

Extraits de DB 4 H 1312

sociétés coopératives agricoles et unions de sociétés coopératives agricoles :

§ 63 à 67 inclus

« b. Opérations imposables n'entrant pas dans la limite de 20 %.

1° Opérations de fabrication confiées à des tiers.

63 Il résulte de la jurisprudence du Conseil d'État que les opérations de fabrication confiées à des tiers s'analysent non comme des travaux à façon mais comme des échanges emportant les conséquences juridiques et fiscales d'une double vente.

Conformément à la jurisprudence et à la doctrine administrative, il ne peut y avoir travail à façon que si le façonnier ne devient à aucun moment propriétaire des produits apportés par le donneur d'ordre et, par suite, restitué à ce dernier à l'identique et non pas seulement à l'équivalent les matières premières qu'il a fournies.

Dans la mesure où les travaux portent sur des matières fongibles, cette condition ne peut pratiquement jamais être remplie, compte tenu des contraintes techniques que suppose sa mise en oeuvre.

En effet, pour satisfaire à l'obligation de remise à l'identique, les produits remis à la coopérative agricole devraient avoir été fabriqués à partir des produits qu'elle a livrés, ce qui imposerait en pratique chez l'entreprise transformatrice un stockage individualisé des produits pour chaque client.

Aussi, dès lors que les produits en cause n'ont pas fait l'objet d'un stockage distinct, les opérations considérées doivent être regardées comme des échanges s'analysant du point de vue juridique et fiscal en une double vente.

Il s'ensuit qu'en égard, d'une part, à cette analyse qui consiste, en définitive, à assimiler les opérations de fabrication confiées à des tiers à des achats effectués auprès de tiers et, d'autre part, aux dispositions légales et statutaires qui les régissent, les coopératives agricoles susceptibles de se livrer à de telles opérations devraient nécessairement lever l'option « Opérations avec les tiers » et ne pas dépasser la limite légale de 20 % du chiffre d'affaires annuel.

Toutefois, à la condition qu'elles n'aient pas pour objet d'augmenter la collecte de produits, il est admis que ces opérations, bien que réalisées avec des tiers et traitées fiscalement comme telles, c'est-à-dire assujetties à l'impôt sur les sociétés en application de l'article 207-1-3°-c du CGI, ne soient pas prises en compte pour l'appréciation de la limite légale de 20 % précitée.

2° Produits financiers.

64 Le régime fiscal des produits financiers est exposé aux n°s 77 et suivants.

En considération du fait que les produits financiers imposables constituent des opérations d'une nature différente de celles que les coopératives réalisent avec leurs adhérents selon les prévisions de leurs statuts, ils ne seront pas pris en compte pour l'appréciation de la limite de 20 % du chiffre d'affaires réalisé avec les tiers.

3° Locations.

65 La location d'immeubles n'entre en aucun cas dans l'objet social des coopératives agricoles.

Dès lors, la réalisation d'opérations de cette nature entraîne la déchéance du régime d'exonération dont bénéficient les coopératives agricoles et leurs unions sur le fondement de l'article 207-1-2° et 3° du CGI.

Toutefois, il est admis qu'une coopérative agricole peut donner en location, à titre occasionnel ou accessoire, des immeubles dont elle n'a pas l'emploi.

Ces locations ne peuvent en tout état de cause concerner que des immeubles nus et sont passibles de l'impôt sur les sociétés.

Cependant, elles n'entrent pas en ligne de compte pour l'appréciation de la limite de 20 % du chiffre d'affaires réalisé avec les tiers.

4° Opérations réalisées entre des sociétés coopératives agricoles adhérant à une même union.

66 Les sociétés coopératives agricoles adhérant à une même union peuvent être autorisées par cette union à se procurer mutuellement, par son entremise et sous son contrôle, les produits qui leur sont indispensables pour parer à l'insuffisance quantitative et, éventuellement, qualitative soit des récoltes, soit des produits à livrer à leurs associés coopérateurs.

