



Fiscalisation des sociétés coopératives au Togo

Koffi Edem Avegnon

► To cite this version:

Koffi Edem Avegnon. Fiscalisation des sociétés coopératives au Togo. Les annales de l'Université de Parakou, serie Droit et Science Politique, 2020. <hal-04287957>

HAL Id: hal-04287957

<https://hal.science/hal-04287957v1>

Submitted on 20 Nov 2023

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



HAL Authorization

Annales de l'Université de Parakou

Série **"Droit et Science Politique"**



Volume 4, numéro 1, (2021)

Revue Scientifique publiée par l'Université de Parakou

Annales de l'Université de Parakou, Série "Droit et Science Politique"

ORGANES DE GESTION

I- COMITE DE LECTURE

- **Président d'honneur** : Théodore HOLO, Professeur titulaire, Université d'Abomey Calavi, Ancien Président de la Cour Constitutionnelle du Bénin.
- **Président** : Noël GBAGUIDI; Agrégé de Droit Privé; Professeur Titulaire; Titulaire de la Chaire UNESCO des Droits de la Personne et de la Démocratie à l'Université d'Abomey Calavi (BENIN).
- **Membres** :
 - Diouf NDIW; Agrégé de Droit Privé; Professeur Titulaire à l'Université Cheikh Anta Diop Dakar (SENEGAL); Membre de la Cour Constitutionnelle du Sénégal.
 - Dorothe SOSSA; Agrégé de Droit Privé; Professeur Titulaire à l'Université d'Abomey Calavi (BENIN); Secrétaire Permanent OHADA.
 - Melège DJEDJRO; Agrégé de Droit Public; Professeur Titulaire; Doyen honoraire de la Faculté de Droit de l'Université de Cocodi à Abidjan (CÔTE D'IVOIRE).
 - Adama KPODAR; Agrégé de Droit Public; Professeur Titulaire; Vice-Président de l'Université de Kara (TOGO).
 - François ANOUKAHA; Agrégé de Droit Privé; Professeur Titulaire; Doyen Honoraire; Université de Yaoundé2 SOA (CAMEROUN).
 - Mba OWONO; Agrégé de Droit Privé; Professeur Titulaire à Université Omar BONGO de Libreville (GABON).
 - Akouété SANTOS; Agrégé de Droit Privé; Doyen honoraire de la Faculté de Droit de l'Université de Lomé (TOGO).
 - Barnabé GBAGO; Agrégé en histoire du Droit et des Institutions ; Doyen de la Faculté de Droit et de Sciences Politique de l'Université d'Abomey Calavi (BENIN).
 - Victor TOPANOU; Maître de Conférences en Science Politique ; Chef de Département honoraire de la Faculté de Droit et de Sciences Politique de l'Université d'Abomey Calavi (BENIN) ; ancien Ministre.
 - Ibrahim SALAMI ; Agrégé de Droit Public, Professeur Titulaire ; Vice Doyen honoraire de la Faculté de Droit et de Sciences Politique de l'Université d'Abomey Calavi (BENIN).
 - Joël AÏVO ; Agrégé de Droit Public ; Doyen honoraire de la Faculté de Droit et de Sciences Politique de l'Université d'Abomey Calavi (BENIN).
 - Jacques MESTRE; Agrégé de Droit Privé; Professeur des Universités; France.
 - Silvette GUILLEMARD ; Professeur Titulaire; Université Laval (CANADA).

II- COMITE DE PUBLICATION

- **Directeur de Publication** : Moktar ADAMO ; Maître de Conférences Agrégé de Droit Privé.
- **Secrétaire de Publication** : Oswald KPENGLA ; Assistant.
- **Membres** :
 - Emmanuel AHLINVI ; Maître de Conférences Agrégé de Science Politique.
 - Roch ADIDO ; Maître Assistant.
 - Irène C. BAÏ ; Assistante.

III- COMITE D'EDITION

- **Président** : Prosper GANDAHOU ; Professeur Titulaire, Recteur de l'Université de Parakou.
- **Vice-Président** : Holden O. FATIGBA ; Maître de Conférences Agrégé ; Vice-Recteur chargé de la Recherche Universitaire.
- **Membres** :
 - Ibrahim ALKOIRET TRAORE, Professeur Titulaire, Vice-Recteur Chargé des Affaires Académiques.
 - Ansèké C. GOMEZ ; Maître de Conférences, Vice-Recteur Chargé de la Coopération Interuniversitaire, du Partenariat et de l'Insertion Professionnelle.
 - Diane GANDONOU ; Assistante.
- **Comité d'impression**
 - Erick V. AZANDO, Maître de Conférences.
 - Sosthène AHOTONDJI ; Assistant.
 - Ahmed B. KIMBA.
 - Kayodé G. R. CHABI.
 - Wilfried ETEKA.

Annales de l'Université de Parakou, Série "Droit et Science Politique"

NOTE A L'ATTENTION DES AUTEURS

La série "Droit et Science Politique" des Annales de l'Université de Parakou s'adresse tant aux lecteurs de la communauté RESAO, CAMES qu'à un public international plus large.

Elle ne publie que des manuscrits originaux n'ayant pas fait l'objet de publication précédente sous quelque forme que ce soit (revue papier ou revue électronique). Les manuscrits déjà publiés sous forme de working paper peuvent être acceptés sous certaines conditions (voir avec la rédaction). La présentation des manuscrits doit satisfaire les intérêts et besoins de toute l'audience que la revue et ses auteurs veulent atteindre.

Tous les manuscrits doivent être soumis aux exigences d'excellence internationale, la rédaction doit demander aux auteurs soumettant des articles de bien vouloir se tenir strictement à un nombre minimal de règles de présentation de leurs manuscrits. Tous les manuscrits doivent être soumis en version écrite (en interligne un quinze pour le texte, sans espace pour les notes de bas de page) et obligatoirement envoyés en **format Word** par courriel à l'adresse sous indiquée. Les auteurs veilleront à ce que leur manuscrit ne dépasse pas 30 pages.

Le manuscrit doit indiquer le titre de l'article, le nom de l'auteur, le titre et la position professionnelle principale de l'auteur. Il doit être accompagné d'une lettre/courriel indiquant l'adresse électronique et, pour l'envoi des tirés-à-part, l'adresse postale de l'auteur.

L'article doit être précédé d'un bref résumé en français (150 mots environ) et d'une **table des matières structurée conformément au système numérique**.

La numérotation de la table des matières et du texte inclut l'introduction et la conclusion de l'article. Il n'est pas demandé de numérotation des paragraphes du texte.

La citation se fait de préférence suivant le style juridique traditionnel, c'est-à-dire en bas de page.

Les citations dans le texte doivent être faites entre guillemets en romain en langue française et entre guillemets en italique en langue étrangère.

Les indications suivantes sont obligatoires :

- pour les monographies et traités : auteur (initiale du prénom et nom), titre (en italique), lieu et année de publication, page. L'indication additionnelle de la maison d'édition est optionnelle, mais si elle est donnée, elle doit être donnée de façon systématique ;
- pour les œuvres collectives et livres édités : l'auteur et le titre (entre guillemets) de la contribution à laquelle il est fait référence, les auteurs ou les éditeurs de l'œuvre ou du livre et le titre de l'œuvre ou du livre suivant le mode indiqué pour les monographies ;
- pour les articles de revue : auteur (initiale du prénom et nom), titre de la contribution (entre guillemets), nom de la revue (en italique), volume (si possible et usuel), année de parution (plus, si besoin en est, numéro ou date du cahier), page ;
- pour les textes de loi : titre, numéro, date suivant le style le plus détaillé usuel dans le pays de référence et source de publication (à l'exception des textes qui sont généralement connus tels le code civil ou le code de commerce), la revue s'adressant également à un public non spécialisé et étranger ;
- pour les arrêts de jurisprudence et les décisions administratives : suivre les recommandations de citation données par les institutions en question (par exemple : Cour de justice des Communautés européennes (= CJCE) : date, n° de l'affaire, nom des parties, recueil, année, partie, page), à défaut le style de citation le plus détaillé généralement suivi dans le pays d'origine ;
- pour les comptes rendus de livre : nom et prénom de l'auteur du livre, titre et éventuellement sous-titre, lieu de publication et maison d'édition, année de parution, nombre de pages.

