RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PTP-10-20-10-10-20150805
Date de publication : 05/08/2015

BIC - Intéressement et participation - Participation des salariés aux résultats de l'entreprise - Dispositions fiscales - Régime fiscal de la participation au regard de l'employeur - Sommes affectées à la réserve spéciale de participation

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 1 : Régime fiscal de la participation au regard de l'employeur
Sous-section 1 : Régime fiscal des sommes affectées à la réserve spéciale de participation

Sommaire :

I. Déduction en franchise d'impôt des sommes portées à la réserve spéciale de participation
A. Exercice d'imputation de la participation
B. Quotité des sommes déductibles
C. Neutralité du régime applicable au regard de la forme sous laquelle les sommes sont attribuées
II. Exonération de la taxe et des participations sur les salaires des sommes portées à la réserve spéciale de participation
III. Régime fiscal de la réserve spéciale de participation en cas d'incorporation au capital social

1

Conformément au I de l'article 237 bis A du CGI, les sommes portées à la réserve spéciale de participation au cours d'un exercice sont déductibles pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu exigible au titre de l'exercice au cours duquel elles sont réparties entre les salariés.

En outre, elles ne sont pas soumises aux taxes et participations assises sur les salaires.

I. Déduction en franchise d'impôt des sommes portées à la réserve spéciale de participation

10

Nonobstant leur mode de calcul basé sur les bénéfices de l'entreprise, les sommes portées à la réserve spéciale ne constituent pas une distribution de bénéfices et sont déductibles des bénéfices pour l'assiette de l'impôt au titre de l'exercice au cours duquel elles sont réparties entre les salariés (CGI, art. 237 bis A, I).

L'application de cette disposition est subordonnée au dépôt de l'accord de participation à la direction régionale des entreprises, de la concurrence du travail et de l'emploi du lieu où cet accord a été conclu.

Du point de vue fiscal, le régime de ces sommes diffère donc profondément de celui qui est applicable aux bénéfices distribués aux associés ou actionnaires. Sous cette importante réserve, on peut noter cependant deux similitudes entre le mécanisme des distributions de bénéfices aux associés ou actionnaires et celui de la répartition de la participation aux salariés. Elles concernent l'exercice d'imputation de la participation et la quotité de la participation déductible.

20

En revanche, le régime fiscal des sommes portées à la réserve spéciale demeure indépendant de la forme sous laquelle les droits sont attribués au personnel.

A. Exercice d'imputation de la participation

30

Comme les bénéfices distribués aux associés ou aux actionnaires, l'attribution aux salariés d'une participation aux résultats de l'entreprise intervient après la clôture de l'exercice au titre duquel la participation est attribuée.

Par suite, la déduction en franchise d'impôt de la participation attribuée n'intervient qu'au cours de l'exercice de répartition des droits des salariés, c'est-à-dire au cours de l'exercice suivant celui dont les résultats servent de base de calcul à la participation.

Remarque : En application de l'article R. 3323-10 du code du travail, il existe une exception à cette règle pour les sociétés coopératives de production (SCOP) lorsque, dans le cadre d'un accord de participation, elles affectent à la constitution de la réserve spéciale de participation, la part des excédents nets de gestion répartie entre les salariés (appelée « répartition travail » ou « ristourne ») en application du 3° de l'article 33 de la loi n° 78-763 du 19 juillet 1978 portant statut des SCOP. Dans ce cas, la réserve spéciale de participation et la provision pour investissement sont constituées avant la clôture des comptes de l'exercice considéré (code du travail, art. R 3323-10).

Par suite, la réserve spéciale de participation est déductible des résultats de l'exercice au cours duquel sont réalisés les bénéfices servant de base au calcul de la participation (BOI-BIC-PTP-10-20-10-20 au II § 20 et suivants) et, corrélativement, la provision pour investissement est également déductible, dans la limite du montant de la réserve, des résultats du même exercice.

Dans cette hypothèse, la comptabilisation de la réserve spéciale de participation sera considérée comme effectuée si les conditions suivantes sont remplies :

- au bilan de l'exercice de réalisation des résultats ouvrant droit à participation, le résultat doit être subdivisé de manière à faire apparaître le montant des excédents à répartir aux salariés qui est affecté à la constitution de la réserve spéciale de participation ;

- un état faisant apparaître les modalités de calcul des sommes affectées à la réserve spéciale de participation doit être joint à la déclaration de résultats.

40

Cette déduction porte sur l'ensemble de la réserve spéciale de participation, quelle que soit la période d'indisponibilité des droits attribués aux salariés (BOI-BIC-PTP-10-10-10).

La circonstance que cette participation constitue une charge déductible des résultats de l'exercice au cours duquel a lieu la répartition des droits met obstacle, du point de vue fiscal, à ce qu'elle soit déduite, même sous forme de provision, des résultats de l'exercice au titre duquel elle est attribuée.

