

La problématique de la fiscalité des coopératives en Allemagne aujourd'hui

The issue of the tax regime for cooperatives in Germany today

Hans-H. Münkner

Numéro 311, février 2009

URI : <https://id.erudit.org/iderudit/1022187ar>

DOI : <https://doi.org/10.7202/1022187ar>

[Aller au sommaire du numéro](#)

Éditeur(s)

Association Recma

ISSN

1626-1682 (imprimé)

2261-2599 (numérique)

[Découvrir la revue](#)

Citer cet article

Münkner, H.-H. (2009). La problématique de la fiscalité des coopératives en Allemagne aujourd'hui. *Revue internationale de l'économie sociale*, (311), 72-82. <https://doi.org/10.7202/1022187ar>

Résumé de l'article

Dans les sociétés coopératives, les conditions spéciales ou les avantages exclusifs accordés aux membres ne constituent pas une distribution cachée de bénéfices, en dehors des procédures ordinaires aux termes de la législation sur les sociétés commerciales. Un directeur ou gérant de société coopérative a l'obligation légale d'offrir à ses membres des conditions plus favorables que celles qu'il offre à ses clients non membres de la coopérative. Le fait d'appliquer aux sociétés coopératives des règles portant sur la distribution cachée de bénéfices élaborées dans le cadre des sociétés commerciales revient à ignorer l'objet spécifique des sociétés coopératives, à savoir la promotion de leurs membres. Dans le cas des sociétés coopératives, ni les conditions spéciales ni les ristournes accordées aux membres ne peuvent être, aux termes de la législation fiscale, assimilées à des distributions cachées de bénéfices.

LA PROBLÉMATIQUE DE LA FISCALITÉ DES COOPÉRATIVES EN ALLEMAGNE AUJOURD'HUI

par Hans H. Münkner*

Dans les sociétés coopératives, les conditions spéciales ou les avantages exclusifs accordés aux membres ne constituent pas une distribution cachée de bénéfices, en dehors des procédures ordinaires aux termes de la législation sur les sociétés commerciales. Un directeur ou gérant de société coopérative a l'obligation légale d'offrir à ses membres des conditions plus favorables que celles qu'il offre à ses clients non membres de la coopérative. Le fait d'appliquer aux sociétés coopératives des règles portant sur la distribution cachée de bénéfices élaborées dans le cadre des sociétés commerciales revient à ignorer l'objet spécifique des sociétés coopératives, à savoir la promotion de leurs membres. Dans le cas des sociétés coopératives, ni les conditions spéciales ni les ristournes accordées aux membres ne peuvent être, aux termes de la législation fiscale, assimilées à des distributions cachées de bénéfices.

* Université de Marburg,
Allemagne. Mél : muenkner@
mailer.uni-marburg.de.

La fiscalité des coopératives est un sujet d'actualité, pas seulement en France, mais aussi en Europe. Les coopératives sont souvent suspectées par leurs détracteurs de bénéficier de « privilèges ». Leur fiscalité est sur la sellette auprès de la Commission européenne dans plusieurs pays : France, Espagne, Italie et même Norvège, au titre des accords de l'Association européenne de libre échange (AELE). Le plus souvent, ces assertions sont mal fondées et relèvent d'approximations révélatrices d'une méconnaissance des rôles et fonctions des coopératives. Dans ce contexte, il nous a semblé intéressant de publier un article qui fait le point sur la situation dans un autre grand pays coopératif – l'Allemagne –, article dans lequel est mise en évidence la spécificité des relations entre les coopératives et leurs associés, spécificité que l'on aurait tendance à oublier ou à occulter.
(Note de la rédaction.)

La fiscalité des sociétés coopératives eu égard à leur nature spécifique

(1) La législation coopérative allemande est une législation générale. Les règles du droit fiscal s'appliquent à toutes les coopératives, sauf celles exonérées par leurs

Lorsque l'on traite du régime fiscal des sociétés coopératives⁽¹⁾, il existe deux notions capitales, qui sont signe à la fois de la vigueur et de la faiblesse du statut des sociétés coopératives par rapport aux sociétés commerciales⁽²⁾ : d'une part, la distribution cachée de bénéfices, dès lors

champs d'activité (comme les coopératives agricoles). Les banques coopératives constituent le groupe le plus important du mouvement coopératif allemand.

