

# La fiscalité des coopératives<sup>1</sup>

Laurent KARLSHAUSEN

Assistant du corps intermédiaire et doctorant à la  
Faculté de droit, d'économie et de finance de  
l'Université du Luxembourg

## ***Abstract***

This paper examines in three steps the issue of compatibility of the cooperatives tax regime with the European competition law.

In a first step, the paper situates the issue of tax measures in relation to European competition rules. The different levels of reasoning adopted by the EU competition law to qualify a fiscal measure as a prohibited state aid in terms of the article 107 of the TFEU are presented in the perspective proposed by the European Commission in its Notice of the 10th December 1998 on "*the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation*", OJ C384/4 of 12.10.1998.

In a second step, the paper outlines a general presentation of the European cooperatives tax treatment on basis of two theoretical models of cooperatives, according to the fact, whether these are "closed" or "open" to the participation of non-members. The distinctive feature of the "closed" system of cooperative, where the entire wealth of the cooperative is produced through the activity of its members, and which could be specifically taken into account by the tax regime, is briefly reviewed and illustrated with some examples from various national laws.

In a third and final step, this paper presents the recent critics that the European authorities expressed about certain tax measures granted to the cooperatives. The question is if some specific criteria for the cooperatives are to be found in the context of the process of qualifying the tax measure as state aid and / or the examination of its compatibility with the internal market. A solution to this open question could be found in the current criteria defined by the European institutions legislation and practice, which are now flexible enough to embrace the diversity of the cooperatives.

## ***Résumé***

La présente contribution examine en trois temps la question de la compatibilité de la fiscalité des coopératives au droit européen de la concurrence.

Dans un premier temps, la contribution resitue la question des mesures fiscales par rapport aux règles de la concurrence. Les différentes étapes du raisonnement retenu par le droit européen de la concurrence pour qualifier une mesure fiscale en aide d'Etat prohibée au sens de l'article 107 du TFUE sont ainsi exposés dans la perspective proposée par la Commission européenne dans sa Communication du 10 décembre 1998 sur « *l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises* », JO C384/4 du 10/12/1998.

Dans un second temps, la contribution esquisse une présentation d'ensemble du traitement fiscal des coopératives européennes en distinguant celles-ci en deux modèles théoriques, selon qu'elles soient « fermées » ou « ouvertes » à la participation de personnes non sociétaires. La particularité du système « fermé » de coopérative, où toutes les richesses produites sont le fruit de l'activité des coopérateurs, et sa prise en considération éventuelle par le droit fiscal sont brièvement examinés, à la lumière de quelques exemples tirés de certaines législations nationales.

Dans un troisième et dernier temps, la contribution présente sur base de cas récents examinés par les instances européennes les quelques critiques qui ont pu être adressées à propos de certaines mesures

---

<sup>1</sup> Cette modeste contribution au titre certes ambitieux n'a pour prétention que de partager l'état d'une réflexion en mouvement, nourries par les lectures et les rencontres. Je souhaite ici tout particulièrement remercier Monsieur le Professeur David HIEZ, Mademoiselle Ekaterina ISLENTYEVA et Monsieur Willy TADJUDJE, pour leur aide précieuse et leurs encouragements.

fiscales accordées aux coopératives. La question se pose alors de savoir si des critères spécifiques aux coopératives doivent être retenus dans le cadre de l'examen de la qualification de la mesure fiscale accordée en aide d'Etat et/ou de sa compatibilité avec le fonctionnement du marché unique. La présente contribution laisse cette question ouverte, non sans souligner que la législation et la pratique des instances européennes fournissent dès à présent des critères suffisamment flexibles pour appréhender la diversité du monde coopératif.

Le régime fiscal applicable aux sociétés coopératives n'échappe pas au regard critique du droit de la concurrence. Lorsque ce regard devient appuyé, des voix se lèvent pour dénoncer une intrusion inadmissible et pour défendre aux instances européennes « de ne pas toucher à leur Coop » <sup>(2)</sup>. Au-delà de l'émoi qu'il a pu susciter dans le monde coopératif, il paraît nécessaire de percer ce regard et d'examiner les reflets qu'il peut avoir sur la vie coopérative.

Afin d'aborder les questions qui concerne spécifiquement la compatibilité de la fiscalité des coopératives au droit européen de la concurrence, et dans un but de meilleure compréhension de ces questions, la présente contribution dressera un aperçu sommaire du cadre théorique applicable aux aides d'Etat sous forme de mesure fiscale. Pour ce qui concerne les questions relatives à l'application spécifique aux coopératives du régime des aides d'Etat, nous renverrons le lecteur vers la contribution de Mlle Isentyeva et certaines lectures conseillées.

## **I. La fiscalité des entreprises coopératives contre le droit de la concurrence**

Les règles européennes du droit de la concurrence <sup>(3)</sup> ont pour principal objet le maintien d'équilibres dans la compétition entre acteurs économiques au sein du marché unique de l'Union européenne. Ces règles s'intéressent aux comportements des acteurs économiques eux-mêmes, en leur interdisant toute entente ou concertation ayant pour effet de fausser la concurrence <sup>(4)</sup>, mais également aux comportements des Etats, qui par leur pouvoir normatif et d'administration peuvent interférer directement sur le jeu de la concurrence en favorisant certains acteurs économiques <sup>(5)</sup>.

Le Traité confie à la Commission européenne le rôle de contrôler la mise en application de ces règles par les acteurs économiques et les Etats, en lui conférant certains pouvoirs d'injonction et d'investigation <sup>(6)</sup>. C'est dans ce cadre que la Commission est amenée à se prononcer sur la compatibilité des aides accordées par les Etats membres avec l'objectif de création et de maintien d'un marché intérieur <sup>(7)</sup>.

---

<sup>2</sup> Voy. La pétition lancée par l'association Coopérative Europe et ses membres sur leur site internet <http://www.gopetition.com/petitions/hands-off-our-coops.html>.

<sup>3</sup> Il sera fait ici référence aux articles du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci après TFUE), qui abroge et remplace le Traité sur la Communauté européenne (ci après TCE), tel qu'il était en vigueur suite aux modifications du Traité de Nice. Les références au TFUE sont faites sur base de la version consolidée du Traité, telle que publiée au Journal officiel le 30/03/2010, JO 2010 C 83/01 et suiv.

<sup>4</sup> Articles 101 et suivants du Traité sur le fonctionnement de l'Union européennes, ex-articles 81 et suiv. du Traité sur la Communauté européenne.

<sup>5</sup> Articles 107 et suiv. TFUE, ex-articles 97 et suiv. du TCE.

<sup>6</sup> Voy. Article 108 TFUE et le Règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE, JO L 83 du 27/3/1999, pp.1 à 9.

<sup>7</sup> Article 3 du TUE, ex-art. 2 TCE.

Ces aides que les Etats peuvent accorder sont déclarées par l'article 107 du TFUE incompatibles avec l'objectif de création et de maintien d'un marché commun, dès lors qu'elles ont pour effet de favoriser certaines productions ou entreprises, au moyen de ressources de l'Etat sous quelques formes que ce soit. Un de ces moyens peut être une mesure fiscale, quel qu'en soit par ailleurs la nature, législative ou administrative <sup>(8)</sup>.

La définition précise de ce qu'est une aide d'Etat provient de la pratique de la Commission, qui est parfois présentée sous forme de synthèse dans des communications publiées au Journal Officiel <sup>(9)</sup>, et laquelle se fonde sur la jurisprudence du Tribunal et de la Cour de Justice de l'Union européenne, appelés à se prononcer sur la question de la notion d'aides d'Etat <sup>(10)</sup>, le plus souvent pour la Cour sur question préjudicielle <sup>(11)</sup> posée par une juridiction nationale d'un Etat membre. En raison de leurs rôles respectifs, « complémentaires mais distincts » <sup>(12)</sup>, chacun de ces différents intervenants aborde la question de l'aide d'Etat sous un angle différent.

*« Tandis que l'appréciation de la compatibilité de mesures d'aide avec le marché commun relève de la compétence exclusive de la Commission, agissant sous le contrôle des juridictions communautaires <sup>(13)</sup>, les juridictions nationales veillent à la sauvegarde des droits des justiciables en cas de violation de l'obligation de notification préalable des aides d'Etat à la Commission prévue à l'article 88, paragraphe 3, CE [actuellement article 108 paragraphe 3 TFUE] » <sup>(14)</sup>. Cette compétence de la juridiction nationale se justifie par l'effet direct de l'interdiction de mise à exécution de tout projet d'aide sans le contrôle de la Commission, consacré à cet article <sup>(15)</sup>.*

En conséquence, si l'interprétation de la notion d'aide d'Etat, telle qu'elle figure dans le Traité, relève en principe de la compétence de la Cour de Justice, la question de la qualification en tant qu'aide et de ses conséquences revient à la seule Commission. Ce large pouvoir d'appréciation de la Commission mène à une certaine casuistique, que l'interprétation du texte du Traité ne permet pas d'encadrer de manière très précise dans une définition rigoureuse. En effet, le texte de l'article 107 du TFUE entame une ébauche de définition en s'attardant sur les effets de la mesure qualifiée d'aide <sup>(16)</sup>. Cette

---

<sup>8</sup> Voy. la Communication de la Commission du 10 décembre 1998 sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, JO C384/4 du 10/12/1998, paragraphe n°10.

<sup>9</sup> Voy la Communication de la Commission du 10 décembre 1998, C 384/7, précitée.

<sup>10</sup> Sans toutefois se prononcer au fond : « *L'appréciation de la compatibilité de mesures d'aides ou d'un régime d'aides avec le marché commun relève de la compétence exclusive de la Commission* », arrêt CJUE du 23 mars 2006 Enirisorse SpA, C-237/04, Rec. P. I-2843, attendu n°23.

<sup>11</sup> Dans le cadre du recours préjudiciel au sens de l'article 267 TFUE, la Cour n'est amenée qu'à se prononcer sur l'interprétation des textes de droit européen.

<sup>12</sup> CJUE Arrêt du 11 juillet 1996, SFEI e.a., C39/94, Rec. p. I.-3547, attendu n° 41 ; CJUE Arrêt du 21 octobre 2003, Van Calster e.a., C 261 – 262/01, Rec. p.I-12249, attendu n°74.

<sup>13</sup> Il s'agit du recours en excès de pouvoir prévu par l'article 263 du TFUE, qui s'exerce en première instance devant le Tribunal (article 256 TFUE).

<sup>14</sup> Voy. Arrêt CJUE du 5 octobre 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, Rec.p.I-9957, attendu n°38 ; Voy. également e.a. Arrêt de la CJUE du 22 mars 1977, Steinike & Weinlig, C-78/76, Rec. P.565, Attendu n°14.

<sup>15</sup> Voy. Arrêt CJUE du 11 juillet 1996, SFEI e.a., préc., attendu n°39.

<sup>16</sup> A. Maitrot de la Motte, « Aide d'Etat sous forme fiscale- Champ du contrôle communautaire. », Jurisclasseur Fiscal/ Impôt direct, Fascicule n°1160, Lexis-Nexis, 2009, p 19/20.

formulation fait ainsi dire à la Cour de Justice que seul l'effet de la mesure fiscale est déterminant lors de la qualification de cette dernière en aide d'Etat, de sorte que l'objectif poursuivi par cette dernière, qu'il soit purement fiscal ou social, ne suffit pas à l'exclure du champ d'application de l'article 107 du TFUE <sup>(17)</sup>. Il serait par ailleurs pratiquement impossible de distinguer les mesures fiscales au regard de leurs seuls objectifs, en raison de la trop grande hétérogénéité de ce type de mesures et des buts qu'elles entendent poursuivre.

