

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-CHAMP-30-10-20-20-07/06/2017

Date de publication : 07/06/2017

Date de fin de publication : 28/06/2023

IS - Champ d'application et territorialité - Exonérations - Sociétés coopératives artisanales, maritimes, de transport fluvial et d'entreprises de transport - Assujettissement partiel ou total à l'IS

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés

Champ d'application et territorialité

Titre 3 : Exonérations

Chapitre 1 : Sociétés coopératives

Section 2 : Sociétés coopératives artisanales, maritimes, de transport fluvial et d'entreprises de transport

Sous-section 2 : Assujettissement partiel ou total à l'IS

Sommaire :

I. Opérations réalisées avec des non-sociétaires

A. Définition de la notion d'opérations faites avec des non-sociétaires

1. Les opérations statutaires faites avec les tiers
2. Certaines opérations accessoires

B. Détermination du résultat imposable afférent aux opérations faites avec des non-sociétaires

1. Comptabilisation distincte
2. Détermination du résultat imposable

II. L'assujettissement partiel à l'impôt sur les sociétés des coopératives artisanales, maritimes ou de transports qui émettent des certificats coopératifs d'investissement (CCI)

III. Le régime fiscal des coopératives artisanales, maritimes ou de transports qui ouvrent leur capital à des associés non-coopérateurs

A. L'exonération d'impôt sur les sociétés

B. L'assujettissement partiel à l'impôt sur les sociétés

1. Détermination des résultats pris en compte
2. Détermination de la fraction imposable du bénéfice
 - a. La coopérative n'a pas procédé à l'émission de CCI
 - b. La coopérative a émis des CCI

C. L'assujettissement total à l'impôt sur les sociétés

IV. Sortie du statut coopératif

V. Imposition des plus values et des produits financiers des coopératives artisanales, maritimes ou de transports

A. Régime fiscal des produits financiers

1. Principes généraux

2. Application éventuelle du régime des sociétés mères

B. Régime fiscal des plus-values de cession d'éléments de l'actif

1. Immeubles, meubles corporels et biens incorporels

a. Les immobilisations sont affectées exclusivement à des opérations non imposables

b. Les immobilisations sont affectées exclusivement à des opérations imposables

c. Les immobilisations sont utilisées indifféremment à l'ensemble des opérations réalisées par la coopérative

2. Valeurs mobilières

1

En application du 3° bis du 1 de l'article 207 du code général des impôts (CGI), l'exonération d'impôt sur les sociétés accordée aux coopératives artisanales, maritimes ou de transports ne s'applique pas aux opérations que ces organismes traitent avec les non-sociétaires.

Selon les dispositions du 1 bis de l'article 207 du CGI, lorsque ces coopératives émettent des certificats coopératifs d'investissement (CCI), elles sont soumises à l'impôt sur les sociétés à hauteur de la fraction des résultats correspondant à la part du montant nominal de ces certificats dans le capital social.

Par ailleurs, lorsqu'au moins 20 % du capital de ces coopératives est détenu par des associés non coopérateurs, elles sont soumises à l'impôt sur les sociétés sur tout ou partie de leurs résultats.

Enfin, les coopératives qui, en application de l'article 25 de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 modifiée, sortent du statut coopératif au cours d'un exercice, sont passibles de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun à compter des résultats réalisés au titre de l'exercice de sortie du statut.

Seront étudiées en dernier lieu, les règles d'imposition à l'impôt sur les sociétés des produits financiers et des plus-values de cession d'éléments de l'actif immobilisé réalisés par ces coopératives.

I. Opérations réalisées avec des non-sociétaires

10

Conformément aux dispositions du 3° bis du 1 de l'article 207 du CGI, l'exonération d'impôt sur les sociétés accordée aux coopératives artisanales, aux coopératives de transports et aux coopératives maritimes ne s'applique pas aux opérations que ces organismes traitent avec des non-sociétaires.

A. Définition de la notion d'opérations faites avec des non-sociétaires

20

Compte tenu du principe posé au [BOI-IS-CHAMP-30-10-20-10](#), les opérations faites avec des tiers doivent être distinguées avec soin des autres opérations.