(2) En Allemagne, le terme « entreprise » est évité par le législateur du droit civil – mais utilisé par le législateur fiscal. Du point de vue allemand du droit sur les organisations, la distinction s'opère entre le droit sur les sociétés commerciales (surtout les sociétés anonymes) et le droit sur les sociétés coopératives. Les deux formes juridiques d'organisation renvoient à des entreprises au sens économique. Les tribunaux fiscaux allemands ont principalement traité des sociétés anonymes. Ainsi élaborées, ces doctrines ont par la suite été appliquées sans plus de justification aux sociétés coopératives.

que l'on parle d'avantages exclusifs, et, d'autre part, les conditions et les ristournes dont bénéficient les membres des sociétés coopératives.

Les conditions spéciales dont bénéficient les coopérateurs constituent-elles une distribution cachée de bénéfices ?

Ces deux notions sont inscrites de manière non explicite dans les lois régissant la fiscalité des sociétés commerciales et leur signification exacte doit donc être précisée par les tribunaux. Dans le cas des sociétés coopératives, les relations « membres » et « clients » sont indissociables en raison même du principe d'identité des propriétaires et des utilisateurs. Voilà l'un des problèmes qui se posent pour qualifier certains avantages monétaires de distributions cachées de bénéfices. Suite à différentes affaires impliquant des sociétés commerciales, la jurisprudence a précisé en quoi consiste une distribution cachée de bénéfices. Ce qui pose désormais problème, c'est de savoir jusqu'à quel point cette jurisprudence peut s'appliquer à des entités qui ne sont pas des sociétés commerciales, telles que des sociétés coopératives.

Pour clarifier ce point, il convient de dessiner les limites de base établies par les tribunaux, limites à partir desquelles les conditions d'une application « appropriée » de ces règles aux coopératives peuvent être déduites. Ainsi, il apparaît évident que, dans le cadre de la distribution cachée de bénéfices, certains points sont contestés, alors que tout semble clair pour ce qui concerne la fiscalité applicable aux ristournes. La question consiste à savoir, premièrement, dans quelles conditions un avantage spécial accordé aux membres d'une société coopérative relève de la distribution cachée de bénéfices et doit en conséquence être soumis à la fiscalité des sociétés commerciales, et, deuxièmement, dans quels cas cet avantage peut être considéré comme frais de fonctionnement de la société coopérative et être déduit du revenu imposable de celle-ci.

Dans le cas de la distribution cachée de bénéfices, ce manque de clarté a pour effet que de nombreux administrateurs de coopérative sont réticents à l'idée de proposer des avantages exclusifs ou des conditions spéciales à leurs membres, par crainte de voir l'administration fiscale considérer ces avantages accordés exclusivement aux membres comme étant une distribution cachée de bénéfices. Ainsi préfèrent-ils offrir des conditions identiques aux clients non membres, ce qui est à l'opposé de la raison même du travail au sein d'une coopérative.

Dans le cas des ristournes, la réticence des administrateurs – en particulier des administrateurs de banques coopératives – à offrir des ristournes sur les intérêts payés par les membres sur des prêts, ou payés par la coopérative dans le cas de dépôts, résulte des difficultés pratiques qu'il y a à satisfaire aux exigences imposées par les tribunaux pour la reconnaissance des ristournes en tant que frais de fonctionnement de la coopérative, frais de fonctionnement qui sont bien entendu déductibles des impôts. On considère généralement qu'il est plus simple de renoncer à cette forme typiquement coopérative de promotion des membres et d'offrir à la place

le paiement de dividendes sur le capital souscrit, exactement comme dans le cas des sociétés anonymes, les membres des coopératives étant en fin de compte traités comme des actionnaires.

L'expérience de certaines banques coopératives pratiquant les ristournes sur les intérêts perçus et payés montre que les problèmes pratiques liés au calcul des sommes dues au titre des ristournes sur les intérêts payés liés à des prêts – ou sur les intérêts à payer sur des dépôts – sont des problèmes qui peuvent aujourd'hui être aisément résolus grâce à l'utilisation de moyens électroniques de traitement des données.

Principes généraux d'une distribution cachée de bénéfices

Suite à plusieurs affaires impliquant des sociétés anonymes, la jurisprudence a défini les principes généraux de la distribution cachée de bénéfices. Ces principes s'organisent en deux catégories : ceux qui découlent des lois sur les sociétés commerciales et ceux qui découlent des lois fiscales.

