

DIRECTION GÉNÉRALE
DES IMPÔTS

SERVICE
DE LA LÉGISLATION FISCALE

Classement
4 H

15

4 F.E.
46

4 H-15-91

Instruction du 9 septembre 1991

Impôt sur les sociétés. Champ d'application. Exonérations et régimes particuliers
Organismes collectifs agricoles. Sociétés coopératives agricoles et leurs unions
Détermination du bénéfice imposable. Mise en œuvre des dispositions
l'article 214-1 du code général des impôts
Deduction du résultat fiscal des ristournes versées par les sociétés coopératives
à leurs adhérents. Situation des SICA
(article 102 de la loi de finances pour 1991)
(C.G.I. art. 207-1-2° et 3°, 207-1 bis et 214-1)

NOR : BUD F 91 1 D 0 8 2 J

IS.L.F. - D.G.I. - Bureaux B 2 et IVC

SOMMAIRE

	Numéros
INTRODUCTION	1
CHAPITRE 1 : Coopératives agricoles, unions et SICA	2 à 33
Section 1 : Régime fiscal des coopératives agricoles et de leurs unions	3 à 17
I - Les nouvelles règles statutaires	4 à 6
A - Rémunération des parts sociales	4
B - Détachon du capital par les associés coopérateurs	5
C - Associés non coopérateurs	6
II - L'assujettissement à l'impôt sur les sociétés des coopératives agricoles ou unions qui émettent des certificats coopératifs d'investissement	7 à 11
A - Définition des certificats coopératifs d'investissement	8
B - Détermination de la fraction des bénéfices imposables	9 à 11
1) Principe	9
2) Détermination du prorata	10
Exemples	11

III - Imposition des produits financiers	12 à 17
A - Produits financiers perçus par les coopératives	13 et 14
-1) Principes généraux	13
2) Application éventuelle du régime des sociétés-mères	14
B - Distributions par les coopératives	15 à 17
1) Intérêt aux parts des coopérateurs	15
2) Autres distributions	16
3) Redistribution des dividendes perçus par les coopératives et leurs unions	17
Section 2 : Régime fiscal des sociétés d'intérêt collectif agricole (SICA)	18 à 33
I - Régime fiscal des ristournes versées par les SICA	19 à 25
A - Champ d'application	20 à 22
1) Principes	20
2) Appréciation de la limite de 80 %	21
Exemples	22
B - Entrée en vigueur	23 à 25
1) Principe	23
2) Mesure transitoire	24
Tableau récapitulatif	25
II - Opérations de transformation	26 à 32
A - Transformation de SICA en coopératives agricoles ou en unions	27 à 31
1) Champ d'application de la mesure	27 à 29
a) Transformation de SICA en coopératives agricoles	28
b) Transformation de SICA en unions de coopératives agricoles	29
2) Portée du dispositif	30
3) Procédure d'agrément	31
B - Perte de la qualité de SICA	32
III - Redistribution des dividendes recus des participations	33
CHAPITRE 2 : Le régime fiscal des ristournes versées par certaines sociétés coopératives	34 à 45
Section 1 : Sociétés coopératives concernées	35
Section 2 : Conditions de déduction des ristournes qui dépassent 50 % des excédents répartis-	
sables	38 à 45
I - Fraction des ristournes concernées par le nouveau dispositif	37 à 42
A - Définition de la fraction des ristournes qui dépasse 50 % des excédents répartis-	
sables	38
B - Définition des sommes apportées ou mises à disposition	39 à 42
1) Les sommes concernées	39
Cas particuliers	
Les SCOP	40
Compte « avances marchandises »	41
2) Période à prendre en compte	42
II - Modalités de réintégration de la fraction des ristournes qui dépasse 50 % des	
excédents répartisables	43 à 45
A - Exercice de réintégration	43
B - Obligations déclaratives	44
C - Entrée en vigueur	45

..

ANNEXE 1 : Article 102 de la loi de finances pour 1991

ANNEXE 2 : Titre premier de la loi n° 91-5 du 3 janvier 1991

ANNEXE 3 : Tableau annexe

••

La loi n° 91-5 du 3 janvier 1991 a aménagé les dispositions qui régissent les organismes coopératifs agricoles en vue de renforcer leurs fonds propres, notamment par l'apport de capitaux extérieurs.

L'article 102 de la loi de finances pour 1991 précise les conséquences fiscales des aménagements qui ont été ainsi apportés aux régies régissant les sociétés coopératives agricoles, leurs unions et les sociétés d'intérêt collectif agricole (SICA).

Par ailleurs cet article précise les conditions de déduction des ristournes versées par les coopératives assujetties à l'impôt sur les sociétés de droit commun.

