

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PTP-10-30-04/01/2013

Date de publication : 04/01/2013

BIC - Intéressement et participation - Participation des salariés aux résultats de l'entreprise - Régime particulier des sociétés coopératives ouvrières de production

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Intéressement - participation

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

Chapitre 3 : Participation des salariés aux résultats de l'entreprise régime particulier des sociétés coopératives ouvrières de production

Sommaire :

I. Dispositions relatives au régime de droit commun

II. Disposition dérogatoire particulière

III. Dispositions communes aux accords dérogatoires et de droit commun

A. Les adaptations apportées par le code du travail

1. Le régime de droit commun des SCOP

a. Excédents nets de gestion

b. Déduction d'un minimum de ristournes

c. Déduction de l'impôt

d. Les capitaux propres

2. Dispositions dérogatoires

a. Affectation à la réserve spéciale de participation des excédents nets de gestion attribués aux travailleurs

b. Répartitions des droits entre les salariés au prorata du temps de travail

3. Les dispositions communes à tous les accords des SCOP

a. Coexistence de la réserve spéciale de participation et du fonds de développement

b. Confusion de la provision pour investissement et des sommes versées à la réserve légale et au fonds de développement

B. Modalités pratiques d'application

1. Délivrance des attestations par l'inspecteur des finances publiques

2. Les différentes options pour les SCOP

a. Régime de droit commun des SCOP

b. Accords dérogatoires

1° Affectation des ristournes à la réserve de participation

2° Répartition des droits entre les salariés au prorata du temps de travail

3° Combinaison des deux clauses précédentes ou accords dérogatoires originaux

1

Conformément aux dispositions de la [loi n° 78-763 du 19 juillet 1978](#), les sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP) sont formées par des travailleurs de toutes catégories ou qualifications professionnelles, associés pour exercer en commun leur profession dans une entreprise qu'ils gèrent directement ou par l'intermédiaire de mandataires désignés par eux et en leur sein.

10

L'[article L.3323-9 du code du travail](#) précise qu'un décret en Conseil d'État fixe, en tant que de besoin, les adaptations qui doivent être apportées aux dispositions consacrées à la participation des salariés aux résultats de l'entreprise ou à celles régissant les SCOP pour permettre à ces sociétés d'appliquer la participation.

Par dérogation à l'[article L.3324-10 du code du travail](#), l'accord de participation applicable dans ces sociétés peut prévoir que tout ou partie de la réserve spéciale de participation n'est exigible qu'à l'expiration d'un délai de cinq ans à compter de l'ouverture de ces droits (2ème alinéa de l'article L. 3323-9 du code du travail).

Les caractéristiques des SCOP justifiant des mesures d'adaptation résident :

- d'une part dans leur régime fiscal spécial permettant de ne soumettre à l'impôt que le bénéfice diminué des ristournes faites aux travailleurs ;
- et, d'autre part, dans les prescriptions constituant le statut légal de ces sociétés et prévoyant les règles d'utilisation de leurs excédents nets de gestion.

Compte tenu de ces particularités, les [articles R.3323-9 à R.3323-11 du code du travail](#) prévoient l'application de la participation des salariés aux coopératives ouvrières de production selon les principes suivants :

I. Dispositions relatives au régime de droit commun

20

À la notion de bénéfice fiscal posée par l'[article L.3324-1 du code du travail](#), l'[article R.3323-9 du code du travail](#) substitue une définition du bénéfice de base propre aux SCOP et de portée limitée aux besoins du calcul de la réserve spéciale de participation

De plus, le calcul de la rémunération des capitaux propres a une base différente de celle prévue à l'[article D.3324-4 du code du travail](#).

Les termes de cet article sont tels qu'ils ne laissent aux coopératives aucun choix entre le régime de droit commun général et ce système de calcul que l'on peut dénommer « régime de droit commun des SCOP ».