B. Quotité des sommes déductibles

50

La quotité des sommes déductibles est appréciée en fonction, non pas du montant global de la participation, mais des droits revenant effectivement à chaque salarié.

En principe, cette répartition porte sur la totalité de la dotation de l'exercice au compte de la réserve de participation.

60

Toutefois, les règles définies par l'article L. 3324-7 du code du travail, peuvent conduire à reporter sur d'autres exercices la répartition d'un reliquat de la dotation globale à la réserve.

En effet, la répartition des salariés est en principe calculée proportionnellement au salaire perçu dans la limite du plafond fixé par l'article D. 3324-12 du code du travail. Ce plafond est fixé aux trois quarts du plafond annuel moyen de la sécurité sociale.

70

Par ailleurs, l'article D. 3324-10 du code du travail définit les salaires servant de base à la répartition proportionnelle d'une partie ou de la totalité de la réserve spéciale de participation. Il s'agit des salaires bruts déterminés selon les règles prévues à l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale sans que ce total ne puisse excéder une somme qui doit être identique pour chaque bénéficiaire et au plus égal à quatre fois le plafond annuel de sécurité sociale (code du travail, art. D. 3324-10).

80

Lorsqu'il s'agit de salariés qui n'ont appartenu juridiquement à l'entreprise que pendant une partie de l'exercice (salariés sous contrat à durée déterminée, démissionnaires, retraités, salariés licenciés en cours d'année, etc.), ce plafond, comme le plafond qui limite la prise en compte des salaires, est réduit *prorata temporis*. A contrario, les absences ou le temps partiel ne peuvent donner lieu à une réduction *prorata temporis*.

90

Pour les bénéficiaires visés au deuxième alinéa de l'article L. 3323-6 du code du travail et au troisième alinéa de l'article L. 3324-2 du code du travail (les chefs d'entreprise et leurs conjoints), la répartition est calculée proportionnellement à la rémunération annuelle ou au revenu professionnel imposé à l'impôt sur le revenu au titre de l'année précédente, plafonnés au niveau du salaire le plus élevé versé dans l'entreprise, et dans les limites du plafond de répartition individuelle fixé par décret (code du travail, art. L. 3324-5).

100

De plus, l'accord de participation peut décider que cette répartition entre les bénéficiaires est uniforme, proportionnelle à la durée de présence dans l'entreprise au cours de l'exercice, ou retenir conjointement plusieurs de ces critères.

Pour plus de précisions concernant les modalités de répartition de la réserve spéciale de participation, il convient de se reporter à la fiche 4 du dossier "2 - Participation" du guide interministériel de l'épargne salariale.

110

Les sommes qui n'ont pu être distribuées en raison de ce plafond individuel font l'objet d'une nouvelle répartition entre tous les salariés n'ayant pas atteint ledit plafond, selon les mêmes modalités de répartition. En aucun cas ce plafond ne pourra être dépassé du fait de cette répartition supplémentaire (code du travail, art. L. 3324-7). Si des sommes subsistent encore après cette nouvelle répartition, il est procédé à une nouvelle répartition entre tous les salariés n'ayant pas atteint le plafond, et ainsi de suite.

Si un reliquat subsiste encore alors que tous les salariés ont atteint le plafond individuel, il demeure dans la réserve spéciale de participation des salariés et sera réparti au cours des exercices ultérieurs. La fraction ainsi reportée n'ouvre pas droit à déduction en franchise d'impôt au titre de l'exercice d'affectation au compte de la réserve spéciale. En revanche, ces sommes sont admises en déduction des résultats des exercices au cours desquels elles sont attribuées.

120

Il faut remarquer que ce reliquat se distingue d'un autre reliquat de calcul susceptible d'apparaître lorsque la réserve spéciale de participation est employée à des achats d'actions ou d'obligations (uniquement pour les accords conclus avant le 1er janvier 2007 (BOI-BIC-PTP-10-10-10*)* mais qui devront être mis en conformité avec l'article L. 3323-2 du code du travail au plus tard le 1er janvier 2013) et que les sommes attribuées à chaque salarié ne sont pas un multiple entier de la valeur des titres.

Ce dernier reliquat apparaîtrait à un compte courant bloqué au nom de chaque salarié et non au compte de la réserve spéciale de participation. Représentant des sommes attribuées aux salariés individuellement, il doit être normalement déductible et entrer dans la base de calcul de la provision pour investissement.

C. Neutralité du régime applicable au regard de la forme sous laquelle les sommes sont attribuées

130

Sous le bénéfice de ces remarques touchant l'exercice d'imputation et la quotité de la déduction à opérer, on observera enfin que le caractère déductible des sommes attribuées au titre de la participation n'est pas affecté par la forme sous laquelle les sommes sont attribuées.