Tous les manuscrits, même ceux qui ont été acceptés pour la publication, seront renvoyés à l'auteur avec demande de complément s'ils ne répondent pas aux critères de présentation sus-indiqués, la rédaction ne disposant pas de moyens pour apporter les compléments nécessaires. Les manuscrits reçus ne sont généralement acceptés pour la publication qu'après avis favorable d'au moins un expert externe (procédure de pré-lecture obligatoire). Les textes retenus seront publiés dans la version papier et dans la version électronique des annales. Les manuscrits doivent être adressés en version papier au Secrétariat de la rédaction des annales des sciences juridique et politique de la Faculté de droit et de science politique et en version électronique directement par courriel à **annalessupsjpa@gmail.com**.

Annales de l'Université de Parakou,

Série

"Droit et Science Politique"

SOMMAIRE

Le mineur a l'épreuve du droit pénal malien KOITA Aly Kola	5-28
Le traitement pénal des mineurs auteurs d'infractions terroristes : cas du Niger et du Mali ABDOU ASSANE Zeinabou	29-43
L'utilité du principe de précaution à l'ère du risque sanitaire au coronavirus KOOVI Baï Irène Aimée	44-75
Le régime de la dépouille mortelle en droit camerounais (Réflexions sur le droit à la dignité du mort) ANGOULA Joseph Emmanuel	76-93
La fiscalisation des sociétés coopératives au Togo AVEGNON Koffi Edem	94-107

LA FISCALISATION DES SOCIÉTÉS COOPÉRATIVES AU TOGO

AVEGNON Koffi Edem

Docteur en droit privé

Tel : 90257107 ; Email : avegnone@gmail.com

Faculté de Droit de l'Université de Lomé (Togo)

SOMMAIRE

I – LA RECREATION FISCALE DES SOCIÉTÉS COOPÉRATIVES

A- LA FRANCHISE FISCALE ABSOLUE DES SOCIÉTÉS COOPÉRATIVES

- 1- L'immunité fiscale absolue des revenus des sociétés coopératives
- 2- L'immunisation des sociétés coopératives de l'impôt minimum forfaitaire

B- LA DISPENSE ELECTIVE DES SOCIÉTÉS COOPÉRATIVES A L'EGARD DE CERTAINS IMPOTS

- 1- L'exemption de certaines sociétés coopératives des droits d'enregistrement et de timbre
- 2- L'exemption de certaines sociétés coopératives de la taxe sur activités financières
- 3- L'exemption de certaines sociétés coopératives de la patente

II – LA FIN DE LA RECREATION FISCALE DES SOCIÉTÉS COOPÉRATIVES

A- L'ASSUJETTISSEMENT DES SOCIÉTÉS COOPÉRATIVES A CERTAINES TAXES

- 1- L'assujettissement des sociétés coopératives à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)
- 2- L'assujettissement des sociétés coopératives à la taxe d'habitation et à la taxe foncière

B- L'IMPOSITION SELECTIVE DES SOCIÉTÉS COOPÉRATIVES A L'IS

1. La fiscalité est omniprésente dans toutes les matières de la vie juridique¹. Elle impose toutes les secondes, toutes les opérations et toutes les personnes. On parle de l'ubiquité de la fiscalité. A cette allure, les sociétés coopératives n'échappent pas à la pluri dimensionnalité et multisectorialité de la fiscalité.

2. La fiscalité, au sens restreint, s'entend comme le système d'imposition². Dans son sens large, elle apparaît comme le synonyme de la réglementation fiscale³ ; d'où un rapprochement avec le droit fiscal. Le droit fiscal est l'ensemble des règles juridiques relatives aux impositions⁴. A cet effet, il recouvre notamment la notion d'imposition, le régime des différentes impositions, les conditions d'élaboration et de mise en œuvre de la loi fiscale, les services de l'Administration fiscale compétents sur chaque matière fiscale, les obligations du contribuable, les garanties qui lui sont accordées et le contentieux fiscal. L'impôt est la substance même du droit fiscal ou de la fiscalité. Il se définit comme une prestation pécuniaire mise à la charge des personnes physiques et morales en fonction de leur capacité contributive et sans contrepartie déterminée en vue de la couverture des dépenses publiques et de la réalisation des objectifs économiques et sociaux fixés par la personne publique. Selon Lucien MELH et Pierre BELTRAME, l'impôt est « *une prestation pécuniaire requise des personnes physiques ou morales de droit privé, voire de droit public, d'après leurs facultés contributives, par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie déterminée, en vue de la couverture des charges publiques ou à des fins d'intervention de la puissance publique* »⁵.

¹ C. DAVID, « L'impôt et le droit fiscal », D. 1987, p. 125; Conf. F. FEDDAL, *Famille et fiscalité à l'épreuve du concubinage*, préf. M. GJIDARA, Litec, 1994; M. BRAZIER, « La fiscalité dans le divorce », Gaz. Pal. 1977, p. 609; G. RIPERT et R. ROBLOT, *Traité de droit commercial, Droit fiscal des affaires*, t. III, 3^{ème} éd., LGDJ, 1994, par P. SERLOOTEN, n° 1 et s., p. 2. ; V. aussi J. MESTRE, *Droit commercial*, 21^{ème} éd., LGDJ, 1993, n°14, p. 16.

² H. CAPITANT, *Vocabulaire juridique*, 2^{ème} éd., V° Fiscalité.

³ *Ibid.*

⁴ B. CASTAGNÈDE, « Nature et caractères du droit fiscal », *L'année fiscale, Dr. fisc.*, 2007, supplément au n°25, Etude n° 623, p. 23 et s.

⁵ L. MEHL et P. BELTRAME : *Science et technique fiscales*, Thémis droit, Paris PUF 1^{ère} édition, 1984, p. 77.

3. L'Acte uniforme relatif au droit des sociétés coopératives fixe le cadre conceptuel de la société coopérative. Aux termes de l'article 4 dudit Acte uniforme, « *la société coopérative est un groupement autonome de personnes volontairement réunies pour satisfaire leurs aspirations et besoins économiques, sociaux et culturels communs, au moyen d'une entreprise dont la propriété et la gestion sont collectives et où le pouvoir est exercé démocratiquement et selon les principes coopératifs* ». Il en ressort que la coopérative est un contrat, dont la propriété et la gestion sont collectives conformément aux principes coopératifs universels énumérés à l'article 6 du même Acte uniforme. La coopération peut être définie également comme un processus social dans lequel des individus œuvrent ensemble sur une base égalitaire et démocratique à la réalisation d'un objectif ou d'un but commun⁶. Le terme « coopérative » a, même dans certains endroits, été banni, remplacé par « association de villages » ou « groupes villageois » ou encore « mutuelle »⁷.

4. A l'aube du 21^{ème} siècle, les coopératives suscitent de nouveau un regain d'intérêt de la part de la communauté internationale⁸. L'humanité ne cesse de subir les effets de la pauvreté acerbée, du chômage, de la précarité et de l'exclusion sociale. Le développement des technologies, les transformations économiques, le développement du capitalisme, des techniques de production et de communication qui ont accompagné la révolution industrielle au 18^{ème} siècle sont en partie la cause de cette situation.