La présente instruction a pour objet de commenter les modifications apportées au régime fiscal des coopératives en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés. Les nouvelles règles applicables en matière de taxe professionnelle à compter du 1^{er} janvier 1992 feront l'objet d'une instruction publiée dans la série 6 (1).

CHAPITRE PREMIER

COOPERATIVES AGRICOLES, UNIONS ET SOCIÉTÉS D'INTERET COLLECTIF AGRICOLE (SICA)

2. L'article 102 de la loi de finances pour 1991 :

- assujettit paruellement à l'impôt sur les sociétés les coopératives agricoles et leurs unions qui émettent des certificats coopératifs d'investissement (Section 1-I et III);

- légalise la déduction des ristournes versées par les SICA qui respectent certaines règles quant à la composition de leur sociétariat (Section 2-II);

- autorise certaines SICA à se transformer en coopératives agricoles sans imposition des plus-values latentes. Cette mesure est accordée sur agrément préalable du Ministère de l'Economie et des Finances (Section 2-III);

En outre, l'article 4 de la loi du 3 janvier 1991 permet la distribution aux associés coopérateurs des dividendes recus des personnes morales dans lesquelles les coopératives ou leurs unions détiennent des participations (Section 1-III).

Section 1

Régime fiscal des coopératives agricoles et de leurs unions

3. Les coopératives agricoles et leurs unions sont exonérées de l'impôt sur les sociétés si elles fonctionnent conformément aux règles qui les régissent.

Ainsi, cette exonération est désormais subordonnée au respect des nouvelles règles statutaires qui ont été fixées par la loi du 3 janvier 1991 (II).

En outre, l'article 102 de la loi de finances pour 1991 assujettit à l'impôt sur les sociétés les coopératives agricoles et leurs unions qui émettent des certificats coopératifs d'investissement dans la proportion du capital détenu sous la forme de ces certificats (III):

Par ailleurs, les règles d'imposition des produits financiers perçus par les coopératives sont modifiées en raison des nouvelles dispositions de l'article L 523-5-1 du code rural qui autorisent la redistribution aux coopérateurs des dividendes des filiales (III).

III: S'agissant de la situation des sociétés coopératives au regard du supplément d'impôt sur les sociétés prévu au c de l'article 219-I du code général des impôts, il y a lieu de se reporter aux instructions relatives à ce dispositif et notamment aux instructions n° 44-8-89 du 8 décembre 1989 et 44-13-90 du 28 novembre 1990 (cf. notamment les précisions apportées aux n° 17 et 44 de la présente instruction). A cet égard, les dispositions du II de l'article 32 de la loi n° 91-5 du 3 janvier 1991 qui concernent le supplément d'impôt sur les sociétés les distributions payées en certificats coopératifs d'investissement feront l'objet de commentaires ultérieurs.

B - Détermination de la fraction des bénéfices imposables

1) Principe

9. A compter du 1^{er} janvier 1991, les coopératives agricoles ou leurs unions qui émettent des CCI sont assujetties à l'impôt sur les sociétés sur la fraction de leurs résultats correspondant à la part du montant nominal des CCI dans le capital social.

Conformément aux dispositions du I de l'article 102 de la loi de finances pour 1991 (CGI, art 207-1 bis), ces organismes doivent déterminer leurs résultats dans les mêmes conditions que les sociétés de capitaux qui sont imposables à l'impôt sur les sociétés.

Ces résultats sont assujettis parcellairement à l'impôt sur les sociétés de droit commun. En effet, seule la fraction de ces résultats, déterminés avant déduction des ristournes correspondant à la proportion du capital social détenu sous forme de CCI, est effectivement soumise à l'impôt sur les sociétés.

Bien entendu, cette fraction sera majorée, le cas échéant, des autres bénéfices imposables dans les conditions de droit commun (opérations avec les tiers...)

2) Détermination du prorata

10. Les CCI sont à retenir dans la proportion de leur montant nominal par rapport au capital social.

Pour les CCI émis en cours d'exercice, seule la fraction des résultats correspondant à la période postérieure à la date de jouissance est prise en compte pour la détermination des bénéfices imposables.

Exemples

11. *Exemple 1 :*

Soit une coopérative agricole de collecte-vente dont le capital social est de 10 000 000 de F au 1.4.91, date d'ouverture de l'exercice. Cet organisme émet au mois de juillet 1991 des CCI à hauteur de 2 000 000 F, qui portent jouissance au 1.8.91.

