

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PTP-10-10-30-20120912

Date de publication : 12/09/2012

DGFIP

BIC - Intéressement et participation - Participation des salariés aux résultats de l'entreprise - Modalités de calcul de la réserve spéciale de participation - Appréciation du montant des éléments de calcul à retenir - Contestations relatives à ces montants

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 3 : Appréciation du montant des éléments de calcul à retenir, contestations relatives à ces montants

Sommaire :

- I. Appréciation du bénéfice net ou du résultat courant avant impôts et des capitaux propres
 - A. Conditions de délivrance de l'attestation
 - 1. Attestation délivrée à l'entreprise
 - 2. Attestation délivrée à l'inspecteur du travail
 - B. Contenu des attestations
 - C. Modifications intervenues dans l'assiette de l'impôt
 - D. Opposabilité des énonciations contenues dans les attestations
- II. Appréciation des autres éléments de calcul de la participation
 - A. Éléments de calcul devant être appréciés directement
 - B. Contestations portant sur l'évaluation des salaires et de la valeur ajoutée

1

L'appréciation des chiffres à retenir au titre des éléments de calcul diffère selon qu'il s'agit du bénéfice net ou du résultat courant avant impôts et des capitaux propres, d'une part, des salaires et de la valeur ajoutée, d'autre part ([article L 3326-1 du code du travail](#)).

Dans le premier cas, le montant du bénéfice net après toutes les corrections prévues et celui des capitaux propres de l'entreprise sont établis par une attestation de l'inspecteur des finances publiques ou du commissaire aux comptes. Les conditions dans lesquelles cette attestation est délivrée sont régies par les [articles D 3325-1 à D 3325-4 du code du travail](#).

Dans le second cas, au contraire, ce sont les parties en cause qui arrêtent, de concert, la quotité des éléments de calcul et le montant global proprement dit de la participation. Par voie de conséquence, la remise en cause des éléments de calcul diffère sensiblement suivant la nature des éléments considérés.

I. Appréciation du bénéfice net ou du résultat courant avant impôts et des capitaux propres

10

Aux termes de l'[article L 3326-1 du code du travail](#), le montant du bénéfice net après toutes les corrections et celui des capitaux propres de l'entreprise sont établis par une attestation de l'inspecteur des finances publiques ou du commissaire aux comptes. Ces montants ne peuvent être remis en cause à l'occasion des litiges nés de l'application des dispositions relatives à la participation.

Les conditions dans lesquelles cette attestation est délivrée sont régies par l'[article D 3325-1 à D 3325-4 du code du travail](#). Toute modification intervenue dans l'assiette du bénéfice net entraîne par ailleurs l'établissement d'une attestation rectificative, établie dans les mêmes conditions que l'attestation initiale. Dans les deux cas, les chiffres mentionnés sur ces attestations ne peuvent pas être contestés par les parties intéressées.

A. Conditions de délivrance de l'attestation

1. Attestation délivrée à l'entreprise

20

L'attestation du montant du bénéfice net ou du résultat courant avant impôts et des capitaux propres est établie soit par le commissaire aux comptes, soit par l'inspecteur des finances publiques sur demande de l'entreprise. Dans ce dernier cas, la demande doit être accompagnée d'un état annexe rempli par l'entreprise, conformément à un modèle arrêté par le ministre chargé de l'économie ([imprimé modèle n° 989](#)). Le contenu de cet état comporte l'indication du montant :

- du bénéfice imposable au titre de l'exercice considéré ;
- des capitaux propres figurant au bilan de clôture avec l'indication distincte de ceux investis dans les établissements étrangers au sens de l'[article D 3324-4 du code du travail](#) ;
- des avances en compte courant faites par l'exploitant individuel ou par les associés au nom desquels les bénéfices ont été imposés.

Au vu de cet état et des énonciations portées sur la déclaration des résultats produite par l'entreprise, l'inspecteur des finances publiques du lieu du principal établissement ou de la direction de l'entreprise établit l'attestation demandée.

Celle-ci doit être délivrée dans les trois mois de la demande ou, si le dépôt de la déclaration fiscale intervient postérieurement à cette demande, dans les trois mois du dépôt de la déclaration ([Code du travail, art. D 3325-2](#)).

30

Cette attestation constitue pour les salariés ou leurs représentants, ainsi que pour les directions régionales du travail, le seul moyen de vérifier que les chiffres retenus par les entreprises pour le calcul de la participation sont conformes aux règles légales. En outre, il permet aux administrations intervenant dans la procédure d'homologation des accords dérogatoires de s'assurer que le montant

de la réserve spéciale prévue par ces accords est au moins équivalent à celui qui découlerait de l'application du régime légal.