Au regard de la loi sur les sociétés commerciales

Au regard de la loi sur les sociétés commerciales, un avantage accordé à un membre-actionnaire est une distribution cachée de bénéfices à partir du moment où cet avantage résulte d'une transaction légale et n'aurait pas été – dans des conditions similaires – accordé à un tiers (c'est-à-dire à un non-membre). Cette règle a pour but d'assurer la conformité avec les dispositions légales visant à protéger le capital social des entreprises et à protéger les actionnaires minoritaires contre des avantages spéciaux qui seraient accordés à des actionnaires influents.

Les transactions sont considérées comme étant des distributions cachées de bénéfices si les membres individuels se voient accorder des avantages spéciaux. La distribution cachée de bénéfice est exclue dans les cas où le membre apporte en retour une contribution équivalente et « adéquate ».

Au regard des lois fiscales

La règle est qu'une entreprise ne peut rien accorder à titre gratuit. Pour être considérée comme distribution cachée de bénéfices, une transaction doit remplir les conditions suivantes :

- les actifs de l'entreprise doivent être réduits ou l'entreprise doit renoncer à une éventuelle augmentation de ses actifs ;
- la transaction doit être liée au statut d'associé ;
- le revenu de l'associé, comme celui de l'actionnaire, doit être augmenté ;
- une telle augmentation de ces revenus est réalisée en dehors de toute distribution ouverte de bénéfices ;
- aucun gérant ou directeur prudent et prévoyant n'aurait offert de telles conditions à des tiers.

Pour qu'il y ait distribution cachée de bénéfices, il est essentiel que l'associé ou l'actionnaire passe une transaction légale avec l'entreprise, transaction dans le cadre de laquelle il paraît être un tiers, alors même

que l'avantage lui est offert dans des conditions avantageuses (par comparaison aux conditions du marché) du fait même de son statut d'associé-actionnaire. Par exemple, c'est le cas lorsqu'une entreprise vend un terrain à l'un de ses actionnaires à un prix inférieur à celui du marché.

Dans un jugement datant de 1994, la Haute Cour financière allemande (BFH) établit que les frais de fonctionnement peuvent également être considérés comme étant une distribution cachée de bénéfices. Dans le cas des entreprises, tous les coûts encourus sont réputés être des transactions commerciales qui réduisent les bénéfices de l'entreprise et tous les revenus d'une entreprise sont des revenus résultant de transactions commerciales. Les tribunaux appliquent cette règle à toutes les organisations incorporées⁽³⁾ et donc également aux sociétés coopératives, alors même que – compte tenu des différences considérables qui existent entre sociétés commerciales et coopératives – il serait opportun de faire des distinctions sur la base du statut légal des organisations.

(3) Catégorie du droit fiscal allemand. Il s'agit de personnes morales de droit civil, avec une structure constituée en corps : corporations ou *Körperschaften*. Les sociétés commerciales anonymes et les sociétés coopératives sont des « organisations incorporées » (*Körperschaften*) et des personnes morales. La différence entre les deux formes d'organisation s'établit surtout au regard de leur finalité : pour les sociétés anonymes, tout but légal ; pour les sociétés coopératives, seule la promotion de leurs membres.

Traitement fiscal des ristournes accordées par les coopératives

Déjà en 1963, la plus haute juridiction civile allemande, la BGH, avait statué : « *Les ristournes accordées par les coopératives ne peuvent être considérées comme des rabais à partir du moment où elles sont payées à partir de fonds réalisés dans le cadre de transactions avec des membres dans la branche même d'activité [...]. Les ristournes accordées par les coopératives résultent de l'obligation qu'ont les sociétés coopératives d'assurer la promotion de leurs membres et de ne pas gérer les affaires des entreprises coopératives dans le but principal de réaliser des bénéfices (section 1 de la loi allemande sur les sociétés coopératives). Les membres d'une société coopérative ont le droit d'être promus et le droit qu'ils ont de se voir accorder des ristournes est l'une des formes les plus adaptées pour assurer une telle promotion. Le droit de se voir accorder des ristournes est un droit lié au statut de membre et ne se fonde pas – à l'inverse des rabais – sur une transaction commerciale individuelle* ⁽⁴⁾. »