5. Les outils juridiques du capitalisme moderne⁹ se sont avérés insuffisants pour répondre à tous les besoins d'organisations des capitaux et des êtres humains dans la société. Les sociétés coopératives, pour avoir démontré par le passé leurs capacités à faire face à de telles situations grâce à la mise en commun des moyens des personnes concernées pour créer des entreprises basées sur des principes économiques, éthiques, et moraux, sont devenues de nos jours incontournables. Les sociétés coopératives peuvent exercer différentes activités comme la pêche, l'agriculture, la construction, la finance et autres. Cela résulte de l'article 20 alinéa 3 de l'Acte uniforme relatif aux Sociétés coopératives, qui dispose que « *lorsque l'activité exercée par la société coopérative est réglementée, celle-ci doit se conformer aux règles particulières auxquelles ladite activité est soumise* ».

6. L'Afrique a hérité des sociétés coopératives, tout comme la fiscalité, à travers la colonisation. Une fois le pays conquis, les colons assuraient la promotion et le développement de la forme d'organisation coopérative¹⁰. L'objectif n'était en aucun cas altruiste. Les coopératives étaient en fait utilisées comme instrument stratégique permettant le regroupement des populations, la collecte des produits destinés à l'exportation, nécessaires à l'économie de la métropole (café, cacao, etc.)¹¹. Dans l'espace OHADA, le projet d'harmonisation sur les coopératives était parti d'un constat effectué par la Banque centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest (BCEAO) sur « *la viabilité financière des sociétés de financement décentralisées (SFD) (2), des difficultés rencontrées par les intervenants dans le secteur de la microfinance à respecter les formalités et*

⁶ S. NANDJIP, « Sociétés coopératives », in POUQUOE Paul-Gérard (dir.), Encyclopédie du Droit OHADA, Lamy, 2011, p. 1909 ; A. B. THIAM, « Aspect conceptuels et évaluation de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif aux sociétés coopératives », Revue de l'ERSUMA, n° spéc., 2011, législation, p. 99.

⁷ G. TCHAMI, *Manuel sur les Coopératives à l'usage des Organisations de Travailleurs*, Service des Coopératives Bureau International du Travail, Genève, 2004, p. 3.

⁸ V. Acte uniforme OHADA du 15 décembre 2010 relatif au droit des sociétés coopératives ; J. GATSI, *Le droit OHADA des sociétés coopératives*, L'Harmattan, 2011.

⁹ G. RIPERT, *Les aspects juridiques du capitalisme moderne*, 2^{ème} éd. Paris, 1951, p. 109 ; Gide, Ch., 2013, *La coopération contre le capitalisme*, Les Petits Matins-Alternatives économiques, Paris.

¹⁰ C. THERAULT : *Le colonialisme est-il responsable de la richesse de l'Occident et des retards de développement du Tiers Monde ?* (2004), cité par G. TCHAMI, *Manuel sur les Coopératives à l'usage des Organisations de Travailleurs*, op. cit., p. 11.

¹¹ *Ibid.*

les procédures OHADA, pas ou mal adaptées à leurs spécificités »¹². Au Togo, en revanche, le mouvement coopératif a été, d'abord, le fait du colonisateur par le décret n° 55/184 du 2 février 1955. En 1967, ce décret fut abrogé et remplacé par l'ordonnance n°13 du 12 avril 1967 portant statut de la coopérative au Togo actuellement en vigueur. En 1995, une autre loi et son décret d'application sont venus régir de manière spécifique les coopératives d'Epargne et de crédit (COOPEC). Aujourd'hui, le cadre juridique des coopératives d'Epargne et de Crédit est défini par la loi n° 2011-009 du 12 mai 2011 et son décret d'application n° 2013/081/PR du 03 Décembre 2013.

7. Le but de la société coopérative est de permettre à ses membres de faire de l'économie. Ainsi, la société coopérative permet à ses membres de se regrouper et d'unir les moyens afin d'atteindre un objectif qui, serait difficile d'y parvenir individuellement. La société coopérative est perçue par certains comme une solution à la misère croissante des pauvres, un système voire une nouvelle forme d'organisation sociale en réponse à la pauvreté¹³. Parallèlement, la participation obligatoire des contribuables par le paiement de l'impôt permet à l'Etat de faire face aux dépenses publiques, aux impératifs liés au développement durable¹⁴ et aux défis de la croissance et de l'emploi. En conséquence, la coopérative et la fiscalité jouent un rôle économique.

8. La coopérative a des traits d'une association et d'une société. D'abord, s'agissant de l'association au sens de la loi française du 1^{er} juillet 1901 applicable au Togo, la coopérative est un groupement de personnes qui reconnaissent d'une part, la similitude de certains de leurs besoins et d'autre part, la possibilité de mieux les satisfaire aux moyens d'une entreprise commune plutôt que par des moyens individuels.

9. Hormis son apparence tirée d'une association, la coopérative prend des traits d'une société au sens de l'article 4 de l'AUSC-GIE. En effet, la coopérative poursuit des objectifs économiques comme toute société. La société coopérative réalise des profits ou des excédents communément désignés en droit des sociétés des bénéfices. Une autre différence essentielle entre la société coopérative et la société commerciale réside dans leur objet social. La première a pour objet la promotion de ses membres alors que la seconde vise à partager le bénéfice ou à profiter de l'économie qui en résulte. En effet, la société coopérative n'a pas vocation à partager les résultats à l'instar d'une société à proprement parler, mais elle procède au réinvestissement du surplus, du profit, de l'excédent ou du bénéfice dans la coopérative. Autrement dit, elle pourra procéder par ristourne en distribuant le surplus, le profit, l'excédent ou le bénéfice aux membres de la coopérative. Toutefois, l'existence ou non de l'excédent n'est pas cruciale ou révélatrice d'une mauvaise santé de la société coopérative, car le but de la société coopérative est de faire bénéficier de ses services aux coopérateurs afin de faire de l'économie. Ainsi, l'absence de surplus ou d'excédent pourrait laisser croire que la coopérative a offert des services à un coût moindre à ses membres. De cette façon, les populations, avec la fin de l'Etat providence, se prennent en charge elles-mêmes en créant des coopératives.

¹² V. le rapport final de l'atelier d'experts concernant l'adoption d'un Acte uniforme sur les sociétés coopératives et mutualistes (Yaoundé, 30 et 31 mars 1999).

¹³ G. TCHAMI, *Manuel sur les Coopératives à l'usage des Organisations de Travailleurs*, op. cit., p. 11.

¹⁴ V. Première conférence fiscale internationale de l'union des ordres fiscaux de l'Afrique de l'ouest (UDOFAO) tenue à Lagos au Nigeria, le 28 et 29 Février 2012 sur le thème : « la fiscalité : un outil de développement régional et durable ».

10. Ainsi, les coopératives contribuent au développement, à la croissance économique et sociale tant nationale qu'internationale. En 1994, l'Organisation des Nations Unies¹⁵ estimait que le revenu de près de trois (3) milliards de personnes, soit la moitié de la population mondiale en cette période était assuré grâce aux sociétés coopératives. Mieux, près de 800 millions d'individus sont actuellement membres d'une coopérative alors qu'ils n'étaient que 184 millions en 1960¹⁶. En 2012, le World Council Credit Union avait constaté que l'Afrique comptait 20 831 Coopec, regroupant 16 millions de membres, répartis dans près de vingt-trois pays, dont onze de L'OHADA, pour un taux de pénétration global de 6,43 %¹⁷. Dans certains Etats de l'OHADA et de l'UEMOA¹⁸, le taux de pénétration était remarquablement élevé¹⁹. Toutefois, ces chiffres n'ont pas cessé de croître au fil des années et la BCEAO les a directement liés à l'ampleur que prenaient les COOPEC dans le développement économique. Elles représentent une centaine de millions d'emplois et sont économiquement importantes dans un grand nombre de pays pour la fourniture de denrées alimentaires, de logement, de services aux consommateurs.

