

DROIT FISCAL

- Scop - Déclaration des excédents nets de gestion
- Scic - Exclusion de l'assiette de l'IS des excédents affectés en réserves impartageables

ACTUALITÉ JURIDIQUE

DROIT FISCAL

Scop - Déclaration des excédents nets de gestion

Comme chaque année, nous revenons sur la comptabilisation et la déclaration fiscale des excédents nets de gestion qui constituent une des spécificités des Scop. Pour mémoire, la déclaration des résultats de l'exercice clos le 31 décembre 2024 doit être déposée au plus tard le 2^e jour ouvré suivant le 1^{er} mai 2026, soit le 5 mai 2026.

L'administration fiscale accorde toutefois un délai supplémentaire de 15 jours calendaires pour réaliser cette téléprocédure.

Vous trouverez également une description détaillée d'annexes qui doivent impérativement être jointes à la déclaration fiscale de l'exercice pour que le régime fiscal propre aux Scop s'applique. Plusieurs redressements fiscaux sont déjà intervenus faute de présentation de la liasse fiscale conforme aux prescriptions de l'administration, c'est-à-dire accompagnée des annexes.

Scop concernées

Cet article concerne la majorité des Scop, à savoir celles :

- Qui ont passé un accord de participation dérogatoire ;
- Dont la part revenant aux travailleurs sur les excédents nets de gestion est attribuée par l'intermédiaire de l'accord de participation et tient lieu de réserve spéciale de participation (RSP) ;
- Qui constituent à due concurrence de la RSP une provision pour investissements (PPI) ;
- Dont la réserve légale et le fonds de développement tiennent lieu de provision pour investissements.

Le régime comptable et fiscal décrit ci-après est le même pour toutes les Scop quelle que soit leur taille et leur secteur d'activité.

Textes applicables

Nous ne reviendrons pas sur la définition des excédents nets de gestion donnée par l'article 32 de la loi du 19 juillet 1978.

La méthode de comptabilisation des excédents nets de gestion s'appuyait sur une lettre du service de la législation fiscale du 1^{er} octobre 1987. Ces dispositions ont depuis été reprises dans la documentation de l'administration fiscale (*Bofip BOI-BIC-PTP-10-20-10-20-20160504*).

La ristourne aux travailleurs dite « Part Travail », même attribuée dans le cadre d'un accord de participation, et les réserves, même tenant lieu de PPI, font partie des excédents nets de gestion. Elles doivent être comprises dans le compte de résultat (tableau fiscal 2051 - SD ligne DI).

Cette doctrine est conforme à la logique économique. Elle permet de rendre comparables les résultats des Scop avec ceux des autres entreprises.

Exemple :

Une Scop a un accord de participation prévoyant que la part revenant aux travailleurs dans les excédents nets de gestion alimente la RSP. Les réserves tiennent lieu de PPI. Par ailleurs, les statuts de la Scop prévoient la répartition suivante :

- | | |
|--------------------------|------|
| • Part travail | 50 % |
| • Réserve légale | 15 % |
| • Fonds de développement | 25 % |
| • Intérêt au capital | 10 % |

Le bénéfice de l'exercice est de 100.

Si conformément aux prescriptions fiscales, la Scop décidait de comptabiliser la RSP et la PPI avant la détermination des résultats, le résultat serait égal à 10.

Les prescriptions fiscales auraient, certes, été respectées, mais le résultat n'aurait plus de signification économique.

Si au contraire la Scop estime, comme le prévoit le Bofip, que l'article 237 bis A du Code Général des impôts instaure un régime dérogatoire, elle ne comptabilise ni la RSP ni la PPI avant la détermination du résultat. Celui-ci reste égal à 100.

La déduction fiscale se fait alors par l'intermédiaire du tableau fiscal (tableau 2058 A-SD, déductions diverses XG).

Le résultat comptable est de 100, le résultat fiscal est de 10.

