciale de participation propre aux associés de sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de personnes

320

Pour le calcul de la réserve spéciale de participation propre à l'ensemble des associés de sociétés de personnes (sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, exploitants personnes physiques, sociétés soumises elles-mêmes au régime des sociétés de personnes), il y a lieu de faire abstraction de la quote-part du résultat de la société de personnes qui leur revient et de l'impôt correspondant.

La règle édictée par l'article D.3324-8 du code du travail vaut tant pour la détermination de la réserve spéciale de participation de l'année, qu'en cas de déficit, pour la détermination du déficit de l'année qui vient s'imputer sur le bénéfice des années suivantes.

330

Pour la détermination du taux moyen d'imposition à l'impôt sur le revenu de l'exploitant personne physique (cf. II-B-1 § 260), qui est retenu pour le calcul de la participation éventuellement due par son entreprise individuelle, il y a lieu de prendre en compte, fictivement, l'impôt qui aurait été dû si la fraction des résultats de la société de personnes lui revenant n'avait pas à être comprise dans ses revenus imposables.

Exemple :

Soit une société en nom collectif A soumise au régime des sociétés de personnes qui a dégagé en N un bénéfice fiscal imposable au taux de droit commun de 500 000 €.

Le capital et les résultats de la SNC A sont répartis de la manière suivante :

ASSOCIE	FRACTION DU CAPITAL DETENU	FRACTION DU BENEFICE REVENANT A L'ASSOCIE
SNC B	30 %	150 000 €
Exploitant individuel C	15 %	75 000 €
S.A .D	25 %	125 000 €
S.A. E	30 %	150 000 €

La SNC B est elle-même soumise au régime fiscal des sociétés de personnes et son capital est détenu à hauteur de 30 % par la personne physique F et à hauteur de 70 % par la SA. G.

Les personnes physiques C et F sont respectivement imposables à l'impôt sur le revenu à un taux moyen de 37 % et 30 %.

Le bénéfice fiscal imposable aux taux de droit commun des associés de la SNC A, qui comprend la quote-part de bénéfice de cette société leur revenant, s'élève à :

ASSOCIE	BENEFICE FISCAL IMPOSABLE
SNC B	+ 200 000 €
Exploitant individuel C	+ 100 000 €
S.A. D	+ 70 000 €
S.A. E	+ 180 000 €

Détermination de la réserve spéciale de participation de la SNC A

1. Quote-part du bénéfice revenant aux S.A. D et E :

Dans la mesure où les deux sociétés anonymes relèvent de l'impôt sur les sociétés, il est possible de n'effectuer qu'un seul calcul.

Bénéfice correspondant : 125 000 € + 150 000 € = 275 000 €.

L'impôt à déduire correspond à l'impôt sur les sociétés qu'aurait acquitté la SNC A si elle en était elle-même passible au taux de droit commun, c'est-à-dire :

$275\,000\text{ €} \times 33,1/3\% = 91\,667\text{ €}$

La fraction de bénéfice net revenant aux sociétés D et E est donc de :

$275\,000\text{ €} - 91\,667\text{ €} = 183\,333\text{ €}$

2. Quote-part du bénéfice revenant à l'exploitant individuel C :

La quote-part de bénéfice revenant à l'exploitant individuel C est de 75 000 €.

Le taux moyen d'imposition à l'impôt sur le revenu de l'exploitant individuel C est de 37 %.

Toutefois, lorsque le taux moyen d'imposition à l'impôt sur le revenu est supérieur au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés, l'impôt imputable est, dans tous les cas, limité à la somme qui résulterait de l'application du droit commun de l'impôt sur les sociétés.

L'impôt à prendre en compte est donc limité à :

$$75\,000\text{ €} \times 33,1/3\% = 25\,000\text{ €}$$

La fraction de bénéfice net relevant à l'exploitant individuel C est donc de :

$$75\,000\text{ €} - 25\,000\text{ €} = 50\,000\text{ €}$$

3. Quote-part du bénéfice revenant à la SNC B :

La quote-part du bénéfice lui revenant est de 150 000 €. Pour la détermination de l'impôt imputable, cette quote-part de résultat est répartie à raison de $150\,000\text{ €} \times 30\% = 45\,000\text{ €}$ pour la personne physique F et $150\,000\text{ €} \times 70\% = 105\,000\text{ €}$ pour la SA. G.

L'impôt à déduire correspond à :

- l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun dû sur la quote-part de 105 000 € revenant à la SA. G, soit $105\,000\text{ €} \times 33,1/3\% = 35\,000\text{ €}$;

- l'impôt sur le revenu selon le taux moyen d'imposition de la personne physique F, soit $45\,000\text{ €} \times 30\% = 13\,500\text{ €}$. Ce taux moyen étant inférieur au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés, il n'y a pas lieu à plafonnement.