II. Disposition dérogatoire particulière

30

Dans le cadre des accords dérogatoires prévus par l'[article L.3324-2 du code du travail](#), l'[article R.3323-10 du code du travail](#) permet d'affecter, totalement ou en partie, la part des excédents de gestion attribuée aux travailleurs à la réserve spéciale de participation constituée d'après le mode de calcul du droit commun propre aux SCOP ou d'après un mode de calcul dérogatoire.

Le recours à cette possibilité dans un accord comporte deux conséquences :

- la réserve spéciale de participation et la provision pour investissement sont alors constituées avant la clôture des comptes de l'exercice au titre duquel elles sont calculées ;

- la répartition de la réserve spéciale s'étend à tous les bénéficiaires de l'attribution des ristournes, c'est-à-dire à tous les salariés comptant dans l'entreprise, à la clôture de l'exercice, les conditions d'ancienneté.

Par ailleurs, l'[article R.3323-11 du code du travail](#) permet une répartition de la réserve spéciale de participation entre les salariés peut être calculée au prorata du temps de travail fourni au cours de l'exercice.

III. Dispositions communes aux accords dérogatoires et de droit commun

40

La dotation du fonds de développement prévue à l'[article 33-2° de la loi n° 78-763 du 19 juillet 1978](#) ne peut faire obstacle à la constitution de la réserve spéciale de participation.

La dotation de l'exercice à la réserve légale et au fonds de développement prévue aux 1er et 2ème alinéas de l'article 33 de la loi du 19 juillet 1978 précitée peut tenir lieu de provision pour investissement (en ce qui concerne la provision pour investissement se reporter au [BOI-BIC-PTP-10-20-10-20](#)).

50

Les dispositions particulières aux SCOP n'ont, du point de vue de la participation, qu'une portée technique, bien qu'elles soient indirectement la conséquence des principes coopératifs traduits dans les règles juridiques dont l'existence a rendu nécessaire cette adaptation.

En conséquence, les exceptions étant d'interprétation stricte, l'ensemble des textes législatifs et réglementaires, ainsi que les instructions administratives concernant la participation des salariés aux résultats de l'entreprise sont applicables aux SCOP comme aux autres entreprises, dans la mesure où leurs dispositions n'ont pas été modifiées par le code du travail.

A. Les adaptations apportées par le code du travail

60

Les modifications apportées par le code du travail pour permettre l'application aux SCOP de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise s'analysent, d'une part, en un régime de droit commun des SCOP et, d'une part, en des règles facultatives mais comportant des conséquences obligatoires que pourraient suivre des accords dérogatoires.

1. Le régime de droit commun des SCOP

70

Dans le régime de droit commun général ([article L.3324-1 du code du travail](#)) la réserve de participation est calculée à partir du bénéfice net qui 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 des [articles 44 sexies du CGI](#), [44 septies du CGI](#), [44 octies du CGI](#), [44 octies A du CGI](#), [44 undecies du CGI](#) et [208 C du CGI](#).

- et, d'autre part, l'impôt sur les sociétés ou l'impôt sur le revenu correspondant ([BOI-BIC-PTP-10-10-20-10](#))

).

80

Dans le régime de droit commun des SCOP, l'[article R.3323-9 du code du travail](#) précise que le bénéfice de base est constitué par les excédents nets de gestion définis à l'[article 32 de la loi n° 78-763 du 19 juillet 1978](#), déduction faite de la fraction égale à 25 % de ceux-ci, prévue au 3° de l'article 33 de la loi n° 78-763 du 19 juillet 1978.

Ce bénéfice est diminué d'une somme calculée par application à celui-ci du taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés diminué d'un montant forfaitaire de ristournes attribuées aux travailleurs.

90

La fraction des excédents de gestion visée à l'[article R.3323-9 du code du travail](#) correspond au minimum de ristourne versé par les SCOP à leur salariés.

Il est précisé, en effet, que les SCOP doivent attribuer à l'ensemble des salariés, associés ou non, comptant dans l'entreprise à la clôture de l'exercice, l'ancienneté requise, une partie de leurs excédents de gestion. Cette fraction ne peut être inférieure à 25 % du montant des excédents nets.