Afin de donner une certaine prévisibilité à ses décisions, la Commission a néanmoins identifié <sup>(18)</sup>, sur base du texte du Traité tel qu'interprété par la Cour <sup>(19)</sup>, quatre critères cardinaux qui permettent de cerner la notion d'aide d'Etat sous forme de mesure fiscale:

- 1° La mesure doit fournir à ses bénéficiaires un avantage sans contrepartie
- 2° Cet avantage doit être octroyé par l'Etat ou au moyen de ses ressources
- 3° La mesure doit avoir pour effet d'affecter la concurrence et les échanges
- 4° La mesure doit être sélective, en ce qu'elle ne bénéficie qu'à certaines entreprises ou certains types de production

#### *1° L'octroi d'un avantage sans contrepartie*

La mesure fiscale doit apporter un avantage à son bénéficiaire, qui voit les charges qui lui incombent normalement s'alléger <sup>(20)</sup>. L'allègement de la dépense fiscale peut alors prendre soit la forme d'une réduction de l'assiette imposable <sup>(21)</sup>, soit celle d'une réduction partielle <sup>(22)</sup> ou totale <sup>(23)</sup> de l'impôt, soit encore celle d'une suppression dans

---

<sup>17</sup> Voy. e.a. CJUE Arrêt du 22 mars 1977, Steinike et Weinlig / R.F.A., C 78/76, Rec. p. I- 595 ; CJUE Arrêt du 22 décembre 2008, British Aggregates/ Commission, C-487/06, Rec.p.I-10505, attendu n°85

<sup>18</sup> Voy. Communication du 10 décembre 1998, C 384/7, précitée.

<sup>19</sup> Voy. e.a. CJUE Arrêt du 24 juillet 2003, Altmark Trans GmbH, C-280/00, Rec. p.I-7747, Attendu n°75

<sup>20</sup> Cet allègement ne doit pas se traduire par un transfert de ressource de l'Etat, Voy. CJUE Arrêt du 15 mars 1994, Banco Exterior ... e.a., C-387/92 Rec. p.I-877, attendu n° 14 « *une mesure par laquelle les autorités publiques accordent à certaines entreprises une exonération fiscale qui, bien que ne comportant pas un transfert de ressources d'Etat, place les bénéficiaires dans une situation financière plus favorable que les autres contribuables constitue une aide d'Etat au sens de l'article 92, paragraphe 1, du traité* ».

<sup>21</sup> A titre d'exemples : une déduction fiscale particulière, réservée à certaines entreprises d'une région, pour investissement dans un secteur ou une région précise (voy. CJUE, Arrêt du 19 septembre 2000, RFA/ Commission, précité) ; un amortissement spécifique, généralement plus étalé dans le temps, ce qui permet un gain de trésorerie et parfois même par la déduction d'une somme supérieure à la valeur d'acquisition (Voy. par ex. sur un telle mesure concernant les groupements d'intérêt économique, Décision de la Commission du 22 décembre 2006, relative à l'aide n°C/46/2006, publiée au JO du 30/04/2007, L 112/2007) ; une fixation de l'assiette de l'impôt sur base d'un pourcentage d'un forfait de charges d'exploitation courantes (technique dite du « cost plus »), en faveur de certains types d'entreprises, tel que les quartiers généraux d'entreprise ou les centres de logistique (Voy. Décision de la Commission du 13 mai 2003 sur l'aide n°C1483/2003, JO du 24 janvier 2004, L 23/1) ou les centres de coordinations belges (Voy e.a. Décision de la Commission du 13 novembre 2007 relative à l'aide n°C/5416/2007, publiée au JO du 2/04/2008, L 90/7).

<sup>22</sup> A titre d'exemples : le crédit d'impôt qui consiste en une réduction de l'impôt sur base d'une bonification forfaitaire assortie de conditions, dont la formulation aura une influence directe sur la qualification ou non en aide d'Etat (Voy. à propos d'un crédit d'impôt accordé qu'aux seuls transporteurs italiens, CJUE Arrêt du 19 mai 1999, Rep. Italienne / Commission, C 6/97, Rec. P.I-2981) : on remarque cependant que ces crédits d'impôts, même qualifiés d'aide d'Etat reçoivent l'approbation de la Commission, en ce qu'ils se rattachent le plus souvent à une des causes de justification (voy. infra), Voy par ex. Décision de la Commission du 19 juillet 2006 à propos de l'aide N°351/2006, JO du 5/10/2006, C240/9 : il s'agit de

les faits de la charge fiscale (par l'ajournement, l'annulation ou le rééchelonnement de la dette fiscale) <sup>(24)</sup>.

La mesure fiscale peut également, sans viser le bénéficiaire, venir renforcer un régime d'aide qui lui est octroyé. Le produit d'une taxe peut ainsi être dédié au financement d'une mesure d'aide d'Etat <sup>(25)</sup>, également sous forme d'un service public offert <sup>(26)</sup>. En ce cas, il s'agit de démontrer le lien d'affectation qui existe entre la mesure d'aide et la mesure fiscale <sup>(27)</sup>.

L'avantage procuré doit être dépourvu de contrepartie, de sorte que la mesure produit un déséquilibre financier, qu'il est possible de mesurer à l'aune des « conditions normales du marché » <sup>(28)</sup> : il s'agit alors de comparer la situation de l'entreprise bénéficiaire à celle qui prévaut pour une entreprise concurrente non bénéficiaire.

A l'inverse, l'avantage financier procuré à une entreprise en contrepartie de l'exécution de charge de service public n'est pas constitutif d'une aide d'Etat : l'exécution d'un service public, tel que par exemple le transport public de personnes, crée certaines charges financières spécifiques qui peuvent être compensées par une aide <sup>(29)</sup>.

## 2° L'origine Etatique

---

l'article 220 nonies du CGI qui octroie un crédit d'impôt en cas de rachat de titres d'une société par ses salariés).

<sup>23</sup> A titre d'exemples : l'exonération d'impôt pendant deux ans au bénéfice des entreprises créées pour reprendre l'actif de société liquidées (Voy. article 44 septies du CGI qualifié d'aide d'Etat par la Commission dans sa décision du 16 décembre 2003 à propos de l'aide C 2003/4636, JO 16/04/2004, L 108/38) ; à l'inverse, a été déclarée justifiée comme mesure de soutien au PME (voir infra) l'exonération de l'impôt sur la fortune accordée investisseur « providentiels » (Voy. décision de la Commission du 11 mars 2008 relative à l'aide n°N596a/07, JO du 19/04/2008, C 99/1) ; constitue par contre une aide d'Etat non justifiée l'exonération totale des dividendes et plus values générés par une entreprise revêtant une forme de société précise (Voy le cas des « holdings 1929 » luxembourgeoises, décision de la Commission du 19 juillet 2006 à propos de l'aide C 2006/3, JO 21/12/2006, L 366/47).

<sup>24</sup> La seule renonciation par l'Etat à certaines recettes fiscales normalement dues dans le cadre d'une transaction précise constitue en soi déjà pour l'entreprise concernée en un avantage, dès lors que l'opération a pu être réalisée à des conditions fiscales plus intéressantes, Voy. CJUE Arrêt du 19 septembre 2000, RFA/ Commission, C 156/98, Rec. P.I-6857 ; Voy. à propos de la suspension du recouvrement de la dette, Voy Arrêt CJUE du 1<sup>er</sup> décembre 1998 Ecotrade e.a., C 200/1997, Rec. p.I-7907.

<sup>25</sup> Voy. à propos d'une taxe sur la publicité radiophonique dédiée à un « Fond de soutien de l'expression radiophonique » distribuant des aides, Arrêt CJUE du 22 décembre 2008, Société Régie Networks e.a., C 333/07, Rec. p.I-10807 ; à propos d'une taxe finançant les « coûts échoués » des producteurs d'électricité Arrêt CJUE du 17 juillet 2008, Essent Netwerk Noord Bv e.a., C 206/06, Rec. p.I-5497.

<sup>26</sup> Voy. par ex. une taxe d'équarrissage due par les personnes procédant à la vente au détail de viande et dont le produit finançait directement un service gratuit de collecte et d'élimination des animaux fournis aux abattoirs (Arrêt CJUE du 20 novembre 2003, Gemo SA, C 126/01, Rec. p.I- 13769).

<sup>27</sup> Voy. e.a. Arrêt CJUE du 13 janvier 2005, PAPE e.a., C 175/02, Rec. p.I-127, attendu n°15

<sup>28</sup> Voy Arrêt CJUE du 11 juillet 1996, SFEI e.a., C 39/94, précité, attendu n°60.

<sup>29</sup> L'aide octroyée doit correspondre exactement à la charge financière spécifique que ce type de service public crée pour une entreprise moyenne, bien gérée et qui offre un service satisfaisant, Voy. Arrêt CJUE du 24 juillet 2003, Altmark Trans GmbH, C-280/00, précité, attendus n°88 et suiv ; pour l'application de cette jurisprudence aux coopératives, voy. par ex la décision de l'Autorité de surveillance AELE. n°719/07/COL du 19 décembre 2007 publiée JO du 17/04/2008, C 96/27.

La notion d'Etat reçoit ici une définition très large, couvrant toutes les différentes formes de pouvoirs publics, du pouvoir national aux collectivités locales <sup>(30)</sup>. En conséquence, tout pouvoir public détenant la compétence d'édicter des mesures fiscales est tenu de respecter les dispositions applicables en matière d'aide d'Etat <sup>(31)</sup>.

L'étude de l'origine de l'avantage octroyé ne s'embarrasse également d'aucun formalisme. L'aide est étatique lorsque l'Etat décide de consacrer ses ressources à l'octroi d'un avantage <sup>(32)</sup>. Il n'est même pas nécessaire que les ressources allouées transitent par le budget de l'Etat <sup>(33)</sup>.

La forme ensuite mise en place pour mettre en œuvre ce transfert de ressources (organisme public, société privée, ...) est également indifférente <sup>(34)</sup>. La question de l'imputabilité de la mesure à l'Etat sera donc une question de pur fait <sup>(35)</sup>.

### 3° L'affectation des échanges et de la concurrence

Ces deux critères, énoncés par l'article 107 du TFUE, sont étroitement liés, de sorte qu'il convient de les apprécier globalement <sup>(36)</sup>, après en avoir procédé à leur examen en deux temps.

Pour la Commission, la condition d'affectation des échanges reçoit un champ d'application très large <sup>(37)</sup>: « *La condition de l'affectation des échanges est remplie dès lors que l'entreprise bénéficiaire exerce une activité économique qui fait l'objet d'échanges entre les Etats membres. Le simple fait que l'aide renforce la position de cette entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes dans les échanges intracommunautaires, permet de considérer que ces échanges ont été affectés. Ni l'importance relativement faible d'une aide, ni la taille modeste du bénéficiaire ou sa part très réduite sur le marché communautaire, ni même l'absence d'activité à l'exportation de ce bénéficiaire ou le fait que l'entreprise exporte la quasi totalité de sa production en dehors de la Communauté ne modifient ce constat* ».

Concrètement, le simple octroi d'un avantage est présumé déjà affecter les échanges au sein du marché intérieur, dès lors que la position de l'entreprise bénéficiaire se voit renforcée par rapport à tous ses concurrents, même si cette entreprise n'est active que sur

<sup>30</sup> Voy. e.a. CJUE 14 octobre 1987, RFA/ Commission, C 248/84, Rec.p.I-4013, Attendu n°17 ; CJUE Arrêt du 6 septembre 2006, Portugal/ Commission, C 88/03, p.I-7115.