Toujours à ce sujet, en 1966, la BFH a statué : « *Etant donné qu'une société coopérative est une organisation incorporée, il conviendrait – au regard des lois fiscales allemandes – qu'elle soit taxée à l'instar des entreprises et que toutes les sommes payées aux membres soient soumises à l'impôt sur les revenus. Néanmoins, le législateur n'entend pas taxer les sociétés coopératives au même titre que les sociétés commerciales dans la mesure où les sociétés coopératives poursuivent des objets spécifiques, à la différence des entreprises qui peuvent avoir n'importe quel objet légal ; et notamment parce qu'une société coopérative n'assure pas la promotion des intérêts économiques de ses membres, mais parce que les revenus ou les affaires de ses membres doivent être promus par l'intermédiaire d'une entreprise détenue et animée conjointement. Ainsi le rôle économique d'une société coopérative – à savoir soutenir ses membres tant au niveau de leurs affaires que de leurs ménages – devient-il une caractéristique juridique substantielle [de cette forme d'organisation]. [...] Les affaires des sociétés coopératives n'ont pas pour but de réaliser des bénéfices, mais plutôt de générer des économies pour leurs membres, qui sont également leurs*

(4) Décision de la BGH du 9 octobre 1963, NJW, 1964, p. 352-355.

(5) Décision de la BFH du 1^{er} février 1966, *BStBl*, III, 1966, p. 521.

clients. Ainsi, conformément aux principes des coopératives, les excédents réalisés au sein de l'entreprise détenue et animée conjointement ne sont pas entendus comme étant des bénéfices au sens capitaliste du terme, mais comme des économies⁽⁵⁾. »

Les règles générales qui s'appliquent pour faire reconnaître les ristournes accordées par les coopératives comme frais de fonctionnement par l'administration fiscale sont les suivantes :

- Traitement égal de tous les membres, autrement dit tous les membres doivent bénéficier de ristournes en proportion des affaires qu'ils ont réalisées avec leur société coopérative et ces ristournes doivent être calculées selon le même pourcentage ou être égales en montant pour tous. Dans les coopératives ayant plusieurs secteurs d'activité différents et clairement définis, des pourcentages de ristourne différents peuvent s'appliquer aux différents secteurs d'activité. Par exemple, le pourcentage de ristourne peut être différent entre les ristournes accordées sur les intérêts payés sur des prêts et celles accordées sur les intérêts perçus sur les dépôts.

- Les ristournes doivent être calculées sur la base du volume d'affaires du membre avec l'entreprise coopérative, dans le cadre de « transactions fondées », c'est-à-dire de transactions réalisées dans le secteur d'activité pour lequel la coopérative a été constituée et qui est son objet principal.

- Seuls les excédents dégagés de transactions fondées avec des membres (sur le « marché interne ») peuvent être redistribués sous forme de ristournes. Cela signifie que les transactions avec des personnes non membres doivent être enregistrées séparément. Les revenus générés par des transactions avec des personnes non membres ou avec d'autres partenaires commerciaux (sur le « marché externe ») sont assujettis aux taxes sur les bénéfices commerciaux.

- Les ristournes doivent être payées aux membres.

Même lorsque ces règles sont respectées, l'administration fiscale conserve une certaine marge de discrétion, et notamment pour ce qui concerne les toutes petites sommes. Les petites sommes, d'un montant inférieur à 5 euros par exemple, doivent-elles être payées ou peuvent-elles être créditées sur un fonds social spécial ?

Ce qui distingue les coopératives des entreprises au regard des lois fiscales

La différence essentielle entre les sociétés commerciales et les sociétés coopératives réside dans leur objet social. Nombre des caractéristiques spécifiques des coopératives découlent de cette différence.

L'objet légal de promotion des membres

établit une distinction entre entreprises et coopératives

Les sociétés coopératives peuvent pratiquer la distribution cachée de bénéfices. Par exemple, le remboursement de frais de déplacement à leurs membres ou à leurs délégués qui vont participer à une assemblée générale ou à une réunion de délégués est considéré comme frais de fonctionnement

déductible des impôts, et il en va de même pour les frais de bouche des membres à l'occasion de ces réunions, à condition toutefois que ces frais ne dépassent pas une certaine limite. Le remboursement des frais de déplacement aide les sociétés coopératives à fonctionner et permet aux membres de remplir leurs obligations et d'assister aux réunions. L'avantage économique dont bénéficie le membre est lié à son statut de membre. Cependant, si les membres d'une coopérative assistant à une réunion étaient invités à participer à des repas dispendieux, cela serait considéré comme une distribution cachée de bénéfices.

