

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-BASE-30-40-20-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 04/01/2013

### **IS - Base d'imposition - Charges - Bonis ristournés aux sociétaires d'organismes coopératifs, mutualistes et similaires - Sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP)**

---

#### **Positionnement du document dans le plan :**

IS - Impôt sur les sociétés

Base d'imposition

Titre 3 : Charges

Chapitre 4 : Bonis ristournés aux sociétaires d'organismes coopératifs, mutualistes et similaires

Section 2 : Sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP)

#### **Sommaire :**

I. Principes de déduction des participations par les SCOP

II. Modalités de déduction des participations

III. Régime fiscal de la réserve de participation et de la provision pour investissement

IV. Transformation d'une société en société coopérative ouvrière de production (SCOP)

A. Traitement comptable de l'écart de valorisation

B. Traitement fiscal de l'écart de valorisation

## **I. Principes de déduction des participations par les SCOP**

### **1**

Conformément à l'article 214-1-2° du code général des impôts (CGI), les sociétés coopératives ouvrières de production peuvent déduire de leurs bénéfices la part des bénéfices nets qui est distribuée aux travailleurs dans les conditions prévues à l'article 33-3° de la loi du 19 juillet 1978 portant statut des sociétés coopératives ouvrières de production.

### **10**

Les sommes ainsi versées au personnel salarié desdites entreprises, à titre de participation aux bénéfices, ont le caractère d'un supplément de salaire.

## 20

Pour être admises en déduction des bases de l'impôt sur les sociétés, les participations allouées aux travailleurs doivent être réparties :

- soit au prorata des salaires touchés au cours de l'exercice ;
- soit au prorata du temps de travail fourni pendant celui-ci ;
- soit également ;
- soit en combinant ces différents critères.

La déduction est refusée, en revanche, si les « ristournes » sont réparties suivant un système autre que celui indiqué ci-dessus.

## 30

Contrairement à ce qui se passe pour les sociétés coopératives de consommation, les « ristournes » calculées comme il vient d'être dit sont déductibles, qu'elles soient allouées à des ouvriers et employés sociétaires ou non sociétaires.

## 40

Il est indiqué par ailleurs que la part des bénéfices revenant au personnel peut, au lieu de lui être versée directement, être employée en tout ou en partie en cotisations à des sociétés de secours mutuels ou autres œuvres de prévoyance individuelle ou familiale, sous réserve que tous les travailleurs, associés ou non, participent également aux avantages de ces institutions.

Dès lors, les sommes ainsi versées sont admises en déduction au même titre que le montant de la participation payée directement aux travailleurs.

## 50

On notera également que les sociétés coopératives ouvrières de production ont la possibilité, sous certaines conditions, d'affecter la totalité ou une partie des « ristournes » à la constitution de la réserve spéciale de participation prévue par l'[ordonnance n° 86-1134 du 21 octobre 1986](#) relative à la participation des salariés aux résultats de l'entreprise (cf. [BOI-BIC-PTP-10-30](#)).

## 60

Il est enfin précisé que, sous réserve de l'application des dispositions de l'[article 214-1-2° du CGI](#), les sociétés coopératives ouvrières de production sont passibles de l'impôt sur les sociétés selon les règles de droit commun. En particulier, ne peuvent être admis en déduction pour la détermination de leur bénéfice imposable :

- ni l'intérêt alloué au capital social ;
- ni la fraction des bénéfices affectée aux réserves.

Il est toutefois prévu, dans le cadre des dispositions relatives à l'intéressement et à la participation des salariés aux résultats de l'entreprise (régime particulier des sociétés coopératives ouvrières de production), que les sommes versées au fonds de réserve et au fonds de développement peuvent tenir lieu, à due concurrence, de la provision pour investissement et bénéficier de ce fait du régime fiscal propre à cette provision (cf. [BOI-BIC-PTP-10-30](#)).

## II. Modalités de déduction des participations

### 70

En ce qui concerne les modalités de déduction des participations, cf. [BOI-IS-BASE-30-40-50](#)).

## III. Régime fiscal de la réserve de participation et de la provision pour investissement

### 80

Les modalités particulières de détermination de la réserve spéciale de participation et de calcul de la provision pour investissement des SCOP sont exposées aux [BOI-BIC-PTP-10-30](#) et [BOI-BIC-PTP-10-20-10-20-I-A-3-d-1°](#).

## IV. Transformation d'une société en société coopérative ouvrière de production (SCOP)

### A. Traitement comptable de l'écart de valorisation

---

#### 90

L'écart de valorisation issu d'une opération de transformation de société en SCOP représente l'écart positif entre la valeur des parts déterminée lors de la transformation par l'assemblée générale approuvant l'opération et leur valeur nominale, augmentée des réserves disponibles et des réévaluations d'actifs. Cet écart peut être décomposé en deux éléments :

- d'une part, les plus-values latentes sur éléments d'actifs comptabilisés ou non dans les comptes de la société, déduction faite des passifs non comptabilisés en l'absence d'obligations comptables : cette composante de l'écart est comptabilisée à l'actif du bilan de la SCOP dans un sous-compte 207 spécifique de l'actif incorporel intitulé : « écart de valorisation issu de la transformation en SCOP » ;
- d'autre part, le solde de l'écart est comptabilisé dans le résultat de la SCOP de l'exercice au cours duquel l'opération est réalisée.