<sup>31</sup> C'est alors l'Etat dont elle dépend qui doit procéder éventuellement à la notification de l'aide à la Commission, MAITROT DE LA MOTTE, « Aide d'Etat sous forme fiscale- Champ du contrôle communautaire. », précité, p.43, n°124.

<sup>32</sup> Il en va autrement lorsque l'Etat reçoit une contrepartie, c'est-à-dire lorsque l'Etat se comporte comme « un opérateur normal en économie de marché », Voy L. Nicolas-Vuillerme *Le droit de la concurrence*, Ed. Vuibert, Paris, 2008, p.113, CJUE Arrêt du 25 mars 1991, Italie/ Commission, C 305/89, précité, attendu n°19, CJUE Arrêt du 11 juillet 1996, SFEI, C 39/94, précité, attendu n°60.

<sup>33</sup> CJUE Arrêt du 11 mars 1992, Compagnie commerciale de l'Ouest, C 78 à 83/90, Rec. p.I- 1847

<sup>34</sup> CJUE Arrêt du 22 mars 1977, Steinike..., C 78/76, précité, attendu n°21.

<sup>35</sup> Voy. à propos d'une fixation de tarif de livraison de gaz avantageux par une société contrôlée par l'Etat, CJUE Arrêt du 2 février 1988, Van der Kooy, C 67/85, Rec. p.I-79 ; à propos d'une mesure d'aide d'une entreprise de construction automobile par des fonds provenant d'un holding public, CJUE Arrêt du 21 mars 1991, Italie/ Commission, C 305/89, p-I 1603.

<sup>36</sup> Voy. par ex Arrêt CJUE du 17 mars 1993, Firma Sloman Neptun Schiffahrt AG, C 72-73/91, Rec. p.I-887, attendu n°18.

<sup>37</sup> Communication du 10 décembre 1998, C 384/7, précitée, n°11, ainsi que les différentes décisions citées

le marché national <sup>(38)</sup>. En d'autres termes, l'octroi d'un avantage, affecte les échanges au sein du marché intérieur car il diminue les chances des concurrents d'accéder au marché en maintenant ou augmentant l'activité sur ce marché de l'entreprise bénéficiaire <sup>(39)</sup>. La condition de distorsion de la concurrence reçoit également un champ d'application très large, car l'article 107 TFUE considère ce critère rempli dès que la mesure d'aide peut potentiellement affecter le bon déroulement du jeu de la concurrence. L'avantage procuré à l'entreprise par l'aide, même modeste, lui un avantage sur les concurrents potentiels <sup>(40)</sup>.

#### *4° Le caractère sélectif de la mesure*

La création d'un marché unique européen n'a pas pour objet d'ôter aux Etats leurs compétences dans la définition de leur politique économique nationale, en ce compris la définition des conditions d'exercice la concurrence. Par contre, l'article 107 TFUE interdit aux Etats d'établir des conditions inégales injustifiées, en prenant des mesures favorisant certaines entreprises ou productions. Le postulat est donc celui de l'égalité stricte devant les conditions de concurrence : il ne peut y avoir de discrimination entre les acteurs économiques semblables qui concourent sur un marché donné.

Le droit fiscal a pour vocation d'édicter des règles de portée générale, applicables de manière identique aux acteurs économiques. La formulation en termes généraux de ces règles n'empêche pas les Etats de poursuivre des objectifs de politique économique en répartissant de manière différente la charge fiscale sur certaines catégories de productions ou d'activité économique <sup>(41)</sup>.

La limite entre une mesure fiscale générale, opérant des distinctions entre des catégories de productions ou d'activités conduites par les entreprises, et une mesure fiscale prohibée au regard de l'article 107 TFUE (car retreignant la concurrence) réside dans le caractère discriminant ou « sélectif » de la mesure, qui ne peut être justifié au regard de « la nature ou de l'économie du système fiscal » <sup>(42)</sup>. Il est donc déterminant à cet égard d'examiner si la mesure s'inscrit dans la logique du système fiscal dans lequel elle s'insère.

Ainsi, la mesure sera sélective lorsqu'elle a pour effet de favoriser certaines entreprises ou certaines productions, par rapport à d'autres entreprises ou productions, qui sont objectivement concernés par l'objectif de la mesure <sup>(43)</sup>. Seront alors également sélectives les mesures fiscales prévues pour s'appliquer à tout un secteur de production <sup>(44)</sup> ou certaines catégories d'entreprises <sup>(45)</sup>.

---

<sup>38</sup> CJUE Arrêt du 17 septembre 1980, Philip Morris, C 730/79, Rec., I-2671.

<sup>39</sup> CJUE Arrêt 24 juillet 2004, Altmarkt, précité, attendu n°78 ; CJUE Arrêt du 13 juillet 1988, France/Commission, C 102/87, Rec. p.I-4067, attendu n°19.

<sup>40</sup> Voy par ex en matière de construction navale, CJUE, Arrêt du 21 juillet 2005, Xunta de Galicia, C 71/04, Rec. p.I-7419.

<sup>41</sup> Communication de la Commission du 10 décembre 1998, C 384/7, précité, paragraphe n°13.

<sup>42</sup> CJUE Arrêt du 2 juillet 1974, Italie/ Commission, C 173/73, précité, attendu n°33.

<sup>43</sup> CJUE Arrêt du 8 novembre 2001, Adira Wien Pipeline, C 143/99, Rec. p. I-8365, attendu n°41 ; CJUE Arrêt du 17 juin 1999, Belgique/Commission, C-75/97, Rec. p. I-3671, attendus n°28 à 31.

<sup>44</sup> CJUE Arrêt du 14 octobre 1987, RFA/ Commission, C 248/84, Rec. p. I-4013, attendu n°18 ; CJUE Arrêt du 5 octobre 1999, Commission/France, C251/97, Rec. p. I-6639.

<sup>45</sup> CJUE Arrêt du 15 mars 1994 Banco Exterior ..., C 387/92, précité.

A l'inverse, une mesure fiscale sélective que la « rationalité économique rend nécessaire ou fonctionnelle » <sup>(46)</sup> ne sera pas considérée comme une aide d'Etat. Ce sera, par exemple, le cas d'une mesure d'impôt sur le revenu ou sur les bénéfices qui prévoit un barème d'imposition progressif : le fait pour une entreprise qui dégage plus de revenu de payer plus d'impôt s'explique par la logique « redistributive » de l'impôt. Selon la Commission <sup>(47)</sup>, la nature du système fiscal, et plus particulièrement de l'impôt sur les bénéfices, peut ainsi justifier l'exception d'une entreprise à but non lucratif, si elle ne dégage aucun bénéfice, ou d'une entreprise coopérative, si les profits sont entièrement distribués à leurs membres, car les bénéficiaires sont alors imposés à leur niveau. Par contre, une mesure fiscale sélective qui poursuit des objectifs sociaux ou régionaux doit être considérée comme une aide d'Etat <sup>(48)</sup>.

La réunion cumulative des quatre critères qui viennent d'être énoncés permet la qualification de la mesure en aide d'Etat. Cette qualification n'entraîne pas pour autant son caractère incompatible avec le fonctionnement du marché intérieur, dont la nature concurrentielle n'est qu'un des éléments de son développement et non une finalité pour elle-même. Il est dès lors nécessaire de concilier le droit de la concurrence aux politiques de développement de l'économie menées par les Etats membres.

Dans cette optique, l'article 107 paragraphes 2 du TFUE déclare certaines catégories d'aides systématiquement compatibles au marché intérieur (par ex. les aides accordées suite à des catastrophes naturelles), tandis que d'autres catégories citées au paragraphe 3 peuvent être déclarées compatibles après examen de la Commission (par ex. les aides régionales). Cette dernière disposition accorde également à la Commission la compétence de proposer par règlement (voté par le Conseil) des nouvelles catégories d'aides exemptées et de déterminer les formalités de contrôle des règles qu'elle édicte. Sur cette base, différents règlements ont été pris, dont le « règlement général d'exemption par catégorie » <sup>(49)</sup>, lequel compile et modifie des règlements précédents <sup>(50)</sup>. Certaines catégories d'aides reprises dans ce règlement sont directement susceptibles d'intéresser les coopératives, en ce notamment les aides en faveur des investissements et de l'emploi dans les PME (article 15) et les aides en faveur de l'embauche de travailleurs (article 40).

Dans le cadre de ce règlement n°800/2008, la qualification de la mesure en aide compatible au marché intérieur se fait en principe sous le contrôle de la Commission (article 10). L'Etat membre doit porter à la connaissance de la Commission qu'un tel type de mesure a été prise (et non plus notifier l'intention de prendre la mesure avant d'agir) (article 9). Ce contrôle « ex post » de la Commission est même plus marginal encore

---

<sup>46</sup> Décision de la Commission du 13 mars 1996, 96/359, JO L-146/42.

<sup>47</sup> Communication de la Commission du 10 décembre 1998, C 384/7, précité, paragraphe 25.

<sup>48</sup> Voy. CJUE Arrêt, 2 juillet 1974., Italie/Commission, C 173/73, précité, attendu ; CJUE Arrêt du 17 juin 1999, Belgique/Commission, C-75/97, précité, attendu n°25.

<sup>49</sup> Voy. e.a. le règlement (CE) n° 800/2008 du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité, JO L 214 du 9/08/2008, p.3 et suiv.

<sup>50</sup> Certains règlements spécifiques restent toutefois d'application, pour l'agriculture (règlement (CE) du 15 décembre 2006, n°1857/2006, JO L/358 du 16/12/2006, p.3), pour la pêche (règlement (CE) du 22 juillet 2008, JO L /201 du 30 juillet 2008) ou pour le secteur de l'industrie houillère (règlement (CE) du 23 juillet 2002, n°1407/2002, JO L 205 du 2/08/2002.

lorsque la mesure prise par l'Etat est qualifiée par celui-ci d'aide « de minimis », c'est-à-dire une aide dont le montant brut, pris sur trois exercices fiscaux et qui est évalué sous forme d'une subvention directe (« aides transparentes », voy. article 5), ne dépasse pas un montant total de 200.000 Euros par entreprise (<sup>51</sup>). Ce type d'aides « de minimis », en raison de son caractère insignifiant pour les échanges et la concurrence au sein du marché unique est toléré par la Commission.

En pratique, il s'agira pour chaque aide sous forme de mesure fiscale, de calculer l'équivalent en subvention brut, afin de vérifier si l'aide individuelle n'atteint pas les seuils d'intensité d'aide autorisée par l'article 6 du règlement n°800/2008, c'est-à-dire le montant total maximum exprimé en équivalent-subvention brut. Si la mesure prend la forme d'une exonération ou d'une réduction d'impôt répartie par tranche d'aide (ce qui sera le plus souvent le cas), l'article 4 du règlement n°800/2008 précise que ce calcul de l'intensité de l'aide prend en considération pour chaque tranche d'un montant actualisé sur base du taux d'intérêt applicable au moment l'avantage fiscal prend effet (lors de la déclaration d'impôt pour l'impôt sur les revenus de la société par exemple).

Ensuite l'exemption de la mesure fiscale n'est attribuée que si cette dernière a un effet incitatif au sens de l'article 8 du règlement n°800/2008, c'est-à-dire que l'aide doit permettre le développement et/ou la diversification de l'activité de l'entreprise et non seulement soutenir une activité que le bénéficiaire aurait de tout de façon menée dans des conditions normales de marché (<sup>52</sup>). Pour ce qui concerne les PME, cet effet incitatif est toutefois présumé par le paragraphe 2 de l'article 8 du règlement, lorsque l'entreprise a dû préalablement soumettre une demande à l'Etat avant de pouvoir bénéficier de l'aide pour le projet ou l'activité concernée.