Dans le cas des sociétés coopératives, par comparaison avec les sociétés commerciales, la difficulté réside dans le fait que la relation de membre et la relation de client entre la coopérative et ses membres sont indissociables. Cette caractéristique spécifique a une incidence sur le régime fiscal.

En accord avec la décision de la BFH, les sociétés coopératives pratiquent la distribution cachée de bénéfices dans les cas suivants :

- les actifs de l'organisation sont diminués ou l'organisation doit renoncer à une éventuelle augmentation de ses actifs ;
- il existe un lien d'adhésion entre le membre et la coopérative ;
- la distribution cachée de bénéfices entraîne une augmentation des revenus du membre ;
- ladite distribution n'est pas réalisée dans le cadre d'une distribution ouverte de bénéfices.

Le caractère légal de la transaction va dépendre des critères qui définissent le soin de gestion d'un directeur ou gérant de société coopérative prudent et prévoyant. A cet égard, les tâches spécifiques des directeurs ou gérants d'une société coopérative sont pertinentes. Une transaction réalisée par une société coopérative peut être qualifiée de distribution cachée de bénéfices à partir du moment où un gérant prudent et prévoyant n'aurait pas accordé ledit avantage à un membre de la société coopérative. Alors qu'un actionnaire de société anonyme souscrit des actions de la société anonyme pour réaliser des bénéfices, mais n'effectue pas de transactions commerciales avec celle-ci, la tâche d'un gérant de société coopérative est de réaliser des affaires avec les membres – individuels ou personnes morales – de la coopérative et d'assurer par ces transactions la promotion de ses membres en leur offrant des conditions plus favorables que celles offertes à des clients non membres. C'est de cette manière qu'est mis en pratique l'objet social de la coopérative, qui consiste à assurer la promotion de ses membres. Cela ne peut être considéré comme une distribution cachée de bénéfices à partir du moment où la société coopérative remplit son objet légal, à savoir la promotion de ses membres. Offrir des avantages exclusifs ou des conditions spéciales à des membres, du fait même du lien qui les lie à la société coopérative, ne peut être automatiquement assimilé à une distribution cachée de bénéfices. Il en irait autrement si une coopérative de logement vendait un appartement à l'un de ses membres à un prix particulièrement bas. Les avantages accordés par une coopérative à un membre unique n'entrent pas dans

le cadre des dispositions portant sur la promotion des membres, dans la mesure où un gérant prudent et prévoyant n'accorderait jamais de tels avantages.

Afin d'évaluer les performances des sociétés coopératives eu égard à la distribution cachée de bénéfices, le problème n'est pas tant de savoir si le gérant a agi d'une manière raisonnable d'un point de vue économique, mais de déterminer également si la coopérative a rempli son objectif de promotion de ses membres. Pour réaliser de telles évaluations fiscales, il convient de tenir compte des spécificités des sociétés coopératives.

Les avantages et les conditions spécifiques accordés aux membres :

- sont caractéristiques des sociétés coopératives et conformes à leur nature spécifique ;
- sont le moyen le plus rapide, le plus immédiat et le plus spécifiquement coopératif d'assurer la promotion des membres ;
- ne sont pas contraires à la loi ;
- ne peuvent être considérés comme une offre d'avantages injustifiés, car en offrant des conditions spéciales et des services au meilleur coût à ses membres, une société coopérative évite d'accumuler des excédents inutiles à partir des affaires réalisées avec ses membres.

Tout membre d'une société coopérative a un droit légal à bénéficier de conditions spéciales réservées aux membres et à se voir promouvoir par le partage des excédents réalisés par la coopérative dans le cadre de ses transactions avec ses membres. Lorsque des personnes décident de constituer une coopérative ou d'y adhérer, leur but est de bénéficier d'avantages spécifiques sur le marché en mettant en commun leurs ressources et leurs besoins. Toutes les sommes gagnées appartiennent aux membres et doivent être rendues aux membres – que ces membres soient des personnes privées ou des personnes morales. Dans le cas des sociétés coopératives, le fait de traiter de manière égale les personnes membres et les personnes non membres en leur offrant à toutes des conditions identiques est en contradiction avec l'objectif de promotion des membres.