Cette procédure d'homologation est prévue pour les entreprises publiques.

2. Attestation délivrée à l'inspecteur du travail

40

Si aucune demande d'attestation des résultats et des capitaux propres n'a été présentée à l'inspecteur des finances publiques dans un délai de six mois décompté à partir de la date de clôture de l'exercice, l'inspecteur du travail peut se substituer à l'entreprise pour obtenir cette attestation. Dans ce cas, l'attestation est délivrée à l'inspecteur du travail.

Dans tous les autres cas, une copie de l'attestation destinée à l'entreprise peut être adressée à l'inspecteur du travail à la demande de ce dernier.

B. Contenu des attestations

50

Dans ces attestations, l'inspecteur des finances publiques mentionne exclusivement le montant du bénéfice net ou du résultat courant avant impôts et celui des capitaux propres de chaque entreprise intéressée ainsi que la période couverte par l'exercice concerné.

Elles ne contiennent en revanche aucune indication relative à la quotité du bénéfice imposable, du montant des impôts ou de la rémunération imputée.

À plus forte raison, ces attestations ne fournissent aucune précision à propos des rectifications d'assiette éventuellement opérées par l'Administration par rapport aux déclarations fiscales souscrites par l'entreprise (voir toutefois ci-après les conditions dans lesquelles doivent être délivrées des attestations rectificatives).

C. Modifications intervenues dans l'assiette de l'impôt

60

L'article D 3325-4 du code du travail prévoit que toute modification d'assiette du bénéfice net intervenue après la délivrance d'une attestation donne lieu à l'établissement d'une attestation rectificative établie dans les mêmes conditions que l'attestation initiale.

En cas de rectification des résultats de l'entreprise à la suite d'un contrôle fiscal, le montant de la réserve spéciale de participation est modifié conformément à l'article D 3324-40 du code du travail :

- soit au titre de l'exercice au cours duquel les rectifications ont été formellement acceptées par l'entreprise ;
- soit au titre de l'exercice au cours duquel les rectifications sont devenues définitives après épuisement des voies de droit, pour celles que l'entreprise a contestées. Il en est ainsi lorsque les délais de réclamation, de recours ou d'appel ont expiré ou lorsque la juridiction d'appel s'est prononcée sur le bien-fondé des impositions supplémentaires.

Les dispositions de l'article D 3324-40 du code du travail s'appliquent par exemple lorsque les provisions pour charge de retraite ou de préretraite dont la déduction fiscale est interdite sont réintégrées à l'initiative de l'administration.

Les compléments de participation assortis de l'intérêt de retard sont portés à la réserve spéciale de participation de l'exercice au cours duquel les redressements deviennent définitifs.

Dans ce cas, le point de départ du délai d'indisponibilité est le premier jour du cinquième mois de l'exercice suivant celui au cours duquel le redressement est devenu définitif.

70

Les rectifications ainsi opérées doivent être portées à la connaissance des parties intéressées.

L'établissement de l'attestation rectificative est assuré spontanément par l'inspecteur des finances publiques chaque fois qu'une première attestation a été délivrée sur demande de l'entreprise ou de l'inspecteur du travail. Elle est toujours adressée au destinataire de la première attestation délivrée.

L'attestation rectificative donne lieu à une nouvelle liquidation de la participation au titre de chacun des exercices qu'elle affecte. Conformément aux dispositions de l'[article D 3324-40 du code du travail](#), les rectifications qui en découlent ne doivent toutefois être prises en considération qu'au titre de l'exercice pendant lequel les redressements opérés par l'Administration sont devenus définitifs et non au titre de ceux qui ont fait l'objet d'une rectification de l'assiette fiscale.

80

Mais le montant de la réserve spéciale de participation correspondant à la rectification opérée à ce dernier titre doit, en vertu des mêmes dispositions, être majoré de l'intérêt dont le taux est égal au taux moyen de rendement des obligations des sociétés privées publié par le ministère chargé de l'économie et qui court à partir du premier jour du cinquième mois de l'exercice qui suit celui au titre duquel les rectifications ont été opérées.

Le calcul de l'intérêt est arrêté au jour de l'inscription du complément au compte de la réserve spéciale de participation.

Exemple :

Soit une entreprise, dont le montant de la réserve spéciale de participation au titre de l'exercice clos le 31 décembre N, est égale à 1 500 000 €.

