

Texte de l'instruction

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 87 du 6 mai 1993

DIRECTION GÉNÉRALE
DES IMPÔTS

SERVICE
DE LA LÉGISLATION FISCALE

Classement
4 H

11

4 F.E.
35

4 H-11-93

Instruction du 27 avril 1993

Impôt sur les sociétés. Champ d'application. Exonérations et régimes particuliers
Organismes collectifs agricoles. Coopératives agricoles et leurs unions
Plus-values

H 1312

(C.G.L. art. 207-I)

NOR: BUD F 93 10063 J

(S.L.F. - Bureau B 21)

SOMMAIRE

	Numéros
INTRODUCTION	1
CHAPITRE 1 : Le régime fiscal des plus-values de cession d'éléments de l'actif	2 à 9
A - Immeubles, meubles corporels et biens incorporels	5 à 8
1 - les immobilisations sont affectées exclusivement à des opérations non imposables	5
2 - les immobilisations sont affectées exclusivement à des opérations taxables (opérations avec les tiers, opérations accessoires...)	5
3 - les immobilisations sont utilisées indifféremment à l'ensemble des opérations réalisées par la coopérative	7 et 8
B - Valeurs mobilières	9
C - Détermination des plus-values imposables	10
CHAPITRE 2 : Le régime fiscal des plus-values réalisées à l'occasion de fusions, scissions et apports partiels d'actif	11 à 16
A - Le bénéficiaire de l'apport est une coopérative agricole totalement exonérée	12
B - Le bénéficiaire de l'apport est passible en tout ou partie de l'impôt sur les sociétés	13 à 16
1 - Principe	13
2 - L'opération est soumise au régime de faveur des fusions et opérations assimilées	14
Tableau récapitulatif	15
Exemple	16
CHAPITRE 3 : Dispositions communes relatives à la détermination des plus-values de cession, d'apport et de réévaluation	17



1 - Des hésitations sont apparues sur le régime fiscal des plus-values réalisées par les coopératives agricoles et leurs unions à l'occasion de la cession d'éléments d'actif ou de restructurations.

La présente instruction a pour objet de préciser le régime fiscal de ces profits.

**CHAPITRE 1 :
REGIME FISCAL DES PLUS-VALUES DE CESSIION D'ELEMENTS DE L'ACTIF**

2 - Le Conseil d'Etat a récemment jugé que la limitation de l'assujettissement d'une coopérative à l'impôt sur les sociétés sur les seules opérations réalisées avec les tiers ne fait pas obstacle à ce que les plus-values réalisées sur les immobilisations indifféremment utilisées pour l'ensemble de ses opérations soient taxées dans la même proportion (Conseil d'Etat, 9^e et 8^e sous-sections, 10 janvier 1992, req. n^{os} 83769 et 83801).

3 - Le régime fiscal des plus-values réalisées par une coopérative agricole dépend donc de sa situation au regard de l'impôt sur les sociétés :

— la coopérative ne réalise aucune opération taxable à l'impôt sur les sociétés et dans ce cas, les plus-values sont également exonérées :

— la coopérative est partiellement imposable et dans cette hypothèse, les plus-values réalisées suivent le régime fiscal de l'activité à laquelle étaient affectés les biens cédés.

4 - Les coopératives agricoles partiellement imposables sont celles qui acquittent l'impôt sur les sociétés :

— sur les opérations réalisées avec leurs coopérateurs, en raison de l'émission de CCI (cf. BOI 4 H-15-91, n^{os} 9 et s.) :

— sur les opérations expressément taxées visées à l'article 207-1-2^e et 3^e du code général des impôts : ventes dans les magasins de détail, certaines opérations de transformation, opérations effectuées avec les tiers, opérations accessoires et certains produits financiers.

A - Immeubles, meubles corporels et biens incorporels

Le régime fiscal des plus-values dégagés par la cession de ces immobilisations suit celui des opérations auxquelles elles sont affectées.