A ces conditions de base, l'article 8 paragraphe 4 du règlement ajoute deux autres conditions cumulatives, pour que la mesure fiscale puisse être qualifiée d'incitative : Premièrement, la mesure fiscale doit être fondée sur une disposition légale qui fixe un droit à l'octroi de l'aide selon des critères objectifs ; Deuxièmement, l'adoption de la mesure doit précéder la réalisation du projet ou de l'activité, sauf s'il s'agit d'une modification d'un régime d'aide existant.

Enfin, la mesure d'aide fiscale ne peut être exemptée que si elle répond aux conditions spécifiques fixées pour la catégorie d'aide (<sup>53</sup>), à laquelle elle se rattache (article 3 du règlement n°800/2008).

La mesure d'aide sous forme fiscale doit, en définitive, suivre un long parcours avant de se voir disqualifiée en aide d'Etat prohibée. Même si le temps de l'insouciance est bien

---

<sup>51</sup> Article 2 du Règlement (CE) n°1998/2006 du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis, JO L 379 du 28/12/2006, p.8 et suiv.

<sup>52</sup> Considérant n°28 de l'exposé des motifs du règlement (CE) n° 800/2008 du 6 août 2008, précité.

<sup>53</sup> Le règlement n°800/2008 retient les catégories des régionales à l'investissement et à l'emploi (article 13), les aides aux petites entreprises nouvellement créées (article 14), les aides à l'investissement et à l'emploi en faveur des PME (article 15), les aides à l'entrepreneuriat féminin (article 16), les aides à l'environnement (articles 17 à 25), les aides aux services de conseil en faveur des PME et aides à la participation aux foires (articles 26 et 27), les aides sous forme de capital-investissement (articles 28 et 29), les aides à la recherche, au développement et à l'innovation (articles 30 à 37), les aides à la formation (articles 38 et 39), et les aides aux travailleurs défavorisés et handicapés (articles 40 à 43).

révolu <sup>(54)</sup>, il reste pour le législateur fiscal un panel assez large de fondements juridiques, lui permettant de poursuivre le soutien de politiques économiques et sociales.

Avant de se poser la question, dans une seconde partie de cette contribution, la question de la comptabilité de la fiscalité des coopératives aux règles européennes que nous venons de voir, nous nous examinerons dans un premier temps la question de son existence même, afin d'en dégager les particularités.

## **II. Le traitement fiscal des coopératives<sup>55</sup>**

Les coopératives ne sont pas des entreprises commerciales ordinaires. C'est en tout cas la conviction qui anime tous les coopérateurs, mais aussi parfois le Législateur. Si cette conviction repose sur des considérations pertinentes et fondées, elle n'en demeure pas moins un postulat que l'œil pragmatique du droit fiscal ignore.

La question se pose alors, dans un premier temps, de savoir quels sont les spécificités de l'entreprise coopérative qui rendent une fiscalité particulière nécessaire ? Dans un second temps, nous examinerons en quoi consiste cette fiscalité propre aux coopératives.

### **A. Nécessité d'une fiscalité particulière ?**

Avant d'examiner comment la taxation des richesses produites par l'activité de la coopérative va se réaliser, la présente contribution analysera le modèle qui préside à leurs créations et leurs répartitions entre ses membres.

#### ***1) La création et la répartition des richesses produites au sein de la coopérative***

La coopérative a pour principal but de satisfaire les besoins de ses membres en développant une activité dont ils tirent un avantage direct. Ce modèle s'inscrit en opposition des sociétés de capitaux, où le but poursuivi par les associés est uniquement la spéculation sur l'investissement réalisé : le développement de l'activité n'est alors vu que sous son angle de production de marges bénéficiaires, indépendamment de la qualité ou du degré de satisfaction pour les utilisateurs, qui en ce cas ne participent pas à la gestion de l'activité. La coopérative se distingue donc avant tout par le principe de double qualité, suivant lequel les utilisateurs des services et produits créés par la coopérative sont les « associés » <sup>(56)</sup> eux-mêmes.

Ce principe de double qualité, bien que considéré comme essentiel dans la définition de la spécificité de la société coopérative <sup>(57)</sup>, connaît cependant certaines dérogations que le droit et la pratique coopérative ont reconnu afin de répondre de manière pragmatique à

---

<sup>54</sup> BENARD, « Aide d'Etat : le temps de l'insouciance est-il révolu ? », R.J.F., 2007, p.195 et suiv.

<sup>55</sup> La présente contribution n'a aucune ambition d'exhaustivité et se limitera à une présentation abstraite de la question, en s'efforçant d'illustrer son propos par quelques exemples tirés des législations française, mais également d'autres Etats membres.

<sup>56</sup> La terminologie du droit des coopératives préfère utiliser le mot de « sociétaire », pour le distinguer de l'associé actionnaire.

<sup>57</sup> Voy e.a. HERAIL, « Coopérative », rep. soc. Dalloz, Paris, 2002, n°122; Voy. E.a. en droit allemand HELIOS, « Besck'sche Handbuch der Genossenschaft », Beck, Munich, 2009, §1.9.

certaines problématiques inhérentes à l'application stricte du principe. Certaines activités, comme la grande distribution ou le secteur bancaire, se prêtent en effet mal à un modèle dit « fermé », où l'activité ne peut être réalisée qu'avec les seuls membres : les impératifs économiques de déploiement rapide de l'activité et les besoins importants en capitaux rendent nécessaire l'ouverture de la structure coopératives vers d'autres types d'intervenants, les clients non membres d'une part, et les investisseurs non sociétaires d'autre part. Cette hybridation avec le modèle des sociétés capitalistes n'est pas sans poser question quant à l'identité coopérative.

La présente contribution se bornera à présenter brièvement ces deux modèles théoriques de coopératives, afin de retenir certains éléments pertinents sur le plan du droit fiscal.

#### a) Modèle « fermé » ou traditionnel

Le modèle « fermé » de coopérative correspond à la conception classique de la coopérative, laquelle est avant tout créée pour satisfaire les besoins de ses membres<sup>(58)</sup>. Par la coopérative, ses membres bénéficient d'un service ou d'un produit qu'ils auraient dû sinon se procurer sur le marché auprès d'autres acteurs économiques. L'activité fournie par la coopérative est alors conçue par les utilisateurs eux-mêmes à la mesure de leurs besoins propres. Ceci a pour conséquence que l'intérêt fondamental du coopérateur ne se distinguera pas de celui de tout autre utilisateur de service, en ce qu'il recherchera de maximiser la qualité de satisfaction de son besoin, en limitant autant que possible le coût.

Cette logique première de la coopérative s'oppose à priori à la poursuite de profits par cette dernière. L'optimisation de la satisfaction des membres prime sur la recherche de marges bénéficiaires, de telle sorte que le prix des services et produits proposés aux membres doit s'approcher au mieux du coût de production<sup>(59)</sup>. La poursuite de l'activité avec les membres de la coopérative crée une richesse, qui correspond à la plus value générée par l'activité elle-même. En absence d'un but lucratif propre<sup>(60)</sup>, la coopérative tend à redistribuer à ses membres ce surplus de valeur, qu'ils ont eux-mêmes généré. Cette redistribution prend classiquement la forme d'une ristourne, laquelle correspond au « trop perçu » par rapport au coût réel de production<sup>(61)</sup>.

Les coopérateurs sont cependant légalement contraints de conserver une partie de ce surplus de valeurs au sein de la coopérative sous forme de réserves. Cette obligation se justifie généralement par la nécessité d'offrir à la coopérative une plus grande assise financière, que les seuls apports au capital ne peuvent combler. La faiblesse et la variabilité intrinsèque du capital de la coopérative rendent nécessaire la création d'une

---

<sup>58</sup> Ce principe de satisfaction des besoins des membres est clairement rappelé par exemple par l'article 1 de la loi allemande sur les coopératives ( § 1 GenG).

<sup>59</sup> Même si économiquement, il est impossible de déterminer à l'avance un tel équilibre en raison de la variabilité des coûts de production, voy. SAINT ALLARY/LE BERRE, « Les sociétés coopératives/généralités », Traité Jurisclasseur/ Société, Lexis-Nexis, Paris, 2010, n°59.

<sup>60</sup> La théorie classique associe même la coopérative à un mandataire à titre gratuit dans ses rapports aux coopérateurs, voy. HERAIL, « Coopérative », rep.soc. Dalloz, précité, n°228.

<sup>61</sup> Voy e.a. HERAIL, « Coopérative », rep. soc. Dalloz , précité, n°350 ; Sur la nature de cette ristourne, BARBIERI, « Ristourne commerciale et ristourne coopérative » in « L'affectation des résultats dans les sociétés coopératives », Séminaire juridique du GNC, 22 novembre 2007, Lettre du GNC, n°357bis, Mars 2009, pp. 15 et suiv.

réserve, destinée à garantir le droit de gage général des ses créanciers. En raison de cet objectif, cette réserve ne peut être ni incorporée au capital, ni faire l'objet d'un partage entre coopérateurs <sup>(62)</sup>. A l'inverse, les coopérateurs sont libres de créer puis de redistribuer des réserves spécifiques, qu'ils constitueraient au cours de l'activité de la coopérative. Ces réserves spécifiques consistent en effet en l'accumulation de ristournes que les coopérateurs décident de laisser à la disposition de la coopérative <sup>(63)</sup>.

Le modèle « fermé » de coopérative n'a pas pour objet de rétribuer le capital de la société par les revenus de l'activité. La rétribution des coopérateurs se réalise en effet par l'activité elle-même, d'une part au moyen des économies réalisées grâce aux services et produits fournis par la coopérative, d'autre part par les éventuelles ristournes qui sont distribuées <sup>(64)</sup>. Le capital n'a alors pour fonction, que celle de réunir les moyens nécessaires au fonctionnement de la coopérative. Dès lors que tout coopérateur bénéficie de manière égale des services et produits de la coopérative, cette contribution au capital de la coopérative est identique pour chaque coopérateur <sup>(65)</sup>. En conséquence, c'est le volume d'activité que le coopérateur va avoir avec sa coopérative et non le nombre de parts de capital détenus, qui va différencier les coopérateurs entre eux <sup>(66)</sup>.

Sur le plan de la création de richesse, le modèle fermé de coopérative s'apparente donc aux formes de sociétés, que l'on pourrait qualifier de « transparentes », c'est-à-dire celles qui ne se distinguent pas des associés qui la compose.

#### b) Modèle ouvert ou « hybride »

Le modèle traditionnel de coopérative présente le premier inconvénient d'être sous-capitalisé, car il n'offre comme outil de développement que l'incitant de la ristourne, afin que les coopérateurs augmentent leurs volume d'activité avec la coopérative, et éventuellement décident de mettre en réserve les excédents dans l'optique d'autofinancer les futurs investissements. Les coopérateurs ne peuvent par contre pas investir directement dans leurs coopératives, afin de ne pas rompre avec l'idéal de gestion démocratique égalitaire de la coopérative (« un membre = une voix »).

Ce bas niveau de capital crée certains problèmes pratiques de trésorerie et de solvabilité que les droits coopératifs cherchent à résoudre de manière plus ou moins heureuse. Il est possible de distinguer trois manières, qui introduisent de manière graduelle la logique capitaliste au sein de la coopérative.

---

<sup>62</sup> En pratique, la loi laisse aux coopérateurs la liberté d'en décider autrement Voy. par exemple article 16 de la loi de 1947 ou le § 7.2 Gen.G.

<sup>63</sup> HERAIL, « Coopérative » Rep.soc.Dalloz, précité, n°208.