Le minimum de 25 % ainsi défini par la loi est précisément le pourcentage repris par l'article R.3323-9 du code du travail pour opérer une première réfaction sur les excédents nets de gestion.

Dès lors, le bénéfice est réputé égal, pour chaque exercice, aux excédents nets de gestion déduction faite d'une fraction égale à 25 % de ceux-ci. Ce bénéfice est diminué d'une somme calculée par application à celui-ci du taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés.

La portée des expressions employées dans le décret doit être précisée.

a. Excédents nets de gestion

100

Les excédents nets de gestion s'entendent, pour le calcul de la réserve de participation, du bénéfice comptable avant calcul de l'impôt sur les sociétés mais après déduction des dotations aux comptes d'amortissement et de provisions ([article 32 de la loi n° 78-763 du 19 juillet 1978](#)).

Cependant, pour éviter toute ambiguïté, ces dotations devront être calculées selon les règles fiscales.

En outre, on peut noter que, dès la deuxième année d'application de la participation, les excédents nets de gestion seront déterminés après constitution de la réserve spéciale de participation calculée sur les résultats de l'exercice précédent, et après dotation de la provision pour investissement correspondante, puisque les écritures comptables concernant ces comptes auront normalement été passées dans le courant de l'exercice.

110

La provision pour investissement définitivement libérée à l'expiration du délai d'indisponibilité prévu à l'[article L.3324-10 du code du travail](#), ou rapportée au bénéfice imposable dans les conditions prévues à l'[article 237 bis A, II, 4 du CGI \(BOI-BIC-PTP-10-20-10-20\)](#), est affectée à un compte de réserves exceptionnelles et n'entre pas dans les excédents de gestion.

Dans le cas où la provision pour investissement perdrait son caractère déductible, il conviendrait de l'ajouter au montant des excédents de gestion avant déduction du minimum de ristournes et de l'impôt.

Enfin, il convient de remarquer que la base de calcul de la participation dans les SCOP étant détachée de la notion de bénéfice fiscal, il n'y a pas lieu dans ce cas de séparer les éléments du bénéfice éventuellement imposables à un autre taux que celui de droit commun. Il s'ensuit notamment que les

plus-values à long terme ([BOI-BIC-PVMV](#)) doivent être incluses dans les excédents nets servant de base de calcul de la participation.

b. Déduction d'un minimum de ristournes

120

La déduction forfaitaire de 25 % est calculée sur les excédents avant impôt, pour respecter les dispositions de l'[article R.3323-9 du code du travail](#).

c. Déduction de l'impôt

130

Conformément aux dispositions de l'[article R.3323-9 du code du travail](#), après les calculs ci-dessus, le bénéfice est diminué d'une somme calculée par application à celui-ci du taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés.

Il s'agit donc d'un impôt théorique au taux de droit commun et non de l'impôt réellement mis à la charge de la société, contrairement au cas général. Il n'y a donc pas lieu de tenir compte ni d'éventuels crédits d'impôt, ni des éléments du bénéfice soumis à un régime fiscal particulier.

d. Les capitaux propres

140

La rémunération des capitaux propres est calculée suivant le taux de 5 % prévu par l'[article L.3324-1 du code du travail](#), l'[article R.3323-9 du code du travail](#) s'étant borné à modifier la notion de capitaux propres.

Dans le cas des SCOP, conformément à l'[article R.3323-9 du code du travail](#), les capitaux propres sont réputés égaux au montant du capital social effectivement libéré à la clôture de l'exercice considéré. Cette disposition procède du principe coopératif selon lequel les réserves ne sont pas partageables entre les sociétaires, en vertu des règles de dévolution de l'actif net ([article 20 de la loi n° 78-763](#)).

2. Dispositions dérogatoires

a. Affectation à la réserve spéciale de participation des excédents nets de gestion attribués aux travailleurs

150

Les accords passés en vertu de l'[article L.3324-2 du code du travail](#) peuvent déroger aux dispositions de l'[article L.3324-1 du code du travail](#) à condition que soient respectés les principes posés par le législateur et que les avantages accordés aux salariés soient au moins équivalents à ceux que leur donnerait l'application du régime de droit commun.