Les transactions commerciales entre une société coopérative et ses membres créent un « marché interne ». Ce marché interne suit ses propres règles de promotion, aux termes desquelles les avantages exclusifs et les conditions spéciales accordés aux membres constituent un « avantage coopératif ». Dans les sociétés coopératives, les conditions spéciales accordées aux membres résultent à la fois du lien économique et du lien de membre. Les lois fiscales ne peuvent contraindre les sociétés coopératives à réaliser les bénéfices les plus élevés possible dans le cadre de leurs transactions avec leurs membres, ce qui serait cependant normal dans le cadre de transactions avec des clients non membres ou avec d'autres partenaires commerciaux sur le « marché externe ».

Transaction avec des personnes non membres des coopératives

Lorsqu'une société coopérative arrive sur le marché, son but est de promouvoir ses membres d'une manière qui soit à la fois efficace et pérenne.

Les personnes non membres ne peuvent revendiquer d'être promues. Elles ne peuvent se voir offrir les mêmes conditions que les membres, car la société coopérative n'agit pas dans l'intérêt des tiers, ni dans l'intérêt général, mais dans l'intérêt de ses membres.

Les transactions avec des personnes non membres ne constituent qu'une part accessoire des activités des sociétés coopératives. Alors qu'une société coopérative doit réaliser les meilleurs bénéfices possibles dans le cadre de ses affaires avec des personnes non membres, elle doit appliquer une politique différente vis-à-vis de ses membres. Dans le cadre des transactions qu'elle effectue avec ses membres, une coopérative ne doit réaliser que les bénéfices nécessaires à l'atteinte de son objectif de promotion pérenne de ses membres.

Problèmes liés à l'application aux coopératives des règles relatives à la distribution cachée des bénéfices

La définition de la distribution cachée des bénéfices peut être vue comme un exemple frappant de la mauvaise application aux coopératives des règles sur la distribution cachée des bénéfices développées en droit des sociétés commerciales.

Conformément à ces définitions, tous les avantages – à l'exception des dividendes sur le capital souscrit – qu'une société coopérative offre à ses membres, et tenant compte de leur statut de membre mais ne se référant pas à leur part de capital, devraient être considérés comme une distribution cachée de bénéfices. Cela revient à ignorer tout ce qui caractérise les sociétés coopératives et leur confère une forme juridique spécifique. Des spécificités reconnues par la loi (par exemple que l'organisation coopérative vise la promotion de ses membres) ne peuvent être, en raison de la législation fiscale, transformées en des actes assimilables à une évasion fiscale illégale. Dans le cadre des transactions commerciales qu'opèrent les sociétés coopératives, l'inégalité de traitement entre membres et non-membres est la norme – ou pour le moins devrait l'être. Les membres de la coopérative bénéficient de conditions spéciales parce qu'ils ont pris la décision d'en devenir membres. Ces conditions attestent que leur société coopérative agit avec succès sur le marché. Les entreprises coopératives ont l'obligation légale d'offrir les meilleures conditions possible à leurs membres. Par conséquent, le fait qu'un gérant de coopérative offre des conditions spéciales ou des avantages exclusifs à ses membres n'est pas en contradiction avec ses obligations de prudence et de prévoyance. Il s'agit au contraire de l'expression même de ces obligations.

En accord avec le principe général selon lequel ce qui est égal doit être traité avec équité et tout ce qui est inégal doit être traité en tenant compte des différences existantes, une société coopérative qui fait des affaires avec des personnes non membres se doit de tenir compte de la différence qui existe entre ses clients membres et ses clients non membres. Les membres

se voient offrir des services promotionnels de la part de leur coopérative et ces services ne sont ni gratuits ni offerts à un prix inférieur à celui du marché. La charge de l'adhésion supportée par les seuls membres (frais d'adhésion, achat de parts, frais de gestion, participation au processus d'autogestion et responsabilité) est à juste titre prise en compte et permet d'équilibrer les droits et les obligations qui s'attachent au statut de membre. La tendance observable dans les banques coopératives allemandes consiste à offrir les mêmes conditions aux clients membres et aux clients non membres. Cette évolution a été encouragée par une application non justifiée aux sociétés coopératives des règles, élaborées pour les sociétés anonymes, portant sur la distribution cachée des bénéfices. Cette application injustifiée pousse les coopératives dans la direction des « coopératives de dividendes », c'est-à-dire des coopératives dans lesquelles les dividendes perçus sur le capital social souscrit constituent le seul avantage lié au statut de membre.