1 - Les immobilisations sont affectées exclusivement à des opérations non imposables.

5 - Les plus-values sont exonérées à la double condition :

1) que la coopérative n'ait pas émis de CCI :

2) que les biens cédés aient été affectés exclusivement à des opérations non imposables au cours des deux années précédant la cession.

Dans les autres cas, les plus-values sont imposées dans la même proportion que celle visée au n^o 7 ci-après.

2 - Les immobilisations sont affectées exclusivement à des opérations taxables (opérations avec les tiers, opérations accessoires...)

6 - Les plus-values sont imposables en totalité dans les conditions de droit commun si les biens cédés ont été affectés exclusivement à des opérations taxables au cours des deux années précédant la cession.

3 - Les immobilisations sont utilisées indifféremment à l'ensemble des opérations réalisées par la coopérative.

7 - Dans ce cas, les plus-values sont taxées dans la proportion résultant du rapport des bénéfices imposables hors plus-values (opérations avec les tiers, opérations accessoires et opérations avec les coopérateurs partiellement taxées...) sur les bénéfices de la coopérative hors plus-values, de l'exercice de cession.

La même règle s'applique si la condition de l'affectation exclusive pendant les deux années précédant la cession, prévue aux n^{os} 5 et 6 ci-dessus, n'est pas respectée.

8 - Les résultats à prendre en considération sont déterminés selon les règles de l'article 209 du code général des impôts dans les mêmes conditions que les sociétés imposables à l'impôt sur les sociétés, avant déduction des ristournes.

B - Valeurs mobilières

9 - Deux situations doivent être envisagées.

1) Les plus-values sont exonérées si la coopérative ne réalise pas d'opérations avec les tiers et n'est pas par ailleurs imposable.

2) Dans les autres cas, les plus-values sont comprises dans les bénéfices imposés selon les règles définies ci-dessus (cf. n^o 7).

C - Détermination des plus-values imposables

10 - Les plus-values imposables sont déterminées dans les conditions de droit commun, conformément aux dispositions des articles 39 duodécies à 39 quinquies et 219 I a bis du code général des impôts.

A titre de règle pratique, les profits réalisés sur les titres visés à l'article 209-0A du code général des impôts ne sont assujettis à l'impôt que lors de la cession de ces titres.

**CHAPITRE 2 :
RÉGIME FISCAL DES PLUS-VALUES RÉALISÉES À L'OCCASION DE FUSIONS,
SCISSIONS ET APPORTS PARTIELS D'ACTIF**

11 - Le régime fiscal applicable aux plus-values réalisées dans le cadre d'une opération d'apport est fonction de la situation, au regard de l'impôt sur les sociétés, de la société apporteuse ou absorbée et de celle de la société bénéficiaire de l'apport ou absorbante.

Dès lors, deux situations doivent être envisagées :

- la coopérative agricole apporteuse est totalement exonérée d'impôt sur les sociétés. Dans ce cas, les plus-values sont exonérées, quelle que soit la situation du bénéficiaire du transfert au regard de cet impôt;
- la coopérative apporteuse est partiellement imposable à l'impôt sur les sociétés et dans cette hypothèse, les règles suivantes sont applicables.

A - Le bénéficiaire de l'apport est une coopérative agricole totalement exonérée

12 - Le régime de faveur prévu aux articles 210 A et 210 B du code général des impôts n'est pas applicable. En conséquence, les plus-values sont taxables chez l'apporteur dans les conditions prévues au chapitre 1 ci-dessus.

B - Le bénéficiaire de l'apport est passible en tout ou partie de l'impôt sur les sociétés

1 - Principe

13 - Les plus-values sont imposables chez la coopérative apporteuse dans les conditions prévues au chapitre 1 ci-dessus.

2 - L'opération est soumise au régime de faveur des fusions, scissions et opérations assimilées

14 - Lorsque le bénéficiaire du transfert est passible de l'impôt sur les sociétés pour la totalité de son activité, le régime spécial des fusions, scissions et opérations assimilées, est applicable dans les conditions de droit commun.

