



EXCEDENTS RISTOURNES

février 2019

En synthèse

Les excédents réalisés par la coopérative de commerçants sont ristournables entre ses associés dès lors que la répartition respecte la règle d'équité.

Les excédents réalisés à partir des activités réalisées directement avec les tiers non associés ne sont pas ristournables, mais peuvent être utilisés pour augmenter la valeur des parts sociales ou procéder à des distributions de parts gratuites.

Seuls les excédents ristournés équitablement par la coopérative à ses associés et regardés comme indissociables de l'exécution des opérations faites avec eux sont admis en déduction de l'impôt sur les sociétés.

1. NOTION D'EXCEDENT

Lorsque la coopérative réalise un trop-perçu lors d'un exercice, elle peut choisir de mettre en réserve ces excédents et/ou d'en distribuer une partie aux associés coopérateurs.

Cette décision de distribution est généralement du ressort de l'Assemblée générale annuelle à laquelle il appartient de respecter les éventuelles priorités d'affectation prévues par la loi (ex : réserve légale, réserve tiers) et les statuts (ex : rémunération du capital, réserves statutaires) conformément à l'article 16 de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération.

Aucun article de cette loi ni aucun article du chapitre IV du code de commerce consacré aux coopératives de commerçants détaillants (L. 124-1 à L. 124-16) ne définit plus précisément les « excédents d'exploitation » visés à l'article 16 précité.

Une définition plus précise, élaborée pour les sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP), peut éventuellement être utilisée à titre de guide d'analyse : « *Les excédents nets de gestion sont constitués par les produits nets de l'exercice, sous déduction des frais généraux et autres charges de la société, y compris tous amortissements et provisions, des pertes antérieures, de plus-values à long terme ayant donné lieu à constitution de réserves ainsi que des réévaluations pratiquées sur les actifs immobilisés* » (Loi n° 78-763 du 19 juillet 1978, art. 32).

2. PRINCIPE D'EQUITE DE REPARTITION

Selon les termes de l'article L. 124-1-1 du Code de commerce « *Nulle répartition ne peut être opérée entre les associés coopérateurs si ce n'est au prorata des opérations traitées avec chacun d'eux ou réalisées par la coopérative dans un rôle d'intermédiaire entre ces associés et des tiers* ».

Il ressort de cet article que la répartition des excédents doit être réalisée équitablement entre les associés coopérateurs.

Le mécanisme de répartition équitable a pour effet d'inciter les coopérateurs à toujours coopérer davantage, qu'il s'agisse d'acheter plus directement auprès de la coopérative (centrale d'achat) ou d'acheter plus auprès du fournisseur référencé par la coopérative (centrale de référencement).

La répartition est généralement effectuée à partir d'un excédent global. Elle peut également être effectuée par typologie d'excédents. Une telle répartition est plus complexe à mettre en œuvre mais est susceptible de renforcer l'équité dans la répartition.

Il appartient à la coopérative d'apprécier l'opportunité de détailler plus finement la répartition des excédents, par exemple selon les différentes activités proposées ou selon les fournisseurs référencés, et d'informer le cas échéant les coopérateurs de cette règle de répartition.

Ainsi, une coopérative qui distingue les excédents réalisés avec un fournisseur A et ceux réalisés avec un fournisseur B doit s'assurer que l'ensemble des charges à prendre en compte sont réparties équitablement pour le calcul de chaque excédent net.

Si les excédents réalisés avec le fournisseur A sont plus importants que ceux réalisés avec le fournisseur B, les associés coopérateurs qui ont réalisé un volume d'affaires plus important avec le fournisseur A percevront des excédents ristournés proportionnellement plus importants, toujours selon la règle d'équité, que si les excédents de l'ensemble des fournisseurs avaient été globalisés et non répartis par catégorie de fournisseurs ou par fournisseur.

3. MODALITES DE DISTRIBUTION DES EXCEDENTS

L'opération de distribution des excédents s'opère généralement sous la forme du versement d'une somme d'argent qui peut, le cas échéant, donner lieu à compensation selon les conditions du droit commun.

Il existe toutefois d'autres modalités de distribution des excédents qui organisent leur versement différé afin, généralement, de conforter les fonds propres de la coopérative.

Plutôt qu'au versement d'une somme d'argent, l'opération de distribution des excédents peut conduire à une inscription au crédit du compte ouvert au nom de chaque associé au sein de la société coopérative. La ristourne distribuée est alors bloquée en comptes individualisés.

Les associés réunis en assemblée générale peuvent aussi préférer transformer en parts sociales tout ou partie des excédents distribuables de l'exercice écoulé.