Sont considérées comme faites avec des non-sociétaires au sens du 3° bis du 1 de l'[article 207 du CGI](#) et par suite passibles de l'impôt sur les sociétés les opérations suivantes.

1. Les opérations statutaires faites avec les tiers

30

L'[article 10 de la loi n° 83-657 du 20 juillet 1983 relative au développement de certaines activités d'économie sociale](#) ainsi que l'[article L. 3441-3 du code des transports](#), l'[article L. 4431-2 du code des transports](#) et l'[article L. 931-9 du code rural et de la pêche maritime](#) précisent, en effet, que les statuts des coopératives peuvent prévoir la possibilité d'admettre des tiers non associés à bénéficier de leurs services ou à participer à la réalisation des opérations entrant dans leur objet, à l'exclusion des opérations de gestion technique ou financière.

Les opérations concernées sont donc de nature identique à celles que les coopératives réalisent habituellement avec leurs sociétaires. Elles ne doivent, toutefois, pas excéder la limite de 20 % du chiffre d'affaires de la coopérative sous réserve de l'exception prévue en faveur des coopératives de transport fluvial.

40

Sur les incidences du dépassement, il convient de se reporter au [I-A-2-b § 190 et suivants du BOI-IS-CHAMP-30-10-20-10](#).

2. Certaines opérations accessoires

50

Sont également considérées comme faites avec des tiers et soumises à l'impôt sur les sociétés certaines opérations différentes de celles réalisées habituellement par la coopérative avec ses sociétaires. Bien qu'elles se situent en dehors des prévisions statutaires, ces opérations ne sont, toutefois, pas de nature à remettre en cause la régularité du fonctionnement des coopératives et ne sont pas prises en compte pour l'appréciation de la limite de 20 % d'affaires réalisées avec les tiers prévue à l'[article 10 de la loi n° 83-657 du 20 juillet 1983](#) et à l'[article L. 931-9 du code rural et de la pêche maritime](#).

60

Sont ainsi imposables :

- les produits des locations de propriétés bâties ou non bâties. Ces opérations doivent, toutefois, conserver un caractère exceptionnel ;
- les produits financiers qui, perçus auprès de tiers, caractérisent l'exercice d'une activité commerciale susceptible d'être réalisée de manière autonome, tels :

- les dividendes perçus auprès de sociétés commerciales dans le capital desquelles des participations ont été prises. Ces prises de participation doivent respecter les conditions fixées par l'article 27 de la loi n° 83-657 du 20 juillet 1983 et l'article L. 931-13 du code rural et de la pêche maritime. Ainsi, aux termes de l'article 27 de la loi n° 83-657 du 20 juillet 1983, les unions de coopératives artisanales peuvent prendre des participations dans des sociétés coopératives artisanales ou dans d'autres sociétés ayant la forme commerciale ou un objet commercial. Mais les prises de participation des sociétés coopératives artisanales dans des personnes morales dont l'activité principale n'est pas identique ou complémentaire à l'activité de la société participante sont soumises à une autorisation administrative. De même, l'article L. 931-13 du code rural et de la pêche maritime prévoit qu'une société coopérative maritime ne peut participer au capital d'une autre société que si cette dernière exerce une activité identique ou complémentaire à la sienne. Elle doit informer au préalable l'autorité administrative compétente de son intention de prendre une telle participation,

- les revenus des prêts consentis par une coopérative ou une union à d'autres entreprises, notamment à des filiales. Les prêts doivent être de nature à faciliter la réalisation de l'objet statutaire de la coopérative ou de l'union. À défaut, la coopérative ou l'union ne pourrait être regardée comme fonctionnant conformément aux dispositions qui la régissent et serait donc susceptible d'être soumise à l'impôt sur les sociétés à raison de l'ensemble de ses activités.

B. Détermination du résultat imposable afférent aux opérations faites avec des non-sociétaires

1. Comptabilisation distincte

70

Conformément aux dispositions de l'article 10 de la loi n° 83-657 du 20 juillet 1983 et de l'article L. 931-9 du code rural et de la pêche maritime, les opérations réalisées avec les tiers font l'objet d'une comptabilité séparée. Celle-ci doit permettre de déterminer le résultat réel de ces opérations.