Par ailleurs, le Bofip précise que la PPI est considérée comme constituée dès l'exercice de réalisation des résultats ouvrant droit à participation, et non sur l'exercice suivant celui ayant servi de base de calcul, si les conditions suivantes sont réunies :

- au bilan de l'exercice de réalisation des résultats ouvrant droit à participation, le résultat de l'exercice est subdivisé de manière à faire apparaître le montant de la réserve légale et du fonds de développement qui tiennent lieu de provision pour investissement ;
- la provision pour investissement est alors déduite de manière extracomptable des résultats de ce même exercice ;
- la provision pour investissement est mentionnée dans l'annexe comptable ainsi que sur le tableau de provisions annexé à la déclaration de résultats, accompagné des états prévus par l'article 171 bis de l'Annexe II au CGI ;
- enfin, au bilan des exercices suivants, les comptes de réserve légale et de fonds de développement sont subdivisés pour faire apparaître le montant qui représente la provision pour investissement.

Si la possibilité offerte par les dispositions du 3° du II de l'article 237 bis A du CGI de représenter la provision pour investissement par des dotations à la réserve légale et au fonds de développement n'est pas utilisée, la provision pour investissement est constituée dans les conditions habituelles. Dans ce cas, elle fait donc effectivement partie des charges comptabilisées au compte de résultat et n'ouvre pas droit à déduction fiscale.

Ainsi, l'administration fiscale impose aux Scop de fournir un certain nombre d'informations complémentaires qui vont alourdir la liasse fiscale.

Compte tenu des principes d'interprétation du droit fiscal, et de son caractère formaliste, nous recommandons vivement aux Scop de respecter l'ensemble de cet article.

> REGIME REEL NORMAL

Informations complémentaires à fournir à l'administration

Tableau 2051 - SD

Joindre en annexe un tableau permettant de subdiviser le compte réserve légale et fonds de développement :

- Réserves tenant lieu de PPI,
- Réserves hors PPI.

Annexe au tableau 2051 - SD

TOTAL	Réserve légale tenant lieu de PPI	Fonds de développement tenant lieu de PPI	Réserve hors PPI ou de + de 5 ans	TOTAL
Antérieur				
2020				
2021				
2022				
2023				
2024				
TOTAL				= Ligne DD + DE

2025 : La dotation de 2025 sera effectuée par l'assemblée générale ordinaire statuant sur les comptes de l'exercice.

*Annexe particulière : CGI article 237 bis A - Lettre SLF du 01/10/1987- Bofip BOI-BIC-PTP-10-20-10-20-20160504

Remarque :

La réserve légale et le fonds de développement tiennent lieu de PPI pendant quatre ans. A l'issue de ce délai, il n'y a aucune écriture comptable à passer.

En aucun cas il n'y a lieu de créditer le compte de résultat comme dans les entreprises non coopératives. La nature juridique de réserve est acquise dès l'origine.

Tableau 2053 - SD

Joindre une annexe au formulaire 2053- SD permettant de subdiviser la ligne HN :

- Subdivision du compte de résultat,
- Répartition au travail affectée à la RSP,
- Dotation à la réserve légale et au fonds de développement tenant lieu de PPI.

Total = HN.

Tableau 2056 - SD

Sur le formulaire 2056 - SD, indiquer sur la ligne TU (note de renvoi à créer en bas de page) pourquoi le montant figurant sur la ligne TU ne correspond pas à celui de la ligne DK du tableau 2051 - SD.

Exemple de note de renvoi :

« - Montant comptabilisé aux postes de réserves (régime Scop prévu au III de l'article 237 bis A du CGI, lettre du SLF du 1er octobre 1987, BOI-BIC-PTP-10-20-10-20-20160504), diminué du montant comptabilisé en provisions réglementées, égal au montant de la PPI ».

Il y a une autre pratique à laquelle recourt un certain nombre de Scop et qui ne paraît pas contraire aux dispositions de l'administration fiscale.

Cette pratique consiste à établir une annexe sous forme de tableau à joindre au formulaire 2056 - SD.

Cette annexe devra détailler :

- Le montant des réserves tenant lieu de PPI au premier jour de l'exercice,
- Le montant des reprises de l'exercice,
- Le montant à la fin de l'exercice.

Sur le formulaire 2056, il sera indiqué : « voir annexe ».

Sur l'annexe, la formule suivante pourra être utilisée :

« Ce sont des réserves qui tiennent lieu de PPI (voir annexe 2051 - SD) ».

