

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PTP-10-20-20-20130104

Date de publication : 04/01/2013

BIC - Intéressement et participation - Participation des salariés aux résultats de l'entreprise - Sort de la réserve spéciale de participation et de la provision pour investissement en cas de cessation d'activité et de transfert d'entreprise

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Intéressement - participation

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

Chapitre 2 : Les dispositions fiscales concernant la participation des salariés aux résultats de l'entreprise

Section 2 : Sort de la réserve spéciale de participation et de la provision pour investissement en cas de cessation d'activité et de transfert d'entreprise

Sommaire :

I. Cessation d'activité

A. Situation de l'entreprise

B. Situation des salariés

II. Transferts d'activité

A. Sort de la réserve spéciale de participation

B. Sort de la provision pour investissement constituée par les sociétés coopératives ouvrières de production

1. La provision pour investissement a été utilisée conformément à son objet au moment du transfert d'activité
2. Le délai d'emploi de la provision expirant avant le transfert d'activité, cet emploi n'a pas été effectué, en tout ou partie
3. Le transfert d'activité intervient avant l'expiration du délai d'emploi de la provision

1

Bien que les dispositions du code du travail ne comportent aucune disposition spécifique réglant le sort de la réserve spéciale de participation et de la provision pour investissement en cas de cessation d'entreprise, l'application des dispositions relatives à l'affectation des fonds consacrés à la participation ou au déblocage anticipé des droits des salariés ainsi que les principes généraux du droit fiscal permettent de résoudre les problèmes que soulèvent ces transferts.

Seules sont réglées les changements de situations juridiques dues à une fusion, une cession ou une scission d'entreprise.

I. Cessation d'activité

(10)

A. Situation de l'entreprise

20

L'accord de participation conclu avec le personnel cesse normalement ses effets à la date à partir de laquelle les salariés n'appartiennent plus à l'entreprise.

La réserve spéciale de participation se rapportant à l'exercice de cessation d'activité est déterminée, à défaut de représentants qualifiés du personnel, en accord avec l'inspecteur du travail et de la main-d'œuvre. Le montant de la participation est déductible des résultats de ce même exercice.

La provision pour investissement constituée à la clôture de l'exercice de cessation d'activité en fonction de la réserve de participation attribuée aux salariés au titre de l'exercice précédent devrait, en droit strict, être rapportée aux résultats de l'exercice de liquidation si elle n'a pas été utilisée conformément à son objet dans le délai de deux ans à compter de la clôture de l'exercice de constitution ([BOI-BIC-PTP-10-20-10-20](#)). Il a toutefois été admis dans cette situation, que la réintégration de la provision ne soit pas opérée si les investissements effectués pendant la période comprise entre la date limite de souscription de la déclaration des résultats afférente à l'exercice précédant celui de la cessation et la date d'expiration du délai de deux ans prévu pour l'utilisation de la provision ou la date de disparition de l'entreprise si elle est antérieure, sont d'un montant au moins égal à celui de la provision constituée, et pour autant que ces investissements n'aient pas déjà été pris en considération pour apprécier l'emploi d'une provision précédemment constituée.

Il ne peut être, en revanche, constitué de provision pour investissement au titre de la participation afférente à l'exercice même de cessation d'activité.

B. Situation des salariés

30

Les salariés de l'entreprise peuvent se prévaloir des dispositions de l'[article R. 3324-22 du code du travail](#) qui autorisent la liquidation immédiate des droits leur revenant en cas de cessation du contrat de travail.

Il a été indiqué qu'il en était de même dans l'hypothèse où le personnel d'une société fermière d'un service public, ayant cessé purement et simplement son activité à l'expiration du contrat la liant avec une collectivité locale propriétaire de la totalité des biens nécessaires à l'exploitation du service, serait repris par le successeur de cette société. Dans cette situation, en effet, le nouvel exploitant ne remplirait pas les conditions requises pour pouvoir être autorisé à se substituer aux obligations de son prédécesseur.

II. Transferts d'activité

40

Les accords de participation cessent de produire effet si une modification survenue dans la situation juridique de l'entreprise par fusion, cession ou scission rend impossible l'application de ces accords.

L'article L.3323-8 du code du travail impose cependant au nouvel employeur d'engager dans un délai de six mois à compter de l'exercice au cours duquel est intervenu la modification, une négociation visant à établir un nouvel accord, en cas d'absence d'accord de participation applicable à la nouvelle entreprise.

50

L'impossibilité d'appliquer les accords s'apprécie indépendamment de la volonté de l'employeur. Elle doit résulter de modifications dans la structure juridique, technique ou financière de l'entreprise telles qu'elles rendraient inopérantes les dispositions de ces accords.

Exemple : Lorsqu'une entreprise appliquant un accord de participation fait l'objet d'une scission, et que l'application de cet accord dans chacune des sociétés issues de la scission ne présente pas de caractère d'impossibilité, l'accord initial se poursuit dans chacune d'entre elles ; il est suggéré que chacune de ces entreprises établisse un « avenant/constat » qui sera déposé à la direction régionale des entreprises, de la concurrence de la consommation, du travail et de l'emploi de ce qu'en application des dispositions de l'article L.3323-8 du code du travail, l'accord conclu le (date) dans l'entreprise X (indiquer le nom de l'entreprise scindée) se poursuivra jusqu'à son terme dans l'entreprise Y, issue de la scission

Le constat par les partenaires sociaux de l'impossibilité d'appliquer l'accord de participation couvrant les salariés dans l'entreprise d'origine entraîne l'ouverture de la négociation prévue par la loi en vue de la conclusion éventuelle d'un nouvel accord.