11. Le système fiscal n'ignore pas la société coopérative. Ceci résulterait de la manifestation du don d'ubiquité du droit fiscal qui a tendance à imposer tout à tout moment. Même si la providence étatique tarit, il demeure que le budget de l'Etat prévoit chaque année des dépenses publiques en déterminant les recettes (publiques) destinées à couvrir ces dépenses. Pour se procurer ces recettes, l'Etat est tenu de recourir principalement à l'impôt. Le paiement de l'impôt repose essentiellement sur le principe de l'égalité. Ceci traduit l'idée de solidarité et d'égalité des contribuables, sans exception, face aux charges publiques. La société coopérative, comme toutes les autres sociétés, doit également contribuer aux recettes publiques.

12. D'un autre côté, les recettes publiques permettent à l'Etat de se procurer des ressources pour sa politique sociale et de corriger les insuffisances des mécanismes régulateurs de l'offre et de la demande afin d'assurer les équilibres économiques fondamentaux. La manipulation de l'impôt dans un sens ou dans l'autre en est l'exemple plausible. L'Etat intervient dans divers degrés de l'économie en finançant ses interventions grâce aux recettes fiscales. Le Code Général des Impôts²⁰ et la loi de finance de gestion, qui définissent le cadre d'exécution du budget de l'Etat, contiennent des subventions qui sont des mesures d'exonération et d'incitation pour une politique sélective en faveur des contribuables notamment la coopérative du fait de son but social à caractère philanthropique.

13. En définitive, la société coopérative est particulière par sa nature et son identité. Au regard de ce particularisme, il y a lieu de s'interroger sur son régime fiscal. Les particularités des sociétés coopératives devraient-elles justifier le régime fiscal autonome ? Le législateur lui a-t-il aménagé un régime fiscal autonome ? A l'affirmative, quel régime ? Consiste-t-il en des impositions spécifiques ou des impositions de droit commun adaptées à la particularité des sociétés coopératives ? En lien avec le rôle, la mission, ou le but de la société coopérative, faut-il un régime fiscal souple ou un régime fiscal fort ? En d'autres termes, faut-il soumettre les sociétés coopératives à l'impôt sur les sociétés ou faut-il les exonérer totalement ou partiellement ?

¹⁵ ONU.

¹⁶ <http://www.tg.undp.org/content/togo/fr/home/stories/comment-la-microfinance-change-des-vies-.html>

¹⁷ W. TADJUDJE, « La coopérative financière et la politique d'uniformisation du droit Ohada », Revue internationale de l'économie sociale, n°330, 72-87, <https://doi.org/10.7202/1019458ar>.

¹⁸ Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine.

¹⁹ Conf. W. TADJUDJE, « La coopérative financière et la politique d'uniformisation du droit Ohada », préc., p. 73: « ...26 % au Togo, 22 % au Sénégal, 20 % au Bénin, 17 % au Burkina Faso ».

²⁰ CGI.

Lesdites exonérations sont-elles inhérentes à l'identité de la coopérative ou déterminées en fonction de la nature de l'activité de la coopérative ? Faudrait-il songer à un régime fiscal en adéquation avec l'utilité des sociétés coopératives ?

14. Au demeurant, l'ensemble de toutes ces questions se résume en deux grandes principales. D'une part, quelles sont les franchises fiscales des sociétés coopératives et d'autre part quelles sont les impositions auxquelles ces dernières sont soumises ? Ces deux principales interrogations conduisent à une question fondamentale et centrale qui est celle de l'opportunité du régime fiscal des sociétés coopératives.

15. L'imposition ou l'exonération de la société coopérative a divisé l'opinion²¹. En effet, les sociétés coopératives sont souvent suspectées par leurs détracteurs de bénéficier de « privilèges » fiscaux²². Ainsi, elle est, traditionnellement, accusée de jouir d'une récréation fiscale²³. Or, ces assertions sont souvent mal fondées et relèvent d'approximations révélatrices d'une méconnaissance de l'origine, des rôles et fonctions des coopératives. Le régime fiscal de la société coopérative devrait être fonction non seulement de sa double nature d'association²⁴ et de société²⁵, mais encore de son utilité, son rôle et sa fonction dans la société. Les débats sur le système fiscal aménagé par le législateur au profit des sociétés coopératives sont sur la sellette.

16. Si l'idée de coopérer provient des besoins des coopérateurs de créer un mode de défense de leur intérêt leur permettant de faire face à l'évolution des conditions sociales et économiques, le législateur n'a pas ignoré cela. Les sociétés coopératives jouissent dans le Code général des impôts d'une récréation fiscale (I). Sauf que celle-ci est limitée (II).

I – LA RECREATION FISCALE DES SOCIETES COOPERATIVES

17. Les sociétés coopératives bénéficient d'une franchise fiscale absolue (A) et d'une dispense élective de certains impôts (B).

A- LA FRANCHISE FISCALE ABSOLUE DES SOCIETES COOPERATIVES

18. La fiscalité des sociétés coopératives est dérogatoire au principe de l'imposition. Ce régime dérogatoire les exonère totalement de l'impôt. Ceci entraîne une forme d'immunité absolue des sociétés coopératives à l'égard de certains impôts. Les exonérations totales des sociétés coopératives concernent l'impôt sur le revenu (1) et l'Impôt Minimum Forfaitaire (2).

²¹ Hans h. MÜNKNER, « La problématique de la fiscalité des coopératives en Allemagne aujourd'hui », Revue internationale de l'économie sociale, fév. 2009, n° 311, p. 72-82.

²² *Ibid.*

²³ Voir par exemple, loi n° 2011-009 du 12 Mai 2011 de l'UEMOA, l'article 118 dispose que « Les institutions mutualistes ou coopératives d'épargne et de crédit sont exonérées de tout impôt direct ou indirect, taxe ou droit afférents à leurs opérations de collecte de l'épargne et de distribution du crédit » et l'article 119 de la même loi prévoit que « Les membres de ces institutions sont également exonérés de tous impôts et taxes sur les parts sociales, les revenus tirés de leur épargne et les paiements d'intérêts sur les crédits qu'ils ont obtenus de l'institution ».

²⁴ Conf. Déclaration sur l'Identité Coopérative de l'Alliance Coopérative Internationale (1995): la coopérative est perçue comme une « association autonome de personnes volontairement réunies pour satisfaire leurs aspirations et besoins économiques, sociaux et culturels communs au moyen d'une entreprise dont la propriété est collective et où le pouvoir est exercé démocratiquement ».

²⁵ Les coopératives sont des entreprises qui aident leurs membres à coopérer ensemble pour résoudre des problèmes qu'ils ont en commun. Les membres des coopératives peuvent être des personnes physiques ou morales.

1- L'immunité fiscale absolue des revenus des sociétés coopératives

19. Les revenus des sociétés coopératives sont exonérés de l'impôt. Dans ce sens, l'alinéa 1 de l'article 50 CGI dispose que l'impôt sur le revenu n'est pas applicable aux emprunts ou obligations des sociétés de toute nature dites de coopération et des associations de toute nature, quels qu'en soient l'objet et la dénomination, constituées exclusivement par ces sociétés coopératives. L'immunisation fiscale appliquée aux revenus des sociétés coopératives n'est pas sélective. Elle concerne toutes les sociétés coopératives quelle que soit la nature y compris même les regroupements ou associations de coopératives sans distinction de leur objet ou de leur dénomination. La condition exclusive pour bénéficier de cette immunité est que l'activité soit exercée sous forme d'une société coopérative.