Les SCOP ont donc la possibilité, comme les autres entreprises, de rechercher en accord avec leurs salariés les clauses dérogatoires définissant le régime de participation le mieux adapté à leur forme juridique, à leur situation économique ou à leur conception de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise, sous réserve qu'elles respectent les conditions posées par l'[article R.3323-10 du code du travail](#).

Ainsi qu'il a été rappelé ci-dessus, les SCOP doivent attribuer aux salariés, associés ou non, au moins 25 % des excédents nets de gestion.

En règle générale, les statuts de ces sociétés prévoient une attribution supérieure à ce minimum, mais cette attribution ne doit pas avoir pour effet d'empêcher la constitution de la réserve spéciale de participation dans des conditions analogues à celles des autres entreprises.

C'est pourquoi l'article R.3323-10 du code du travail a prévu la possibilité pour les SCOP d'affecter la totalité ou une partie des « ristournes » à la constitution de la réserve spéciale de participation.

Deux cas peuvent se présenter :

- l'accord a choisi les modalités de calcul du régime de droit commun des SCOP analysé ci-dessus ; mais il a prévu en outre que les ristournes, calculées sur l'excédent net restant après imputation des résultats du calcul de droit commun, peuvent être affectées en tout ou en partie à la constitution de la réserve spéciale dont elles augmentent à due concurrence le montant ;

- l'accord a choisi un autre mode de calcul, en application de l'article L.3324-2 du code du travail conduisant à une réserve de participation d'un montant plus élevé ; les ristournes peuvent encore s'y ajouter, comme dans le cas précédent, pour constituer la réserve spéciale de participation définitive au titre de l'exercice considéré.

Mais, pour que cette pratique ne soulève pas de difficultés, les ristournes entrant dans la composition de la réserve spéciale de participation restent déductibles. La réserve spéciale de participation et la provision pour investissement seront constituées avant la clôture des comptes de l'exercice d'origine des droits des salariés, et non au cours de l'exercice suivant.

Pour plus de précisions sur la provision pour investissement, il convient de se reporter au [BOI-BIC-PTP-10-20-10-20](#).

160

L'article R.3323-11 du code du travail dispose qu'un accord de participation conclu au sein d'une SCOP peut prévoir que l'emploi de la réserve spéciale de participation en parts sociales, quelle que soit la forme juridique de la société, est réservé aux associés employés dans l'entreprise.

b. Répartitions des droits entre les salariés au prorata du temps de travail

170

Conformément à l'[article L.3324-5 du code du travail](#), les SCOP peuvent décider, dans un accord dérogatoire, que la répartition de la réserve spéciale de participation soit faite au prorata du temps de travail fourni par chaque bénéficiaire au cours de l'exercice.

Dans ce cas le montant des droits attribués à un même travailleur ne pourra excéder, pour un même exercice, la moitié du montant annuel du plafond retenu pour la détermination du montant maximum des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales.

3. Les dispositions communes à tous les accords des SCOP

a. Coexistence de la réserve spéciale de participation et du fonds de développement

180

L'[article 33 de la loi n° 78-763 du 19 juillet 1978](#) dispose que les excédents nets de gestion devront être affectés ou répartis de telle sorte qu'une fraction soit affectée à la constitution d'une réserve statutaire dite « fonds de développement ».

Les statuts des SCOP prévoient donc, parmi les règles de répartition des excédents de gestion, le pourcentage de ces excédents qui constitue la dotation annuelle au fonds de développement.

b. Confusion de la provision pour investissement et des sommes versées à la réserve légale et au fonds de développement

190

Pour plus de précisions sur ce point, il convient de se reporter au [BOI-BIC-PTP-10-20-10-20](#) au II-A-1-a-1°-b°.

(200)

(210)

B. Modalités pratiques d'application

220

Les sociétés coopératives ouvrières de production se trouvent devant un choix assez complexe de dispositions pour l'application de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise. Les différentes situations possibles sont indiquées ci-dessous, assorties des indications de procédure correspondantes et suivies d'exemples.