Enfin, tout ou partie des ristournes précédemment bloquées en comptes individualisés peuvent être transformées en parts sociales par décision des associés réunis en assemblée générale.

Dans ces deux dernières hypothèses la décision de transformer en parts sociales s'impose à tous les associés bien qu'elle soit prononcée par l'assemblée générale ordinaire statuant aux conditions de quorum et de majorité de l'assemblée générale extraordinaire (C. com., L. 124-12).

4. NON DISTRIBUTION DES EXCEDENTS REALISES AVEC DES TIERS

Les excédents réalisés à partir des activités réalisées avec les tiers non associés au sens de l'article 3 de la loi du 10 septembre 1947 ne peuvent, en principe, être distribués à titre de ristournes aux associés ni incorporés au capital.

Ces excédents peuvent cependant être incorporés au capital sous la forme d'un prélèvement sur les réserves autorisé par les statuts dans les conditions prévues à l'article 16 de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 dont l'alinéa 3 dispose « *Les statuts de la coopérative peuvent autoriser l'assemblée générale à incorporer au capital des sommes prélevées sur les réserves et à relever en conséquence la valeur des parts sociales ou à procéder à des distributions de parts gratuites.* » (D. n° 2015-594 du 1er juin 2015, art. 2, II).

Il en résulte que les excédents réalisés à partir des activités réalisées avec les tiers non associés peuvent être utilisés pour augmenter la valeur des parts sociales ou procéder à des distributions de parts gratuites.

Cette incorporation s'effectue pour toutes les parts sociales de la même catégorie (parts ordinaires, parts à avantages particuliers, ...).

Le décret de 2015 impose de distinguer les opérations effectuées avec des tiers non associés coopérateurs dans la comptabilité de la société et précise que ces tiers sont ceux qui se voient proposer des opérations de même nature que celles effectuées directement par la coopérative avec ses associés coopérateurs dans le cadre de son objet statutaire.

Ce tiers non associé, au sens de l'article 3 de la loi de 1947, s'entend ainsi de celui qui bénéficie de tout ou partie des activités de la coopérative au même titre qu'un associé coopérateur.

Ce tiers ne saurait donc, a contrario, s'apparenter à un fournisseur avec lequel la coopérative est en relation pour le compte de ses associés ni non plus à un client utilisateur final dans l'éventualité où la coopérative réaliserait des activités de vente au détail (vente en ligne ou en magasin physique).

L'activité tiers visée à l'article 3 de la loi de 1947 correspond par ailleurs à celle réalisée directement par la coopérative de commerçants dans le cadre de son objet statutaire, et non indirectement via une filiale ou une société sur laquelle elle exerce un contrôle (D. n° 2015-594 du 1^{er} juin 2015, art. 1, I).

5. EXCEDENTS DONT LA REPARTITION OUVRE DROIT A DEDUCTIBILITE FISCALE

5.1 Mécanisme de déductibilité des ristournes

Les excédents de la coopérative sont assujettis à l'impôt sur les sociétés. Chaque associé est également assujetti à l'impôt concernant les ristournes qui lui sont distribuées, y compris celles qui sont bloquées en compte individualisé et dont il n'a donc pas la disposition.

Aussi, à l'instar des autres coopératives, la coopérative de commerçants détaillants est autorisée à déduire de ses résultats imposables les ristournes distribuées directement par elle à ses associés afin d'éviter la double imposition de la coopérative puis de ses membres ([CE, arrêt du 21 juillet 1972, req. n° 82262](#)).

En application de l'article 214, 1° du Code général des impôts, sont admis en déduction de l'impôt sur les sociétés « *les bonis provenant des opérations faites avec les associés et distribués à ces derniers au prorata de la commande de chacun d'eux* ».

Cette déductibilité n'est donc admise que pour les excédents distribués qui proviennent des « opérations faites avec les associés ».

Afin de tenir compte de la diversité des activités des coopératives de commerçants détaillants, l'article L. 124-1-1 du code de commerce se réfère aux opérations « *traitées avec* » chacun des associés « *ou réalisées par la coopérative dans un rôle d'intermédiaire entre ces associés et des tiers* », les tiers s'entendant ici des fournisseurs et autres opérateurs en relation économique avec les associés.

Plus généralement, on considère que les excédents déductibles sont ceux « *regardés comme indissociables de l'exécution des opérations faites avec les associés* » par opposition aux excédents tirés des opérations accessoires (CAA Nantes, 1re ch., n° [94NT00639](#), 30 sept. 1997).