Elles peuvent être autorisées, dans les mêmes conditions, à échanger entre elles les services qui leur sont indispensables.

Ces opérations sont considérées comme étant réalisées avec des tiers non associés. Elles sont donc taxables à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun sans remettre en cause l'exonération d'impôt sur les sociétés dont bénéficie à titre principal la coopérative qui les effectue. Elles ne sont, cependant, pas prises en compte pour l'appréciation de la limite de 20 % du chiffre d'affaires réalisé avec les tiers.

5° Opérations réalisées par les coopératives d'insémination artificielle ou leurs unions (CIA).

67 En application de l'article 5 de la loi du 28 décembre 1966 sur l'élevage, les opérations que les CIA ou leurs unions sont tenues de réaliser avec des usagers non adhérents peuvent être effectuées sans qu'il soit nécessaire de lever l'option « Opérations avec des tiers non associés ».

Ces opérations ne sont pas prises en compte pour l'appréciation du volume d'affaires traitées avec des non-sociétaires et limité par l'article 6 de la loi du 27 juin 1972 à 20 % du chiffre d'affaires annuel.

Elles doivent, néanmoins, être retracées dans une comptabilité distincte et les excédents qu'elles permettent de dégager sont soumis à l'impôt sur les sociétés.

Il est précisé qu'en dehors du cadre défini par la loi précitée sur l'élevage, les unions de coopératives d'insémination artificielle, qui constituent des organismes coopératifs de services, restent soumises aux dispositions de l'article 6 de la loi du 27 juin 1972 pour les opérations qu'elles réalisent avec des tiers.

Ce principe s'applique notamment aux ventes de semences effectuées à l'étranger ».

77 En principe, l'exonération d'impôt sur les sociétés prévue par l'article 207-1, 2° et 3° du code général des impôts ne s'étend pas aux opérations réalisées par la coopérative avec des non-sociétaires. En droit strict, les produits financiers devraient en totalité être reconnus passibles de l'impôt sur les sociétés dès lors qu'ils sont juridiquement perçus auprès de tiers.

Il est cependant apparu que l'application rigoureuse de ce principe conduirait à des solutions inéquitables en tant qu'elles soumettraient à l'impôt des opérations indissociables de l'objet statutaire des coopératives et de leurs unions.

C'est pourquoi il a paru possible d'admettre que certains produits soient couverts par l'exonération dont bénéficie, à titre principal, la coopérative agricole ou l'union.

78 Par ailleurs, les dividendes attachés aux prises de participations des coopératives agricoles ou de leurs unions étaient jusqu'à présent obligatoirement affectés à un poste de réserves.

L'article 4 de la loi du 3 janvier 1991 crée dans le code rural un article L. 523-5-1 qui autorise la redistribution :

- des dividendes perçus par les coopératives ou leurs unions dans le cadre des participations qu'elles détiennent conformément aux dispositions de l'article L. 523-5 du code rural ;
- des dividendes perçus par les coopératives ou leurs unions au titre de leurs participations dans d'autres sociétés coopératives ou unions, dès lors que ces participations résultent des engagements coopératifs prévus à l'article L. 521-3 du code rural.

Compte tenu de cette nouvelle possibilité offerte aux sociétés coopératives agricoles et à leurs unions, le régime fiscal de leurs produits financiers est désormais le suivant.

1. Produits financiers perçus par les coopératives.

a. Principes généraux.

79 Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 1991, il y a lieu d'appliquer les règles suivantes :

- l'intérêt aux parts perçu par les sociétés coopératives ou unions est exonéré, qu'il soit versé dans le cadre de l'engagement coopératif ou qu'il rémunère les parts qui excèdent l'engagement minimal ;
- les dividendes perçus par les coopératives sont toujours imposables, quel que soit le pourcentage de participation détenu par la coopérative dans la personne morale qui les verse sous réserve de l'application du régime des sociétés mères et filiales mentionné aux articles 145 et 216 du code général des impôts ;
- les produits résultant du placement de la trésorerie sont exonérés, y compris ceux correspondant à l'activité assujettie à l'impôt sur les sociétés, sous réserve des règles d'imposition des cessions de valeurs mobilières prévues au n° 88.

b. Application éventuelle du régime des sociétés-mères.

