

**Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RPPM-RCM-30-50-10-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

**RPPM – Revenus et profits du patrimoine mobilier, gains et profits
assimilés – Modalités particulières d'imposition – Indemnités
particulières et distributions des sociétés immobilières et coopératives –
Distributions effectuées par les sociétés coopératives**

Positionnement du document dans le plan :

RPPM - Revenus et profits du patrimoine mobilier

Revenus de capitaux mobiliers, gains et profits assimilés

Titre 3 : Modalités particulières d'imposition

Chapitre 5 : Indemnités particulières et distributions des sociétés immobilières et coopératives

Section 1 : Distributions effectuées par les sociétés coopératives

Sommaire :

- I. Distributions effectuées par les sociétés coopératives - Intérêt statutaire alloué aux parts sociales.
 - A. Règles de droit commun
 - B. Obligations des sociétés coopératives
 - C. Situation des bénéficiaires
 - 1. Intérêts statutaires
 - a. Principe général
 - b. Cas particulier des intérêts statutaires versés aux parts sociales des sociétés coopératives agricoles et caisses de crédit agricole.
 - 2. Autres intérêts
- II. Distributions effectuées par les sociétés coopératives. Répartition des excédents de bénéfices dans les sociétés coopératives
 - A. Modalités de répartition des excédents de bénéfices entre les associés coopérateurs
 - B. Régime fiscal des excédents de bénéfices
 - 1. Excédents admis en déduction des bases de l'impôt sur les sociétés
 - 2. . Excédents non admis en déduction des bases de l'impôt sur les sociétés
 - a. Excédents provenant d'opérations effectuées avec les associés coopérateurs.
 - b. Excédents provenant d'opérations effectuées avec des tiers non-coopérateurs.
 - c. Coopératives dont plus de 50 % du capital est détenu par des associés non coopérateurs et des titulaires de CCI ou de CCA (cf. 4 H 1121).
- III. Remboursement d'apports en cours de société

1

La présente section a pour objet d'exposer les dispositions particulières relatives au régime fiscal des distributions effectuées par les sociétés coopératives.

10

Les sociétés coopératives régies par la [loi n°47-1775 du 10 septembre 1947](#) modifiée, portant statut de la coopération, ont essentiellement pour objet :

- de réduire, au bénéfice de leurs membres et par l'effort commun de ceux-ci, le prix de revient et, le cas échéant, le prix de vente de certains produits et services ;
- d'améliorer la qualité marchande des produits fournis à leurs membres ou de ceux produits par ces derniers et livrés aux consommateurs.
- de contribuer à la satisfaction des besoins et à la promotion des activités économiques et sociales de leurs membres ainsi qu'à leur formation.

20

Afin de renforcer leurs fonds propres, les sociétés coopératives régies par la loi de 1947 ont la faculté d'ouvrir leur capital à des associés non-coopérateurs, sur option statutaire et dans certaines limites.

30

Par ailleurs, elles peuvent émettre des certificats coopératifs d'investissement dont la rémunération doit au moins être égale à celle versée aux parts sociales.

De même, pour faciliter la collecte de fonds auprès des associés non-coopérateurs et des coopérateurs eux-mêmes, et rendre plus attractive l'épargne investie dans les coopératives :

- le taux maximum de rémunération du capital est aligné sur le taux moyen de rendement des obligations des sociétés privées publié par le ministre de l'Économie. Toutefois, le total des intérêts versés par les sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP) ne peut excéder ni le total des dotations aux réserves, ni les sommes allouées aux salariés au titre de la ristourne ;
- les coopératives, à l'exclusion des coopératives agricoles, artisanales, maritimes et de transports, peuvent émettre des parts à intérêt prioritaire sans droit de vote. Toutefois, ces parts ne peuvent être souscrites que par des associés non coopérateurs ;
- les parts à avantages particuliers dont les avantages sont déterminés par les statuts, peuvent être souscrites par tous les associés ;
- les établissements de crédit coopératif ou mutualiste peuvent émettre des certificats coopératifs d'associés (CCA). Ces titres ne peuvent être détenus que par les associés de ces établissements et par les sociétaires des coopératives associées ;
- les certificats coopératifs d'investissement (CCI), les CCA et les parts à intérêt prioritaire ne peuvent représenter ensemble plus de 50 % du capital ;

