

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

**4 H-6-08**

**N° 93 du 16 OCTOBRE 2008**

IMPOT SUR LES SOCIETES - DISPOSITIONS PARTICULIERES - SOCIETE COOPERATIVE D'INTERET COLLECTIF  
DEDUCTION DE LA PART DES EXCEDENTS MIS EN RESERVES IMPARTAGEABLES

(C.G.I., art. 209 VIII)

NOR : ECE L 08 10041 J

**Bureau B 1**

## PRESENTATION

L'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2007 (loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007) autorise la déduction, pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur les sociétés des sociétés coopératives d'intérêt collectif, de la part des excédents mis en réserves impartageables.

Ces dispositions s'appliquent au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2007.

La présente instruction a pour objet de commenter cette nouvelle mesure.

•

## SOMMAIRE

---

INTRODUCTION	1
<b>Section 1 : Sociétés bénéficiaires de la mesure</b>	<b>3</b>
A. RAPPEL DU REGIME JURIDIQUE DES S.C.I.C	4
B. SOCIETES BENEFICIAIRES : LES S.C.I.C AGREEES	9
<b>Section 2 : Régime fiscal applicable aux excédents mis en réserves impartageables</b>	<b>11</b>
A. PART DES BENEFICES MIS EN RESERVES IMPARTAGEABLES	12
B. REGIME FISCAL DES SOMMES AFFECTEES AUX RESERVES IMPARTAGEABLES	14
<b>Section 3 : Entrée en vigueur</b>	<b>17</b>

Annexe 1 : Article 50 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007.

Annexe 2 : Extrait de l'article 1 du décret n° 2008-294 du 1<sup>er</sup> avril 2008 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code.

---

## INTRODUCTION

1. Afin de tenir compte des spécificités des sociétés coopératives d'intérêt collectif (S.C.I.C), l'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2007 a aménagé les dispositions de l'article 206 du code général des impôts relatif aux sociétés et collectivités imposables à l'impôt sur les sociétés. Ainsi, l'article 206 5 ter du code précité prévoit la déductibilité de la part des excédents mis en réserves impartageables du bénéfice imposable des S.C.I.C. En d'autres termes, les excédents mis en réserves impartageables par la S.C.I.C ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés.

A la suite du décret n° 2008-294 du 1<sup>er</sup> avril 2008 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code, l'article 206 5 ter du code précité a été transféré au VIII de l'article 209 du même code.

2. La présente instruction commente cette nouvelle mesure. Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts et de ses annexes.

**Section 1 : Sociétés bénéficiaires de la mesure**

3. Les dispositions de l'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2007 s'appliquent aux seules S.C.I.C qui doivent être agréées conformément aux dispositions de l'article 19 terdecies de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération.

**A. RAPPEL DU REGIME JURIDIQUE DES S.C.I.C**

4. L'article 36 de la loi n° 2001-624 du 17 juillet 2001 portant diverses mesures d'ordre social, éducatif et culturel, a inséré un titre II ter et un article 28 bis à la loi de 1947 susvisée portant statut de la coopération. Cet article a créé une nouvelle forme de société coopérative dénommée S.C.I.C. Le décret n° 2002-241 du 21 février 2002 relatif aux SCIC est venu compléter les dispositions légales.

5. Les S.C.I.C sont des sociétés coopératives, constituées sous forme de société anonyme ou de société à responsabilité limitée à capital variable régies, sous réserve des dispositions qui leurs sont spécifiques, par le code de commerce et dont l'objet est la production ou la fourniture de biens et de services d'intérêt collectif, qui présente un caractère d'utilité sociale (cf. article 19 quinquies de la loi du 10 septembre 1947 précitée).

6. A la différence des coopératives qui ne peuvent avoir de relations commerciales avec des non-membres (article 3 de la loi de 1947 précitée), l'article 19 sexies de la loi du 10 septembre 1947 précitée autorise les S.C.I.C à avoir des relations avec les tiers.

7. Chaque société doit comprendre au moins trois catégories d'associés mentionnées à l'article 19 septies de la loi du 10 septembre 1947 déjà citée, parmi lesquelles figurent obligatoirement les salariés de la coopérative et les personnes qui bénéficient habituellement à titre gratuit ou onéreux de ses activités.