En N+1, suite à un redressement du bénéfice de l'exercice clos en N, le montant de la réserve spéciale de participation au titre de N doit être augmenté de 500 000 €. Deux hypothèses sont envisageables :

- les rectifications dues aux redressements sont formellement acceptées par l'entreprise en N+1 : le complément de participation doit être porté à la réserve spéciale de participation au titre de l'exercice où les redressements sont acceptés, soit N+1. Un intérêt de retard est calculé sur le montant du complément, à compter du 1er mai N+1. La période d'indisponibilité court à compter du 1er avril N+2.

- les redressements n'ont pas été acceptés, et les voies de recours sont épuisées en N+9 : le complément doit être porté à la réserve au titre de l'année où les rectifications sont devenues définitives, soit N+9. Un intérêt de retard est calculé sur le montant du complément, à compter du 1er mai N+1. La période d'indisponibilité court à compter du 1er mai N+10.,

D. Opposabilité des énonciations contenues dans les attestations

90

Les énonciations de l'attestation de l'inspecteur des finances publiques sont opposables à l'entreprise comme à son personnel. Elles ne peuvent en principe être remises en cause à l'occasion de litiges nés de l'application des dispositions relatives à la participation.

Dès lors, s'il apparaît que de telles erreurs ont été commises, rien ne fait obstacle à ce que les parties intéressées demandent à l'inspecteur des finances publiques d'établir une nouvelle attestation.

II. Appréciation des autres éléments de calcul de la participation

100

Les autres éléments de calcul de la dotation de l'exercice au compte de la réserve spéciale de participation sont appréciés directement par les parties intéressées. Les contestations portant sur

cette appréciation par l'une ou l'autre des parties intéressées sont réglées dans les conditions définies à l'[article L.3326-1 du code du travail](#).

A. Éléments de calcul devant être appréciés directement

110

Ces éléments sont le montant des salaires et celui de la valeur ajoutée. L'appréciation de ces montants respectifs s'opère conformément aux définitions figurant aux [articles D.3324-1 à D 3324-6 du code du travail](#).

Pour les salaires notamment, cette appréciation est facilitée par la consultation des informations mises à la disposition des salariés en exécution d'accords conclus dans le cadre de l'[article L.3324-5 du code du travail](#) ou par l'examen du rapport que chaque employeur est tenu d'établir et de présenter -dans les conditions prévues à l'[article D.3323-13 à D 3323-15 du code du travail](#) dans un délai de six mois après la clôture de l'exercice, soit au comité d'entreprise, soit à la commission spécialisée créée par ce comité dans des conditions analogues à celles prévues par les [articles L.2325-22 du code du travail](#), [L.2325-26 du code du travail](#) et [L.2325-34 du code du travail](#), soit à défaut aux délégués du personnel.

Toutefois, l'appréciation de ces éléments n'a un intérêt pratique que pour autant que les données de l'attestation délivrée par l'inspecteur des finances publiques fassent apparaître l'existence d'un bénéfice à répartir aux salariés. En fait, il ne peut en être ainsi que lorsque le bénéfice net excède 5 % des capitaux propres mentionnés sur cette attestation. Ce n'est donc que lorsque cette condition préalable est remplie qu'il y a lieu de procéder à cette double appréciation et, le cas échéant, d'examiner les contestations que cette appréciation pourrait soulever.

B. Contestations portant sur l'évaluation des salaires et de la valeur ajoutée

120

Les contestations de cette nature sont réglées selon les procédures stipulées par les accords mentionnés à l'[article L 3322-6 du code du travail](#). À défaut d'accords de ce type ou en l'absence de toute disposition particulière de ces accords sur le règlement des litiges de cette nature, les contestations portant sur le montant des salaires ou de la valeur ajoutée relèvent des juridictions compétentes en matière d'impôt directs.

Remarque :

Tous les autres litiges relatifs à l'application des dispositions concernant la participation des salariés aux résultats de l'entreprise sont de la compétence des tribunaux judiciaires.

Ces juridictions sont :

- le tribunal administratif en premier accord ;
- la cour administrative d'appel ;

Contrairement à la procédure suivie en matière d'impôts directs où le tribunal administratif ne peut être saisi qu'après décision préalable du directeur des finances publiques territorialement compétent, les litiges portant sur l'évaluation des salaires et de la valeur ajoutée à retenir en matière de participation des salariés aux résultats de l'entreprise doivent être soumis directement à l'appréciation de ce tribunal.

Le tribunal administratif territorialement compétent est celui dans le ressort duquel l'entreprise a son siège ou le lieu de son principal établissement.

Les jugements du tribunal administratif peuvent être portés en appel devant la Cour administrative d'appel dans un délai de deux mois à dater de leur notification.

Les arrêts rendus par la Cour administrative d'appel peuvent être déférés au Conseil d'État par voie de pourvoi en Cassation.