- les coopératives autres que les coopératives agricoles, maritimes, artisanales de transports et les SCOP peuvent revaloriser les parts sociales en incorporant une fraction des réserves ;

- les statuts des SCOP et des coopératives agricoles, maritimes, artisanales et de transports peuvent prévoir l'attribution à l'associé sortant, en sus de son remboursement de la valeur nominale de ses parts, d'une fraction des réserves dans la limite du barème en vigueur fixant le taux de majoration applicable aux rentes viagères.

40

Aux termes du 1 de l'[article 206 du CGI](#), les sociétés coopératives et leurs unions sont en principe, quel que soit leur objet, passibles de l'impôt sur les sociétés.

50

Certaines bénéficient, toutefois, d'exonérations instituées en leur faveur, sous certaines conditions, par les 1-2°, 3°, 3° bis, 4°, 7° et 8° de l'[article 207 du CGI](#).

60

Les caractères distinctifs des organismes qui ont adopté le statut de coopérative ainsi que leur régime fiscal au regard de l'impôt sur les sociétés sont étudiés de manière détaillée dans la série IS à laquelle il convient de se reporter.

70

Les dividendes redistribués par les sociétés coopératives et leurs unions - qui peuvent également bénéficier du régime des sociétés mères et filiales - sont soumis à l'impôt de distribution dans les conditions de droit commun.

80

Enfin, les SICA peuvent distribuer à leurs associés, en sus du versement des ristournes et des intérêts statutaires, tout ou partie des dividendes qu'elles ont reçu au titre de leurs participations.

Sur le plan fiscal, ces redistributions de dividendes sont soumises aux mêmes règles que celles applicables aux distributions de dividendes.

90

Cependant diverses mesures dérogatoires ont pour objet d'exclure du régime fiscal de droit commun les distributions opérées par certaines sociétés coopératives.

Ces dispositions particulières sont étudiées dans les trois parties suivantes qui concernent respectivement :

- l'intérêt statutaire alloué aux parts sociales ;
- la répartition des excédents de bénéfices (ristournes) ;

- les dispositions applicables en cas de remboursement d'apports en cours de société, de dissolution ou de transformation des sociétés coopératives.

I. Distributions effectuées par les sociétés coopératives - Intérêt statutaire alloué aux parts sociales.

100

En application de l'article 14 de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 modifiée, le taux maximum de rémunération du capital versé par les sociétés coopératives est aligné sur le taux moyen de rendement des obligations des sociétés privées

Dans les coopératives agricoles les statuts peuvent toutefois fixer le taux de l'intérêt versé aux parts des associés non-coopérateurs à deux points au-dessus de celui des parts des associés coopérateurs (Code rural et de la pêche maritime, art. L. 522-4, al. 3)

L'intérêt statutaire ne peut être servi que si des excédents ont été réalisés au cours de l'exercice. Toutefois, les statuts peuvent prévoir qu'en cas d'insuffisance des résultats d'un exercice, les sommes nécessaires pour parfaire cet intérêt sont prélevées soit sur les réserves, soit sur les résultats des exercices suivants, sans toutefois aller au-delà du quatrième

Remarque :

Il est à noter qu'aux termes de l'article R*523-2 du code rural et de la pêche maritime, les statuts des sociétés coopératives agricoles peuvent prévoir que les sommes nécessaires pour compléter l'intérêt statutaire d'un exercice sont prélevées sur une provision spécialement constituée à cet effet par l'assemblée générale, par prélèvement sur les excédents du ou des exercices antérieurs.

110

Après avoir rappelé les règles fiscales de droit commun applicables aux intérêts statutaires versés par la généralité des sociétés coopératives, les dispositions particulières intéressant certaines de ces sociétés seront examinées.