Les excédents tirés d'opérations dissociables peuvent être répartis entre les associés, mais n'ouvrent pas droit à déduction d'impôt (V. pour une confirmation : CAA Nancy, 2e ch., n° [03NC01293](#), 29 mars 2007 : « *seules sont déductibles les ristournes provenant des opérations faites avec les adhérents, à l'exclusion de celles trouvant leur origine dans les opérations accessoires qui, bien qu'elles puissent être réparties, n'ouvrent pas droit à déduction* » ; v. égal. CAA Nantes, 1re ch., n° 96NT02264, 19 déc. 2000).

A titre d'illustration, les prestations de promotion, de garantie de paiement et de référencement facturées par la coopérative au fournisseur apparaissent indissociables de celles réalisées au profit des associés, car elles constituent le prolongement de l'engagement pris par la coopérative envers ses associés.

En revanche, les excédents tirés des revenus financiers provenant du placement en titres de SICAV des sommes laissées en compte courant dans la société par les associés apparaissent dissociables car tirés d'opérations accessoires (CAA Bordeaux, 1e ch., n° [91BX00445](#), 2 juin 1993).

5.2 Sort des ristournes qui dépassent 50 % des excédents répartis

Lorsque tous les excédents ouvrant droit à déductibilité sont ristournés, la fraction des ristournes qui dépasse 50 % de tous ces excédents est réintégrée au résultat de l'exercice – et donc soumise à l'impôt – lorsque ces sommes sont remises à disposition de la coopérative au cours des deux exercices suivants par exemple sous la forme de souscription de parts ou d'avance en compte-courant (CGI, art. 214, 1, 6°).

Les « avances » consenties par les associés coopérateurs à titre de garantie sur leurs commandes d'achats ne sont pas considérées comme des sommes mises à disposition si leur versement résulte des statuts ou du règlement intérieur de la coopérative, si les sommes en cause ne sont pas rémunérées et sont inscrites dans un compte distinct et si les avances n'excèdent pas 1 % du chiffre d'affaires hors taxes des commandes d'achats des coopérateurs (conditions cumulatives). Lorsque les avances excèdent ce pourcentage de 1 %, seule la fraction des avances qui dépasse ce pourcentage sera considérée comme « mise à disposition ».

En principe, une coopérative ne peut pas bénéficier de la déduction des ristournes lorsque plus de 50 % de son capital est détenu par des associés non coopérateurs et des titulaires de certificats coopératifs d'investissement (CCI) ou de certificats coopératifs d'associés (CCA ; CGI, art. 214, 1 7°).

Par exception, la coopérative de commerçants détaillants conserve la possibilité de déduire les ristournes lorsque plus de 50 % de son capital (et non des droits de vote) est détenu exclusivement par une ou plusieurs autres coopératives de commerçants en tant qu'associés non coopérateurs.

La coopérative est alors admise à déduire, en proportion des droits des coopérateurs dans le capital, les ristournes versées à ces derniers.

5.3 Provisions pour ristournes

Les ristournes ne sont en principe déductibles que des résultats de l'exercice au cours duquel elles sont versées ([CE, arrêt du 11 juillet 1973, req. n° 82432](#)).

Elles peuvent cependant être déduites, sous forme de provisions, sur les résultats de l'exercice qui leur a donné naissance.

Deux conditions cumulatives doivent être remplies avant la date de clôture de cet exercice au cours duquel les dotations aux provisions sont déduites :

- Un engagement ferme et définitif de la société coopérative,
- Des modalités de calcul de la provision pour ristournes clairement précisées (pourcentage déterminé du chiffre d'affaires, de l'excédent brut d'exploitation, du bénéfice net, etc.).

La Fédération du Commerce Coopératif et Associé a pour mission d'informer et de sensibiliser sur la révision d'une coopérative de commerçants détaillants afin d'assurer un haut niveau de qualité à la révision, pour un exercice à la fois homogène et adapté aux spécificités de cette catégorie de coopérative (1^{re} partie, IV, Cahier des charges pour les sociétés coopératives de commerçants détaillants, adopté en séance du Conseil supérieur de la coopération le 18 mars 2016).

La présente doctrine s'inscrit dans le cadre de cette mission. Malgré l'attention apportée à sa rédaction, la FCA ne peut assumer une quelconque responsabilité du fait des informations qui y sont ou n'y sont pas contenues. Il y a donc lieu de s'adresser à un juriste qualifié pour traiter de questions particulières.

Pour en savoir plus : www.commerce-associe.fr rubrique *Le mouvement coopératif du commerce*