20. Cette franchise concerne également les « ... *revenus des membres des Institutions Mutualistes Coopératives d'Epargne et de Crédit pour les parts sociales, les revenus tirés de leur épargne et les paiements d'intérêts sur les crédits qu'ils ont obtenus de ces institutions* »²⁶. Le législateur a fait un clin d'œil particulier aux sociétés coopératives d'épargne et de crédit en raison peut-être du caractère financier de l'activité de ces dernières. En effet, les membres desdites institutions mutualistes à caractère financier, autrement dénommé, le système financier décentralisé, très souvent y épargnent leurs revenus ou y obtiennent des crédits. Alors que les épargnants produisent des intérêts pour les membres, les crédits sont remboursés avec intérêt au profit de la coopérative d'épargne et de crédit. Ces différents intérêts, souvent rangés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sont exonérés totalement d'un prélèvement fiscal au titre de l'impôt sur le revenu. Il en est de même de l'impôt minimum forfaitaire des sociétés coopératives.

2- L'immunisation des sociétés coopératives de l'impôt minimum forfaitaire

21. La franchise fiscale est encore plus absolue en ce qui concerne l'impôt minimum forfaitaire. En effet, aux termes de l'alinéa 1 de l'article 121 CGI « *Sont toutefois dispensés du versement du minimum forfaitaire d'imposition :*

- *les sociétés coopératives, les groupements et leurs unions et fédérations, ainsi que les confédérations des sociétés coopératives et des groupements, quelle que soit leur activité ».*

Le législateur a été très bien précis. L'exemption fiscale concerne toutes les sociétés coopératives quelle que soit leur activité. Ceci traduit une exonération d'ensemble des sociétés coopératives, qui pourrait susciter certaines interrogations et jalousie en ce qui concerne la soumission des autres formes de sociétés à l'impôt.

22. Le fondement légitimé et légalisé de cette exonération peut être recherché dans la nature même des sociétés coopératives et dans son objet. La société coopérative n'est pas un outil du capitalisme moderne²⁷. Elle apparaît faible à l'égard des sociétés comme la SARL, la SA et la SAS. *A priori*, elle ne saurait concurrencer ces sociétés dotées de capitaux et ayant accès au marché financier.

²⁶ Art. 50 alinéa 2 CGI.

²⁷ G. RIPERT, *Les aspects juridiques du capitalisme moderne*, 2^{ème} éd. Paris, 1951, p. 109 ; Ch. GIDE, 2013, *La coopération contre le capitalisme*, Les Petits Matins-Alternatives économiques, Paris.

23. En effet, l'exonération des coopératives de l'impôt sur le revenu, pour les opérations réalisées avec les coopérateurs, est un instrument de renforcement des fonds propres qui compense l'impossibilité pour ces coopératives de se financer sur les marchés financiers. Ce régime fiscal dérogatoire permet de maintenir des activités notamment agricoles, de pêche et un certain développement économique en milieu rural surtout. Ces raisons qui fondent l'exonération totale, peuvent également justifier la dispense élective de certaines sociétés coopératives à l'égard de certains impôts.

B- LA DISPENSE ELECTIVE DES SOCIETES COOPERATIVES A L'EGARD DE CERTAINS IMPOTS

24. Certaines sociétés coopératives seulement sont exemptées des droits d'enregistrement (1), de la taxe sur activité financière (2) et de la patente (3). En d'autres termes, toutes les sociétés coopératives ne bénéficient pas de cette exemption. Elle est élective et forcément motivée. Même dans cette sélection, tous les actes ne sont pas dispensés de droit d'enregistrement et de timbre.

1- L'exemption de certaines sociétés coopératives des droits d'enregistrement et de timbre

D'abord, les actes accomplis dans le cadre de la constitution des sociétés coopératives ne donnent droit à aucune perception au profit du Trésor. Cela résulte de l'article 542 CGI²⁸. Toutefois, la dispense ne concerne que les sociétés coopératives agricoles, ouvrières et de pêche ou d'élevage. En d'autres termes, le législateur exclut du bénéfice de cette dispense les autres formes de sociétés coopératives. Par exemple, la société coopérative financière semble exclue de cette disposition. Les actes des sociétés coopératives financières ou des sociétés qui ne figurent pas dans la liste nominative de l'article 542 CGI doivent être soumis aux droits d'enregistrement. Il en est ainsi des marchés des sociétés coopératives de construction qui doivent être présentés à l'enregistrement aux termes des dispositions de l'article 371 CGI. Si ces actes doivent être soumis à l'enregistrement, il demeure que le taux est réduit comparativement aux taux d'imposition des marchés des autres sociétés. Il ressort de l'article 412 CGI que les actes constatant les marchés y compris les marchés faisant l'objet de lettres de commande et les adjudications au rabais pour constructions, réparations, entretiens, approvisionnement et fournitures introduits par les sociétés coopératives de constructions sont assujettis à un taux exceptionnel de 1%. Ceci traduit la volonté nette du législateur de favoriser les sociétés coopératives de manière générale. La dispense sélective ou l'imposition à un taux réduit pourrait s'expliquer par la volonté du législateur de favoriser la constitution de ces sociétés et de renforcer leur capacité financière sur le marché.

25. Ensuite, la dispense ne semble pas s'appliquer seulement aux actes de constitution de ces sociétés. Elle s'étend également aux opérations de restructurations. Dans ce sens, l'article 543 CGI dispose que « ...*les actes concernant les fusions des sociétés coopératives agricoles, de pêche ou d'élevage ainsi que les dissolutions de syndicats professionnels agricoles, de pêche ou d'élevage comprenant éventuellement dévolution de l'excédent d'actif à des sociétés coopératives*

²⁸ Art. 542 CGI : « Ne donnent lieu à aucune perception au profit du Trésor :

- 1- les actes de constitution des syndicats agricoles ou des sociétés coopératives agricoles, ouvrières et de pêche ou d'élevage ;
- 2- la dévolution faite obligatoirement à des œuvres d'intérêt général agricole, de pêche ou d'élevage, de l'excédent de l'actif net sur le capital social des sociétés coopératives agricoles, de pêche ou d'élevage dissoutes ;
- 3- le dépôt au greffe de la copie de la délibération de l'assemblée générale constitutive des sociétés coopératives agricoles, de pêche ou d'élevage ou des unions de sociétés coopératives agricoles de pêche ou d'élevage ainsi que du double ou de l'expédition de l'acte de société, sauf les frais de rémunération du greffier ».

agricoles, de pêche ou d'élevage... »²⁹ sont exemptés des droits d'enregistrement. Cette mesure de franchise fiscale à l'endroit de la fusion des sociétés coopératives traduit la nécessité de favoriser la restructuration desdites sociétés sans barrières fiscales.

26. Enfin, certaines sociétés coopératives notamment les sociétés mutualistes sont dispensées du paiement du droit d'enregistrement. Ceci résulte des articles 545 CGI qui dispose que « *sont exempts des droits d'enregistrement et de timbre tous actes ou transmissions passés par les sociétés mutuelles de production rurale approuvées et dont les droits seraient supportés par lesdites sociétés* ». L'article 544 CGI par contre limite l'exclusion à « *tous les actes intéressant les sociétés mutualistes ou sociétés de secours mutuels* », sauf les actes portant transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles ou immeubles. Il en ressort une exclusion dans les exemptions. Si toutes les sociétés coopératives ne sont pas concernées par l'exemption, il reste que même pour celles qui sont exemptées, tous les actes ne le sont pas. A titre d'exemple relativement aux sociétés mutuelles de production rurale, l'exemption des droits d'enregistrement ne concerne pas « *les actes portant transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles ou immeubles* »³⁰.