L'inscription est faite sur une annexe pour des raisons de cohérence entre la ligne TU et la ligne DK du tableau 2051 - SD.

En vertu des dispositions de l'article D.3325-5 du Code du travail, il faudra joindre un état indiquant que, conformément à cet article, c'est la part revenant aux travailleurs au titre de l'exercice qui tient lieu de RSP, tout en précisant que le délai d'utilisation de la PPI est de 4 ans conformément à l'article 237 bis A II 4 du Code général des impôts.

Tableau 2058-A- SD

Les déductions de la réserve spéciale de participation et de la provision pour investissements devront être portées sur la ligne XG.

Un feuillet séparé devra être porté en annexe. Le contenu pourrait être le suivant :

Divers à déduire

- Part travail affectée à la RSP (= n % des excédents nets),
- Réserve légale et fonds de développement tenant lieu de PPI (= n % des excédents nets).

TOTAL = montant figurant sur la ligne XG

N.B. : la déclaration par télétransmission ne permet pas d'envoyer par ce moyen les annexes particulières aux Scop qu'elles doivent établir.

Il est vivement recommandé de les envoyer par courrier aux services fiscaux et également de les conserver au sein de l'entreprise afin de pouvoir les produire à première demande.

Taux d'imposition des PME

Beaucoup de Scop bénéficient, de plein droit, d'un taux réduit de 15% sur une fraction de leur bénéfice. (Article 219 I b. du Code général des impôts)

Conditions à remplir pour bénéficier du taux réduit :

- Chiffre d'affaires annuel inférieur à 10 000 000 euros HT,
- Capital social intégralement libéré et détenu de manière continue pour 75 % au moins (droits de vote et droits à intérêt) par des personnes physiques ou des sociétés qui satisfont elles-mêmes à l'ensemble des conditions requises.

Le bénéfice est alors soumis à l'IS au taux de 15 % pour la tranche comprise entre 0 et 42 500 euros et au-delà, à 25 %.

Taux d'imposition des autres entreprises

Pour les entreprises n'entrant pas dans le champ des PME, le taux d'imposition du bénéfice fiscal est de 25 %.

Une entreprise relevant de l'IS est, en principe, redevable de la contribution sociale sur l'IS.

Toutefois, l'entreprise est exonérée du paiement de la contribution sociale lorsqu'elle remplit les deux conditions suivantes :

- chiffre d'affaires inférieur ou égal à 7 630 000 euros au cours de l'exercice comptable, ramené s'il y a lieu à 12 mois. Pour la société mère d'un groupe fiscal, cette limite s'apprécie par référence à la somme des chiffres d'affaires réalisés par chacune des sociétés membres de ce groupe.
- capital social entièrement libéré et détenu pour au moins 75 % par des personnes physiques (ou par une société elle-même détenue pour au moins 75 % par des personnes physiques).

La contribution sociale sur l'IS est égale à 3,3 % de l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise, après application d'un abattement annuel de 763 000 euros sur le montant de cet impôt.

> REGIME REEL SIMPLIFIE

Le régime simplifié d'imposition s'applique de plein droit à toutes les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel est (articles 302 septies A bis du Code général des impôts et L.162-4 du Code des impositions sur les biens et services) :

- compris entre 188 700 et 840 000 euros pour les activités de commerce et de fourniture de logement,
- compris entre 77 700 et 254 000 euros pour les entreprises de prestation de services.

La Scop régie par le régime simplifié d'imposition est tenue de joindre à sa déclaration 2065 sept tableaux n° 2033 A à 2033 G. Nous commentons les tableaux 2033 A, 2033 B et 2033 D et présentons leur adaptation au cas particulier des Scop.

Informations complémentaires à fournir à l'administration

Tableau 2033 A - SD

Joindre en annexe un tableau permettant de subdiviser le poste réserve légale (ligne 126) et fonds de développement (ligne 132) :

- Réserves tenant lieu de PPI,

- Réserves hors PPI,
- Annexe au tableau 2033 A-SD (idem annexe au tableau 2051 SD).