Toutefois, il convient de préciser auparavant les conditions dans lesquelles seront délivrées aux SCOP, ou à l'inspecteur du travail territorialement compétent dans le cas visé à l'[article D.3325-3 du code du travail](#), l'attestation prévue par l'[article L.3326-1 du code du travail](#).

1. Délivrance des attestations par l'inspecteur des finances publiques

230

Comme dans le cas général ([BOI-BIC-PTP-10-10-30](#)), l'attestation du montant du bénéfice servant de base de calcul et du montant des capitaux propres sera délivrée sur demande de l'entreprise ou, à défaut, sur demande de l'inspecteur du travail.

Le modèle de l'état des renseignements à fournir par les sociétés coopératives ouvrières de production à l'appui des demandes d'attestation accompagnant cette demande comporte le montant :

- du bénéfice imposable au titre de l'exercice considéré ;
- des ristournes effectivement dites du bénéfice imposable ;
- du capital social effectivement libéré à la clôture de l'exercice.

I DETERMINATION DU BENEFICE NET
1 Bénéfice net imposable de l'exercice du au
2 Ristournes effectivement admises en déduction pour la détermination du bénéfice imposable
3 Excédents nets de gestion (ligne 1 - ligne 2)
4 Prélèvements opérés au profit des fonds de réserve (15 %)

5 Base de calcul du montant forfaitaire des ristournes attribuées aux travailleurs (ligne 3 - ligne 4)
6 Montant forfaitaire des ristournes attribuées aux travailleurs (ligne 5 x 25 %)
7 Bénéfice avant impôt (ligne 3 - ligne 6)
8 Impôt correspondant (ligne 7 x 50 %)
9 Bénéfice net (ligne 7 - ligne 8)
II Montant du capital effectivement libéré
A la date du.....(1)
(1) Date de clôture de l'exercice dont les bénéfices ont été pris en considération pour le calcul de la réserve de participation

La production de l'attestation demandée sera assurée dans les mêmes conditions que pour les autres entreprises soumise au régime de la participation (cf. [BOI-BIC-PTP-10-10-30](#)).

L'attestation comportera exclusivement le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres au sens de l'[article R.3323-9 du code du travail](#). Bien entendu, les énonciations contenues dans ces attestations seront opposables à l'entreprise comme à son personnel et ne pourront pas, en principe, être remises en cause à l'occasion de litiges nés de l'application des dispositions relatives à la participation.

2. Les différentes options pour les SCOP

240

Pour satisfaire à l'obligation de mettre en vigueur dans l'entreprise un régime de participation des salariés, les SCOP devront, comme toutes les entreprises de plus de cinquante salariés, passer un accord avec le personnel salarié de l'entreprise dans les conditions prévues aux [articles L.3323-1 et suivants du code du travail](#).

Les parties au contrat ont alors à choisir entre différentes possibilités.

a. Régime de droit commun des SCOP

250

Il s'agit du régime de droit commun général, aménagé par l'[article R.3323-9 du code du travail](#) sur les points particuliers de la définition du bénéfice, du calcul de l'impôt à déduire et de la définition des capitaux propres.

Le régime ainsi dessiné joue donc pour les SCOP le même rôle que joue pour les autres entreprises le régime de droit commun général, c'est-à-dire qu'il a le triple caractère de :

- régime de substitution, applicable à défaut d'accord dans le délai d'un an après la clôture des comptes de l'exercice considéré. Il serait mis en vigueur d'office, après constatation de l'absence d'accord par l'inspecteur du travail, dans les conditions prévues à l'[article L.3323-5 du code du travail](#) ;

- régime de référence, pour l'appréciation de la condition d'équivalence imposée aux accords passés sous le régime de l'[article L.3324-2 du code du travail](#) ; on sait que les accords dérogatoires doivent apporter aux salariés des avantages au moins équivalents de ceux qui résulteraient de l'application du régime de droit commun. Dans le cas des SCOP la comparaison devra être faite par rapprochement des résultats au calcul du régime dérogatoire et du régime de droit commun propre aux SCOP ;

- régime contractuel, choisi par accord des parties. Il faut remarquer qu'en aucun cas les SCOP ne pourraient appliquer le régime de droit commun général, même dans un accord dérogatoire, puisque par hypothèse la réserve de participation qui en résulterait serait inférieure à celle obtenue par l'usage des règles de leur propre régime de droit commun, représentant le minimum de référence des avantages.