2- L'exemption de certaines sociétés coopératives de la taxe sur activités financières

27. La taxe sur l'activité financière (TAF) est une taxe sur les rémunérations et sur les profits des institutions financières. Si les opérations desdites institutions sont exclues de la TVA, il demeure qu'une taxe de substitution, la taxe sur activité financière, a été instituée. Toutefois, certaines sociétés coopératives en l'occurrence les sociétés coopératives d'épargne et de crédit en sont immunisées. Cette immunité ou faveur du législateur ne se limite pas uniquement à la société coopérative elle-même. Elle est étendue aux membres de ces sociétés. A cet effet, l'article 216 CGI dispose que « *sont exonérées de la taxe sur les activités financières, les opérations bancaires suivantes* :

- 1) *les opérations de collecte et de l'épargne et de distribution du crédit effectuées par les Institutions Mutualistes Coopératives d'Epargnes et de Crédit (IMCEC) à condition que ces opérations ou activités accessoires s'inscrivent dans le cadre prévu par la loi régissant le secteur.*
- 2) *Il en est ainsi pour les membres de ces institutions pour les parts sociales, les revenus tirés de leur épargne et les paiements d'intérêts sur les crédits qu'ils ont obtenus de l'institution.*
- 3) *Toutefois, les opérations ou activités exercées par ces institutions en dehors du cadre prévu par la loi régissant le secteur, sont soumises au droit commun ».*

28. Cette immunité fiscale traduisant la récréation fiscale des sociétés coopératives d'épargne et de crédit est conforme à la réglementation de l'UEMOA relative aux systèmes financiers décentralisés. En effet, la loi n° 2011-009 du 12 mai 2011 de l'UEMOA relatif aux systèmes financiers décentralisés, a déjà prévu aux articles 118 et 119 que les sociétés coopératives d'épargne et de crédit sont en effet exonérées de tout impôt direct ou indirect, taxe ou droit afférent à leurs opérations de collecte de l'épargne et de distribution du crédit. De même, les membres de

²⁹ Art. 543 CGI.

³⁰ Art. 544 CGI *in fine*.

ces institutions sont exonérés de tout impôt et taxe sur les parts sociales, les revenus tirés de leur épargne et les paiements d'intérêts sur les crédits qu'ils ont obtenus de l'institution.

29. De tout temps et traditionnellement, les sociétés coopératives sont axées sur l'idée d'entraide et de solidarité mutuelle³¹. Soumettre à l'impôt ces sociétés coopératives qui fournissent des services aux coopérateurs reviendrait à imposer la vocation d'entraide et de solidarité³². Autrement dit, l'aide sociale, l'entraide et la solidarité seraient donc imposables au même titre que les opérations lucratives des sociétés commerciales. Logiquement, les imposer serait, peut-être, de trop de la part du législateur fiscal, car ces sociétés coopératives ont vocation à organiser leurs activités dans un cadre non lucratif. Ce qui n'est pas le cas des sociétés anonymes, des Sociétés à responsabilité limitée et des sociétés par actions simplifiées³³.

30. Au Canada, dans une affaire *Coopérative funéraire de l'Outaouais contre Municipalité de la Ville de Hull*, les juges sont demeurés constants dans leur analyse concernant l'imposition des coopératives aux taxes municipale³⁴. En effet, ils ont retenu que l'article 77 de la *Loi sur les caisses d'épargne et de crédit* qui détermine les activités coopératives énonce que ces activités ne constituent pas l'exploitation d'un commerce, d'un établissement financier ou d'un moyen de profit et par conséquent, il a pour effet d'exempter la requérante du paiement de la taxe d'affaire imposée par la municipalité en vertu de l'article 232 de la *Loi sur la fiscalité municipale*. Elles sont exonérées du paiement des taxes municipales tout comme certaines sociétés coopératives sont exemptées de la patente.

3- L'exemption de certaines sociétés coopératives de la patente

31. Les alinéas 3, 4 et 5 de l'article 251 CGI disposent que les coopératives agricoles, sociétés d'intérêt collectif agricole, les sociétés coopératives de pêche maritimes ou fluviales, les sociétés coopératives d'artisans et leurs unions ainsi que les sociétés coopératives de consommation qui se bornent à grouper les commandes de leurs adhérents et à distribuer dans leurs maisons ou dépôt les denrées, produits ou marchandises sont exonérés de la patente. La patente est un impôt dû par toute personne morale ou physique, étant un citoyen du pays où il doit être payé ou un étranger, du fait de l'exercice d'une activité économique, commerciale, industrielle ou toute profession à but lucratif non exemptée de cet impôt. En d'autres termes, la contribution des patentes est, par principe, due par toute personne morale ou physique qui exerce d'une activité qu'elle soit économique, commerciale, industrielle ou toute profession à but lucratif. Exceptionnellement, le législateur peut prévoir des exemptions de la patente pour certaines personnes et/ou certaines activités. C'est justement le cas des sociétés coopératives exerçant une activité agricole, de pêche maritimes, de consommation ou fluviales ou encore des sociétés coopératives d'artisans et leurs unions. Le sujet de droit bénéficiant de l'exemption est la société coopérative et/ou ses unions.

³¹ H. P. ZOUATCHAM, « Les principes coopératifs dans la société coopérative d'épargne et de crédit OHADA », mémoire de master II, 2012, Université de Nice Sophia Antipolis, p. 71.

³² W. TADJUDJE, 2011, « L'économie sociale en Afrique, les perspectives du nouveau droit OHADA », *Recma*, n° 320, p. 12-14 ; P. DEVELTERE, I. POLLET, F. WANYAMA, *L'Afrique solidaire et entrepreneuriale : la renaissance du mouvement coopératif africain*, Genève, BIT-Institut de la Banque mondiale, 2008.

³³ A. WELE, *La fiscalité des systèmes financiers décentralisés (SFD) au Sénégal*, L'Harmattan, 2011.

³⁴ V. E. COLAS, « La qualification juridique de la coopérative ». *Revue générale de droit*, 18 (2), 1987, 399-420. <https://doi.org/10.7202/1058707ar> concernant : les *Coopérative funéraire de Outaouais c. Hull*, [1983] C.S. 158-159 ; *Caisse d'entraide économique des Bois Francs c. Ville de Victoriaville*, J.E. 83-302 ; *Caisse Populaire Carrefour Therrien c. Longueuil (Ville de)*, J.E. 82-464 ; *Caisse Populaire Sainte-Camille c. Régie des loteries et courses du Québec*, J.E. 82-607.

Les activités professionnelles exemptées sont celles relatives à l'agriculture, la pêche, l'artisanat et la consommation et distribution des denrées produits ou marchandises. A l'inverse, les sociétés coopératives n'exerçant pas ces activités ne jouissent pas de la récréation ou de la franchise fiscale ; d'où la fin de la récréation fiscales des sociétés coopératives.

II – LA FIN DE LA RECREATION FISCALE DES SOCIETES COOPERATIVES

32. La récréation fiscale arrive à son terme lorsque certaines sociétés coopératives sont assujetties à certaines taxes comme la taxe foncière, la taxe sur la valeur ajoutée et la taxe d'habitation (A). L'immunité fiscale des sociétés coopératives est sélective en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés (B).

A- L'ASSUJETTISSEMENT DES SOCIETES COOPERATIVES A CERTAINES TAXES

33. Si les sociétés coopératives sont exemptées de certaines taxes, il demeure cependant qu'elles sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée (1), la taxe d'habitation et la taxe foncière (2).

1- L'assujettissement des sociétés coopératives à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

34. La taxe sur la valeur ajoutée est un impôt indirect sur la consommation. La consommation caractérise l'acte d'un agent économiquement, le consommateur, qui utilise à titre de consommation ou transforme à titre de consommation des biens et services. La TVA est une recette du budget général de l'État : elle s'applique aux activités économiques à titre onéreux et exercées de manière indépendante. Le montant de la taxe est proportionnel au prix de vente hors taxe.