Des précisions relatives d'une part aux obligations des sociétés coopératives et, d'autre part, à la situation des bénéficiaires des intérêts versés sont également apportées.

A. Règles de droit commun

120

Les intérêts statutaires alloués à leurs sociétaires par les sociétés coopératives ou unions de coopératives sont, en principe, soumis en tous points au régime fiscal des distributions de dividendes faites par des sociétés françaises.

B. Obligations des sociétés coopératives

130

Les sociétés coopératives sont en principe tenues d'établir dans les conditions de droit commun le modèle unique de déclaration des opérations sur valeurs mobilières prévu à l'article 242 ter du CGI, pour les paiements d'intérêts de parts faits à leurs sociétaires.

Cependant, les sociétés coopératives payant elles-mêmes les intérêts de leurs parts sont dispensées d'établir des relevés lorsque le montant des intérêts payés au sociétaire n'excède pas 6,10 €. La mesure est applicable à tous les organismes de coopération et de mutualité soumis au contrôle des agents des administrations financières.

C. Situation des bénéficiaires

1. Intérêts statutaires

a. Principe général

140

Les intérêts doivent être compris dans le revenu imposable des sociétaires pour leur montant brut effectivement perçu.

b. Cas particulier des intérêts statutaires versés aux parts sociales des sociétés coopératives agricoles et caisses de crédit agricole.

150

Le nombre des parts sociales attribuées par les coopératives agricoles à leurs membres est normalement fixé en fonction de l'importance de l'exploitation de chacun des associés ou de celle des opérations qu'il réalise avec la société. Il s'ensuit que les intérêts statutaires alloués à ces parts et perçus par des agriculteurs doivent, en règle générale, être regardés comme se rattachant à l'exploitation agricole. Ces intérêts constituent par suite une recette imposable au titre des bénéfices agricoles et, sous le régime du forfait, ils sont réputés compris dans le bénéfice forfaitaire. Corrélativement, ils n'ont pas à être déclarés séparément au titre des revenus mobiliers.

De même, les personnes qui sollicitent l'octroi de prêts auprès des caisses de crédit agricole sont tenues de souscrire un certain nombre de parts sociales de ces organismes.

Lorsque ces parts sont détenues par des agriculteurs, les intérêts qu'elles produisent peuvent également être regardés comme se rapportant directement à l'exploitation agricole et sont par suite imposables, dans les conditions indiquées ci-dessus, au titre des bénéfices agricoles.

Mais, s'agissant de parts de sociétés coopératives agricoles, les intérêts correspondants ne doivent être rattachés aux bénéfices agricoles que dans la mesure :

- où le nombre de parts n'excède pas celui dont la souscription est normalement exigée pour la réalisation des opérations effectuées avec ces organismes ;
- et où ces opérations se rattachent directement à l'exploitation agricole.

Lorsque ces deux conditions ne sont pas réunies, les intérêts correspondants doivent être rangés dans la catégorie des revenus mobiliers et imposés suivant les règles prévues pour cette catégorie de revenus.

2. Autres intérêts

160

Il s'agit des intérêts servis aux dépôts effectués par les sociétaires en sus de leur part de capital, à l'exclusion donc des intérêts statutaires précités.

II. Distributions effectuées par les sociétés coopératives. Répartition des excédents de bénéfices dans les sociétés coopératives

170

Après dotation des réserves légales par décision de l'assemblée générale et attribution de l'intérêt statutaire aux parts sociales, les excédents annuels peuvent, sous certaines conditions, faire l'objet d'une répartition entre les associés coopérateurs.

180

Aux termes des dispositions de l'[article 6](#) modifié de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947, portant statut de la coopération, les sommes restant éventuellement disponibles peuvent alors être mises en réserves ou attribuées sous forme de subvention soit à d'autres coopératives ou unions de coopératives soit à des œuvres d'intérêt général ou professionnel.

190

Par ailleurs, et sauf dispositions contraires d'une législation particulière, tant que les diverses réserves totalisées n'atteignent pas le montant du capital social, le prélèvement opéré à leur profit ne peut être inférieur aux 3/20 des excédents d'exploitation .