En particulier, les plus-values dégagées sur les biens amortissables et non amortissables sont imposables dans les conditions prévues à l'article 210 A-3- c et d.

De même, lorsque le bénéficiaire est une coopérative partiellement imposable à l'impôt sur les sociétés, le régime de faveur peut s'appliquer si la coopérative bénéficiaire prend le double engagement :

- de taxer les plus-values constatées lors de l'apport selon les règles prévues aux articles 210 A et 210 B du code général des impôts et dans la proportion définie au n° 7 ci-dessus ;
- de taxer ces plus-values dans la proportion qui aurait été appliquée par la société apporteuse si le régime de faveur n'avait pas été appliqué, lorsque la proportion de la société bénéficiaire de l'apport est inférieure au titre de l'exercice concerné à celle de l'apporteur.

15 - Le tableau suivant récapitule les différentes situations.

Bénéficiaire	Coopérative exonérée	Coopérative partiellement imposable ou société commerciale
Apporteur		
Coopérative totalement exonérée	Plus-values (PV) non imposables	PV non imposables
Coopérative partiellement imposable	PV taxables chez l'apporteur	a) PV taxables chez l'apporteur ou b) régime de faveur des fusions

16 - Exemple :

Une coopérative agricole A est absorbée en 1993 avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 1993 par une autre coopérative B. Les plus-values sur matériels lors de l'opération de fusion s'élèvent à 100 000 F. B opte pour le régime de faveur. La réintégration de ces plus-values doit être effectuée par 1/5 sur les résultats des exercices clos de 1993 à 1997. La proportion imposable définie au n° 7 de la Société B s'établit comme suit, étant précisé que celui de la société A était de 18 % au titre de l'exercice clos en 1992.

	1993	1994	1995	1996	1997
Société B	15 %	18 %	10 %	17 %	19 %

L'assiette imposable des plus-values est donc égale au produit de la fraction réintégréable au titre de chaque exercice, soit 20 000 F (100 000 : 5), par la proportion de la société B pour les exercices clos en 1994, 1996 et 1997. En revanche, pour les exercices clos en 1993 et 1995, exercices au cours desquels le rapport de B est inférieur à celui de A, l'assiette imposable est de 3 200 F (20 000 F x 18 %).

Récapitulatif de la fraction des plus-values effectivement soumise à l'impôt.

	1993	1994	1995	1996	1997
Base	20 000 F	20 000 F	20 000 F	20 000 F	20 000 F
Proportion	18 %	18 %	10 %	17 %	19 %
Fraction imposable	3 200 F	3 600 F	3 200 F	3 400 F	3 800 F

CHAPITRE 3 :
DISPOSITIONS COMMUNES RELATIVES A LA DETERMINATION DES PLUS-VALUES DE CESSION, D'APPORT ET DE REEVALUATION

17 - L'article L 523-8 du code rural autorise les coopératives agricoles à procéder à la réévaluation de tout ou partie de leur bilan.

Il est admis de ne pas tirer de conséquences immédiates sur le plan fiscal de la réalisation d'une telle opération.

Mais les dotations aux amortissements déductibles et les plus-values de cession ou d'apport de biens immobilisés doivent être, dans tous les cas, calculées en fonction de la valeur d'origine de ces biens.

••

En principe, ces nouvelles règles sont applicables aux exercices clos à compter du 1^{er} mai 1993. Toutefois, les plus-values et moins-values constatées sur les valeurs mobilières ne seront prises en considération qu'à compter du 1^{er} mai 1993.

Les litiges en cours portant sur des plus-values de cession réalisées au cours d'exercices clos avant le 1^{er} mai 1993 seront portés à la connaissance de l'Administration Centrale sous le timbre de la présente note.

Le Directeur,
Chef du Service de la Législation Fiscale
Michel TALY