

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PTP-10-10-20-20-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 04/01/2013

BIC - Intéressement et participation - Participation des salariés aux résultats de l'entreprise – Définition des éléments concourant au calcul de la réserve spéciale - Capitaux propres

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Intéressement - participation

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

Chapitre 1 : Les modalités de calcul de la participation globale des salariés aux résultats des entreprises occupant au moins cinquante salariés

Section 2 : Définition des divers éléments à prendre en considération pour le calcul de la réserve spéciale de participation

Sous-section 2 : Les capitaux propres

Sommaire :

I. Entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés

A. Nature des capitaux propres

1. Le capital

2. Les primes liées au capital social

3. Les réserves

a. Plus-values

b. Réévaluation

4. Le report à nouveau

5. Les provisions qui ont supporté l'impôt

6. Les provisions spéciales constituées en franchise d'impôt par application d'une disposition expresse du CGI

B. Date à laquelle il convient de se placer pour apprécier l'importance des capitaux

II. Entreprises relevant de l'impôt sur le revenu

A. Principe

B. Offices publics et ministériels dont le titulaire n'est pas commerçant

III. Exclusion des capitaux propres investis dans les établissements étrangers

IV. Coopératives agricoles

La définition des capitaux propres mentionnée au [2° de l'article L3324-1 du code du travail](#) est donnée par l'[article D3324-4 du code du travail](#). Elle diffère selon qu'il s'agit d'entreprises relevant de l'impôt sur les sociétés ou d'entreprises passibles de l'impôt sur le revenu.

I. Entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés

10

Les capitaux propres des sociétés sont définis par référence à leur nature et en fonction de la date à laquelle ces capitaux doivent être mesurés.

A. Nature des capitaux propres

20

Pour ces entreprises, les capitaux propres comprennent le capital, les primes liées au capital social, les réserves, le report à nouveau, les provisions qui ont supporté l'impôt ainsi que les provisions réglementées constituées en franchise d'impôts par application d'une disposition particulière du code général des impôts. Toutefois, la réserve spéciale de participation des salariés ne figure pas parmi les capitaux propres.

En ce qui concerne la date à laquelle il convient de se placer pour apprécier l'importance des capitaux (cf. [I-3](#)).

Sous cette réserve, la définition qui précède englobe en fait l'ensemble des comptes dont l'addition des soldes forme la situation nette comptable telle qu'elle doit figurer sur le bilan, éventuellement augmentée des provisions pour pertes et charges ayant supporté l'impôt sur les sociétés.

Les éléments visés dans cette définition appellent des commentaires sur les points suivants.

1. Le capital

30

Le terme de capital recouvre non seulement le produit de l'expression nominale des actions ou parts émises par la société par le nombre de titres composant le fonds social (sous déduction, le cas échéant, de la fraction non appelée du capital) mais également, dans le cas d'établissements autonomes de sociétés étrangères exerçant en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer des dotations en capital dont disposent ces établissements.

40

Dans les sociétés d'assurance à forme mutuelle et les mutuelles d'assurance, le capital social est constitué par le fonds d'établissement et par le fonds social complémentaire.

2. Les primes liées au capital social

50

Portées par le plan comptable dans le compte de réserves, ces primes sont comptabilisées distinctement du capital et des réserves.

Les primes liées au capital comprennent les primes d'émission, les primes de fusion, les primes d'apport et les primes de conversion d'obligations en actions.

3. Les réserves

60

Les réserves à retenir comprennent la réserve légale et les dotations décidées par les organes délibérants des sociétés par prélèvement sur les résultats de chaque exercice, ainsi que les réserves constituées sans que ces organes aient eu à décider de leur affectation.

a. Plus-values

70

Toutes les sommes perçues à titre de subventions d'équipement par les entreprises ne sont pas assimilées à des capitaux propres pour l'application des règles relatives à la participation aussi longtemps que ces subventions n'ont pas été soumises à l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, les primes de fusion sont comprises parmi les capitaux propres des entreprises, même dans l'hypothèse où elles recouvrent des plus-values constatées sur les actifs de la société absorbée ou apporteuse et dont la taxation a été différée.

b. Réévaluation

80

Il n'est pas tenu compte, pour le calcul de la participation des salariés, des capitaux propres résultant de la réévaluation des immobilisations figurant à la réserve de réévaluation des éléments non amortissables ([CGI, art. 238 bis I](#)) ou de la réévaluation des éléments amortissables ([CGI, art.238 bis J](#)).