Remarque :

Toutefois, s'agissant des sociétés coopératives agricoles, il doit être effectué sur les excédents nets annuels un prélèvement d'un dixième affecté à la formation d'un fonds de réserve. Ce prélèvement cesse d'être obligatoire quand le fonds de réserve atteint une somme correspondant au montant du capital social.

Les statuts de chaque société coopérative peuvent prévoir, en outre, la constitution de fonds supplémentaires de réserves auxquels sont affectés des prélèvements spéciaux sur les excédents de recettes ([Code rural et de la pêche maritime, art R 524-21](#)).

200

Les développements qui suivent traitent successivement :

- des modalités de répartition des excédents annuels entre les associés coopérateurs ;

- et du régime fiscal applicable à ces excédents.

A. Modalités de répartition des excédents de bénéfices entre les associés coopérateurs

210

Les excédents de bénéfices ne peuvent pas être répartis en proportion du nombre de parts détenues par les associés coopérateurs mais uniquement au prorata des opérations traitées avec chacun d'eux ou du travail fourni par lui selon la règle dite de la « ristourne proportionnelle ».

Les excédents provenant des opérations effectuées avec des tiers non coopérateurs ou, le cas échéant, avec des associés non coopérateurs, ne doivent pas être compris dans les distributions.

B. Régime fiscal des excédents de bénéfices

220

En vertu des 1-1°, 2 et 5 de l'article 214 du CGI, la part des bénéfices nets qui est ristournée aux associés des sociétés coopératives de consommation, aux travailleurs des sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP) ou aux associés de sociétés d'intérêt collectif agricole (SICA) peut être admise, sous certaines conditions, en déduction pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés dû par ces organismes.

Cette disposition a été étendue par la doctrine administrative aux autres sociétés ou groupements coopératifs, mutualistes et similaires qui, par application des dispositions légales qui les régissent, répartissent une fraction de leurs bénéfices entre leurs adhérents au prorata des opérations traitées avec chacun d'eux ou du travail fourni.

Toutefois, le 1-6° de l'article 214 du CGI précise que la fraction des ristournes qui dépasse 50 % des excédents est réintégrée aux bénéfices imposables si les sommes en cause sont remises à disposition de la coopérative au cours des deux exercices suivants.

Enfin, le 1-7° de l'article 214 du CGI dispose que les coopératives ne peuvent plus bénéficier de la déduction des ristournes lorsque plus de 50 % de leur capital est détenu par des associés non coopérateurs et des titulaires de certificats coopératifs d'investissement (CCI) et de certificats coopératifs d'associés (CCA).

230

Dès lors, il y a lieu de faire la distinction entre :

- les ristournes qui n'excèdent pas 50 % des résultats répartis qui sont toujours déductibles quelle que soit l'affectation des sommes en cause par les coopérateurs ;
- les ristournes qui excèdent 50 % des résultats répartis dont la déduction est susceptible d'être remise en cause si les coopérateurs les remettent à la disposition de la coopérative au cours des deux exercices suivants ;

- les ristournes qui ne sont plus déductibles lorsque le capital des coopératives est détenu à plus de 50 % par des associés non coopérateurs et des titulaires de CCI ou de CCA.

Cette question est exposée dans le cadre des règles d'assiette propres à l'impôt sur les sociétés. En revanche, les conséquences de ces dispositions légales ou administratives au regard du régime fiscal de la distribution sont examinées ci-après.

1. Excédents admis en déduction des bases de l'impôt sur les sociétés

240

Lorsque, par application des dispositions légales qui les régissent, les organismes coopératifs répartissent une fraction de leurs bénéfices entre leurs adhérents au prorata des opérations traitées avec chacun d'eux, les profits ainsi distribués doivent, dans la mesure où ils proviennent des opérations faites avec les associés, être regardés comme venant en atténuation des recettes et, par suite, comme diminuant les bénéfices imposables.

Toutefois, pour être déductibles, et en application des dispositions du 1-6° de l'[article 214 du CGI](#), ces ristournes ne doivent pas excéder 50 % des résultats répartis.