#### 100

La date de comptabilisation de l'écart à l'actif correspond à la date d'effet de la transformation, indépendamment de la date de retrait et de paiement effectif aux anciens associés ou actionnaires.

#### 110

A la date d'effet de l'opération, afin de suivre dans le temps la valeur de l'écart de valorisation, la SCOP procède de façon extra-comptable à l'affectation de cet écart aux différents actifs détenus. Cet élément de l'actif incorporel n'est pas un élément amortissable car la durée de consommation de ses avantages économiques futurs ne peut être déterminée a priori de façon fiable. En revanche, cet élément de l'actif incorporel subit une dépréciation lorsque la valeur actuelle d'un ou plusieurs actifs sous-jacents auxquels une quote-part de l'écart a été affectée devient inférieure à la valeur comptable du ou des actifs précités, majorée de la quote-part affectée. Enfin, en cas de sortie d'un actif auquel une quote-part de l'écart a été affectée, l'actif incorporel doit être réduit à due concurrence.

#### 120

En cas de présence d'une clause de variation de la valeur de rachat, notamment si un complément de prix correspondant à un élément du coût d'acquisition des actifs et des passifs de la société est prévu par les modalités de valorisation de la société retenues lors de la transformation, ce complément est

comptabilisé à l'actif pour son montant global au même poste que l'écart de valorisation, et affecté extra-comptablement aux différents actifs et passifs existant au moment de la transformation.

## B. Traitement fiscal de l'écart de valorisation

### 130

L'écart de valorisation ne peut donner lieu à aucune déduction au titre de l'exercice de réalisation de l'opération de transformation ou d'un exercice ultérieur.

### 140

En conséquence, la fraction de l'écart de valorisation comptabilisée en charge n'est pas déductible fiscalement dès lors que cette fraction ne correspond à aucune charge réelle pour l'entreprise mais au paiement d'une sur-valeur au profit des anciens associés. Cette fraction doit donc être réintégrée extra-comptablement au [tableau 2058-A](#) de la déclaration de l'exercice concerné.

### 150

De même, la constatation d'une dépréciation de l'écart inscrit à l'actif du bilan ou la constatation d'une charge correspondant à tout ou partie de la quote-part de l'écart affectée à un actif sous-jacent lors de la cession de cet actif sous-jacent ne doivent entraîner aucune diminution du résultat imposable. Ainsi, la dotation de provision ou la charge constatée lors de la cession de l'élément d'actif à hauteur de la quote-part de l'écart qui y est affectée doivent être réintégrées extra-comptablement au [tableau 2058-A](#) de la déclaration de l'exercice concerné.

#### Exemple :

Une société anonyme, dont l'exercice coïncide avec l'année civile, se transforme en SCOP au 1er janvier de l'année N.

Avant la transformation, le bilan de cette société se présentait comme suit :

Actif (valeur nette comptable)	Passif
Immeubles 500 000 €	Capital social 600 000 €
Titres de participation 200 000 €	Réserves 100 000 €
Stocks 50 000 €	Autres dettes 100 000 €
Clients 30 000 €	
Disponibilités 20 000 €	
Total 800 000 €	Total 800 000 €

Au jour de la transformation, le fonds commercial de la société est valorisé à 100 000 €, les immeubles à 620 000 € et les titres de participation à 290 000 €. La valeur réelle des autres éléments de l'actif et du passif correspond à leur valeur comptable. Les actions de la société sont remboursées aux actionnaires pour une valeur globale de 1 020 000 €.

L'écart de valorisation constaté lors de la transformation s'élève ainsi à 320 000 € (à savoir  $1\,020\,000 - (600\,000 + 100\,000)$ ). Cet écart de valorisation est inscrit à l'actif du bilan, au compte n° 207, à hauteur des plus-values latentes existant à la date de transformation, soit 310 000 € (à savoir  $(100\,000 - 0) + (620\,000 - 500\,000) + (290\,000 - 200\,000)$ ), et affecté extra-comptablement au fonds de commerce (100 000 €), aux immeubles (120 000 €) et aux titres de participation (90 000 €). Le solde de l'écart de valorisation, soit 10 000 €, est comptabilisé en

Identifiant juridique : BOI-IS-BASE-30-40-20-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 04/01/2013

charges et réintégré extra-comptablement au tableau 2058-A de la déclaration déposée au titre de l'exercice clos le 31 décembre N.

Par hypothèse, la SCOP cède ses immeubles le 1er janvier de l'année N+2 pour un montant total de 650 000 €, la valeur nette comptable des immeubles (hors quote-part de l'écart de valorisation affectée) s'élève au jour de la cession à 450 000 €. La plus-value comptable réalisée lors de la cession s'élève à 80 000 € (à savoir  $650\ 000 - (450\ 000 + 120\ 000)$ ) et la société réintègrera au tableau 2058-A la quote-part de l'écart de valorisation, soit 120 000 €, de sorte que la plus-value fiscale s'élèvera bien à 200 000 €.