90

En ce qui concerne la réévaluation des éléments d'actif non amortissables, cette règle reste valable lorsque la réserve de réévaluation a été incorporée au capital, tant que sa mention distincte au compte capital n'a pas été modifiée à la suite de la cession d'une immobilisation réévaluée. Lorsque, au contraire, une immobilisation réévaluée a été cédée, le montant des capitaux propres doit être augmenté à concurrence de la plus-value de réévaluation du bien cédé.

4. Le report à nouveau

100

Le report à nouveau est pris en considération pour son montant tel qu'il a été arrêté par les organes de la société chargés de délibérer sur l'affectation des derniers résultats sociaux publiés : si le solde de ce compte est créditeur, son montant est ajouté aux réserves ; si le solde est débiteur, son montant est déduit des autres capitaux propres.

110

Au cours de l'exercice suivant celui au titre duquel l'option pour le report en arrière des déficits a été exercée conformément à l'[article 220 quinquies du CGI](#), le montant de la créance est inscrit au compte de report à nouveau. Ce montant est donc compris dans les capitaux propres retenus pour le calcul de la participation (cf. sur ce point l'exemple cité au [BOI-BIC-PTP-10-10-20-20120912](#)).

Lorsque l'option pour le report en arrière du déficit a été exercée, cette règle constitue le droit commun pour le calcul de la participation des salariés.

5. Les provisions qui ont supporté l'impôt

120

Les provisions qui ont supporté l'impôt s'entendent de celles qui n'ont pas été admises en déduction pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés.

En fait, les provisions dont il s'agit ne se différencient des autres réserves qu'en raison de leur appellation particulière et du fait que les organes délibérants de la société n'ont pas été appelés à se prononcer sur leur constitution. Elles n'en constituent pas moins au regard de l'impôt de véritables réserves.

La prise en compte des provisions non déductibles dans les capitaux propres intervient au cours de l'exercice suivant celui de leur constitution.

Les provisions pour charges de retraite ou de préretraite réintégrées en application de l'[article 39-1 5°](#), [alinéa 1 du CGI](#) doivent donc être incluses dans les capitaux propres de l'exercice suivant celui au titre duquel elles sont réintégrées. Cette modification diminue la participation.

6. Les provisions spéciales constituées en franchise d'impôt par application d'une disposition expresse du CGI

130

Les provisions spéciales constituées en franchise d'impôt par application d'une disposition expresse du CGI recouvrent les provisions suivantes :

- les provisions pour hausse des prix ([CGI, art. 39-1 5° al.8 à 11](#)) ;
- les provisions spéciales constituées par les entreprises de presse en application de l'article 39 bis du CGI ;
- les provisions pour risques afférents aux opérations de crédit à moyen et long terme ([CGI, art. 39-1 5° al. 15](#) et [CGI, ann. IV art. 2 à 3 bis](#)) ou pour risques afférents aux crédits à moyen terme résultant de ventes ou de travaux effectués à l'étranger ([CGI, art. 39-1 5° al.15](#) et [CGI, ann. IV art. 4 bis et 4 ter](#)) ;
- les provisions pour reconstitution des gisements miniers et pétroliers ([CGI, art. 39 ter et 39 ter B](#)) ;
- la provision pour investissement prévue à l'[article 237 bis A II du CGI](#) (cf. [BOI-BIC-PTP-10-20-10-20](#)).
- les provisions pour risques afférents à certaines opérations d'assurances et de réassurances ([CGI, art. 39 quinquies G à 39 quinquies GD](#)) ;
- les provisions pour prêts d'installation consentis par les entreprises à leurs salariés ([CGI, art. 39 quinquies H](#)).