Lorsque le nouvel employeur est déjà couvert par un accord, les règles relatives à la participation ne permettent pas la poursuite de l'accord d'origine pour les salariés transférés. Ceux-ci bénéficient de l'accord applicable dans leur nouvelle entreprise, dès qu'ils remplissent la condition d'ancienneté qui s'applique le cas échéant.

Que l'accord de participation se poursuive ou non, la garantie de la gestion des droits à participation déjà affectés des salariés transférés jusqu'au terme de la période d'indisponibilité doit être assurée : les modifications de la situation juridique de l'entreprise ne peuvent avoir pour effet de remettre en cause les règles légales d'indisponibilité.

Il est donc souhaitable que la convention intervenant entre l'ancien et le nouvel employeur envisage l'éventualité que la gestion de ces droits incombe au nouvel employeur, notamment en ce qui concerne la participation placée en comptes courants bloqués que le salarié transféré pourrait ne pas recouvrer en cas de défaillance de son ancien employeur.

60

Bien entendu, dans le cas exceptionnel où le transfert entraîne rupture de contrat de travail, les règles relatives à la participation en cas de cessation d'activité sont appliquées, à concurrence des sommes affectées aux emplois concernés.

A. Sort de la réserve spéciale de participation

70

La société bénéficiaire du transfert doit, quel que soit le régime fiscal applicable à l'opération (régime de faveur ou régime de droit commun), faire figurer au passif de son bilan la réserve spéciale de participation correspondant aux droits des salariés concernés.

Dans la mesure où l'obligation pour la société bénéficiaire de se substituer à la société apporteuse en ce qui concerne les droits des salariés liés à l'activité transférée est une obligation, l'engagement de la société bénéficiaire dans l'acte d'apport, de se substituer aux obligations de la société apporteuse (n'est pas obligatoire).

B. Sort de la provision pour investissement constituée par les sociétés coopératives ouvrières de production

80

En application du 3 de l'[article 237 bis A du code général des impôts \(CGI\)](#), les sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP) peuvent constituer en franchise d'impôt une provision pour investissement.

Plusieurs hypothèses doivent être envisagées :

1. La provision pour investissement a été utilisée conformément à son objet au moment du transfert d'activité

90

Elle est dès lors traitée comme une réserve ordinaire mais doit faire l'objet d'une surveillance spéciale jusqu'à la fin du délai de blocage de trois ou cinq ans des droits des salariés, sous réserve toutefois des exceptions à la règle d'indisponibilité prévues aux [articles L 3324-10 et R 3324-22 et suivants du code du travail](#).

2. Le délai d'emploi de la provision expirant avant le transfert d'activité, cet emploi n'a pas été effectué, en tout ou partie

100

La provision non utilisée doit être rapportée aux résultats de l'exercice en cours à la date d'expiration de ce délai ([BOI-BIC-PTP-10-20-10-20](#)).

3. Le transfert d'activité intervient avant l'expiration du délai d'emploi de la provision

110

Dans l'hypothèse où la provision pour investissement n'a pas encore été utilisée conformément à son objet et si le transfert d'activité intervient sous la forme d'une fusion placée sous le régime de l'[article 210 A du CGI](#), d'une scission ou d'un apport partiel d'actif placé sous ce même régime, la provision pour investissement non encore utilisée par la société apporteuse pourra être maintenue en sursis d'imposition si la société bénéficiaire des apports prend l'engagement de se substituer aux obligations de la société apporteuse tant en ce qui concerne l'emploi de la provision que pour la gestion des droits à participation des salariés réembauchés.

L'engagement doit être constaté dans l'acte de fusion et ne vaut que dans la limite du délai d'emploi restant à courir.

120

Lorsque l'opération n'est pas soumise au régime de faveur prévu aux [articles 210 A du CGI](#) et [210 B du CGI](#), elle est assimilée, de par le 2 de l'[article 221 du CGI](#), à une cessation d'entreprise et entraîne l'imposition des bénéfices dont l'imposition a été différée, et, notamment, celle des provisions déduites de l'assiette de l'impôt, parmi lesquelles figure la provision pour investissement.

La société qui procède au transfert d'activité devrait donc réintégrer dans son bénéfice imposable la provision pour investissement qui se rapporte à l'activité transférée. La société bénéficiaire ne pourrait, quant à elle, déduire du bénéfice imposable de l'exercice de transfert, aucune provision pour investissement au titre de l'activité transférée, dès lors qu'au titre de cette activité, aucune somme n'est portée à la réserve spéciale de participation ni admise en déduction du bénéfice imposable de cet exercice ([CGI, art. 237 bis A, II](#)).

Il a toutefois paru possible de ne pas imposer la reprise de provision pour investissement par la société qui a procédé au transfert d'activité, si la société bénéficiaire de ce transfert est également une SCOP et reprend ladite provision à son bilan.

Bien entendu, cette provision, reprise au passif du bilan de la société bénéficiaire du transfert, devra être réintégrée dans le bénéfice imposable de cette SCOP dans tous les cas où elle aurait été tenue de le faire si l'opération avait été soumise aux régimes prévus aux articles 210 A du CGI et 210 B du CGI .