35. L'article 175 CGI énumère les opérations soumises à la TVA. Précisément à l'alinéa 3 dudit article, « *les livraisons de marchandises par les sociétés coopératives et leurs unions ...* » sont soumises à la TVA. L'alinéa 4 semble inclure toutes les opérations faites par les coopératives et leurs unions. Les opérations réalisées par les coopératives de production, de transformation, de conservation et de vente sont imposables à la TVA selon le régime de droit commun. La TVA est neutre à l'égard des modes de production. Par conséquent, les sociétés coopératives, quels que soient les moyens et méthodes employés pour la réalisation de leurs opérations, sont imposables à la TVA de plein droit. La neutralité est au cœur du fonctionnement de la TVA, et assurée par le mécanisme du droit à déduction. Elle permet à l'impôt de ne pas peser sur les transactions entre entreprises, et de n'être supportée que par le consommateur final.

36. L'assujettissement de plein droit des opérations des sociétés coopératives à la TVA correspond au principe de la TVA. En effet, selon ce principe, qui se situe au cœur des mécanismes de la TVA, il faut éviter les impositions cumulatives dites « en cascade », en taxant la dépense à chaque stade de la commercialisation d'un bien ou d'un service, sur la base de la valeur dépensée. Cela revient à intégrer dans l'assiette de l'impôt la valeur de taxes déjà récoltées au stade précédent. Les assujettis à la TVA, notamment les sociétés coopératives, jouent auprès de leurs clients le rôle de collecteur d'impôt pour le compte de l'État, sans que cette charge ne les touche personnellement. Si les sociétés coopératives en sont exonérées, le mécanisme de la TVA risque de connaître des échecs. Ce faisant, aucun des maillons successifs de la chaîne de production ne

supporte la TVA, qui n'est payée que par le consommateur final. Autrement dit, La TVA est un impôt sur la consommation qui est supporté, en dernière instance, par les consommateurs finaux et qui est déclaré et payé par les entreprises assujetties.

37. En définitive, la nature de la taxe sur valeur ajoutée et la particularité de son mécanisme de fonctionnement ne permettent pas au législateur de tenir compte des spécificités des sociétés coopératives. Ces spécificités disparaissent également s'agissant de l'assujettissement des sociétés coopératives à la taxe d'habitation et à la taxe foncière.

2- L'assujettissement des sociétés coopératives à la taxe d'habitation et à la taxe foncière

38. La taxe d'habitation et la taxe foncière sont des taxes perçues au profit des collectivités territoriales respectivement sur les propriétés bâties et non bâties (dont, entre autres, les surfaces agricoles sont affectées à une exploitation agricole).

39. S'agissant d'abord de la taxe foncière, les personnes soumises sont définies à l'article 260 CGI. Il s'agit limitativement des titulaires du droit de propriété ou de superficie, des usufruitiers d'immeubles et de terrains, des preneurs à bail emphytéotique et des preneurs de bail à construction ou à réhabilitation. Cette énumération exhaustive est basée sur le critère de propriété et non celui de sujet de droit. Ce qui implique que même les sociétés coopératives, nonobstant leurs particularités au regard de l'économie sociale, font partie des personnes soumises lorsqu'elles seraient titulaires du droit de propriété ou de superficie, usufruitières d'immeubles et de terrains, preneurs à bail emphytéotique et preneurs de bail à construction ou à réhabilitation. Au surplus, et pour s'en convaincre, l'article 261 CGI et suivants qui, en revanche, énumèrent les propriétés bâties ou non bâties exonérées ne mentionnent guère les propriétés des sociétés coopératives. Seules les propriétés des sociétés mutualistes ont été exonérées³⁵. En définitive, la soumission des sociétés coopératives à la taxe foncière ne fait l'ombre d'aucun doute.

40. Ensuite, en ce qui concerne particulièrement de la taxe d'habitation, elle est un impôt local qui dépend des caractéristiques du logement, de sa localisation et de la situation personnelle (revenus, composition du foyer...) au 1^{er} janvier. Elle est une taxe établie annuellement sur les propriétés bâties sises au Togo et destinées à l'habitation. Elle est payée par le propriétaire, locataire ou occupant à titre gratuit de l'habitation principale. Elle est également payée sur la résidence secondaire. Si le Code Général des Impôts ne la définit pas, le mérite revient au moins au législateur d'avoir défini et précisé le sens du vocable habitation. L'alinéa 2 de l'article 289 CGI le définit comme « ... *tout local occupé à des fins personnelles ou familiales, soit à titre de résidence principale, soit à titre de résidence secondaire, y compris les dépendances de toute nature non affectées à un usage exclusivement professionnel* ». Au regard de cette précision sur la notion d'habitation, les sociétés coopératives, exerçant exclusivement une activité professionnelle dans une résidence ou dépendance, sont exclues de la taxe d'habitation. Toutefois, il en sera autrement pour une société coopérative exerçant son activité dans une dépendance ou

³⁵ Art. 261 CGI – 11 « Sont exonérés ... les immeubles servant exclusivement à l'activité des sociétés mutualistes agréées par l'autorité de tutelle à condition que les opérations ou activités accessoires exercées par ces institutions se fassent dans le cadre prévu par la loi régissant le secteur ».

résidence non affectée à un usage exclusivement professionnel. Si éventuellement elles existent, les sociétés coopératives d'habitation devraient également être soumises à la taxe d'habitation. Il demeure que les sociétés coopératives sont soumises à l'IS de manière sélective.

B-L'IMPOSITION SELECTIVE DES SOCIETES COOPERATIVES A L'IS

41. Aux termes de l'article 92-2-a du CGI « *Sont également assujettis audit impôt (IS) : les sociétés coopératives, les groupements et leurs unions et fédérations, ainsi que les confédérations des sociétés coopératives et des groupements ; quelle que soit leur activité* ».

42. Les résultats réalisés par les coopératives sont soumis par les principes à l'IS « *quelle que soit leur activité* ». *A priori*, Cela signifie que la forme sociétaire de la coopérative justifie déjà son imposition à l'IS. Les coopératives sont des sociétés par détermination de la loi³⁶. En tant que telles, elles sont soumises au même régime fiscal que les sociétés. Il y a lieu de se demander pourquoi le législateur a soumis les coopératives à l'IS et ce, par principe plutôt qu'à l'impôt sur le revenu (IR). Les raisons sont multiples. Les sociétés coopératives peuvent être gérées soit par le conseil d'administration, soit par un directeur ou un gérant. Il en résulte que les sociétés coopératives peuvent emprunter le mode de direction et d'administration des SA ou des SARL. Ailleurs, comme en France, la loi est plus explicite et prévoit que les coopératives peuvent emprunter la forme juridique des sociétés de droit commun notamment la SA, les SARL et la société civile³⁷. En conséquence, elles sont assujetties au régime fiscal des sociétés.

43. Une autre raison qui justifie ce régime d'IS est que le droit fiscal prévoit trois possibilités d'imposer les bénéfices des entreprises en fonction de leur forme juridique et, parfois de leur objet social. Ainsi distingue-t-on les sociétés transparentes, translucides et opaques. Entre autres sociétés opaques, on peut citer les sociétés anonymes, les sociétés à responsabilités limitées, les sociétés coopératives. Le critère de ces sociétés opaques réside dans la responsabilité limitée des associés, ce qui signifie que la personnalité des associés s'efface devant celle de la société. L'adoption par les coopératives de la forme juridique des sociétés de capitaux implique évidemment la limitation de la responsabilité de leurs membres par leurs apports³⁸. Il découle de ce qui précède que le principe de l'imposition à l'IS repose sur le critère de la limitation de la responsabilité des associés de la société.

44. L'imposition à l'IS peut s'avérer inadéquate à la situation juridique des coopératives. Par exemple, la société coopérative civile peut être soumise au régime des sociétés de personnes qui se caractérise par l'imposition des bénéfices entre des mains les associés.