B. Date à laquelle il convient de se placer pour apprécier l'importance des capitaux

140

En application des dispositions de l'[article D.3324-4 du code du travail](#), le montant des capitaux propres définis ci-dessus doit être retenu d'après les valeurs figurant au bilan de clôture de l'exercice au titre duquel la réserve spéciale de participation est calculée.

En conséquence, le montant des capitaux propres doit être apprécié avant affectation des résultats de l'exercice au titre duquel la participation est calculée.

150

En principe, le bilan de cet exercice englobe parmi les capitaux propres certaines dotations aux comptes des provisions spéciales constituées en application d'une disposition expresse du CGI et prélevées sur les résultats de l'exercice au titre duquel la participation est calculée. Mais dès lors que ces provisions sont admises en déduction du bénéfice fiscal et comptable il n'y a pas lieu de rectifier l'évaluation des capitaux propres telle qu'elle figure au bilan.

160

En revanche, les dotations faites au titre de l'exercice donnant lieu à participation à des comptes de provisions ou réserves autres que celles prévues par une disposition expresse du CGI doivent, dans la mesure où elles supportent l'impôt sur les sociétés au titre dudit exercice, être exclues des capitaux propres. C'est le cas, par exemple, de la provision pour congés payés constituée à la clôture d'un exercice donné lorsqu'une entreprise a opté pour le maintien du régime antérieur de déduction des seules indemnités de congé payé versées au cours de l'exercice. Il est précisé à cet égard que la provision pour congés payés constituée à la clôture de l'exercice précédant celui au titre duquel la participation est calculée, ne saurait être comprise parmi les capitaux propres. Elle ne figure plus, en effet, au bilan de clôture de ce dernier exercice dans la mesure où, intégralement utilisée, elle a reçu une destination conforme à son objet.

Ces dotations constituent, en effet, un élément du bénéfice imposable de l'exercice au titre duquel la participation est calculée et leur montant ne peut pas être pris en considération pour le calcul des capitaux propres.

170

En cas de variation de capital au cours de l'exercice, le montant du capital et des primes liées au capital social est pris en compte *pro rata temporis*.

L'application de cette disposition suppose une augmentation du capital au cours de l'exercice, c'est-à-dire, dans l'hypothèse où il y aurait eu à la fois augmentation de capital et réduction de capital au cours de l'exercice, si l'on constate que le montant du capital social à la clôture de l'exercice est supérieur à celui figurant à l'ouverture de l'exercice. Dans le cas contraire, l'entreprise doit prendre en compte le montant du capital et des primes liées au capital tels qu'ils figurent au bilan de clôture de l'exercice au titre duquel la réserve spéciale de participation est calculée, alors même qu'une augmentation de capital aurait été réalisée au cours de l'exercice.

L'ensemble de ces principes est applicable à toutes les sociétés, y compris les sociétés à capital variable.

A défaut d'indications contraires, le décompte des périodes s'effectue en nombre de jours. Il en est de même pour le montant des capitaux propres investis dans les établissements étrangers et exclus pour le calcul de la participation.

180

Exemple :

Soit une société anonyme dont le capital, souscrit sans prime d'émission lors de la constitution de la société, est de 1 000 000 €. Ce poste figure, pour ce montant, au bilan à l'ouverture de l'exercice au titre duquel la réserve spéciale de participation est calculée. L'exercice débute le 1er janvier. Au cours de l'année N, la société a procédé à deux augmentations de capital.

La première a été réalisée le 1er avril. Les actions créées ont été émises pour 1 500 000 € (500 000 € d'augmentation de capital et 1 000 000 € de prime d'émission). La seconde a été réalisée le 12 août. Les actions créées à l'occasion de cette seconde augmentation de capital ont été émises pour 750 000 € (250 000 € d'augmentation de capital nominale et 500 000 € de prime d'émission).

Le capital de la société a été porté de 1 000 000 € à 1 750 000 € au cours de l'exercice, compte tenu des deux augmentations nominales de 500 000 € et 250 000 € intervenues.