8. Il est rappelé enfin que l'article 28 bis de la loi du 10 septembre 1947 précitée autorise les associations à se transformer en S.C.I.C, ayant une activité analogue, sans qu'il soit nécessaire de créer une personne morale nouvelle. De la même manière, l'article 19 quaterdecies de la loi du 10 septembre 1947 susvisée autorise les sociétés, et notamment les sociétés coopératives, à se transformer en S.C.I.C sans que cette transformation entraîne la création d'une personne morale nouvelle.

Pour plus de précisions sur le régime juridique des S.C.I.C, il convient de se référer à la circulaire de la Délégation interministérielle à l'innovation sociale et à l'économie sociale (DIES) du 18 avril 2002 relative à ces sociétés.

**B. SOCIETES BENEFICIAIRES : LES S.C.I.C AGREEES**

9. La création d'une S.C.I.C est subordonnée à un agrément administratif délivré par le préfet du département du siège social dans les conditions fixées par le décret n° 2002-241 du 21 février 2002 relatif au S.C.I.C.

Cet agrément préfectoral est délivré pour une durée de cinq ans renouvelable (cf. pour plus de précisions sur les conditions d'octroi de l'agrément, la circulaire de la DIES du 18 avril 2002 précitée).

**10.** Par conséquent, seules sont susceptibles de bénéficier des dispositions de l'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2007, les S.C.I.C dont l'agrément délivré par le Préfet de département du siège de la société est encore en vigueur.

Il est rappelé que l'article 4 du décret n° 2002-241 précité prévoit la publication chaque année au journal officiel de la liste des S.C.I.C agréées.

## **Section 2 : Régime fiscal applicable à la part des excédents mis en réserves impartageables**

**11.** Conformément aux dispositions du VIII de l'article 209, la part des excédents mis en réserves impartageables est déductible de l'assiette de l'impôt sur les sociétés. A cet égard, il est rappelé que les sociétés coopératives, y compris par conséquent les S.C.I.C, sont passibles de l'impôt sur les sociétés, conformément aux dispositions du 1 de l'article 206 (cf. documentation administrative 4 H 1122 en date du 1<sup>er</sup> mars 1995).

### **A. PART DES BENEFICES MIS EN RESERVES IMPARTAGEABLES**

**12.** Les statuts des S.C.I.C doivent déterminer le montant des réserves impartageables sous réserve du respect des dispositions de l'article 19 nonies de la loi du 10 septembre 1947 précitée qui prévoit les règles de constitution des réserves par ces sociétés.

Ainsi, comme toute coopérative, la S.C.I.C doit affecter au minimum 15 % de ses résultats à une réserve dite légale (article 16 alinéa 2 de la loi du 10 septembre 1947 précitée). Une fois la réserve légale dotée, la S.C.I.C. a l'obligation de verser au minimum 50 % du solde à une réserve statutaire (article 19 nonies de la loi de 1947).

Le solde, soit 42,5 % du résultat peut être en partie affecté à la rémunération des parts sociales après déduction des éventuelles aides publiques qui doivent être affectées aux réserves impartageables. Conformément aux principes coopératifs, la rémunération des parts sociales est encadrée et limitée (intérêts dont le taux est au plus égal au taux moyen de rendement des obligations privées (TMRO)). En revanche, les autres dispositifs de rémunération des membres prévus par la loi du 10 septembre 1947 précitée ne sont pas applicables aux S.C.I.C. En effet, sont expressément exclus : la ristourne (la répartition des gains entre les associés coopérateurs) ; l'incorporation au capital des sommes prélevées sur les réserves et en conséquence le relèvement de la valeur des parts ou distributions de parts gratuites ; la constitution d'une part de réserve bénéficiant aux associés ayant 5 ans d'ancienneté révolus. Le montant total de l'intérêt servi aux parts sociales ne peut excéder les sommes disponibles après les dotations obligatoires de la réserve.

Dans ces conditions, la réserve impartageable s'entend, conformément aux dispositions de l'article 19 nonies de la loi du 10 septembre 1947, de la réserve légale et des réserves statutaires.