250

Dans ces conditions, les ristournes réparties entre ses membres par une société coopérative et admises en déduction pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, ne doivent pas être considérées comme des revenus distribués. Elles n'ont donc pas le caractère de revenus de valeurs mobilières entre les mains des bénéficiaires.

260

Les ristournes ainsi perçues constituent, le cas échéant, des recettes imposables au titre de l'activité professionnelle exercée par les associés (bénéfices agricoles ou bénéfices industriels et commerciaux par exemple). Elles sont réputées comprises dans le bénéfice forfaitaire lorsque l'associé relève de ce régime.

270

Remarque.

Les sociétés coopératives de consommation, les sociétés d'intérêt collectif agricole (SICA) ou les sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP) qui optent pour le régime de groupe ne peuvent plus déduire les ristournes versées à leurs adhérents pendant une période de cinq ans à compter de la date d'ouverture du premier exercice au titre duquel elles ont exercé cette option.

En application des dispositions de l'[article 214-1 bis, al 2](#) du CGI, ces sommes non déduites conservent le caractère de ristournes pour les personnes qui les reçoivent.

280

En principe, les ristournes ne peuvent être admises en déduction des bénéfices imposables de la société coopérative qu'au moment où elles ont été mises effectivement à la disposition des associés coopérateurs, soit par suite de leur versement en espèces, soit par inscription à un compte spécial

ouvert au nom de chacun des intéressés, c'est-à-dire en fait au cours de l'exercice suivant celui de la réalisation des bénéfices.

Aussi, il est admis que les sociétés coopératives puissent constituer une provision pour ristournes à payer à la clôture de chaque exercice afin de ne pas être imposées sur les ristournes avant leur distribution effective.

290

Dans la mesure où il est justifié que les dotations inscrites à ces comptes proviennent des opérations traitées avec les associés coopérateurs, leur répartition ultérieure entre ces derniers, au prorata du montant des affaires faites avec chacun d'eux, pourra également être opérée en franchise d'impôt de distribution (cf. ci-dessus n° 80).

Pour que cette franchise puisse être admise, il est donc nécessaire que la société effectuant une telle répartition soit en mesure d'établir au moyen de ses comptes :

- d'une part, qu'il y a identité de personne entre les associés coopérateurs avec lesquels les affaires génératrices des bonis ont été faites, ou leurs héritiers, et ceux au profit desquels est effectuée la répartition de la dotation inscrite au compte de provisions spéciales ;

- d'autre part, que cette répartition est faite au prorata des affaires traitées avec ces mêmes associés coopérateurs pendant l'exercice au titre duquel la dotation a été constituée.

300

Toutefois cette solution s'est révélée difficile à traduire en pratique. Aussi de nouvelles modalités de déduction du résultat fiscal des ristournes versées par les sociétés coopératives à leurs sociétaires ont été arrêtées en concertation avec les organismes intéressés.

Les excédents à répartir sous forme de ristournes à la clôture de l'exercice seront admis en déduction du résultat imposable à la condition que, comme pour les provisions, le principe et le mode de calcul des versements des excédents aient fait l'objet d'une décision du conseil d'administration, du directoire ou de la gérance, lors de l'arrêté des comptes. De plus, ils devront apparaître, au bilan de l'entreprise, sous l'indication du bénéfice de l'exercice par une formule du type « dont excédents à répartir aux sociétaires : ... X ».

Remarque :

La déduction sera opérée sous une forme extra-comptable, au moyen du tableau de passage du résultat comptable au résultat fiscal annexé à la déclaration de résultats (ligne XG du tableau n° 2058 AN « Déductions diverses »).

Au cours de l'exercice suivant, la décision devra être approuvée par l'assemblée générale des coopérateurs et une copie de la délibération sera envoyée au service local des impôts pour valoir régularisation de la déduction opérée. La faculté, pour le conseil d'administration, de prévoir le montant des ristournes sous réserve d'approbation par l'assemblée générale, devra, bien entendu, être prévue par les statuts de la coopérative.