Au 31.3.1992, date de clôture de l'exercice, les excédents après déduction des ristournes s'élèvent à 500 000 F alors que les résultats déterminés selon les règles de droit commun s'élèvent à 1 000 000 F (étant précisé que la coopérative n'a réalisé aucune opération taxable par ailleurs).

a) Résultats pris en compte

Excédents nets	500 000 F
Reintégration :	
- de charges non déductibles	100 000 F
- de provisions non déductibles	100 000 F
- des ristournes	<u>200 000 F</u>
TOTAL	1 000 000 F

b) Détermination du prorata

• Au 31 mars, la part des CCI représente $\frac{1}{6}$ du capital de la coopérative

$$\frac{2\,000\,000\text{ F}}{10\,000\,000\text{ F} + 2\,000\,000\text{ F}}$$

• Les CCI n'ayant ouvert des droits qu'à compter du 1^{er} août 1991, seule la fraction des bénéfices de l'exercice clos le 31 mars 1992 réalisés depuis cette date doit être prise en compte, soit $\frac{8}{12}$.

c) Fraction imposable

$$1\,000\,000\text{ F} \times \frac{8}{12} \times \frac{1}{6} = 111\,111\text{ F}$$

- Bien entendu, les coopératives demeurent imposables à l'impôt sur les sociétés, notamment :
- pour les opérations qu'elles réalisent avec des non-sociétaires;
 - pour les ventes qu'elles réalisent dans un magasin de détail distinct de leur établissement principal;
 - pour les opérations de transformation portant sur les produits autres que ceux destinés à l'alimentation de l'homme et des animaux ou pouvant être utilisés à titre de matières premières dans l'agriculture ou l'industrie ;
 - à raison de certains produits financiers (cf. ci-après § III).

I - Les nouvelles règles statutaires.

A - Rémunération des parts sociales

4. Le plafond de la rémunération des parts sociales fixé à l'article L 521-3 c° du code rural est désormais égal au dernier taux d'intérêt légal connu à la date de réunion de l'assemblée générale (au lieu de 6 %).

Les statuts peuvent toutefois fixer le taux de l'intérêt versé aux parts des associés non-coopérateurs à deux points au-dessus de celui de l'article L 521-3 c (art. L 522-4, al. 3 du code rural).

B - Détention du capital par les associés coopérateurs

5. L'article L 522-2-1 du code rural prévoit que les associés coopérateurs doivent en permanence détenir plus de 50 % du capital de la coopérative agricole ou de l'union.

C - Associés non-coopérateurs

6. La loi relative aux organismes coopératifs agricoles modifie la liste des personnes susceptibles d'être associés non-coopérateurs d'une coopérative agricole ou d'une union (art. L 522-3 du code rural).

Peuvent désormais être associés non-coopérateurs :

- les salariés des organismes coopératifs agricoles auxquels adhère la coopérative (art. L 522-3-2° du code rural) et des filiales de cette dernière;
- les établissements de crédit et leurs filiales spécialisées dans la prise de participations (art. L 522-3-4° du code rural, étant précisé que le capital obtenu par les établissements de crédit et leurs filiales spécialisées de participation ne peut excéder 20 % du capital social ;
- les fonds communs de placement d'entreprise constitués entre des salariés de la coopérative et de ses filiales, lorsque les statuts de la société organisent la transmissibilité par inscription en compte ou traction des parts des associés non-coopérateurs (art. L 522-3-9° du code rural).

II - L'assujettissement partiel à l'impôt sur les sociétés des coopératives agricoles ou unions qui émettent des certificats coopératifs d'investissement.

7. L'article L 523-10 du code rural autorise les coopératives agricoles et leurs unions à émettre des certificats coopératifs d'investissement (CCI) dans les conditions prévues par le titre II ter de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération.

En contrepartie, le I de l'article 102 de la loi de finances pour 1991 assujettit à l'impôt sur les sociétés les coopératives qui utilisent cette possibilité à hauteur de la fraction des résultats correspondant à la part du montant nominal des CCI dans le capital social.

A - Définition des certificats coopératifs d'investissement

8. Les certificats coopératifs d'investissement ont été créés par la loi du 17 juin 1987 sur l'épargne. Il s'agit de valeurs mobilières représentatives de capital, sans droit de vote, qui donnent un droit sur les résultats et l'actif net de la société. Conformément aux dispositions de l'article 19 sexties de la loi du 10 septembre 1947 sur la coopération, le montant des émissions ne peut pas dépasser la moitié du capital atteint à la clôture de l'exercice précédent.