Le dispositif prévoyant la prise en compte *pro rata temporis* du capital et des primes liées au capital, en cas d'augmentation du capital en cours d'année, trouve donc à s'appliquer. À défaut d'indications contraires, le décompte des périodes s'effectue en nombre de jours.

La prise en compte du capital et de la prime d'émission, pour le calcul de la réserve spéciale de participation, devra s'opérer dans les conditions suivantes :

- Le capital initial est pris en compte pour l'année entière = 1 000 000 €
- Augmentation de capital au 1er avril (500 000 € + 1 000 000 €) x (275/365) = 1 130 137 €
- Augmentation de capital au 12 août (250 000 € + 500 000 €) x (142/365) = 291 781 €
- TOTAL = 2 421 918 €

Le montant du capital et des primes liée au capital à prendre en compte pour le calcul de la réserve spéciale de participation de l'année est donc de 2 421 918 €.

II. Entreprises relevant de l'impôt sur le revenu

A. Principe

190

Pour les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu qui englobent les exploitations individuelles et les sociétés de personnes, l'appréciation des capitaux propres s'opère comme en matière de sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, il convient d'ajouter au montant des capitaux, définis ci-dessus, le montant des avances en compte courant faites à l'entreprise par l'exploitant individuel ou, dans les sociétés ou organismes dont les bénéfices sont imposés conformément à [l'article 8 du CGI](#), par les associés au nom desquels ces bénéfices sont ainsi imposés.

200

En application de [l'article D.3324-4 du code du travail](#), l'appréciation du montant des avances à retenir à ce dernier titre s'opère quelle que soit la durée de l'exercice considéré, en effectuant la moyenne algébrique des soldes de ces comptes courants tels qu'ils apparaissent à la fin de chaque trimestre civil inclus dans cet exercice.

Ainsi dans l'hypothèse d'un exercice ouvert au 1er décembre d'une année déterminée et clos au 31 août de l'année suivante, le montant des avances à retenir pour le calcul des capitaux propres doit obligatoirement s'identifier à la moyenne des avances faites au 31 décembre, au 31 mars et au 30 juin.

210

Lorsque la position des comptes courants est débitrice à l'expiration d'un ou plusieurs des trimestres civils de l'exercice considéré, le ou les soldes débiteurs des comptes courants correspondants sont imputés sur les soldes créditeurs existant à la fin des autres trimestres civils. Si la somme algébrique des soldes est positive, le quotient de cette somme par le nombre de trimestres civils compris dans l'exercice considéré est ajouté aux autres capitaux propres.

Ce nombre est obligatoirement apprécié d'après celui des échéances des trimestres civils compris dans l'exercice.

Si elle est négative, son quotient par le nombre de trimestres civils est déduit du montant des autres capitaux propres.

220

Exemple

Une société en nom collectif formée entre deux associés A et B dispose au bilan de clôture d'un exercice déterminé et dont la durée coïncide avec l'année civile, des capitaux propres suivants :

Capital social 750 000 €

Provision pour hausse des prix 50 000 €

En outre, la position des comptes courants des deux associés est la suivante :

	SOLDES DEBITEURS		SOLDES CREDITEURS	
En euros	Associé A	Associé B	Associé A	Associé B
Au 31 mars			5 000	1 000
Au 30 juin	2 000	2 000	7 000	4 000
Au 30 septembre			15 000	2 000
Au 31 décembre				

Le calcul des capitaux propres à retenir s'opère de la manière suivante :

- a Capitaux et provisions définis à l'article D3324-4 du code du travail :

$$750\,000\,€ + 50\,000\,€ = 800\,000\,€$$

- b Avances en compte courant :

$$\text{Au 31 mars } 5\,000 - 2\,000 = 3\,000\,€$$

$$\text{Au 30 juin } 7\,000 + 1\,000 = 8\,000\,€$$

$$\text{Au 30 septembre } 15\,000 + 4\,000 = 19\,000\,€$$

$$\text{Au 31 décembre } 2\,000 - 2\,000 = 0$$

Total des avances trimestrielles 30 000 €

Nombre de trimestres 4

Avances à retenir : $30\,000/4 = 7\,500\text{ €}$

Montant des capitaux propres à considérer :