L'application du régime de droit commun des SCOP n'est soumise à aucune procédure particulière autre que la formalité du dépôt de l'accord à la direction régionale des entreprises, de la concurrence, de la consommation, du travail et de l'emploi.

On notera que les SCOP ont la possibilité, sans que l'accord perde pour autant son caractère de droit commun, de faire bénéficier tout ou partie de leur dotation annuelle à la réserve légale ou au fonds de développement du régime fiscal de la provision pour investissement dans les conditions susvisées.

b. Accords dérogatoires

260

Comme dans toute entreprise soumise à la participation, les parties à l'accord dans les SCOP peuvent, en application de l'[article L.3324-2 du code du travail](#), s'écarter des règles fixées par l'[article L.3324-1 du code du travail](#).

Il est rappelé que les accords dérogatoires doivent respecter les principes posés par l'[article L.3324-2 du code du travail](#) et comporter pour les salariés des avantages au moins équivalents de ceux qui résulteraient de l'application du régime de droit commun des SCOP.

Toutefois une clause dérogatoire a été prévue par l'[article R.3323-10 du code du travail](#) qui permet d'affecter des ristournes à la réserve spéciale de participation.

1° Affectation des ristournes à la réserve de participation

270

Après calcul de la réserve selon les modalités du droit commun des SCOP, les parties peuvent, dans l'accord et non à la fin de chaque exercice, décider d'affecter une fraction, qu'il sera plus commode d'exprimer en pourcentage, des excédents nets de gestion qui leur seraient attribués en application des statuts.

Les salariés y trouvent l'avantage d'être exonérés d'impôt sur le revenu pour les sommes ainsi ajoutées à la réserve, qui perdent le statut fiscal de salaires et ne sont pas prises en considération pour l'application de la législation du travail et de la sécurité sociale ; ces sommes sont en contrepartie rendues indisponibles pendant cinq ans et, d'une façon générale, suivent le sort de la réserve de participation à laquelle elles sont incorporées.

De plus, tous les salariés qui statutairement reçoivent une part des excédents de gestion, sont nécessairement admis à bénéficier du partage de la réserve de participation.

Cette règle s'impose aux SCOP dès lors qu'elles ont choisi d'affecter une partie des ristournes à la réserve spéciale de participation.

2° Répartition des droits entre les salariés au prorata du temps de travail

280

Le montant total de la réserve spéciale de participation étant connu, sa répartition entre les salariés peut être faite non pas en fonction du montant des salaires individuels, mais en proportion du temps de travail de chacun. La part de chaque salarié sera donc obtenue en appliquant au montant de la réserve le rapport : temps individuel de travail/ somme des temps individuels.

L'accord sera considéré comme dérogatoire du seul fait de la présence de cette clause. Bien entendu, il ne serait pas possible de laisser le choix entre ces deux modalités de répartition à chaque fin d'exercice : les accords doivent se prononcer sans ambiguïté et pour toute la durée de leur validité, sur ce point.

3° Combinaison des deux clauses précédentes ou accords dérogatoires originaux

290

Les parties peuvent décider dans leurs accords d'affecter tout ou partie des ristournes à la réserve spéciale de participation et de répartir celui-ci au prorata du temps de travail.

Elles peuvent également conclure des accords dérogatoires originaux ou combinant des clauses originales avec des clauses dérogatoires.

Dans tous les cas où une part des excédents nets de gestion est incluse dans la réserve spéciale de participation les deux conséquences indiquées au III-B-2-b-1° au §270 s'impose aux parties.