En particulier, lorsque cette attribution a lieu sous la forme d'attribution d'actions gratuites (uniquement pour les accords conclus avant le 1er janvier 2007 (BOI-BIC-PTP-10-10-10*)* mais qui devront être mis en conformité avec l'article L. 3323-2 du code du travail au plus tard le 1er janvier 2013), le montant de la participation demeure déductible dans les conditions rappelées ci-dessus. Dans ce cas comme dans les autres le montant de la participation est débité à un compte de charges par le crédit du compte de la réserve spéciale. Lors de la répartition des titres, le compte de cette réserve est débité du prix de cession des titres fixé en divisant par le nombre de titres existants le montant de l'actif net calculé d'après le bilan le plus récent ou à défaut, à dire d'experts désignés en justice à la demande du président du conseil d'administration ou du directoire, selon le cas. Le prix de cession doit être ainsi déterminé à chaque exercice sous le contrôle du commissaire aux comptes. Lorsque les titres sont cotés, ils sont évalués sur la base de la moyenne de leur cours de bourse pendant les vingt jours de cotation précédant la date de leur attribution. La moyenne est obtenue par

référence au premier cours coté (code du travail, art. D. 3324-18).

La somme ainsi débitée est portée suivant le cas :

- soit en totalité à un compte de réserve ordinaire si l'augmentation de capital a été effectuée par voie de capitalisation de réserves ordinaires ou, si c'est la réserve spéciale elle-même qui a été capitalisée, partie au capital social -à concurrence de l'augmentation nominale du fonds social-, et le surplus aux réserves ordinaires ;

- soit au compte de portefeuille pour la partie correspondant au prix de revient des actions attribuées lorsque cette attribution porte sur des actions rachetées par la société, la différence existant entre la valeur des titres distribués et leur prix de revient constituant dans ce cas une plus-value ou moins-value fiscalement soumise au régime de droit commun.

Pour plus de détail concernant la répartition de la réserve spéciale de participation, il conviendra de se reporter à la fiche 4 du dossier " 2 - Participation" du guide interministériel de l'épargne salariale.

II. Exonération de la taxe et des participations sur les salaires des sommes portées à la réserve spéciale de participation

140

Les sommes portées à la réserve spéciale de participation sont exonérées de la taxe sur les salaires dans les mêmes conditions que pour les cotisations sociales (CGI, art. 231, 1).

Les sommes attribuées dans le cadre de la participation sont exonérées de la taxe d'apprentissage et des participations des employeurs au développement de la formation professionnelle continue et à l'effort de construction, dans les mêmes conditions que les cotisations sociales (CGI art. 225 ; CGI, art. 235 ter D ; CGI, art. 235 ter KA).

150

Cette exonération est en principe définitive. En particulier, elle n'est pas remise en cause lorsque les droits constitués au profit des salariés deviennent négociables ou exigibles à l'expiration du délai de trois ou cinq ans ou dans les cas de déblocages anticipés ou bien lorsque les sommes de faible montant sont immédiatement distribuées.

160

En revanche, cette exonération devrait être reconsidérée si, en dehors des exceptions signalées, les sommes ou valeurs inscrites au compte de chaque salarié étaient mises à leur disposition avant l'expiration du délai de trois ou cinq ans susvisé. Il es toutefois admis, lorsque la participation revêt une forme d'attributions gratuites d'actions de l'entreprise, que les salariés peuvent exercer ou vendre les droits de souscription ou d'attribution et, le cas échéant, disposer immédiatement des titres souscrits ou distribués gratuitement.

III. Régime fiscal de la réserve spéciale de participation en cas d'incorporation au capital social

170

Les précisions suivantes concernent les accords conclus avant le 1er janvier 2007 (BOI-BIC-PTP-10-10-10). Ces accords devront être mis en conformité avec l'article L. 3323-2 du code du travail au plus tard le 1er janvier 2013.

180

Nonobstant leur dénomination, les sommes portées au compte de la réserve spéciale de participation constituent un droit des salariés et leur indisponibilité n'a pas pour effet de remettre en cause la propriété de ces sommes qui restent dues aux salariés. La société n'a, en effet, qu'un droit d'usage temporaire mais elle est dépossédée des sommes en cause dès l'inscription au compte de réserve.

Celles-ci constituent donc dès cette inscription une véritable dette de la société.

Il s'ensuit que la capitalisation de cette dette, dans le cas où le versement de la participation prend la forme d'une distribution d'actions aux salariés, s'analyse en une augmentation de capital en numéraire libérée par compensation de créances.

À ce titre, l'opération donne lieu au paiement du droit fixe prévu au 1 de l'article 810 du CGI.

Enfin, et par identité de motif, les capitalisations de réserves ordinaires qui seront matérialisées par l'attribution d'actions aux salariés conformément aux dispositions relatives à la participation ou de contrats homologués seront soumises au même régime à concurrence des sommes effectivement débitées au compte de la réserve spéciale de participation.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 21/06/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4733-PGP.html/identifiant=BOI-BIC-PTP-10-20-10-10-20150805