Au titre des capitaux et des provisions 800 000 €

Au titre des avances 7 500 €

Total (a + b) 807 500 €

B. Offices publics et ministériels dont le titulaire n'est pas commerçant

230

Aux termes de l'[article D3324-5 du code du travail](#) qui déroge aux dispositions de l'[article D 3324-4 du code du travail](#), les capitaux propres des offices publics et ministériels dont le titulaire n'a pas la qualité de commerçant comprennent :

- d'une part, la valeur patrimoniale du droit de présentation appartenant au titulaire de l'office ;
- d'autre part, la valeur nette des autres biens affectés à l'usage professionnel et appartenant au titulaire de l'office au premier jour de la période au titre de laquelle la participation est calculée.

La valeur patrimoniale du droit de présentation est estimée dans les conditions prévues pour les cessions d'offices publics et ministériels de la catégorie considérée.

Cette estimation est établie au 1er janvier de la première année d'application du régime de participation à l'office intéressé ou, en cas de changement de titulaire, à la date de cession dudit office.

La valeur nette des autres biens affectés à l'usage professionnel et appartenant au titulaire de l'office est égale à leur prix de revient diminué du montant des amortissements qui s'y rapportent ([Code du travail](#), [art. D3324-6](#)).

III. Exclusion des capitaux propres investis dans les établissements étrangers

240

L'[article D3324-4 du code du travail](#) tire les conséquences du caractère non imposable en France des résultats des établissements étrangers et de leur exclusion corrélative de l'assiette de la participation obligatoire. Il prescrit à cet effet d'exclure les capitaux propres investis à l'étranger de la masse des capitaux propres à laquelle s'applique la rémunération prioritaire du capital prévue à l'[article L3324-1 du code du travail](#).

Il y a donc lieu de retrancher des capitaux propres tels qu'ils ont été définis ci-dessus, ceux qui sont investis dans les établissements directs situés à l'étranger.

Il est précisé à cet égard que l'expression « établissements situés à l'étranger » recouvre, en fait, les succursales, comptoirs, bureaux d'achats, de ventes, d'études ou de renseignements et d'une façon

plus générale toutes exploitations ne disposant pas d'une personnalité juridique distincte. Sont également assimilés à ces établissements, pour l'application de ce texte, les intérêts détenus dans les sociétés de personnes ou dans les associations en participation à l'étranger.

250

Quant à la détermination du montant des capitaux propres investis à l'étranger, elle s'opère en retenant la totalité des postes nets de l'actif afférents aux établissements étrangers et en réduisant le total ainsi obtenu par application d'un coefficient égal au quotient des capitaux propres par les capitaux permanents.

Remarque : Cette expression s'entend, en conséquence, après déduction des amortissements et des provisions pour dépréciation appliqués aux éléments d'actif et, s'agissant du fonds de roulement, c'est-à-dire de la somme des valeurs d'exploitation et des valeurs réalisables et disponibles, après imputation des dettes à court terme.

Le montant des capitaux permanents est, pour l'application de cette disposition, égal au montant des capitaux propres augmenté des dettes à plus d'un an autres que celles qui, telles les sommes figurant éventuellement au compte courant de l'exploitant dans les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu, ont été déjà incluses dans les capitaux propres en vertu du [dernier alinéa de l'article D3324-3 du code du travail](#).

260

Toutefois, lorsqu'elles disposent d'une comptabilité distincte pour chacune de leurs succursales ou autres exploitations directes situées à l'étranger, les entreprises peuvent s'abstenir d'évaluer le montant des capitaux investis à l'étranger selon les modalités exposées ci-dessus et retenir pour cette évaluation la situation nette comptable figurant au bilan de l'exploitation étrangère.