La quote-part du bénéfice net revenant à la SNC B est donc de :

$$150\,000\text{ €} - (35\,000\text{ €} + 13\,500\text{ €}) = 101\,500\text{ €}$$

4. Total :

Le bénéfice net de la SNC A servant pour le calcul de sa réserve spéciale de participation est donc de :

Quote-part de bénéfice net de la SNC B : 101 500 € ;

Quote-part de bénéfice net de la Exploitant individuel C : 50 000 € ;

Quote-part de bénéfice net des SA. D et E : 183 333 € ;

Montant du bénéfice net de la SNC A : 334 833 €.

Détermination de la réserve spéciale de participation propre à chacun des associés de la SNC A

1. SNC B :

Le bénéfice à prendre en compte, abstraction faite de la quote-part du bénéfice provenant de la SNC A, est de $200\,000\text{ €} - 150\,000\text{ €} = 50\,000\text{ €}$.

Ce bénéfice revient à hauteur de 30 % à la personne physique F (soit 15 000 €), et à hauteur de 70 % à la S.A. G (soit 35 000 €).

L'impôt à déduire sur la quote-part revenant à la S.A. G correspond à l'impôt sur les sociétés qu'aurait acquitté la SNC B si elle avait elle-même été passible de l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun, c'est-à-dire :

$$35\,000\text{ €} \times 33,1/3\% = 11\,666\text{ €}$$

La quote-part du bénéfice net revenant à la société G est donc de :

$$35\,000\text{ €} - 11\,666\text{ €} = 23\,334\text{ €}$$

L'impôt à déduire sur la quote-part revenant à la personne physique F est calculé par application du taux moyen d'imposition de ses revenus autres que la quote-part des bénéfices de la SNC A

lui revenant via la SNC B. En supposant que le taux moyen à l'impôt sur le revenu de la personne physique F aurait été ramené de 30 à 25 % du fait de la non-prise en compte de la quote-part de bénéfice de la SNC A, l'impôt à déduire est de :

$$15\ 000\ \text{€} \times 25\ \% = 3\ 750\ \text{€}$$

La quote-part du bénéfice net revenant à la personne physique F est donc de :

$$15\ 000\ \text{€} - 3\ 750\ \text{€} = 11\ 250\ \text{€}$$

Le bénéfice net à prendre en compte pour le calcul de la réserve spéciale de participation propre à la SNC B est donc de :

$$23\ 334\ \text{€} + 11\ 250\ \text{€}, \text{ soit } 34\ 584\ \text{€}$$

2. Exploitant individuel C :

Le bénéfice à prendre en compte, abstraction faite de la quote-part des bénéfices de la SNC A, est de 25 000 € (100 000 € - 75 000 €).

S'il n'avait pas eu à inclure dans son revenu imposable la quote-part de bénéfices de la SNC A lui revenant, son taux moyen d'imposition à l'impôt sur le revenu aurait été ramené de 37% à 30 %.

L'impôt à déduire est donc de :

$$25\ 000\ \text{€} \times 30\ \% = 7\ 500\ \text{€}$$

Le bénéfice net à prendre en compte pour le calcul de la réserve spéciale de participation propre à l'exploitant individuel C est donc de :

$$25\ 000\ \text{€} - 7\ 500\ \text{€} = 17\ 500\ \text{€}$$

3. S.A. D :

Abstraction faite de la quote-part des bénéfices provenant de la SNC A, la société D devient déficitaire (70 000 € - 125 000 € = - 55 000 €).

En conséquence, la S.A. D ne déterminera pas, pour elle-même, de réserve spéciale de participation pour l'exercice concerné.

4. S.A. E :

Le bénéfice à prendre en compte, abstraction faite de la quote-part des bénéfices provenant de la SNC A est de 30 000 € (180 000 € - 150 000 €).

L'impôt à déduire correspond à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun, soit :

$$30\ 000\ \text{€} \times 33,1/3\ \% = 10\ 000\ \text{€}$$

Le bénéfice net à prendre en compte pour le calcul de la réserve spéciale de participation propre à la S.A. E s'élève donc à : 30 000 € - 10 000 € = 20 000 €.

340

Lorsqu'un accord de participation est conclu au sein même d'un groupement d'intérêt économique, le bénéfice net servant de base au calcul de la réserve spéciale doit être déterminé suivant les mêmes modalités que celles prévues à l'égard des sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de personnes.

Les groupements d'intérêt économique n'ayant toutefois pas pour objet de réaliser des bénéfices pour eux-mêmes, le droit à participation des salariés employés par de tels organismes peut également trouver son expression dans le cadre d'un accord conclu entre les entreprises membres de ces groupements.

(350 à 370)