Tableau 2033 B - SD

Joindre une annexe permettant de subdiviser la ligne 310 – Bénéfice :

- Répartition au travail affectée à la RSP,
- Dotation à la réserve légale et au fonds de développement tenant lieu de PPI (ligne 350).

Le feuillet pourra être rédigé de la façon suivante :

Divers à déduire :

- Part travail affectée à la participation : n % des excédents nets de gestion,
- Réserve légale et fonds de développement tenant lieu de PPI : n % des excédents nets de gestion.

Tableau 2033 D-SD

Le montant de la PPI est à porter dans les lignes 610 à 616 :

- Ligne 610 : c'est la PPI constituée au cours des exercices 2020, 2021, 2022, 2023, et 2024 qu'il faut porter.
- Ligne 612 : ce sont les réserves qui tiennent lieu de PPI à fin 2025 et qui sont encore comprises dans le compte de résultat qui doivent être inscrites. Le montant de la somme portée dans l'annexe de la ligne 310 (tableau 2033 B - SD) au titre de la dotation aux réserves et celui de la ligne 612 doivent être identiques.
- Ligne 614 : c'est la PPI constituée au titre de 2019 qui doit figurer sur cette ligne.

Le fait de devoir inscrire en provisions réglementées des montants qui ont la nature de réserves pose des problèmes au regard du contrôle de cohérence, notamment entre la ligne 616 du tableau 2033 D - SD et 140 du tableau 2033 A -SD.

Les solutions proposées ci-dessus pour les Scop relevant du réel normal sont ici transposables.

Scic - Exclusion de l'assiette de l'IS des excédents affectés en réserves impartageables

Par application du point VIII de l'article 209 du Code général des impôts, la part des excédents d'exploitation d'une Scic affectée en réserves impartageables est déductible de l'assiette de l'IS.

Les réserves impartageables s'entendent, conformément aux dispositions de l'article 19 nonies de la loi du 10 septembre 1947, de la réserve légale (au minimum 15 % des résultats) et des réserves statutaires (au minimum 50 % du résultat diminué des 15 % affectés à la réserve légale), soit au moins 42,5 % du bénéfice.

L'ensemble du bénéfice affecté aux réserves impartageables est déductible de l'assiette du résultat imposable des Scic.

Cette déduction s'opère au titre de l'exercice de mise en réserves des bénéfices constatés au titre de l'exercice précédent. La déduction ainsi opérée est définitive et ne doit pas, par conséquent, être rapportée au résultat.

A noter qu'en cas de pertes ou d'absence de bénéfice, la déductibilité des réserves pourra générer un déficit fiscal imputable sur les bénéfices des exercices ultérieurs.

En cas de transformation d'une société ou d'une association en Scic, les sommes mises en réserves au cours de l'exercice de transformation ne peuvent être déduites du résultat imposable de la Scic, dès lors que les bénéfices mis en réserves proviennent des activités exercées précédemment. Ainsi, seuls les bénéfices réalisés par la Scic ouvrent droit à cette déduction.

Les fonds associatifs mis en réserves l'année de la transformation ne bénéficient pas du régime fiscal applicable aux réserves impartageables.