<sup>64</sup> Si du point de vue du droit des sociétés la ristourne est un genre de dividende (« fruits » de l'activité réservés aux détenteurs de parts sociales), c'est sa répartition basée sur le volume de l'activité déployée par chaque coopérateur qui rend la ristourne coopérative spécifique, voy. BARBIERI, « ristourne commerciale et ristourne coopérative », Lettre du GNC, mars 2009, précité, p.18.

<sup>65</sup> La souscription de part se fait pour un montant nominal généralement fixé par les statuts ; voy à propos du problème précis de cette valeur nominale lors de son remboursement, HERAIL, « Coopérative » Rep.prat.soc., précité, n°204 et suivants.

<sup>66</sup> Une application de ce modèle se trouve dans la coopérative agricole, où la souscription de parts est directement proportionnelle au volume d'activité du coopérateur, voy. articles 521-3 et 523-2 du code rural.

- Une première manière de développer le capital est d'inciter les coopérateurs à souscrire un capital minimal, au dessous duquel il interdit de descendre <sup>(67)</sup>, et les oblige à libérer au moins une partie des parts. Si cette mesure respecte encore le caractère fermé de la coopérative, elle ne permet pas de résoudre à long terme le problème de capitalisation, car chaque coopérateur n'est appelé qu'à souscrire qu'une seule fois une part.
- Une seconde manière est donc de permettre aux mêmes coopérateurs de souscrire plusieurs parts <sup>(68)</sup>. Cette solution rompt cependant avec le principe traditionnel de gestion égalitaire de la coopérative si cette augmentation de la participation individuelle de chaque coopérateur se traduit par l'attribution d'un avantage. Or, quelque soit la nature de l'avantage – en voix ou en bénéfice distribué sous forme dividendes- ce dernier est nécessaire dans l'optique d'inciter les coopérateurs à devenir investisseurs. Afin de limiter la logique de compétitions entre coopérateurs, que ce système introduit, le législateur impose le plus souvent des limites à ces avantages.
- Une troisième manière est enfin de permettre à des investisseurs extérieurs à la coopérative de souscrire des parts, sans pour autant devenir coopérateurs <sup>(69)</sup>. Ces associés non coopérateurs sont alors rétribués sous forme de dividendes. L'introduction de cette logique purement capitaliste dans la coopérative présente certains risques au niveau de la gestion et du développement de la coopérative, que le législateur cherche à contenir en limitant la rémunération des bénéficiaires et le nombre de parts qui peuvent être souscrites par ces personnes tierces à la coopérative <sup>(70)</sup>. Bien que compréhensibles au regard du respect des principes coopératifs, ces limitations amenuisent certainement l'intérêt que pourraient avoir des investisseurs extérieurs à la coopératives.

Le modèle « fermé » de coopérative présente également le second inconvénient de limiter les services et produits offerts aux seuls membres, et donc ainsi de faire dépendre le développement de l'activité à la souscription de parts sociales par les utilisateurs potentiels de ces services et biens. La solution d'ouvrir l'activité vers l'extérieur, en proposant à des tiers non coopérateurs les services et les produits de la coopérative, pose à son tour le problème du but poursuivi par la société coopérative, dans la mesure où cette ouverture peut changer la nature de l'activité en introduisant un objectif de lucre. La coopérative ouverte à des clients se trouve alors dans le dilemme de développer une activité, qui lui permette de dégager les plus grandes marges bénéficiaires, tout en continuant à satisfaire aux prix coûtant les besoins des coopérateurs.

---

<sup>67</sup> Voy e.a. article 3 du règlement n°1435/2003 du 22 juillet 2003 relatif au statut de la société coopérative européenne (SEC) ; en France, l'article 13 de la loi n°47-1775 du 10 septembre 1947 portant sur le statut de la coopération (ci après loi de 1947) ; en Allemagne, l'article 8a Gen.G.

<sup>68</sup> Voy. article 11 de la loi de 1947 ou § 7a Gen.G.

<sup>69</sup> Voy § 8.2 Gen.G. ou articles 11 bis et 19 sexdecies de la loi de 1947 ; ce dernier article permet l'émission de certificats coopératifs : ce sont des valeurs mobilières spécifiques, qui représentent les droits pécuniaires attachés à une part de capital (voy à ce sujet, e.a. SAINTOURENS, « Sociétés coopératives et sociétés de droit commun », rev.soc., 1996, p.1 et suiv.) ; voy également l'article L-228-36 du Code commerce qui crée des titres participatifs : ce sont des valeurs mobilières qui ne se rattachent pas au capital et, de ce fait se présente plus comme une créance obligataire (voy. SAINTOURENS, précité) ; sur ces questions voy. également HIEZ, « Les instruments de fonds propres des coopératives : vingt ans d'innovation législative », RECMA, n°295, 2005, pp. 20 et suiv.

<sup>70</sup> Voy. articles 3bis, 19 septdecies, 19 terdecies de la loi de 1947 ; la loi allemande pondère les voix des « membres investisseurs », § 8.2 Gen.G.

Par soucis de simplicité, ces différentes adaptations du modèle « traditionnel » précédemment décrit sont ici regroupés sous la dénomination de « modèle ouvert » ou « hybride », dès lors qu'il semble s'éloigner du modèle originaire <sup>(71)</sup>. Ces différentes hybridations ont pour effet de modifier le processus de création et surtout de redistribution de richesses au sein de la coopérative. Certains coopérateurs se voient dès lors rétribués comme des tiers, en fonction du capital investi, et non plus sur base du volume d'activité avec la coopérative, tandis que cette même activité est conçue de façon plus lucrative.

Dans ce modèle, où la répartition des richesses produites passe également par la rémunération du capital de la société, il est nécessaire de distinguer entre les mécanismes de répartition coopératifs et les mécanismes de répartition capitalistes. En effet, l'associé qui perçoit un dividende reçoit une rétribution qui n'est pas fonction de sa contribution à l'activité de la coopérative, mais de sa contribution à la mise en place de l'activité au moyen du capital de la société. D'autre part, il ne s'agit plus uniquement de rétribuer les membres de la coopérative en fonction du volume d'activité qu'ils ont pu générer, mais également de se répartir entre détenteur de capital le fruit de l'activité lucrative développée avec des clients non coopérateurs.

Il semble alors nécessaire de tenir une comptabilité double, en distinguant d'une part les opérations réalisées entre les membres et d'autres part les opérations externes réalisées avec les tiers <sup>(72)</sup>.

## 2) *La neutralité fiscale en question*

L'imposition des richesses produites par les entreprises doit idéalement se faire en fonction du mécanisme de création et de distribution de richesses propre à la structure économique que cette dernière a adoptée. A cet égard, le droit fiscal ne s'intéresse généralement pas à la forme juridique utilisée par cette structure. Dans cette optique le droit fiscal devrait imposer les coopératives « fermées » comme des sociétés de personnes, et les coopératives « ouvertes » comme des sociétés commerciales. Il sera pourtant le plus souvent amené à appliquer indifféremment le régime commun des sociétés commerciales, sans se préoccuper de la forme coopérative.

### a) Application des règles d'imposition des sociétés de personnes

Les sociétés dites de personnes sont des groupements de personnes poursuivant une activité civile ou commerciale commune dans le cadre d'un contrat de société. Ces sociétés se caractérisent par leur aspect fortement interpersonnel (« intuitu personae ») qui se traduit par la responsabilité solidaire et illimitée des associés. La société de personne se comprend alors comme une extension des patrimoines personnels des

---

<sup>71</sup> On peut se questionner de la nécessité d'une référence par rapport à un modèle traditionnel, qui n'est que la consécration en principes de pratiques coopératives, que le droit a par la suite reconnues et sanctionnées, voy. HIEZ, « L'éthique coopérative et le droit », Cahier de recherches de la Chaire de la coopération Guy-Bernier de l'Université du Québec à Montréal, p.7 (<http://www.chaire-ccgb.uqam.ca/fr/recherche/131.pdf>)

<sup>72</sup> Cette obligation est explicite dans l'art L 522- 5 du Code rural français ; l'article 15 de la loi de 1947 interdit par ailleurs toute répartition des excédents des opérations réalisées avec des non membres.

différents associés, qui tirent un bénéfice de l'activité commune <sup>(73)</sup>. La coopérative de modèle fermé se rapproche ainsi des sociétés de personnes, en ce que ce modèle est conçu en premier lieu pour servir les besoins des coopérateurs.

Sur le plan du droit fiscal (français), la continuité entre les patrimoines des sociétés de personnes <sup>(74)</sup> et ceux de leurs associés rendent ces sociétés « translucides » <sup>(75)</sup>, en ce sens qu'il est fait abstraction de la personnalité juridique de la société. Concrètement, les bénéfices engendrés par l'activité sont calculés au niveau de la société de personne, selon sa catégorie (bénéfice industriel ou commercial, ou bénéfice non commercial), puis répartis entre les associés en fonction de quotes-parts déterminées par le pacte social, de telle manière que seul l'enrichissement qui s'opère au niveau des patrimoines des associés sera en définitive imposé à titre d'impôt sur le revenu <sup>(76)</sup>.

Par analogie, il est envisageable de transposer ce régime d'imposition à la coopérative « fermée », qui partage d'un point fiscal de nombreux points communs avec la société de personnes au niveau de la création et la répartition de richesses. En percevant la ristourne, le coopérateur se réapproprie la plus value qu'il a lui-même créé par son activité avec la coopérative. Il peut en ce cas sembler logique de ne pas imposer cette plus-value au titre de bénéfice de la coopérative.

#### b) Application des règles d'imposition des sociétés commerciales

L'utilisation par la coopérative de la forme commerciale et la poursuite par cette dernière d'activités commerciales mène le droit fiscal à appliquer l'impôt sur le revenu des sociétés. Paradoxalement c'est la forme de société commerciale choisit par la coopérative qui mène à ce traitement égalitaire avec d'autres types de sociétés. Un tel traitement peut paraître injustifié, car les buts poursuivis ne sont pas les mêmes.

On peut se poser toutefois la question de savoir si la coopérative a besoin d'être traitée différemment ? A priori, il n'y a pas de différence de nature entre le bénéfice généré par l'activité d'une société capitaliste et celle produite par une société coopérative, ou même une association sans but lucratif <sup>(77)</sup>. Une simple application du régime fiscal des sociétés commerciales ne peut cependant paraître satisfaisante. D'une part, ceci méconnaît les spécificités de la création de la richesse au sein des coopératives, et d'autre part, un régime fiscal unique la tendance à défavoriser les coopératives.

---

<sup>73</sup> Une distinction s'opère avec le groupement d'intérêt économique, en ce que dernier n'est pas une société et ne peut réaliser des économies et non des bénéfices au profit de ses membres (article L 251-1 du code de commerce).

<sup>74</sup> L'article 8 du CGI reprend les différentes formes de sociétés que le droit fiscal français fait entrer sous la dénomination société de personnes : les sociétés civiles n'exerçant pas d'activité commerciale, les sociétés en commandite, les sociétés en nom collectif....

<sup>75</sup> Voy à ce propos, HAGELSTEEN/KORNPROBST, « Sociétés de personnes (Regime fiscal) », Rep. Soc. Dalloz, 2001, n°2.

<sup>76</sup> Voy à ce propos, HAGELSTEEN/KORNPROBST, « Sociétés de personnes (Regime fiscal) », précité, n°59 et suiv.

<sup>77</sup> La plus part des droits coopératifs européens ne distinguent pas les concepts, HAGEN, « La spécificité de l'affectation du résultat en coopératives : entre ristournes et réserves impartageables Panorama de droit comparé en Europe », Lettre du GNC, Mars 2009, précité, p.7.