2. Détermination du résultat imposable

80

Les règles de droit commun applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux (CGI, art. 38 et suiv.) s'appliquent.

Il est rappelé que le résultat imposable doit correspondre aux données de la comptabilité séparée. Il ne peut pas être évalué forfaitairement en appliquant aux bénéfices globaux un rapport de chiffre d'affaires ou de quantités traitées.

Au surplus, les coopératives doivent déterminer avec précision les prorata de répartition, entre secteur taxable et secteur exonéré, des charges communes (salaires, frais généraux) et des immobilisations à usage mixte.

90

En outre, les subventions d'équipement provenant de l'État ou des collectivités locales doivent être rapportées aux bénéfices imposables des coopératives suivant les modalités définies à l'[article 42 septies du CGI](#), si elles sont affectées à l'acquisition ou à la création d'immobilisations utilisées en totalité ou en partie à la réalisation d'opérations avec les tiers.

100

En ce qui concerne la répartition des excédents de gestion provenant d'opérations accessoires taxables réalisées par les coopératives, il est précisé que ces excédents peuvent, conformément à la [loi n° 83-657 du 20 juillet 1983](#), être distribués aux adhérents proportionnellement aux opérations qu'ils ont réalisées avec la coopérative. Mais les excédents ainsi distribués ne sont pas admis en déduction du résultat imposable. En effet, ils ne trouvent pas leur origine dans les activités réalisées par la coopérative avec ses adhérents, ils ne remplissent pas les conditions posées par le 1° du 1 de l'[article 214 du CGI](#) pour ouvrir droit à cette déduction.

(110)

II. L'assujettissement partiel à l'impôt sur les sociétés des coopératives artisanales, maritimes ou de transports qui émettent des certificats coopératifs d'investissement (CCI)

120

L'[article 68 de la loi n° 92-643 du 13 juillet 1992 relative à la modernisation des entreprises coopératives](#) a étendu à l'ensemble des organismes coopératifs les dispositions du 1 bis de l'[article 207 du CGI](#) qui prévoient l'assujettissement partiel, à l'impôt sur les sociétés, des coopératives agricoles qui émettent des CCI.

130

Le principe est simple : les bénéfices correspondant aux opérations réalisées avec les coopérateurs sont taxés dans la proportion du capital détenu par les titulaires de CCI.

140

Ce dispositif est applicable, dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités, à l'ensemble des organismes coopératifs exonérés d'impôt sur les sociétés par le 1 de l'[article 207 du CGI](#) qui émettent des CCI dont le montant nominal total n'excède pas 50 % du capital social.

III. Le régime fiscal des coopératives artisanales, maritimes ou de transports qui ouvrent leur capital à des associés non-coopérateurs

150

Le régime fiscal applicable aux sociétés coopératives artisanales, maritimes et de transport, qui ouvrent leur capital à des associés non coopérateurs peut être résumé ainsi :

- l'exonération est maintenue pour les opérations réalisées avec les coopérateurs lorsque les associés non-coopérateurs détiennent moins de 20 % du capital et que la part du capital social détenue par les associés non-coopérateurs et les titulaires de CCI n'est pas supérieure à 50 % ;

- l'assujettissement est partiel lorsque les associés non-coopérateurs détiennent entre 20 % et 50 % du capital, que leurs parts peuvent donner lieu à rémunération, et que la part du capital social détenue par les associés non-coopérateurs et les titulaires de CCI n'est pas supérieure à 50 % ;

- les coopératives sont assujetties à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun lorsque les associés non-coopérateurs et les titulaires de CCI détiennent plus de 50 % du capital et que leurs parts peuvent donner lieu à rémunération.

A. L'exonération d'impôt sur les sociétés

160

Les coopératives artisanales, maritimes et de transports continuent, pour les opérations réalisées avec leurs coopérateurs, à bénéficier de l'exonération d'impôt sur les sociétés lorsqu'elles fonctionnent conformément aux dispositions qui les régissent et que les associés non-coopérateurs détiennent moins de 20 % du capital social.