45. Un autre élément fondamental qui transcende les autres considérations méritait d'être pris en compte pour la détermination du régime fiscal des coopératives. Il s'agit du but poursuivi. Selon que le but est ou non lucratif, le régime fiscal serait différent. Ceci peut expliquer la longue liste des exonérations de certaines sociétés coopératives de l'IS³⁹. Toutefois, l'exonération de

³⁶ V. art 4 AUSCOOP « La société coopérative est un groupement autonome de personnes volontairement réunies pour satisfaire leurs aspirations et besoins économiques, sociaux et culturels communs, au moyen d'une entreprise dont la propriété et la gestion sont collectives et où le pouvoir est exercé démocratiquement et selon les principes coopératifs ».

³⁷ A. PERILLEUX, 2009, « La gouvernance des coopératives d'épargne et de crédit en micro finance : un enjeu de taille », *Reflets et perspectives de la vie économique*, t. XLVIII, p. 51-60.

³⁸ V. Art.47 AUSCOOP « Tout coopérateur d'une société coopérative a l'obligation de participer aux pertes sociales dans les conditions prévues par le présent acte uniforme, les statuts et le règlement intérieur pour chaque forme de société coopérative ».

³⁹ Aux termes de l'article 93 CGI, sont exonérés de l'impôt sur les sociétés : «

certaines sociétés coopératives à l'IS a suscité des débats dans certains pays. Par exemple, en France, la publication du Bulletin officiel des impôts 4 H-2-06 n° 57 du 29 mars 2006 relatif aux dispositions particulières, exonérations et régimes particuliers pour les sociétés coopératives agricoles et leurs unions a occasionné un débat⁴⁰. Le but initial de ce texte était de préciser les conditions dans lesquelles les coopératives ou leurs unions peuvent rendre des services à des sociétés dans lesquelles elles détiennent des participations. Or, cette instruction affiche une volonté de fiscaliser la vente directe aux consommateurs des produits des adhérents de la coopérative. Elle installe une concurrence déloyale par rapport aux indépendants qui se livrent à la même activité sans fiscalité particulière, et introduit ainsi un régime discriminatoire sans justification. En conséquence, il est recommandé de prendre les dispositions nécessaires pour engager un nouveau dialogue avec les sociétés coopératives agricoles et leurs unions, afin de revoir leurs statuts fiscaux dans un sens plus favorable, plus juste et équitable⁴¹. Le ministère de l'économie, des finances et de l'industrie a donné sa position dans ce débat⁴². Le Gouvernement partage le souci de l'auteur de la question de prévoir un régime fiscal juste et équitable, adapté au statut spécifique des coopératives agricoles, et notamment aux coopératives de viticulteurs qui peuvent connaître certaines difficultés économiques. Et c'est précisément pour cette raison qu'une clarification du champ de l'exonération à l'impôt sur les sociétés, dont bénéficient ces structures, était devenue indispensable.

46. Les coopératives agricoles sont exonérées d'impôt sur les sociétés dès lors qu'elles fonctionnent conformément aux dispositions qui les régissent. Seules quelques opérations limitativement énumérées sont imposables. Afin de prévenir d'éventuelles contestations relatives à la distorsion de concurrence, la nouvelle doctrine administrative française ne fait que préciser la notion de « magasin distinct de l'établissement principal ». En France, compte tenu de l'évolution des modes de vie et de l'extension des zones de chalandise, les magasins installés dans les coopératives parviennent à capter la clientèle de leurs concurrents tout en bénéficiant d'un avantage fiscal. Ainsi, la modification de la doctrine applicable aux ventes en détail réalisées par les coopératives agricoles, exposée dans l'instruction française 4 H-2-06 du 29 mars 2006, a eu pour principal objectif, en rendant ce régime plus conforme à la réalité économique actuelle, d'assurer sa pérennité d'ensemble. Les critères d'appréciation mentionnés dans l'instruction

- les sociétés coopératives à forme civile et leurs unions à forme civile également, de production, de transformation, de conservation et de vente de produits agricoles sauf pour certaines opérations à caractère commercial telles que : les ventes effectuées dans un magasin de détail distinct de l'établissement principal, les opérations de transformation de produits ou sous-produits autres que ceux destinés à l'alimentation humaine ou animale ou pouvant être utilisés comme matière première dans l'agriculture ou l'industrie et les opérations effectuées avec des non sociétaires ;
- les sociétés coopératives et syndicats agricoles d'approvisionnement et d'achat fonctionnant conformément aux dispositions qui les régissent ;
- les sociétés coopératives de consommation qui se bornent à grouper les commandes de leurs adhérents et à distribuer dans leurs magasins de dépôt, les denrées, produits ou marchandises qui ont fait l'objet de ces commandes ;
- les caisses de crédit agricole mutuel ;
- les sociétés, organismes, coopératives et associations reconnus d'utilité publique chargés du développement rural ou de la promotion agricole ;
- les sociétés coopératives de construction, les sociétés d'économie mixte et groupements qui procèdent sans but lucratif au lotissement et à la vente de terrains leur appartenant ;
- les revenus des obligations émises par les collectivités publiques et par leurs démembrements lorsque leur durée est supérieure à dix (10) ans ;
- les opérations de collectes de l'épargne et de distribution du crédit effectuées par les Institutions Mutualistes Coopératives d'Épargne et de Crédit (IMCEC) à condition que ces opérations ou activités accessoires s'inscrivent dans le cadre prévu par la loi régissant le secteur. Il en est ainsi également pour les membres de ces institutions pour les parts sociales, les revenus tirés de leur épargne et les paiements d'intérêts sur les crédits qu'ils ont obtenus de l'institution. Toutefois, toutes opérations ou activités exercées par ces institutions en dehors du cadre prévu par la loi régissant le secteur, sont soumises au droit commun... ».

⁴⁰ <https://www.senat.fr/questions/base/2006/qSEQ060422963.html> Question écrite n° 22963 de J. F. PICHERAL, (Bouches-du-Rhône - SOC) publiée dans le JO Sénat du 27/04/2006 - page 1179.

⁴¹ *Ibid.*

⁴² Publiée dans le JO Sénat du 05/10/2006-page 2542, <https://www.senat.fr/questions/base/2006/qSEQ060422963.html>

précitée seront appréciés au cas par cas, en fonction de la nature des équipements de chaque locale de vente au détail. Ainsi, des instructions seront données aux services de la direction générale des impôts afin que les critères figurant dans l'instruction soient appliqués en cohérence avec l'esprit du texte⁴³.

47. En définitive, la fiscalisation des sociétés coopératives dénote l'existence d'une récréation fiscale mais non illimitée. La récréation consiste en la franchise d'impôt sur le revenu dans laquelle les sociétés coopératives sont exonérées d'impôt. Cette franchise est justifiée, dans un premier temps, par le rôle de la société coopérative dans l'économie sociale. Secondement, en lien avec le premier, les exonérations et les exemptions des sociétés coopératives sont inhérentes à la nature même de la société coopérative qui n'est pas un instrument du capitalisme moderne. Cependant, il faut le relativiser en se basant sur les constats réels et pratiques. Aujourd'hui, l'activité de certaines sociétés coopératives dépasse largement les activités des sociétés commerciales. D'où le retour de la question de l'opportunité du régime fiscal des sociétés coopératives. Cette fiscalisation à mi-chemin des coopératives et leurs unions confrontée à la réalité de certaines coopératives surtout dans le domaine du système financier décentralisé, ressuscite non seulement les débats enfouis, mais également suscite des jaloux.

48. En effet, la fiscalisation des sociétés coopératives peut traduire une discrimination fiscale ouvrant la brèche à l'optimisation fiscale homogène entre les sociétés coopératives et hétérogène combinant les sociétés coopératives et d'autres acteurs de la vie juridique. La sonnette d'alarme est ainsi tirée pour le législateur tant en faveur de l'égalité devant les charges publiques que dans la mise en place des dispositions anti-fraude et anti-évasion fiscales à travers les sociétés coopératives.

⁴³ *Ibid.*