**13.** En cas de liquidation, la règle d'appropriation collective des bénéfices réinvestis dans les activités de l'entreprise a pour conséquence une dévolution désintéressée de l'actif net, soit à une autre coopérative ou à une œuvre d'intérêt général (cf. circulaire de la DIES du 18 avril 2002 précitée).

Par ailleurs, l'article 25 de la loi du 10 septembre 1947 précité prévoit une procédure d'autorisation administrative de sortie du statut coopératif, lorsque la survie de l'entreprise ou les nécessités de son développement l'exigent, dans un objectif de prévention des difficultés de l'entreprise. A la date de l'autorisation, les réserves qui ne sont pas distribuables en vertu de dispositions législatives, réglementaires ou statutaires conservent ce caractère pendant 10 ans.

### **B. REGIME FISCAL DES SOMMES AFFECTEES AUX RESERVES IMPARTAGEABLES**

**14.** L'ensemble du bénéfice affecté aux réserves impartageables (réserve légale et réserves statutaires ; cf. n° 12) est déductible de l'assiette du résultat imposable des S.C.I.C.

**15.** Cette déduction s'opère au titre de l'exercice de mise en réserve des bénéfices constatés au titre de l'exercice précédent. La déduction ainsi opérée est définitive et ne doit pas par conséquent être rapportée au résultat notamment en cas de liquidation de la S.C.I.C.

Toutefois, n'ouvrent droit à cette déduction que les seuls bénéfices réalisés par la S.C.I.C. Ainsi, en cas de transformation d'une société, d'une association ou bien encore d'une société coopérative en S.C.I.C, les sommes mises en réserve au titre de l'exercice de transformation ne peuvent être déduites du bénéfice imposable de la S.C.I.C, dès lors que les bénéfices mis ainsi en réserve proviennent des activités exercées précédemment. En effet, les fonds associatifs mis en réserve l'année de la transformation ne sauraient bénéficier du régime fiscal applicable aux réserves impartageables.

**16. Exemple :**

Soit une S.C.I.C, dont le capital social est de 100 000 €, qui clôture son exercice social le 31 décembre.

Au titre de l'exercice 2009, elle réalise un bénéfice de 20 000 €. Par ailleurs, elle bénéficie d'une subvention publique d'un montant de 2 000 €. De plus, les statuts de cette société coopérative prévoient le versement d'intérêts aux parts sociales à hauteur du TMRO. Par hypothèse, le TMRO est égal à 5 %.

En 2010, l'assemblée générale ordinaire statue sur les comptes :

Affectation obligatoire de 15 % des résultats à la réserve légale :  $20\,000 \times 15\% = 3\,000\text{ €}$

Versement obligatoire de 50 % du solde à la réserve statutaire :  $17\,000 (20\,000 - 3\,000) \times 50\% = 8\,500\text{ €}$

Montant minimum affecté aux réserves impartageables (57,5 %) : 11 500 € (soit  $20\,000 \times 57,5\%$ )

Par ailleurs, le solde du résultat pouvant être affecté à la rémunération des parts sociales est de 8 500 € ( $20\,000 - 11\,500$ ), soit 42,5 % du résultat ; Toutefois, ce montant doit être minoré, conformément aux dispositions de l'article 19 nonies de la loi du 10 septembre 1947, des aides reçues par la S.C.I.C, soit 2 000 € ; Dans ces conditions, la rémunération des associés ne peut excéder 6 500 € ( $8\,500 - 2\,000$ ).

En application des statuts, l'intérêt servi aux parts sociales limité au TMRO de 5 % est de 5 000 € ( $100\,000 \times 5\%$ ). Cet intérêt étant inférieur au plafond de 6 500 €, l'excédent de gestion de l'exercice 2009 sera affecté aux associés à hauteur de 5 000 €.

Par conséquent, après rémunération des associés (à hauteur de 5 000 €), le solde du résultat 15 000 € ( $20\,000 - 5\,000$ ) sera affecté par l'assemblée générale ordinaire en réserves impartageables.