Avantages exclusifs et conditions spéciales dont bénéficient les membres des coopératives du point de vue des lois fiscales

Les règles adoptées par la BFH pour évaluer les avantages exclusifs et les conditions spéciales accordés aux clients membres de sociétés commerciales par comparaison aux clients non membres ne sont pas applicables aux sociétés coopératives. Ces règles ne tiennent pas compte, en effet, de l'objet spécifique des coopératives, à savoir la promotion de leurs membres. Dans le cas des coopératives, un tiers « dans des circonstances similaires », c'est-à-dire un tiers membre de la coopérative, bénéficierait d'un traitement équivalent.

Le régime fiscal des ristournes permet d'introduire une autre interprétation des règles définies par les tribunaux en matière de distribution cachée de bénéfices. Les ristournes ne sont pas considérées comme une forme de distribution de bénéfices, mais bien comme une forme de remboursement aux membres des sommes perçues en trop par la coopérative. C'est la raison pour laquelle – dans certaines conditions – les ristournes sont considérées comme étant des frais de fonctionnement déductibles des impôts dus par la société coopérative. Une ristourne n'est pas assimilable à une distribution d'excédent, aux termes de la section 19 de la loi allemande sur les sociétés coopératives. Ce ne sont pas les membres qui décident – dans le cadre de l'assemblée générale ou d'une réunion de délégués – du pourcentage de ristourne devant leur être accordé : cette décision émane du conseil d'administration.

En percevant des ristournes, les membres d'une coopérative perçoivent des avantages financiers liés à leur statut de membre, mais cela ne signifie pas automatiquement que de tels paiements soient une distribution cachée de bénéfices. Les conditions spéciales proposées par les sociétés coopératives à leurs membres individuels – par exemple la vente d'un appartement à un prix anormalement bas – doivent être évaluées différemment. De tels avantages spéciaux accordés à un membre en particulier n'entrent pas

dans le cadre de l'objet de promotion des membres. Un tel avantage ne saurait être accordé par un gérant prudent et prévoyant.

Il s'ensuit que les paiements liés au statut de membre d'une coopérative et entrant dans le cadre de la promotion des membres ne sont pas assimilables à une distribution cachée de bénéfices. Rien n'empêche une société coopérative d'accorder des ristournes à ses membres en fin d'exercice, au lieu de leur offrir immédiatement des avantages exclusifs ou des conditions spéciales. Il est évident que les personnes non membres de la coopérative ne peuvent prétendre à ces ristournes. Au lieu de se plaindre d'une telle inégalité de traitement, rien ne les empêche de devenir membres de la coopérative.

Un gérant de coopérative à la fois prudent et prévoyant doit avoir comme objectif d'assurer la promotion de ses membres et de s'assurer que – par principe – les membres reçoivent un traitement privilégié par comparaison aux non-membres, qui de leur côté ne peuvent revendiquer aucun droit à promotion de la part de la coopérative. ●

Bibliographie

Beuthien Volker, 2007, *Sind Vorzugskonditionen für Genossenschaftsmitglieder eine verdeckte Gewinnausschüttung?* (« Les conditions spéciales accordées aux membres des coopératives sont-elles une forme de distribution cachée des bénéfices? »), in *DStR*, 42/2007, p. 1847-1852.

Böth Konrad et Schütz Wiegand, 2002, « Praktische Erfahrungen mit Zinsrückvergütung bei Genossenschaftsbanken », in Hans-H. Münkner (Hrsg.), *Nutzer-orientierte versus Investor-orientierte Unternehmen – Argumente für eine besondere Betriebswirtschaftslehre*

förderungswirtschaftlicher Unternehmen Marburger Schriften zum Genossenschaftswesen 97, Göttingen, p. 133-147.

Helios Marcus et Heinz-Otto Weber, 2006, « Exklusivleistungen für Mitglieder und bewusste Andersbehandlung von Nichtmitgliedern », in Hans-H. Münkner et Günter Ringle (Hrsg.), *Zukunftsperspektiven für Genossenschaften – Bausteine für typgerechte Weiterentwicklung*, Bern-Stuttgart-Wien, p. 203-222.

Münkner Hans-H., 2006, « Alleinstellungsmerkmal stärker nutzen – Rückvergütung bei Genossenschaften », in *Geno*, Heft 7/2006, p. 7-11.