80 Pour bénéficier du régime des sociétés-mères et filiales, les titres détenus par les coopératives agricoles doivent répondre aux conditions suivantes :

- ils doivent être détenus sous la forme nominative ou être placés en dépôt dans un établissement désigné par l'administration ;
- ils doivent représenter au moins 10 % du capital de la société émettrice ou leur prix de revient doit être supérieur à 150 millions de F ;
- ils doivent avoir été souscrits à l'émission ou la société doit avoir pris l'engagement de les conserver pendant 2 ans.

Lors des exercices ouverts avant le 1er janvier 1993, les produits de ces titres étaient exonérés d'impôt sur les sociétés, sous déduction d'une quote-part de frais et charges qui était fixée à 5 % du produit total des participations, crédit d'impôt compris.

Toutefois, cette quote-part ne pouvait excéder, pour chaque période d'imposition, le montant total des frais et charges de toute nature exposés par la société participante au cours de la même période.

Les frais et charges étaient ceux exposés par la coopérative à raison des seules opérations imposables tels qu'ils ressortaient des déclarations de résultats déposées.

Dès lors, il n'y avait pas lieu de procéder à l'imposition de cette quote-part lorsque la coopérative n'avait réalisé aucune opération imposable au cours de l'exercice concerné.

Pour la détermination des résultats des exercices ouverts depuis le 1er janvier 1993, la déduction des produits de filiales est intégrale, la réintégration d'une quote-part des frais et charges ayant été supprimée par l'article 104 de la loi n° 92-1376 du 30 décembre 1992.

2. Distributions par les coopératives.

a. Intérêt aux parts des coopérateurs.

81 L'intérêt statutaire versé par les sociétés coopératives agricoles et leurs unions bénéficie d'un régime particulier (voir DB 4 J 1311, n° 3) :

- les sociétés coopératives agricoles et leurs unions sont dispensées d'acquitter le précompte même lorsque les sommes versées proviennent de bénéfices exonérés d'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 207-1 (2° et 3°) du code général des impôts ;
- corrélativement, les bénéficiaires des intérêts mis en paiement ne peuvent bénéficier de l'avoir fiscal.

Toutefois, les sociétés coopératives et leurs unions peuvent renoncer à ce régime. La renonciation doit présenter un caractère irrévocable et prend effet à compter de la date de la réception par le service des impôts du lieu du principal établissement de la coopérative d'une lettre de renonciation expresse. Dans ce cas, la distribution d'intérêt ouvre droit à l'avoir fiscal dans les conditions de droit commun et donne lieu, le cas échéant, au paiement du précompte.

b. Autres distributions (rémunération des parts des non-coopérateurs ou des certificats coopératifs d'investissement, remboursements de parts, etc.).

82 Lorsqu'ils ont le caractère de dividendes, les produits distribués ouvrent droit à l'avoir fiscal et donnent lieu, le cas échéant, au précompte dans les conditions de droit commun.

c. Redistribution des dividendes perçus par les coopératives et leurs unions.

83 Les dividendes redistribués par les sociétés coopératives sont soumis à l'impôt de distribution dans les conditions de droit commun.

La redistribution ouvre droit elle-même à l'avoir fiscal. La société coopérative délivre aux bénéficiaires des certificats d'avoir fiscal dans les conditions prévues aux articles 80 et 81 de l'annexe II au CGI. La redistribution fait l'objet d'un paiement distinct.

En outre, si la société coopérative bénéficie du régime des sociétés mères et filiales, le précompte éventuellement dû (lors de la redistribution) est diminué du montant des avoirs fiscaux reçus de la filiale dans les conditions prévues à l'article 146-2 du CGI (voir DB 4 J 1322, n°s 38 à 43 et 4 J 1322, n° 5).