Sommes visées	CSG	CRDS	Prélèvement social et contribution additionnelle	Prélèvement de solidarité	Fait générateur	Exigibilité des prélèvements	Précompte ou déclaration bénéficiaire	Forfait social (Charge employeur)	Paiement
			Prélèvement de solidarité sur les revenus du patrimoine et les produits de placement						
Réserve spéciale de participation	<p>9,2 % sur 100 % de la RSP.</p> <p>(6,8 % déductible du revenu imposable uniquement si la RSP est soumise à imposition sur le revenu c'est-à-dire en cas de versement immédiat et d'absence de blocage)</p>	0.50 % sur 100 % de la RSP	Exonéré		Répartition de la RSP	Répartition individuelle des droits	Précompte par l'entreprise	<p>Aucun si l'entreprise a moins de 50 salariés</p> <p>8 %</p> <p>Taux maintenu pour les Scop si affectation en parts sociales ou comptes courants bloqués (article L137-16 CSS).</p> <p>Si autre affectation, le taux est de 20 % réduit à 16% en cas d'affectation à un PERCO/PERECO répondant aux conditions requises.</p> <p>Si plus de 49 salariés, en cas de premier accord avant le 01.01.2019 (1), maintien du taux à 8 % pendant 6 ans quelle que soit l'affectation.</p>	URSSAF
Produits de la participation et de l'épargne Intérêts compte courant, intérêts sur parts sociales	<p>7,5 % sur les produits acquis depuis le 01.01.1998</p> <p>8,2 % sur les produits acquis depuis le 01.01.2005</p> <p>(5,1 % déductible à compter du 01.01.12, 5,8 % auparavant)*</p> <p>9,9 % sur 100 % des produits acquis depuis le 01.01.2018. (6,8 % de déductible)*</p> <p>9,2 % sur 100 % des produits acquis depuis le 01.01.2019. (6,8 % déductible)*</p>	0.50 % sur 100 % des produits acquis depuis le 01.02.1996	<p>2 % sur 100 % des produits acquis depuis le 01.01.1998</p> <p>2,3 % (dont 0.3 % de contribution additionnelle) sur 100 % des produits acquis depuis le 01.07.2004</p> <p>2,5 % (dont 0.3 % de contribution additionnelle) sur 100 % des produits acquis ou constatés depuis le 01.01.2011</p> <p>3,7 % (dont 0.3 % de contribution additionnelle) sur 100 % des produits acquis ou constatés depuis le 1.10.2011</p> <p>5,7 % (dont 0,3 % de contribution additionnelle) sur 100 % des produits acquis ou constatés depuis le 01.07.2012</p>	<p>2 % sur 100 % des produits acquis depuis le 01.01.13</p> <p>(a remplacé la contribution RSA de 1,1 % applicable sur les produits acquis depuis le 01.01.2009)</p>	<p>Délivrance des droits</p> <p>Si produits réinvestis, bloqués et non imposables à l'IR</p> <p>_____</p> <p>Si produits débloqués annuellement et imposables</p>	1 ^{ère} échéance qui suit la délivrance	Précompte par l'entreprise	<p>Exonéré</p>	<p><u>Service des impôts des entreprises</u></p> <p>Télédéclaration</p>

	10,6 % sur 100 % des produits acquis depuis le 01.01.2026. (6,8% déductible)* * déductible du revenu imposable uniquement si le produit est soumis à imposition sur le revenu c'est-à-dire en cas de versement immédiat et d'absence de réemploi		4,8 % (dont 0,3 % de contribution additionnelle) sur 100 % des produits acquis ou constatés depuis le 01.01.13						
			7,5 % sur 100 % des produits acquis ou constatés depuis le 01.01.2019						
Intéressement	9,20 % sur 100 % de la prime ((6,8 % déductible du revenu imposable uniquement si le produit est soumis à imposition sur revenu c'est-à-dire en cas d'absence d'affectation à un PEE/PEI/PERCO ou PERECO dans la limite des plafonds)	0.50 % sur 100 % de la prime			Versement de la prime ou affectation au PEE	1 ^{ère} échéance qui suit la délivrance	Précompte par l'entreprise	Aucun si l'entreprise a moins de 250 salariés 20 % réduit à 16 % en cas d'affectation à un PERCO/PERECO répondant aux conditions requises. Si plus de 49 salariés en cas de premier accord avant le 01.01.2019 (1), maintien du taux à 8 % pendant 6 ans quelle que soit l'affectation	URSSAF
Abondement versé à un PEE	9,20 % sur 100 % de l'abondement (6,8 % déductible uniquement si l'abondement n'est pas exonéré d'impôts sur le revenu)	0.50 % sur 100 % de l'abondement			Versement de l'abondement	1 ^{ère} échéance qui suit la délivrance	Précompte par l'entreprise	Aucun si l'entreprise a moins de 50 salariés 20 % depuis le 01.08.2012	URSSAF
(1) le taux de forfait social réduit à 8 % pendant 6 ans (si l'entreprise avant moins de 50 salariés au moment de la conclusion) s'applique soit pour le premier accord d'intéressement soit pour le premier accord de participation conclu entre le 8 août 2015 et le 31.12.2018.									