Si un écart apparaît entre la somme déduite du résultat imposable d'un exercice et celle effectivement mise en distribution au cours de l'exercice suivant, la coopérative devra régulariser sa déclaration fiscale, au plus tard à la clôture de ce dernier exercice.

Par ailleurs, les ristournes déduites, mais non effectivement versées, seront réintégrées dans les résultats de l'exercice au titre duquel leur déduction aura été opérée.

Excédents dont la déduction est susceptible d'être remise en cause

310

En application du 1-6° de l'article 214 du CGI, la fraction des ristournes déduites qui dépasse 50 % des excédents répartis est réintégrée au résultat du même exercice à concurrence des sommes apportées ou mises à disposition de la coopérative au cours des deux exercices suivants.

Il sera donc admis que les ristournes remises à la disposition de la coopérative et réintégrées aux résultats ne constituent pas des revenus distribués.

2. . Excédents non admis en déduction des bases de l'impôt sur les sociétés

a. Excédents provenant d'opérations effectuées avec les associés coopérateurs.

320

Il est rappelé que, pour être admis en déduction des bases de l'impôt sur les sociétés, les excédents doivent provenir d'opérations effectuées avec les associés coopérateurs et être répartis entre ces derniers au prorata des opérations traitées avec chacun d'eux.

330

Si ces excédents sont répartis, en violation du statut de la coopération, non pas au prorata des opérations traitées, mais par exemple en proportion du nombre de parts détenues par chaque associé, les ristournes ainsi versées demeurent comprises dans les bases de l'impôt sur les sociétés et sont soumises au régime de droit commun de la distribution.

b. Excédents provenant d'opérations effectuées avec des tiers non-coopérateurs.

340

L'exonération d'impôt sur les sociétés ne s'applique pas aux excédents de bénéfices provenant des opérations que les sociétés coopératives peuvent être éventuellement autorisées à effectuer avec des tiers non-coopérateurs.

350

Ces excédents sont obligatoirement affectés aux réserves et ne peuvent, en aucun cas être l'objet d'une répartition.

c. Coopératives dont plus de 50 % du capital est détenu par des associés non coopérateurs et des titulaires de CCI ou de CCA (cf. 4 H 1121).

360

En application du 1-7° de l'article 214 du CGI du CGI, les coopératives ne peuvent pas bénéficier de la déduction des ristournes lorsque plus de 50 % de leur capital est détenu par des associés non-coopérateurs et des titulaires de CCI ou de CCA.

S'agissant du cas particulier des commerçants détaillants et des SCOP : voir la série BIC ou la série IS.

III. Remboursement d'apports en cours de société

370

Le 1° de l'article 112 du CGI dispose que les répartitions présentant pour les associés ou actionnaires le caractère de remboursements d'apports ou de primes d'émission, ne sont pas considérées comme des revenus distribués.

Cependant, une répartition en cours de société, n'est réputée présenter ce caractère que si tous les bénéficiaires et les réserves, autres que la réserve légale, ont été auparavant répartis.

En conséquence, le remboursement de son apport obtenu par un associé lors de son retrait de la société, devrait être considéré comme une distribution imposable.

380

Toutefois, l'administration prenant en considération la nature spéciale des sociétés coopératives et la réglementation particulière à laquelle elles sont soumises admet, en ce qui les concerne, que l'existence de réserves sociales ne met pas obstacle à ce que, lors de leur retrait de la société, les associés reprennent en franchise d'impôt le montant des apports qu'ils ont réellement effectués.

390

L'article 18 de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 modifié prévoit que l'associé qui se retire ou qui est exclu, dans le cas où il peut prétendre au remboursement de ses parts, a droit au remboursement de leur valeur nominale.

Les statuts peuvent également prévoir, sous certaines conditions, que l'associé sortant a droit à une part de la réserve spéciale constituée à cet effet.

Sauf dispositions dérogatoires précisées dans les statuts, le remboursement et la part de réserve sont réduits à due concurrence de la contribution de l'associé aux pertes inscrites au bilan.