170

Les associés non-coopérateurs sont les personnes physiques ou morales, y compris donc les coopératives, qui n'ont pas vocation à recourir aux services de la coopérative ou dont celle-ci n'utilise pas le travail, mais qui entendent contribuer par l'apport de capitaux à la réalisation des objectifs de celle-ci.

180

Le pourcentage de détention du capital social par les associés non-coopérateurs est déterminé par le rapport existant entre le montant du capital social (parts sociales ordinaires, parts à avantages particuliers, CCI, etc.) souscrit par les associés non-coopérateurs et le capital total (CCI compris) de la coopérative.

190

Bien entendu, les opérations réalisées avec les tiers demeurent imposées dans les conditions de droit commun. De même, les coopératives qui émettent des CCI sont toujours taxables dans la proportion du capital détenu sous la forme de ces certificats, même si les associés non-coopérateurs détiennent moins de 20 % du capital.

200

Exemple :

Soit une coopérative dont les statuts prévoient la possibilité de rémunérer les parts de non-coopérateurs et dont le capital se décompose de la manière suivante :

- parts détenues par les associés coopérateurs : 60 900 ;
- parts détenues par les associés non-coopérateurs : 15 200 ;
- CCI détenus par les coopérateurs : 15 700 ;
- CCI détenus par les non-coopérateurs : 3 800.

Capital social : 95 600 (= 60 900 + 15 200 + 15 700 + 3 800).

Dès lors que la fraction du capital social détenue par les associés non-coopérateurs n'est que de 19,88 % ($15\,200 + 3\,800 / 95\,600$), cette coopérative ne sera assujettie à l'impôt sur les sociétés sur les opérations réalisées avec les coopérateurs que dans la proportion des CCI, soit 20,40 % ($15\,700 + 3\,800 / 95\,600$).

B. L'assujettissement partiel à l'impôt sur les sociétés

210

Les opérations avec leurs coopérateurs réalisées par les coopératives artisanales, maritimes ou de transports sont partiellement assujetties à l'impôt sur les sociétés lorsque les trois conditions suivantes sont cumulativement remplies :

- les associés non-coopérateurs détiennent 20 % au moins du capital : il suffit qu'à un moment quelconque de l'exercice le seuil de 20 % soit atteint pour que le nouveau dispositif soit applicable ;
- les statuts de la coopérative doivent prévoir que les parts des non-coopérateurs peuvent être rémunérées ;

- la part du capital social détenue par les associés non-coopérateurs et les titulaires de CCI ne doit pas être supérieure à 50 %. Si cette condition n'est pas satisfaite, la coopérative est assujettie à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

1. Détermination des résultats pris en compte

220

Les résultats à prendre en considération sont déterminés selon les règles de l'[article 209 du CGI](#), dans les mêmes conditions que pour les sociétés imposables à l'impôt sur les sociétés. Ces résultats sont donc déterminés avant déduction des ristournes.

Les opérations passibles de l'impôt sur les sociétés (opérations avec les tiers, etc.) demeurent imposées séparément ; elles ne sont donc pas à prendre en compte pour la détermination de la fraction imposable des bénéfices à raison des opérations réalisées avec les sociétaires.

2. Détermination de la fraction imposable du bénéfice

En pratique, deux cas sont à distinguer.

a. La coopérative n'a pas procédé à l'émission de CCI

230

Dans cette hypothèse, le bénéfice imposable, déterminé dans les conditions prévues à l'[article 209 du CGI](#), est calculé au prorata des droits des associés non-coopérateurs dans le capital social de la coopérative.

240

Exemple :

Soit une coopérative artisanale dont l'exercice coïncide avec l'année civile et dont les statuts prévoient la possibilité de rémunérer les parts de non-coopérateurs. Son capital au cours de l'exercice N est ainsi réparti :

- parts détenues par des coopérateurs : 60 900 € ;
- parts détenues par des non-coopérateurs : 15 400 €.

Capital social : 76 300 € (= 60 900 + 15 400).

Les non-coopérateurs détiennent donc 20,19 % du capital de la coopérative : 15 400 / 76 300.