En premier lieu, contrairement aux autres sociétés commerciales, la coopérative est une société, dont le fonctionnement n'est pas basé sur la rémunération du capital apporté par les associés, mais plutôt sur la rémunération de l'activité développée avec les coopérateurs. Dans le modèle « fermé », la société coopérative ne produit de bénéfice imposable net <sup>(78)</sup>, qu'en raison essentiellement des opérations réalisées avec les coopérateurs. Par contre, dans le modèle « ouvert », l'application du régime fiscal normal est moins critiquable, dès lors qu'une partie plus ou moins importante des bénéfices est réalisée avec des tiers non coopérateurs, et le produit de cette activité vient rémunérer le capital investi par des tiers à la coopérative.

En second lieu, ce traitement fiscal égalitaire défavorise la coopérative, dont le développement économique passe l'autofinancement au moyen des plus values mises en réserve. Lors de la constitution de cette réserve, les sommes seront en principe imposées à titre de bénéfices de l'entreprise, puis imposée sur le produit de cette immobilisation et enfin imposée à nouveau au moment de leur mutation en un investissement précis. A l'inverse, l'apport en capital ne sera pas imposé et l'augmentation de l'actif qu'il engendre n'est pas considéré comme un bénéfice imposable <sup>(79)</sup>.

A cet égard, la société coopérative « hybride » sera moins défavorisée, car elle dispose des moyens de financer sa croissance au moyen d'investissements en capitaux par des tiers non coopérateurs.

Afin de répondre aux spécificités de la société coopérative, le législateur a parfois adopté de mesures spécifiques.

## **B. Fiscalité coopérativiste**

La réalité et les spécificités des sociétés coopératives n'ont pas échappé à certains législateurs, qui en ont pris compte dans l'élaboration des règles fiscales relatives soit à l'imposition de la société coopérative, soit à l'imposition des revenus des coopérateurs. La présente contribution exposera de manière très sommaire et non exhaustive ces règles fiscales, dans le seul but d'illustrer par quelques exemples les types de mesures fiscales, dont peuvent bénéficier les coopératives et leurs membres.

### ***1) Mesures spécifiques à la coopérative***

Les sociétés coopératives sont généralement soumises aux impôts qui concernent la poursuite d'une activité sous forme de société commerciale : en France l'impôt des sociétés et la taxe professionnelle <sup>(80)</sup>. Ces différents impôts sont conçus pour prélever au

---

<sup>78</sup> Au sens de l'article 38 du CGI : le bénéfice net est « déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises » et « est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés »

<sup>79</sup> A cet égard, on pourrait considérer que la plus value mise en réserve impartageable s'apparente à un apport en capital.

<sup>80</sup> en Allemagne : Körperschaftsteuer (KStG) et Gewerbesteuer.

profit du Trésor une partie des revenus générés par l'activité économique déployée par les sociétés commerciale. Bien que commerciale par sa forme, la coopérative a la particularité d'exercer également ses activités dans le champ de l'économie sociale et solidaire. En raison de son mode de fonctionnement particulier, mais également des activités exercées, la société coopérative bénéficie de certaines dérogations au régime commun de l'impôt sur le revenu des sociétés.

#### a) L'impôt sur les revenus de la société

La principale de ces dérogations prend la forme d'une exonération partielle ou complète de l'impôt sur les revenus sociétés. L'exonération partielle consiste en une réduction de l'assiette de l'impôt qui se calcule alors après la déduction de certains revenus.

##### 1° Exonération des ristournes distribuées

Certaines législations fiscales <sup>(81)</sup> exonèrent complètement les ristournes distribuées aux coopérateurs de l'impôt sur le revenu qui est dû par la société coopérative. A juste titre, le droit fiscal considère que ces ristournes ne sont pas des bénéfices de la société elle-même, lorsqu'elles consistent en un « trop perçu » par la coopérative dans le cadre des opérations réalisées avec les coopérateurs <sup>(82)</sup>.

##### 2 ° Exonération des réserves légales

A ce titre les revenus affectés aux réserves légales ou aux réserves impartageables ne sont pas pris en compte lors de l'établissement de l'impôt sur le revenu de la société <sup>(83)</sup>. Cette exemption s'explique par le mécanisme qui est sous-jacent à la constitution de cette réserve : il s'agit par ce mécanisme d'immobiliser une partie de la richesse produite au sein de la structure de la société, afin d'étendre le gage de ses créanciers <sup>(84)</sup>.

##### 3° Exonération en raison du but d'économie social poursuivi

L'exonération suit la plus part du temps un objectif précis qui se rattache à la promotion d'une des activités de l'économie sociale et solidaire. Il s'agit alors plus de promouvoir le développement de ces activités, que d'adapter le mode d'imposition de la coopérative. A titre d'exemple on peut entre autres citer l'exonération des coopératives allemandes d'utilité publique <sup>(85)</sup>.

##### 4° Exonération en raison de la forme coopérative

---

<sup>81</sup> Voy. en Allemagne, le § 22 KStG; en France, pour les SCOP, l'article 214 2° du CGI.

<sup>82</sup> Voy. HELIOS, Beck'sches Handbuch der Genossenschaft, précité, §.9.105; Bundesfinanzhof, arrêt du 10 décembre 1975, I.R. 192/73, BStBl.II.1976,351

<sup>83</sup> Voy. pour les SCIC, l'article 209 VIII du CGI ; l'article 6.4 du décret-loi italien n°63/02 du 15 avril 2002

<sup>84</sup> A l'inverse, le §8.3 KStG exclut cette hypothèse en précisant que la détermination des revenus imposables se fait en principe sans prendre en considération son affectation.

<sup>85</sup> Le § 5 alinéa 1 N°9 première phrase libère de l'impôt sur les collectivités (Körperschaft) celles qui d'après leurs statuts et par leur pratique servent directement et exclusivement un but collectif, charitable ou religieux.

Certaines règles fiscales visent même certaines formes de coopératives reconnues par le droit des sociétés comme constituant une forme spécifique d'entreprise. En ce cas, c'est le respect de cette forme juridique, qui le plus souvent consacre plus particulièrement les principes coopératifs dans son mode de fonctionnement, qui justifie l'exonération.

A titre d'exemple, on peut entre autre citer, certaines coopératives agricoles ou artisanales françaises <sup>(86)</sup>, les coopératives à responsabilité limitée belges agréées <sup>(87)</sup>, les coopératives norvégiennes <sup>(88)</sup>, les coopératives mutualistes italiennes <sup>(89)</sup>.

#### b) L'impôt sur l'activité commerciale

Certains pays, comme la France et l'Allemagne, connaissent un impôt complémentaire qui se saisit de l'activité professionnelle exercée par la société. Perçus par les collectivités locales, cet impôt touche de manière fort inégale les coopératives en raison des objectifs variés de politiques de développement économique local <sup>(90)</sup>.

### 2) *Mesures spécifiques aux coopérateurs*

Le coopérateur retire de la coopérative deux catégories de revenus : D'une part, les revenus à la création desquels il a contribué par son activité et d'autre part, les revenus produit par les investissements réalisés dans la coopérative par des fonds propres.

#### a) L'imposition du revenu produit par l'activité du coopérateur

En raison de sa double qualité, le coopérateur peut recevoir des ristournes, par lesquelles les excédents des opérations réalisés avec la coopérative lui sont retournés. Le législateur fiscal peut décider d'en favoriser la distribution <sup>(91)</sup>.

---

<sup>86</sup> Entre autres sont exonérées, «à condition qu'elles fonctionnent conformément aux dispositions qui les régissent » et généralement que pour la partie de résultat relative aux opérations effectuées avec les sociétaires, les coopératives d'approvisionnement et d'achat (article 207 § 1.2° CGI), les coopératives de production, transformation, conservation et vente de produits agricoles (à l'exception de certaines opérations, art. 207 § 1.3° CGI) ; Voy. pour les coopératives d'artisans, art. 207 3bis CGI.

<sup>87</sup> En raison de leur agrément par le Conseil national de la coopération (voy. A.R. du 8 janvier 1962 fixant les conditions d'agrément des groupements nationaux de sociétés coopératives et des sociétés coopératives, pris en exécution de la loi du 20 juillet 1955) ces coopératives bénéficient de certaines mesures de faveurs : déductions d'une partie des ristournes distribuées (articles 21 6° et 185 § 1 CIR), bénéfice étendu du taux réduits de l'impôt des sociétés (art. 215 CIR).

<sup>88</sup> Afin d'aider les coopératives actives dans certains secteurs clés de l'économie nationale (agriculture, pêche, sylviculture, crédit au logement, consommation), la législation fiscale norvégienne prévoit un abattement d'impôt plafonné à 15 % de la partie du revenu annuel net, qui résulte des opérations avec les membres de la coopérative. Ce régime est justifié par les difficultés d'accès aux fonds propres en raison de la forme coopérative. Ce régime est considéré constituer une aide d'Etat selon l'Autorité de surveillance AELE (décision du 19 décembre 2007, n°719/07/COL, publiée au JO du 17/4/2008, C96/27), au motif notamment que la diminution de la charge fiscale sur les revenus de la coopérative, accordée en raison des problèmes de capitalisation, constitue un avantage qui ne peut trouver de justification dans la logique du droit fiscal norvégien, dès lors que ce dernier ne prévoit pas d'imposition des apports.

<sup>89</sup> Voy. l'article 6 décret-loi italien n°63/02 du 15 avril 2002 (Gaz. Uff. N°90, du 17 avril 2002).

<sup>90</sup> Voy. par ex. en France, les exceptions pour certaines catégories de coopératives, tel que par exemple les coopératives agricoles et viticoles (article 1451 CGI).

<sup>91</sup> Voy. par ex. l'article 21 § 1 6° du CIR belge: n'est pas considéré comme revenu, la première tranche de 126 EUR de dividendes versés par les sociétés coopératives agréées par le CNC.

## b) L'imposition du revenu des investissements dans la coopérative

Dans le but d'inciter les membres de la coopérative d'investir dans leur propre coopérative, la loi fiscale peut prévoir pour le sociétaire une exonération des revenus des apports<sup>(92)</sup> ou des prêts consentis à la coopérative<sup>(93)</sup>.

### **III. La taxation de la société coopérative vue par le prisme du droit de la concurrence**

L'actualité récente a été l'occasion pour la Commission de se prononcer sur la fiscalité des entreprises coopératives. A l'occasion de la mise en question des régimes fiscaux applicables aux coopératives italiennes mais aussi française, la Commission a pu prendre position quant à la question de leur compatibilité avec le droit de la concurrence (B.1). Après un rapide aperçu des points des frictions que la fiscalité coopérativiste peut avoir avec les règles de la concurrence (A), quelques éléments de réponse seront proposés (B.2).

#### **A. Les points des frictions avec le droit européen de la concurrence**

La mise en œuvre d'une fiscalité spécifique aux coopératives s'analyse sur le plan du droit de la concurrence, comme l'attribution d'un avantage potentiel à une entreprise en raison de la forme juridique choisie. Il est donc nécessaire de se poser la question de savoir quelles mesures fiscales en faveur des coopératives sont susceptibles d'être qualifiées en aides d'Etat. Les critères proposés par la Commission à ce sujet seront brièvement présentés puis examinés à l'aune de la réalité coopérative.

##### ***1) Les mesures susceptibles d'être considérés comme aide d'Etat par la Commission***

La Commission n'est pas insensible aux valeurs coopératives, et à l'occasion des discussions sur l'adoption du statut de la coopérative européenne a lancé un débat sur le rôle des coopératives dans l'économie européenne. Suite aux consultations engagées en 2002, elle a présenté une communication<sup>(94)</sup>, dans laquelle elle met l'accent sur le rôle positif des coopératives dans la poursuite de certaines politiques économiques de l'emploi, de l'intégration sociale et du développement régional et rural.

