

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-BASE-30-40-20-04/05/2016

Date de publication : 04/05/2016

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

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés

Base d'imposition

Titre 3 : Charges diverses

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

Section 2 : Sociétés coopératives 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 de production (SCOP)

A. Traitement de l'écart de valorisation

1. Traitement comptable

2. Traitement fiscal

B. Application des règles fiscales spécifiques aux SCOP aux "SCOP d'amorçage"

I. Principes de déduction des participations par les SCOP

1

Conformément au 2° du 1 de l'article 214 du code général des impôts (CGI), les sociétés coopératives de production (SCOP) peuvent déduire de leurs bénéfices la part des bénéfices nets qui est distribuée aux travailleurs dans les conditions prévues au 3° de l'article 33 de la loi n° 78-763 du 19 juillet 1978 portant statut des sociétés coopératives de production.

10

Les sommes ainsi versées au personnel salarié des dites entreprises à titre de participation aux bénéfices (appelées "ristournes"), 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 égalitairement ;
- 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 associés ou non associés.

40

Par ailleurs, 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 mutuel 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 SCOP 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 \(BOI-BIC-PTP-10-30\)](#).

60

Il est enfin précisé que, sous réserve de l'application des dispositions du 2° du 1 de l'[article 214 du CGI](#), les SCOP 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 SCOP), 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 ([BOI-BIC-PTP-10-30](#)).

65

Cette déduction du résultat imposable des "ristournes" distribuées aux salariés bénéficie également aux "SCOP d'amorçage" en vertu du 2^{ème} alinéa du 7° du 1 de l'[article 214 du CGI](#). Pour plus de détails sur les SCOP d'amorçage, il convient de se reporter au [IV-B aux § 160 et suivants](#).

67

Les SCOP qui sont membres d'un groupement de SCOP prévu aux [articles 47 bis à 47 septies de la loi n° 78-763 du 19 juillet 1978 portant statut des SCOP](#) et dont la majorité du capital est détenue non pas par des associés coopérateurs mais par une ou plusieurs sociétés coopératives membres de ce groupement ou par des salariés employés par les autres sociétés coopératives membres de ce groupement, ou conjointement par ces deux catégories d'associés, peuvent également déduire de leur résultat imposable les ristournes versées à leurs salariés en vertu du 3^{ème} alinéa du 7° du 1 de l'[article 214 du CGI](#).

Cette faculté est ouverte aux SCOP membres d'un groupement pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2015.

II. Modalités de déduction des participations

70

En ce qui concerne les modalités de déduction des participations, il convient de se reporter au [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](#) au [II § 20 et suivants](#).

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

A. Traitement de l'écart de valorisation

1. Traitement comptable

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 » ;

- et, 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.

2. Traitement fiscal

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 de détermination du résultat fiscal n° **2058-A** (CERFA n° 10951) de la déclaration de l'exercice concerné, disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr.

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

Par hypothèse, la SCOP cède ses immeubles le 1^{er} 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 n° **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 €.

B. Application des règles fiscales spécifiques aux SCOP aux "SCOP d'amorçage"

160

Les "SCOP d'amorçage" sont des SCOP :

- issues de la transformation d'autres sociétés dans les conditions prévues aux [articles 48 à 52 ter de la loi n° 78-763 du 19 juillet 1978 portant statut des sociétés coopératives de production](#), et
- pour lesquelles l'ensemble des associés non coopérateurs s'engage, au moment de la transformation, à céder ou à obtenir le remboursement d'un nombre de titres permettant aux associés coopérateurs d'atteindre le seuil de 50 % du capital au plus tard le 31 décembre de la septième année suivant celle de la transformation en SCOP, conformément à l'article 49 ter de la loi du 19 juillet 1978 précitée.

Ce statut juridique des "SCOP d'amorçage" s'applique aux transformations réalisées à compter du 2 janvier 2015, soit le lendemain de la publication au journal officiel du [décret n° 2014-1758 du 31 décembre 2014 relatif au dispositif d'amorçage applicable aux sociétés coopératives de production](#) qui précise les modalités d'application de l'article 49 ter précité au regard de l'engagement des associés non coopérateurs.