Le bénéfice résultant des opérations faites avec les sociétaires, déterminé dans les conditions prévues à l'[article 209 du CGI](#), est le suivant :

Excédents nets dégagés : 30 500 €

+ réintégration des ristournes : 91 500 €

+ charges non déductibles fiscalement : 30 500 €

Bénéfice fiscal : 152 500 € (= 30 500 + 91 500 + 30 500).

Le bénéfice imposable N de la coopérative sera donc de :

$(152\,500\text{ €} \times 15\,400\text{ €}) / 76\,300$, soit 30 780 €.

Bien entendu, le bénéfice résultant des opérations faites avec les tiers doit être ajouté à ce résultat imposable.

b. La coopérative a émis des CCI

250

Dans ce cas, le bénéfice imposable est calculé en imposant le bénéfice au prorata des CCI et des parts détenues par les associés non-coopérateurs dans le capital social.

260

Exemple :

Les données comptables de l'exemple du **III-B-1-2-a § 240** sont inchangées. Toutefois, le capital est de 95 650 € qui se décomposent ainsi :

- parts détenues par des coopérateurs : 74 700 € ;

- parts détenues par des non-coopérateurs : 15 400 € ;

- CCI détenus par les coopérateurs : 1 750 € ;

- CCI détenus par les non-coopérateurs : 3 800 €.

Capital social : 95 650 € (= 74 700 + 15 400 + 1 750 + 3 800).

Les non coopérateurs détiennent 20,07 % du capital de la coopérative :

$(15\,400\text{ €} + 3\,800\text{ €}) / 95\,650$.

La coopérative est donc imposable à hauteur de la part des titulaires de CCI et des associés non coopérateurs dans le capital.

Le bénéfice imposable de la coopérative est donc de :

$$152\,500 \text{ €} \times (15\,400 \text{ €} + 1\,750 + 3\,800 / 95\,650) = 33\,500 \text{ €}.$$

Comme dans l'hypothèse précédente, le bénéfice imposable doit en outre comprendre l'intégralité du bénéfice des opérations réalisées avec les tiers.

C. L'assujettissement total à l'impôt sur les sociétés

270

Lorsque les associés non coopérateurs et les titulaires de certificats coopératifs d'investissement détiennent plus de 50 % du capital, et que leurs parts peuvent donner lieu à rémunération, les coopératives artisanales, maritimes et de transports sont toujours taxées à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

280

Exemple :

Au 1^{er} janvier N, les parts sociales (27 400 €) d'une coopérative sont intégralement détenues par des associés coopérateurs. L'exercice coïncide avec l'année civile.

Le 30 septembre N, cette coopérative émet :

- des parts sociales (9 150 €) qui sont intégralement souscrites par des non-coopérateurs et peuvent donner lieu à rémunération ;
- des CCI qui sont souscrits pour 12 200 € par des associés coopérateurs et pour 10 700 € par des non-coopérateurs.

Au 30 septembre N, le capital est réparti comme suit :

- parts des coopérateurs : 27 400 € ;
- parts des non-coopérateurs : 9 150 € ;
- CCI détenus par les coopérateurs : 12 200 € ;
- CCI détenus par les non-coopérateurs : 10 700 €.

Capital social : 59 450 € (= 27 400 € + 9 150 + 12 200 € + 10 700).

Les parts sociales détenues par les associés non-coopérateurs et les CCI représentent 53,91 % du capital de la coopérative, selon le calcul suivant :

$(9\ 150 + 12\ 200 + 10\ 700) / 59\ 450$.

Au titre de l'exercice N, cette coopérative est donc passible de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun sur l'ensemble de son activité.

Remarque : Même si la société procédait à une nouvelle augmentation de capital au profit des seuls coopérateurs avant la clôture de l'exercice, cette circonstance resterait sans incidence sur le principe de son assujettissement à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

290

Le tableau ci-après résume les aménagements apportés au régime fiscal des coopératives artisanales, maritimes ou de transports :

	Régime fiscal
1) Émission de CCI	Imposition partielle $B \times \frac{\text{CCI}}{\text{Capital}}$
2) Capitaux extérieurs (CE) (1)	
CE < 20 % du K	Exonération
20 % ≤ CE ≤ 50 %	Imposition partielle $B \times \frac{\text{CE} + \text{CCI} (2)}{\text{Capital}}$
CE + CCI des coopérateurs > 50 % du K	Droit commun

(1) Parts des non-coopérateurs + CCI des non-coopérateurs.