Exemple 2 :

Même situation que précédemment, mais par hypothèse, les excédents de la coopérative agricole proviennent à hauteur de 200 000 F, conformément à l'option figurant dans les statuts de la société, d'opérations réalisées avec des non-sociétaires dans la limite de 20 % du chiffre d'affaires total.

a) Résultats pris en compte

$$1\ 000\ 000\ F - 200\ 000 = 800\ 000\ F$$

b) Détermination du prorata

Le prorata est le même que dans l'exemple précédent ($1/6 \times 8/12$).

c) Fraction imposable

$$800\ 000\ F \times \frac{8}{12} \times \frac{1}{6} = 88\ 888\ F$$

Résultats assujettis à l'impôt

$$200\ 000\ F + 88\ 888\ F = 288\ 888\ F$$

Exemple 3 :

Même situation que dans l'exemple 1, mais l'ouverture des droits des porteurs est fixée au 1^{er} jour de l'exercice d'émission soit au 1^{er} avril 1991 :

a) Résultats pris en compte :

$$1\ 000\ 000\ F$$

b) Prorata :

$$\frac{2\ 000\ 000\ F}{10\ 000\ 000\ F + 2\ 000\ 000\ F} = \frac{1}{6}$$

c) Fraction imposable :

$$1\ 000\ 000\ F \times \frac{1}{6} = 166\ 666\ F$$

III - Imposition des produits financiers

12. Les dividendes attachés aux primes 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.

A - Produits financiers perçus par les coopératives**1 - Principes généraux**

13. Les règles d'imposition à l'impôt sur les sociétés des produits financiers perçus par les coopératives agricoles définies par l'instruction n° 4 H-9-82 du 19 juillet 1982, sont rapportées.

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} 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 (cf. à 2);
- les produits résultant du placement de la trésorerie sont exonérés, y compris ceux correspondant à l'activité non assujettie à l'impôt sur les sociétés.

2. Application éventuelle du régime des sociétés-mères

12. 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.

Les produits de ces titres sont exonérés d'impôt sur les sociétés, sous déduction d'une quote-part de frais et charges qui est fixée à 5 % du produit total des participations, crédit d'impôt compris.

Toutefois cette quote-part ne peut 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 (art. 216-II du CGI).

Les frais et charges sont ceux exposés par la coopérative à raison des seules opérations imposables mais qu'ils ressortent des déclarations de résultats déposées.

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

8. Distributions par les coopératives

1. Intérêt aux parts des coopérateurs

15. 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'acquiescer 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'impôt 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'impôt fiscal dans les conditions de droit commun et donne lieu, le cas échéant, au paiement du précompte.

**2 - Autres distributions (imputation des parts des non-coopérateurs
ou des certificats coopératifs d'investissement, remboursements de parts, etc)**

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

3 - Redistribution des dividendes perçus par les coopératives et leurs unions

17. 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'impôt fiscal. La société coopérative délivre aux bénéficiaires des certificats d'impôt fiscal dans les conditions prévues aux articles B0 et B1 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 déduit 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° 36 à 43 et 4 J 1322, n° 51).

Enfin, le supplément d'impôt sur les sociétés dû à raison de ces redistributions est liquidé et recouvré dans les conditions de droit commun.

Section 2

Régime fiscal des sociétés d'intérêt collectif agricole

18. L'article 102 de la loi de finances pour 1991 légalise la faculté pour les SICA de déduire leurs ristournes dans les conditions prévues à l'article 214-1 du code général des impôts. Toutefois, le bénéfice de cette disposition est réservé aux SICA dont le sociétariat répond à certaines caractéristiques.

Ce même article autorise les SICA à se transformer soit en société de droit commun, soit en coopérative agricole ou en union.

Enfin, les SICA peuvent désormais redistribuer les dividendes reçus de leurs filiales.

1 - Régime fiscal des ristournes versées par les SICA

19. L'article 214-1-1° et 2° du code général des impôts autorise les coopératives de consommation et les coopératives ouvrières de production (SCOP) à déclarer de leur résultat imposable les ristournes versées à leurs associés coopérateurs au prorata de la commande ou du travail fourni par chacun d'eux.

Il a été admis que cette mesure bénéficie à l'ensemble des organismes coopératifs qui, en application des dispositions légales qui les régissent, répartissent une fraction de leur bénéfice entre leurs adhérents au prorata des opérations traitées ou du travail fourni par chacun d'eux (circulaire n° 2258 du 10 août 1948).

L'article 102 de la loi de finances pour 1991 légalise cette solution pour les SICA dont le sociétariat répond à certaines conditions.

Les autres SICA sont désormais exclues du régime de déduction des ristournes mais cette normalisation se fera progressivement sur deux ans.

A - Champ d'application

1 - Principes

20. Les ristournes versées par les SICA à leurs associés coopérateurs sont en principe déductibles.

Toutefois, ne sont pas déductibles les ristournes allouées par des SICA dont le sociétariat présente cumulativement les deux caractéristiques suivantes :

- les associés coopérateurs visés à l'article L 522-1 du code rural et les établissements de crédit deviennent directement ou par l'intermédiaire d'une filiale, 80 p. 100 ou plus du capital ou des voix;
- les associés visés aux 1°, 2° et 3° de l'article L 522-1 (producteurs agricoles) détiennent moins de 50 % du capital ou des voix.