170

Ces "SCOP d'amorçage" bénéficient des règles fiscales suivantes, applicables aux SCOP pleinement constituées (c'est-à-dire celles dont le capital est détenu à 50 % par des associés coopérateurs) :

- la déduction du résultat imposable à l'impôt sur les sociétés de la part de bénéfices nets distribuée aux salariés (appelée "ristourne") dans les conditions prévues au 3° de l'[article 33 de la loi n° 78-763 du 19 juillet 1978 \(CGI, art. 214, 1-7°-al. 2\)](#). Pour plus de précisions sur cette règle, il convient de se reporter au [I § 1 à 65](#) ;
- la déduction du résultat imposable à l'impôt sur les sociétés d'une provision pour investissement d'un montant maximal égal à l'intégralité du montant des sommes portées à la réserve spéciale de participation ([CGI, art. 237 bis A, II-3-al. 3](#)). Pour plus de précisions sur cette règle, il convient de se reporter au [BOI-BIC-PTP-10-30](#) ;
- l'exonération de la cotisation foncière des entreprises ([CGI, art. 1456, al. 3](#)). Pour plus de précisions sur cette règle, il convient de se reporter au [BOI-IF-CFE-10-30-10-40](#).

Ces avantages fiscaux bénéficient aux "SCOP d'amorçage" issues de la transformation d'autres sociétés dans les conditions prévues aux [articles 48 à 52 ter de la loi n° 78-763 du 19 juillet 1978](#) précitée et pour lesquelles les associés non coopérateurs s'engagent, au moment de la transformation et dans des conditions fixées par décret, à céder un nombre de parts sociales suffisant pour permettre aux associés coopérateurs de détenir au moins 50 % du capital de la société au plus tard le 31 décembre de la septième année qui suit celle de la transformation en société coopérative de production.

Le [décret n° 2014-1758 du 31 décembre 2014 relatif au dispositif d'amorçage applicable aux sociétés coopératives de production](#), précité, précise les modalités d'application de cet article 214 du CGI, de cet article 237 bis A du CGI et de cet article 1456 du CGI précités, s'agissant de l'engagement des associés non coopérateurs.

Aux termes de ce décret, les statuts de la société doivent stipuler que les associés non coopérateurs s'engagent à céder ou à obtenir le remboursement par la SCOP, d'un nombre de titres permettant aux associés coopérateurs d'atteindre le seuil de détention de 50 % du capital au plus tard le 31 décembre de la septième année suivant celle de la transformation en SCOP. En outre, le décret impose qu'une copie des statuts soit transmise par la SCOP à l'administration fiscale dans le mois qui suit leur adoption.

Par conséquent, les avantages fiscaux susmentionnés seront définitivement acquis à la SCOP d'amorçage si les associés coopérateurs détiennent au moins 50 % du capital de la société au plus tard le 31 décembre de la septième année qui suit celle de la transformation en SCOP.

Remarque : En tant que SCOP, les "SCOP d'amorçage" bénéficient *de facto* également de la règle qui autorise les SCOP à déduire la réserve spéciale de participation et, ce faisant, la provision pour investissement correspondante, des résultats de l'exercice dont les résultats servent de base au calcul de la participation (et non au titre de l'exercice suivant) lorsque, dans le cadre d'un accord de participation, elles affectent en tout ou partie à la constitution de la réserve spéciale de participation les ristournes distribuées aux salariés ([code du travail, art. R. 3323-10](#)). Pour plus de détails sur cette règle, il convient de se reporter au [BOI-BIC-PTP-10-20-10-10 au I-A § 30](#).

180

En cas de non-respect de l'engagement des associés non coopérateurs, la société doit restituer les avantages fiscaux dont elle a bénéficié au cours de ce délai selon les modalités suivantes :

- elle rapporte au résultat imposable de l'exercice au cours duquel le délai de sept ans précité arrive à son terme (c'est-à-dire l'exercice qui comprend le 31 décembre de la septième année suivant celle de la transformation en SCOP) une somme correspondant aux distributions (ou "ristournes") déduites depuis sa transformation en SCOP ([CGI, art. 214, 1-7°-al. 3](#)) ;
- elle rapporte également à ce même résultat imposable une somme correspondant aux excédents de provisions pour investissement admis en déduction par rapport au montant,

moins, de provision pour investissement qu'une SCOP détenue en majorité par des non coopérateurs est admise à déduire en application du 2 du II de l'[article 237 bis A du CGI](#) (CGI, art. 237 bis A, II-3-al. 4). Pour plus de précision sur ce dernier montant, il convient de se reporter au [BOI-BIC-PTP-10-20-10-20 au II-A-1-a-1°-a° § 20 à 50](#) ;

- la société verse les sommes qu'elle n'a pas acquittées au titre de la cotisation foncière des entreprises ([CGI, art. 1456, al. 4](#)).

Enfin, les droits correspondant aux sommes susvisées sont majorés de l'intérêt de retard prévu à l'[article 1727 du CGI](#), décompté à partir de la date à laquelle ces impositions auraient dû être acquittées. Pour plus de détails sur le calcul de cet intérêt, il convient de se reporter au [BOI-CF-INF-10-10-20](#).