Au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2010, la société pourra déduire extra comptablement (ligne XG du tableau 2058 A), pour la détermination son résultat imposable, une somme de 15 000 €.

### Section 3 : Entrée en vigueur

**17. Les dispositions sont applicables aux exercices clos à compter du 31 décembre 2007.**

En d'autres termes, sont déductibles les sommes mises en réserves impartageables par les S.C.I.C à compter des exercices clos le 31 décembre 2007.

DB liée : 4 H 1122.

La Directrice de la Législation Fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

Annexe 1 : Article 50 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007  
de finances rectificative pour 2007

NOR: BCFX0770033L

Article 50

I. — Après le 5 bis de l'article 206 du code général des impôts, il est inséré un 5 ter ainsi rédigé :

« 5 ter. Pour les sociétés coopératives d'intérêt collectif, la part des excédents mis en réserves impartageables est déductible de l'assiette de l'impôt sur les sociétés. »

II. — Le I est applicable aux exercices clos à compter du 31 décembre 2007.



Annexe 2 : Extrait de l'article 1 du décret n° 2008-294 du 1<sup>er</sup> avril 2008 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code

NOR: ECEL0804930D

Article 206 Modifié par Décret n° 2008-294 du 1<sup>er</sup> avril 2008 – art. 11.

Sous réserve des dispositions des articles 8 ter, 239 bis AA ET 1655 ter, sont passibles de l'impôt sur les sociétés, quel que soit leur objet, les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes dans les conditions prévues au IV de l'article 3 du décret n° 55-594 du 20 mai 1955 modifié, les sociétés coopératives et leurs unions ainsi que, sous réserve des dispositions des 6° et 6° bis du 1 de l'article 207, les établissements publics, les organismes de l'Etat jouissant de l'autonomie financière, les organismes des départements et des communes et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

1 bis. Toutefois, ne sont pas passibles de l'impôt sur les sociétés prévu au 1 les associations régies par la loi du 1er juillet 1901, les associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin, les syndicats régis par les articles L. 2131-1 à L. 2135-2 du code du travail, les fondations reconnues d'utilité publique, les fondations d'entreprise et les congrégations, dont la gestion est désintéressée, lorsque leurs activités non lucratives restent significativement prépondérantes et le montant de leurs recettes d'exploitation encaissées au cours de l'année civile au titre de leurs activités lucratives n'excède pas 60 000 euros.

Les organismes mentionnés au premier alinéa deviennent passibles de l'impôt sur les sociétés prévu au 1 à compter du 1er janvier de l'année au cours de laquelle l'une des trois conditions prévues à l'alinéa précité n'est plus remplie.

Les organismes mentionnés au premier alinéa sont assujettis à l'impôt sur les sociétés prévu au 1 en raison des résultats de leurs activités financières lucratives et de leurs participations.

2. Sous réserve des dispositions de l'article 239 ter, les sociétés civiles sont également passibles dudit impôt, même lorsqu'elles ne revêtent pas l'une des formes visées au 1, si elles se livrent à une exploitation ou à des opérations visées aux articles 34 et 35.

Toutefois, les sociétés civiles dont l'activité principale entre dans le champ d'application de l'article 63 peuvent bénéficier des dispositions de l'article 75 lorsqu'elles sont soumises à un régime réel d'imposition. Celles relevant du forfait prévu aux articles 64 à 65 B ne sont pas passibles de l'impôt visé au 1 lorsque les activités accessoires visées aux articles 34 et 35 qu'elles peuvent réaliser n'excèdent pas le seuil fixé à l'article 75 : les bénéfices résultant de ces activités sont alors déterminés et imposés d'après les règles qui leur sont propres.

3. Sont soumis à l'impôt sur les sociétés s'ils optent pour leur assujettissement à cet impôt dans les conditions prévues à l'article 239 :

- a. Les sociétés en nom collectif ;
- b. Les sociétés civiles mentionnées au 1° de l'article 8 ;
- c. Les sociétés en commandite simple ;
- d. Les sociétés en participation ;
- e. Les sociétés à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique ;
- f. Les exploitations agricoles à responsabilité limitée mentionnées au 5° de l'article 8 ;
- g. les groupements d'intérêt public mentionnés à l'article 239 quater B.
- h. Les sociétés civiles professionnelles visées à l'article 8 ter.
- i. les groupements de coopération sanitaire et les groupements de coopération sociale et médico-sociale mentionnés à l'article 239 quater D.