(2) CCI des coopérateurs.

IV. Sortie du statut coopératif

300

Les coopératives qui, en application de l'article 25 de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947, sortent du statut coopératif au cours d'un exercice, sont passibles de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun à compter des résultats réalisés au titre de l'exercice de sortie du statut.

Le bénéfice étant acquis le dernier jour de l'exercice, aucune exonération n'est applicable au prorata du temps écoulé entre le début de l'exercice et la date de sortie du statut coopératif.

V. Imposition des plus values et des produits financiers des coopératives artisanales, maritimes ou de transports

A. Régime fiscal des produits financiers

1. Principes généraux

310

Il y a lieu d'appliquer les règles suivantes :

- l'intérêt afférent aux parts perçu par une société coopérative suit le même régime fiscal que les opérations que la coopérative réalise avec ses sociétaires, qu'il soit versé dans le cadre de l'engagement coopératif ou qu'il rémunère les parts qui excèdent l'engagement minimal ;
- les dividendes perçus par les coopératives sont toujours imposables, quel que soit le pourcentage de participation détenu par la coopérative dans la personne morale qui les verse, sous réserve de l'application du régime des sociétés mères et filiales mentionné à l'[article 145 du CGI](#) et à l'[article 216 du CGI](#) ;
- les produits résultant du placement de la trésorerie suivent le même régime fiscal que les opérations réalisées avec les sociétaires, y compris ceux correspondant à l'activité réalisée avec les non-sociétaires.

2. Application éventuelle du régime des sociétés mères

320

Pour bénéficier du régime des sociétés-mères et filiales, les titres détenus par les coopératives doivent répondre aux conditions prévues au 1 de l'[article 145 du CGI](#) et développées au [BOI-IS-BASE-10-10-10-20](#).

(330)

B. Régime fiscal des plus-values de cession d'éléments de l'actif

340

Le Conseil d'État a jugé que la limitation de l'assujettissement d'une coopérative à l'impôt sur les sociétés sur les seules opérations réalisées avec les tiers ne fait

pas obstacle à ce que les plus-values réalisées sur les immobilisations indifféremment utilisées pour l'ensemble de ses opérations soient taxées dans la même proportion (CE, 9^e et 8^e sous-sections, arrêt du 10 janvier 1992, n° 83769 et CE, 9^e et 8^e sous-sections, arrêt du 10 janvier 1992, n° 83801).

350

Dès lors, il conviendra désormais d'appliquer les règles suivantes.

1. Immeubles, meubles corporels et biens incorporels

a. Les immobilisations sont affectées exclusivement à des opérations non imposables

360

Les plus-values sont exonérées si les deux conditions suivantes sont cumulativement réunies :

- la coopérative n'a pas émis de CCI ;
- les non-coopérateurs détiennent moins de 20 % du capital.

Dans les autres cas, les plus-values sont comprises dans les bénéfices imposés selon les règles définies aux III-B et C § 210 à 290.

b. Les immobilisations sont affectées exclusivement à des opérations imposables

370

Les plus-values sont imposables en totalité dans les conditions de droit commun.

c. Les immobilisations sont utilisées indifféremment à l'ensemble des opérations réalisées par la coopérative

380

Dans ce cas, les plus-values sont taxées dans la proportion résultant du rapport des bénéfices imposables hors plus-values (opérations avec les tiers, opérations accessoires et opérations avec les coopérateurs partiellement taxées) sur les bénéfices de la coopérative hors plus-values.

2. Valeurs mobilières

390

Deux situations doivent être envisagées :

- les plus-values sont exonérées si la coopérative ne réalise pas d'opérations avec les tiers et n'est pas par ailleurs imposable ;

- dans les autres cas, les plus-values sont comprises dans les bénéfices imposés selon les règles définies aux [III-B et C § 210 à 290](#).