Il peut en être ainsi notamment pour les succursales étrangères des établissements bancaires et des entreprises d'assurances qui sont très généralement soumises vis-à-vis des autorités publiques locales à des obligations de représentation, à l'actif de leur bilan, des engagements contractés à l'étranger et qui disposent, par voie de conséquence, de documents comptables faisant apparaître distinctement les capitaux propres investis à l'étranger.

270

Exemple. - Soit une entreprise dont le bilan de clôture d'un exercice se présente ainsi qu'il suit :

ACTIF			PASSIF		
	Ensemble de l'exploitation	Dont partie afférente aux établissements étrangers		Montant	Totaux partiels

			Capitaux propres et réserves		
			Capital social		
			Capital appelé		
			375 000		
			Capital non appelé		
			125 000		
			Réserve légale		
			Autres réserves		
			Provision pour	500 000	
			fluctuation de cours	15 000	955 000
			TOTAL	352 000	- 20 000
			Report à nouveau	88 000	935 000
			(solde débiteur)	955 000	140 000
			Situation nette (avant	140 000	130 000
			résultats de l'exercice)	110 000	532 000
			Provision pour pertes	20 000	50 000
			et charges	130 000	1 787
			Dettes à long et à moyen terme	532 000	000
			Obligations à plus		
			d'un an		
			Autres dettes à plus		
			d'un an		
			TOTAL		
			Dettes à court terme		
			Bénéfice de l'exercice		
			TOTAL GENERAL		
Immobilisations					
Immobilisations brutes					
Moins amortissements	950 000	235 000			
Valeur nette	- 467 000	- 110 000			
Autres valeurs	483 000	125 000			
immobilisées	50 000	5 000			
Prêts à plus d'un an	80 000	2 000			
Titres de participation	15 000	7 000			
Dépôts et cautionnements	145 000	100 000			
Valeurs d'exploitation	560 000	4 000			
Marchandises	20 000	104 000			
Emballages commerciaux	580 000	99 000			
TOTAL	579 000	335 000			
Valeurs réalisables à court	1 787 000				
terme ou disponibles					
TOTAL GENERAL					

On suppose que les provisions pour pertes et charges qui figurent pour 140 000 € au passif du bilan ont, à concurrence de 95 000 €, supporté l'impôt sur les sociétés.

Le montant des capitaux propres investis à l'étranger doit être déterminé comme suit :

- Détermination du montant des capitaux propres :

Capital social appelé 375 000 €

Réserve légale 15 000 €

Autres réserves 352 000 €

Provisions pour fluctuations des cours 88 000 €

Provisions pour pertes et charges libérées d'impôt 95 000 €

Total 925 000 €

Moins : Report à nouveau - 20 000 €

Montant des capitaux propres 905 000 €

- Montant des capitaux investis à l'étranger :

Montant des capitaux permanents :

905 000 + 130 000 = 1 035 000 €

Postes nets de l'actif investis dans des établissements situés à l'étranger 335 000 €

Montant des capitaux investis à l'étranger :

$$335\,000 \times 905\,000 / 1\,035\,000 = 292\,900 \text{ €}$$

Le montant des capitaux propres bénéficiant de la rémunération prioritaire sera égal à :

$$905\,000 \text{ €} - 292\,900 \text{ €} = 612\,100 \text{ €}$$

IV. Coopératives agricoles

280

Pour les coopératives agricoles, en application des dispositions de l'[article R 523-9 du code rural et de la pêche maritime](#), les capitaux propres sont réputés égaux :

- au capital social ;
- aux droits d'entrée ;
- aux écarts de réévaluation ;
- aux réserves, à l'exclusion de la réserve spéciale de participation des salariés ;
- aux provisions pour ristournes et intérêts aux parts ;
- au résultat de l'exercice (excédent ou déficit) ;
- aux subventions d'investissement autres que celles de l'État, des collectivités publiques et des établissements publics ;
- aux provisions réglementées.

Les autres éléments (salaires et valeur ajoutée) sont ceux prévus aux articles [D.3324-2 du code du travail](#) et [D.3324-3 du code du travail](#) (cf. [BOI-BIC-PTP-10-10-20-30](#)).