A cette occasion, la Commission a pu rappeler<sup>(95)</sup> qu'un traitement fiscal spécifique des coopératives doit rester « *proportionné aux contraintes juridiques, à la valeur ajoutée sociale ou aux limitations inhérentes à cette forme* », et que les Etats membres doivent plus particulièrement veiller au respect des règles de la concurrence, lors de la mise en place d'un traitement fiscal spécifique aux fonds propres et réserves coopératives.

---

<sup>92</sup> Cette exonération peut prendre par exemple la forme d'une déduction des intérêts de prêts consentis pour souscrire des parts de capital (voy. pour les SCOP, l'article 83 2° quinquies CGI).

<sup>93</sup> Voy. §4h.1 EinkommenSteuerG ; également la mesure fiscale italienne qui a mené à l'information de la Commission à ce sujet (voir infra).

<sup>94</sup> Communication de la Commission du 23 février 2004, COM/2004/18.

<sup>95</sup> Communication précité point 3.2.6.

Plus récemment, lors d'examen de plaintes contre des régimes fiscaux favorables coopératives françaises et italiennes (<sup>96</sup>), la Commission a retenu plus particulièrement certaines mesures comme des avantages susceptibles de constituer des aides d'Etat :

*1° La déduction de bénéfices affectés aux réserves impartageables ou non des revenus imposables*

Cette déduction est incontestablement un avantage par rapport aux autres entreprises, dont le bénéfice est en principe imposé indépendamment de son affectation future. Cet avantage ne peut être justifié que dans les coopératives qualifiées de « mutualistes », ce qui correspond au modèle « fermé » de coopérative se caractérisant par la prépondérance du service aux membres (double qualité) et par l'absence de la poursuite du but de lucre par la société elle-même. Lorsque la coopérative s'éloigne de ce modèle (et s'approche plus du modèle « ouvert ou hybride »), l'avantage sera une aide d'Etat à condition de ne pas trouver une justification au regard du règlement général d'exemption par catégorie (<sup>97</sup>), ou de n'avoir qu'un impact minime pour la concurrence sur le marché interne (<sup>98</sup>). Ce sera donc le plus souvent le cas pour les coopératives de grandes tailles.

Les déductions opérées au profit des bénéfices affectés aux réserves impartageables seront néanmoins, en tout état de cause, considérés comme des aides compatibles : l'avantage fourni se justifie par la logique du système fiscal qui n'impose pas une réserve, dont la loi impose la constitution.

*2° La déduction des excédents dégagés qui sont redistribués sous forme de ristourne*

La déduction de l'impôt des sociétés des sommes allouées aux membres de la coopérative consiste en un avantage par rapport aux autres entreprises. Toutefois, la Commission estime que cet avantage n'est pas une aide d'Etat dans la mesure les excédents qui sont ainsi versés ne sont « exclusivement générés par les opérations entre membres ». Il n'y a pas à proprement parler d'avantage dans la mesure où, dans la coopérative mutualiste (le modèle « fermé ») les ristournes font partie intégrante de la masse de revenus qui seront imposés au niveau des coopérateurs.

*3° L'allègement d'impôt sur les revenus produits sous forme d'intérêt par les prêts à court terme que les coopérateurs ont consenti à la coopérative*

L'avantage consiste à ne pas imposer un revenu au niveau du patrimoine du coopérateur produit par une créance sur la coopérative. Cet avantage n'est pas justifié dans la mesure où le coopérateur se trouve dans la même situation que toute personne tierce à la coopérative, en ce qu'il ne partage lors de cette opération aucun risque lié à l'activité économique de l'entreprise.

---

<sup>96</sup> Communication IP/08/953 du 17 juin 2008.

<sup>97</sup> Un objectif de promotion de l'emploi dans la PME par exemple (article 15 du règlement) bénéficiant aux coopératives ouvrières.

<sup>98</sup> Le mécanisme de déduction ne fournit alors à l'entreprise qu'un avantage correspondant à un montant sur trois ans d'équivalent de subvention brut de 200.000 Eur, voy. article 2 du règlement n°1998/2006 du 15 décembre 2006, précité.

## 2) *Evaluation des critères proposés à l'aune de la réalité coopérative*

De cette présentation sommaire des critères choisis par la Commission, il ressort clairement cette impression que celle-ci cantonne la spécificité coopérative aux structures coopératives plus traditionnelles, de taille modeste et rencontrant des objectifs de politique sociale. Cette vision de la coopérative, comme moteur pour les PME<sup>(99)</sup>, loin d'être éloignée d'une certaine réalité de terrain est trop réductrice par rapport aux champs d'activités couverts par la coopération.

### a) Le critère du caractère « mutuel » prépondérant de la coopérative

La notion de mutualité doit être appréhendée ici par référence au contexte italien<sup>(100)</sup>, à propos duquel la Commission avait été amenée à se prononcer. Dans une acception plus large, on peut rapprocher ce concept de mutualité, qui rejoint les principes communément admis au niveau international, du modèle fermé de coopérative que nous avons esquissé ci-avant. Il n'est dès lors pas surprenant que la Commission se rattache à ces principes et au modèle « idéal » qui peut être construit sur cette base, pour définir la spécificité des coopératives. Par contre, la difficulté surgit lorsqu'il s'agit de quantifier ce caractère mutuel, afin d'appréhender la mise en œuvre effective de ces principes par les coopératives.

Définir la spécificité des coopératives par le caractère prépondérant de leur « mutualisme » revient à renvoyer la coopérative vers un modèle<sup>(101)</sup> qui ne répond plus aux exigences économiques et à la pratique<sup>(102)</sup>. En insistant sur ses particularités structurelles, les coopératives se voient donc confrontées à leurs propres contradictions.

Fort de ce constat, la Commission semble même inviter les coopératives à présenter de préférence comme justification d'un régime d'aide d'Etat en leur faveur, les valeurs solidaires qui guident leurs activités. En prenant la grille d'analyse de l'Economie sociale et solidaire, on pourrait ainsi dire que, lorsque la coopérative ne fonctionne pas selon les critères stricts du modèle mutualiste originaire (tel qu'il a pu être défendu par les tenants de l'Economie sociale), il est préférable de rattacher le régime d'aide aux pratiques de l'Economie solidaire, dans la mesure où ces dernières servent des politiques sociales<sup>(103)</sup>.

---

<sup>99</sup> Voy Communication COM 2004/14, précitée, notamment les points 2.1.1, 2.3.1,3.2.5, 4.3.

<sup>100</sup> Ce concept de mutualité reçoit en droit italien une acception spécifique et est consacré notamment aux articles 2512 à 2514 du code civil, voy. e.a. à propos du concept de « mutualité prévalente », LOLLI, « Social Cooperatives in the Context of Recent Italian Regulation », *Droit comparé des coopératives européennes*, Larcier, Luxembourg, 2009, pp. 75 et suiv.

<sup>101</sup> Sur la nécessité de revisiter les principes coopératifs, voy. HIEZ, « L'éthique coopérative et le droit », précité, p.7.

<sup>102</sup> Sur les risques de l'homogénéisation des sociétés sur un modèle de société anonyme, HAGEN, « La spécificité de l'affectation du résultat en coopératives ... », Lettre du GNC, précité, p.11.

<sup>103</sup> On retrouve cette idée dans l'avis émis par le Comité économique et social européen lors de sa session des 9 et 10 mars 2005, JO du 22/09/2005, C 234/01, point 4.2.3: « Comité encourage la Commission à inviter les États membres d'étudier la possibilité d'accorder des incitants fiscaux aux sociétés coopératives sur base de leur utilité sociale ou en fonction de leur contribution au développement régional, sous réserve de strictes conditions de contrôle liées au respect des principes et des valeurs coopératifs »

## b) Le critère de la taille de l'entreprise

La Commission propose également le critère de la taille comme élément complémentaire à prendre en considération lors de l'examen du respect des principes mutualistes au sein des coopératives visées par la mesure d'aide. Les coopératives qualifiées de « grandes », qui offrent des services et biens à des clients non membres, sont réputées ne pas fonctionner sur le modèle mutualiste. La taille est donc un critère « aggravant », en ce qu'il se combine à une exception au modèle mutualiste strict, pour faire perdre à la coopérative tout rattachement à ce modèle idéal.

Toutefois, cette « présomption de non mutualisme » paraît pouvoir être renversé lorsque la mesure vise une caractéristique spécifique au modèle mutualiste « strict », tel que par exemple l'exonération des revenus alloués aux réserves impartageables légales <sup>(104)</sup>.

La notion de taille peut se définir en rapport avec le concept de petite et moyenne entreprise, telle qu'explicité à l'article 2 alinéa premier de l'annexe I du règlement CE n°800/2008 (règlement général d'exemption par catégorie) : « *La catégorie des micro, petites et moyennes entreprises («PME») est constituée des entreprises qui occupent moins de 250 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 50 millions d'euros ou dont le total du bilan annuel n'excède pas 43 millions d'euros.* »

Le critère de taille ainsi défini n'en reste pas moins très insatisfaisant, car il ne rejoint par la réalité des groupements coopératifs <sup>(105)</sup>. Il peut même paraître totalement contradictoire pour la Commission de vouloir d'une part promouvoir les coopératives « sociales » rendant services à la collectivité (donc aussi à des non-membres) et d'autre part sanctionner les « grandes » coopératives qui recevraient des aides d'Etat (alors que ces dernières sont mieux à même de prendre en charge ces services). Cette contradiction pourrait recevoir une réponse par une interprétation de la notion « d'intérêt général public » <sup>(106)</sup>.

## c) Le critère de participation aux risques de l'activité de la coopération

Sur base du critère de participation aux risques de l'entreprise, la Commission entend examiner si la mesure fiscale favorisant le patrimoine du coopérateur lui procure un avantage.

La mesure qui réduit la charge fiscale pesant sur la rémunération des prêts consentis par les coopérateurs à la coopérative semble, sur base de ce critère, fournir un tel type d'avantage. Par extension, il y a lieu de se demander si, par ce critère, tout avantage fiscal en faveur d'un coopérateur qui disposerait d'un titre d'investissement de type obligatoire devrait être inclus. On pense ici au mécanisme du titre participatif en droit français.

---

<sup>104</sup> En ce qui concerne les coopératives française, on pense par exemple à la SCIC (voir article 209 VIII du CGI, tel qu'inséré par loi n°2007-1824), qui s'éloigne le plus du concept de « mutualité » tel qu'interprété par la Commission.

<sup>105</sup> Voy. l'avis du Comité économique et social, précité, point 3.5.

<sup>106</sup> Voy sur ce point la contribution de Mlle Islentyeva.

Ce critère de distinction pose cependant question. Le coopérateur qui met à disposition de la coopérative des liquidités n'en reste pas moins sociétaire, et à ce titre tenu également pour les pertes que la société coopérative pourra subir. Plus que la question de la participation au risque, qui est de toute façon acquise pour le coopérateur, c'est bien plus celle de l'origine des fonds injectés par le coopérateur et sa rémunération qui semble constituer un critère plus pertinent.

Lorsque le coopérateur prête d'argent à la coopérative, et est gratifié par un taux d'intérêt, le coopérateur se trouve dans la position d'un investisseur, et doit être considéré comme tel par le droit fiscal. Or, le plus souvent, l'apport en société, qu'il soit ou non fait sous forme déguisée n'est pas imposé au titre de l'impôt des sociétés <sup>(107)</sup> : seuls les revenus produits par l'apport au capital de la société se verront taxés <sup>(108)</sup>.