Cette option entraîne l'application auxdites sociétés et auxdits groupements, sous réserve des exceptions prévues par le présent code, de l'ensemble des dispositions auxquelles sont soumises les personnes morales visées au 1.

4. Même à défaut d'option, l'impôt sur les sociétés s'applique, sous réserve des dispositions de l'article 1655 ter, dans les sociétés en commandite simple et dans les sociétés en participation, y compris les syndicats financiers, à la part de bénéfices correspondant aux droits des commanditaires et à ceux des associés autres que ceux indéfiniment responsables ou dont les noms et adresses n'ont pas été indiqués à l'administration.

5. Sous réserve des exonérations prévues aux articles 1382 et 1394, les établissements publics, autres que les établissements scientifiques, d'enseignement et d'assistance, ainsi que les associations et collectivités non soumis à l'impôt sur les sociétés en vertu d'une autre disposition sont assujettis audit impôt en raison :

- a. De la location des immeubles bâtis et non bâtis dont ils sont propriétaires, et de ceux auxquels ils ont vocation en qualité de membres de sociétés immobilières de copropriété visées à l'article 1655 ter ;
- b. De l'exploitation des propriétés agricoles ou forestières ;
- c. Des revenus de capitaux mobiliers dont ils disposent, à l'exception des dividendes des sociétés françaises, lorsque ces revenus n'entrent pas dans le champ d'application de la retenue à la source visée à l'article 119 bis ; ces revenus sont comptés dans le revenu imposable pour leur montant brut ;
- d. Des dividendes des sociétés immobilières et des sociétés agréées visées aux 3° ter à 3° sexies de l'article

208 et à l'article 208 B perçus à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1987. Ces dividendes sont comptés dans le revenu imposable pour leur montant brut.

e. des dividendes des sociétés d'investissements immobiliers cotées visées à l'article 208 C et prélevés sur les bénéfices exonérés en application du premier alinéa du II de cet article.

5 bis. Les associations intermédiaires conventionnées, mentionnées à l'article L. 5132-7 du code du travail, dont la gestion est désintéressée et les associations de services aux personnes, agréées en application de l'article L. 7232-1 du même code sont soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues au 5.

5 ter. (Transféré au VIII de l'article 209)

6. 1° L'organe central du crédit agricole, les caisses régionales de crédit agricole mutuel mentionnées à l'article L. 512-21 du code monétaire et financier et les caisses locales de crédit agricole mutuel affiliées à ces dernières sont assujetties à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

2° Lorsqu'elles n'exercent aucune activité bancaire pour leur propre compte ou aucune activité rémunérée d'intermédiaire financier, les caisses locales mentionnées au 1° sont redevables de l'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues au 5 et à l'article 219 bis.

3° Un décret en Conseil d'Etat fixe les modalités d'application du présent 6, notamment les dispositions transitoires qui seraient nécessaires en raison de la modification du régime fiscal applicable aux organismes mentionnés au 1°.

7. Les caisses de crédit mutuel mentionnées à l'article L. 512-55 du code monétaire et financier sont assujetties à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

Un décret en Conseil d'Etat fixe, en tant que de besoin, les conditions d'application de cette disposition.

8. (disposition devenue sans objet)

9. Les caisses de crédit mutuel agricole et rural affiliées à la fédération centrale du crédit mutuel agricole et rural visée à l'article L. 511-30 du code monétaire et financier sont assujetties à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

Un décret fixe les conditions d'application du présent 9.

10. Les caisses d'épargne et de prévoyance et les caisses de crédit municipal sont assujetties à l'impôt sur les sociétés ;

11. (abrogé à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi n° 2002-73 du 17 janvier 2002).

Modifications effectuées en conséquence des articles 1<sup>er</sup>, 3 et 12-I de l'ordonnance n° 2007-329 du 12 mars 2007.