## **B. Des pistes pour un compromis**

### ***1) La recherche de critères de définition au niveau de la Cour de Justice***

La Cour de Justice de l'Union européenne aura bientôt l'opportunité de se prononcer dans les affaires jointes n°C-78/08 à 80/08 sur la question précise de la qualification de la fiscalité des sociétés coopératives en aide d'Etat. Saisie de questions préjudicielles par la Cour de Cassation italienne, au sujet d'un litige opposant des coopératives à l'administration fiscale au sujet de l'exonération des impôts sur le revenu des personnes morales et l'impôt local sur le revenu <sup>(109)</sup>, la Cour de Justice pourrait toutefois botter le problème en touche en raison d'un problème de recevabilité de procédure <sup>(110)</sup>.

Dans ses conclusions déposées ce 6 juillet 2010 <sup>(111)</sup>, Monsieur l'avocat général Nilo JÄÄSKINEN développe une argumentation plutôt favorable à la fiscalité des

---

<sup>107</sup> La question de l'imposition des apports relève des droits nationaux, mais également, en ce qui concerne leur imposition indirecte, de la directive du 12 février 2008 n°2008/7/CE concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, JO du 21/2/2008, L 46 du, p. 11-22.

<sup>108</sup> Il est néanmoins permis de se poser la question de savoir si une mesure de déductibilité de l'impôt sur le revenu par le coopérateur à hauteur des intérêts des emprunts contractés pour souscrire la part (voy. par ex l'article 83 2° quinquies du Code général des impôts, relatif aux SCOP), constituent une aide d'Etat.

Généralement, en raison des objectifs sociaux poursuivis, la mesure d'aide sera justifiée.

<sup>109</sup> La mesure fiscale incriminée consistait en l'exonération de tout impôt sur le revenu des « coopératives de production et de travail » à condition que ces dernières remplissent les conditions cumulatives suivantes : 1° le respect du but « mutualiste » (but que l'on peut rapprocher du « modèle fermé » de coopérative) défini par la réglementation italienne sur les coopératives ; 2° le respect des conditions spécifiques prévues par cette réglementation pour les membres de ce type de coopérative ; 3° le montant total des rémunérations versées aux membres salariés, en ce compris les compléments de rémunération (Entendez ici : également les éventuelles ristournes) plafonnés à 20 % du salaire « courant », ne doit pas être inférieur à 60 % du montant total des coûts de production, à l'exception de ceux relatifs aux matières premières et fournitures ; si ce ratio se situe entre 40 et 60 %, l'exonération d'impôt ne vaut que pour 50 % des revenus.

<sup>110</sup> La compétence de la Cour pour se prononcer sur des questions précises qui relèvent clairement d'une part du contentieux fiscal national et d'autre part de la Commission pour la qualification concrète de la mesure en aide d'Etat, est sérieusement mise en doute.

<sup>111</sup> Conclusions de l'avocat général M.Nilo Jääskinen, présentées devant la Cour de Justice de l'Union européenne le 8 juillet dans les affaires jointes C 78-80/08.

coopératives, bien que son propos se soit limité aux seules coopératives de « production et de travail » italiennes.

L'avocat général reconnaît la pertinence d'une telle fiscalité, en raison du « cadre juridique et économique propre », dans lequel fonctionnent les coopératives, et des objectifs non lucratifs qu'elles sont amenées à poursuivre (<sup>112</sup>). Il souligne cependant la grande diversité des pratiques coopératives, qui rendent complexe l'appréhension des particularités des sociétés coopératives par le droit fiscal. Ceci rend d'autant plus difficile l'examen des avantages procurés aux coopératives par les mesures fiscales, par rapport aux objectifs poursuivis par ces mesures.

Afin d'examiner la mesure fiscale sur base de ses effets pour la concurrence et non de sa finalité (<sup>113</sup>), l'avocat général JÄÄSKINEN propose de raisonner par deux étapes, en analysant d'abord la question de l'avantage procuré par la mesure pour ensuite examiner son caractère sélectif :

Dans un premier temps, l'existence d'un avantage sous forme d'allègement de la charge fiscale pour l'entreprise sera analysée en fonction des aménagements que la mesure opère par rapport au système fiscal général applicable. Selon l'avocat général, ce système général peut s'articuler autour de deux modèles principaux de taxation du revenu de l'entreprise, en fonction que son revenu soit doublement taxé dans le chef de l'entreprise et dans le chef de ses propriétaires, ou qu'il soit taxé de manière unique au niveau des associés seulement (<sup>114</sup>).

L'avantage formel que procure l'adaptation du système fiscal doit se traduire également en un véritable avantage économique. Dès lors, ne procure pas d'avantage réel la mesure fiscale qui prend en considération le caractère transparent de la coopérative de modèle « mutualiste » (« modèle fermé »), et qui aménage le système fiscal pour faire en sorte que les revenus produits par les entreprises qui fonctionnent effectivement sur ce modèle ne soient imposés qu'au niveau des associés. En effet, ce déplacement de la charge fiscale vers les coopérateurs fait correspondre la règle fiscale à la réalité économique de l'entreprise, dans la mesure où ces revenus sont le fruit de l'activité des coopérateurs eux-mêmes.

Dans un second temps de son raisonnement, l'avocat général analyse le caractère sélectif de la mesure, c'est-à-dire sa propension à discriminer entre les entreprises, qui sont en principe éligibles à son bénéfice au regard de l'objectif poursuivi.

En raison de la grande variété de leurs formes juridiques, il est alors nécessaire de ne comparer que les entreprises qui se trouvent dans des situations juridiques et factuelles semblables, afin de voir si l'application de la mesure fiscale fait apparaître des

---

<sup>112</sup> Voy. attendus n°45 et suiv. des conclusions ; Voy. cependant CJUE du 7 juin 2007, Commission/ Rep. Hellénique, C-178/05, Rec. p.I-04185 (arrêt relatif à l'application de la directive CE 69/335 du 17 juillet 1969 à la question de l'imposition indirecte des droits d'apport), où la Cour appréhende les coopératives en raison de leur structure (et des règles légales spécifiques qui lui sont applicables) que par l'objectif poursuivi (à cet égard la Cour assimile à un but lucratif le développement économique et social des membres, voy. attendu n°42).

<sup>113</sup> Voy. Arrêt CJUE du 22 mars 1977, Steinike..., C 78/76, précité ; Arrêt CJUE du 22 décembre 2008, British Aggregates..., C-487/06, précité.

<sup>114</sup> Voy. attendu n°47 des conclusions ; Cette distinction rejoint la différence faite par certains droits nationaux entre entreprises transparentes imposées de manière unique et sociétés « opaques » imposées doublement.

différences de traitement, qui ne seraient pas justifiées au regard de l'objectif poursuivi par la mesure. En d'autres termes, une véritable discrimination entre entreprises se trouvant dans des situations comparables doit apparaître.

A première vue, une mesure qui différencie les entreprises en fonction de la forme juridique qu'elles ont adopté répond à ce critère de sélectivité. Toutefois, derrière la forme juridique peut se trouver une réalité économique qui permet de justifier cette différenciation au regard de la logique inhérente au système fiscal. L'avocat général souligne ainsi que l'entreprise coopérative qui fonctionne sur le modèle « mutualiste » (« modèle fermé ») se distingue de la société à but lucratif, en ce que les coopérateurs ne peuvent s'approprier les revenus du capital. Plus particulièrement dans les sociétés coopératives de travailleurs où la plus-value qui n'est pas redistribuée en rémunération du travail constitue un bénéfice que les travailleurs délaissent à leur coopérative. Cette situation s'apparente à un apport en nature à la société, donc à une augmentation de capital, laquelle ne fait généralement pas partie de l'assiette de l'impôt sur le revenu <sup>(115)</sup>.

Ce raisonnement permet à l'avocat général de conclure que la mesure fiscale, qui consiste à exonérer les coopératives de travailleurs, qui par son mode de fonctionnement distribuent à ses membres une grande partie de la richesse produite sous forme de salaires ou de ristournes, et où l'excédent de plus-value est obligatoirement réinvesti dans la société, s'inscrit dans la logique du système fiscal. Cette mesure n'est donc pas d'aide d'Etat.

## **2) *La perception de la différence coopérative au travers des critères «de droit commun »***

Malgré les coups de semonces de la Commission, il n'est pas question d'abandonner toute spécificité fiscale quand celle-ci est nécessaire : de par son fonctionnement spécifique, la coopérative ne doit pas se retrouver défavorisée par rapport aux autres formes d'entreprises. Bien que peu satisfaisant le critère de « mutualité » retenu par la Commission renvoie à une certaine réalité des principes coopératifs, à savoir la double qualité et le service aux membres. Pour que les mesures fiscales spécifiques qui appréhendent cette réalité ne deviennent pas un régime de faveur répréhensible au regard du droit de la concurrence, une limite plus claire doit être établie. A cet égard, les critères « classiques » d'avantage économique et de sélectivité de la mesure fiscale fournissent des éléments plus objectifs lors de l'examen de la conformité au droit de la concurrence.

Il n'y a pas d'aide d'Etat s'il n'y a pas d'avantage. Or, à regarder de plus près, nous avons pu constater que les coopératives « fermées » ou « mutualistes » ne disposent pas d'un avantage, lorsqu'elles ne doivent pas payer d'impôt des sociétés. C'est également l'absence d'avantage qui justifie pour la Commission la conformité aux règles de la concurrence de la déduction des ristournes de l'impôt des sociétés.

Le critère de sélectivité permet également d'écarter la qualification d'aide d'Etat, dès lors que la mesure fiscale « coopérativiste » est appelée à s'appliquer dans des secteurs d'activités très variés. Une mesure fiscale en faveur des coopératives sera cependant sélective lorsque qu'aux conditions de formes juridique s'adjoignent des conditions d'éligibilité limitées à certains types de productions ou d'activités.

---

<sup>115</sup> L'impôt des sociétés impose, en effet, les revenus produits grâce au capital et non le capital lui-même.

En conséquence, vont répondre à ces critères de sélectivité et d'avantage économique, la plus part des mesures fiscales justifiées par le souci de promouvoir l'activité des coopératives dans le domaine de l'économie sociale et solidaire.

Les mesures d'encouragement de cette action sociale des coopératives n'est pas pour autant sanctionnée par le droit de la concurrence, dès lors que cette action se conforme aux causes de justifications reprises dans le règlement général d'exemption ou dans des règlements spécifiques. Or, on peut constater qu'un large spectre de cette activité couverte par l'économie sociale et solidaire se retrouve justifié par ces règlements. Les mesures fiscales, qui constitueraient des aides non justifiées, pourraient tout de même dans deux hypothèses échapper à la sanction de la Commission : soit cette aide ne produit qu'un impact minime sur les échanges commerciaux au sein du marché commun (aide de minimis), soit cette aide existait précédemment à la promulgation du Traité de Rome.

Au final, le tableau que nous venons d'esquisser n'est pas complètement sombre pour les coopératives. Si certains ont pu s'offusquer de l'intrusion de la Commission dans les affaires des coopératives, d'autres ne peuvent nier qu'un certain ordre y est nécessaire. Au lieu de défendre des forteresses, le monde coopératif serait bien avisé de répondre aux questionnements qui lui sont adressés, afin redéfinir sa place et son image au sein de l'économie européenne. Pressentie par la Commission comme acteur du redéploiement des PME, les coopératives ont une chance à saisir pour faire entendre leur voix au sein des instances européennes. Ce dialogue, que l'on doit appeler de ses vœux, passe nécessairement par certaines concessions, notamment sur le plan fiscal.

\* \* \*