



Liberté • Égalité • Fraternité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

**4 H-2-06**

**N°57 du 29 MARS 2006**

IMPOT SUR LES SOCIETES. DISPOSITIONS PARTICULIERES. EXONERATIONS ET REGIMES PARTICULIERS.  
SOCIETES COOPERATIVES AGRICOLES ET LEURS UNIONS

(C.G.I., art. 207-1-2° et 207-1-3°)

NOR : BUD F 06 10015 J

**Bureau B 2**

## PRESENTATION

Les coopératives agricoles et leurs unions bénéficient des exonérations d'impôt sur les sociétés prévues aux articles 207-1-2° et 207-1-3° du code g général des impôts.

Des hésitations sont apparues sur les conséquences fiscales à tirer de la réalisation par ces organismes de prestations non prévues expressément dans leur objet statutaire pour le compte des sociétés dans lesquelles elles détiennent des participations.

La présente instruction précise les conditions dans lesquelles la réalisation de telles prestations, qui devront être systématiquement soumises à l'impôt sur les sociétés, peut être admise sans que le régime fiscal d'ensemble des coopératives agricoles et de leurs unions en matière d'impôt sur les sociétés soit remis en cause.

•

- 1 -

29 mars 2006

3 507057 P - C.P. n°817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : Bruno PARENT

Responsable de rédaction : Sylviane MIROUX

Impression : S.D.N.C.

82, rue du Maréchal Lyautey - BP 3045 - 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

## SOMMAIRE

---

<b>Section 1 : Rappel des principes applicables aux coopératives agricoles et à leurs unions en matière d'impôt sur les sociétés</b>	<b>1</b>
<b>Section 2 : Précisions concernant les ventes effectuées par les coopératives agricoles dans un magasin de détail distinct de leur établissement principal</b>	<b>8</b>
<b>Section 3 : Situation des coopératives et de leurs unions effectuant des opérations au profit des sociétés dans lesquelles elles détiennent des participations</b>	<b>15</b>
Sous-section 1 : Les opérations relèvent de l'objet statutaire principal de la coopérative ou de l'union	18
<b>A. LA SOCIETE EST UN ASSOCIE-COOPERATEUR</b>	<b>23</b>
<b>B. LA SOCIETE N'EST PAS UN ASSOCIE-COOPERATEUR</b>	<b>25</b>
Sous-section 2 : Conditions dans lesquelles les coopératives ou leurs unions peuvent réaliser des opérations non prévues expressément dans leur objet statutaire pour le compte des sociétés dans lesquelles elles détiennent des participations sans remise en cause d'ensemble de leur régime au regard de l'impôt sur les sociétés	26
<b>A. LA SOCIETE DOIT ETRE CONTROLEE AU SENS DE L'ARTICLE L.233-3 DU CODE DE COMMERCE</b>	<b>30</b>
<b>B. LES OPERATIONS DOIVENT CONSTITUER UNE ACTIVITE ACCESSOIRE DE LA COOPERATIVE OU DE L'UNION</b>	<b>32</b>
<b>C. LES OPERATIONS DOIVENT ETRE CONFORMES A L'INTERET DE LA COOPERATIVE OU DE L'UNION</b>	<b>34</b>
<b>D. SCHEMA RECAPITULATIF</b>	<b>35</b>
<b>Section 4 : Régime fiscal</b>	<b>36</b>
Sous-section 1 : Principes généraux	36
Sous-section 2 : Précisions concernant les produits financiers	41
<b>Section 5: Entrée en vigueur</b>	<b>44</b>

---

### **Section 1 : Rappel des principes applicables aux coopératives agricoles et à leurs unions en matière d'impôt sur les sociétés**

1. Le régime fiscal applicable aux coopératives agricoles et à leurs unions en matière d'impôt sur les sociétés est décrit dans la documentation de base 4 H 1312 mise à jour le 1<sup>er</sup> mars 1995.
2. Il est rappelé que les coopératives agricoles et leurs unions doivent, pour bénéficier des exonérations d'impôt sur les sociétés prévues aux articles 207-1-2° et 207-1-3° du code général des impôts, avoir un fonctionnement conforme aux dispositions qui les régissent, c'est à dire aux articles L.521-1 et suivants du code rural.
3. Dès lors, il convient de distinguer, pour déterminer le régime fiscal applicable en matière d'impôt sur les sociétés à une coopérative agricole ou à une union, outre la conformité de ses statuts aux dispositions légales et réglementaires qui régissent la coopération agricole, les différentes activités réalisées selon leur nature.
4. Les activités exonérées sont :
  - les opérations réalisées avec les associés-coopérateurs et qui relèvent de l'objet statutaire principal des coopératives.
5. Les activités soumises à l'impôt sur les sociétés sans remise en cause du régime fiscal général sont :
  - les opérations relevant de l'objet statutaire principal des coopératives réalisées avec des tiers ou des associés non-coopérateurs dans la limite de 20 % du chiffre d'affaires ;
  - les opérations dont l'assujettissement est expressément prévu par la loi telles que les ventes effectuées dans un magasin de détail distinct de l'établissement principal de la coopérative ainsi que les opérations de transformation portant sur les produits ou sous-produits autres que ceux destinés à l'alimentation de l'homme et des animaux ou pouvant être utilisés à titre de matières premières ;
  - certaines opérations accessoires détaillées par la D.B. 4 H 1312 n°63 à 67.
6. Les activités entraînant la remise en cause du régime fiscal applicable aux coopératives et leur assujettissement total à l'impôt sur les sociétés sont :
  - les opérations relevant de l'objet statutaire principal des coopératives réalisées avec des tiers ou des associés non coopérateurs lorsqu'elles dépassent le seuil de 20 % du chiffre d'affaires ;
  - les activités non conformes aux dispositions régissant les coopératives qu'elles soient réalisées ou non pour le compte d'associés-coopérateurs.
7. En outre, il est rappelé que les coopératives (et leurs unions) qui émettent des certificats coopératifs d'investissement (CCI) sont assujetties à l'impôt sur les sociétés à hauteur de la fraction des résultats correspondant à la part du montant nominal des CCI dans le capital social et que, lorsque la part du capital détenue par les titulaires de CCI et les associés non-coopérateurs dépasse 50 % du capital, les coopératives et leurs unions sont toujours taxées à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun (voir D.B. 4 H 1312 n°70 et suivants).

### **Section 2 : Précisions concernant les ventes effectuées par les coopératives agricoles dans un magasin de détail distinct de leur établissement principal**

8. Aux termes de l'article 207-1.3° a du code général des impôts, sont exonérées de l'impôt sur les sociétés, à condition qu'elles fonctionnent conformément aux dispositions qui les régissent, les sociétés coopératives de production, de transformation, conservation et vente de produits agricoles ainsi que les unions de sociétés coopératives de production, transformation, conservation et vente de produits agricoles sauf pour certaines opérations limitativement énumérées à ce même article et, notamment, pour les ventes effectuées dans un magasin de détail distinct de leur établissement principal.
9. Les ventes au détail s'entendent des ventes faites au consommateur.
10. En outre, en application de la circulaire ministérielle du 29 avril 1937, ces ventes doivent faire l'objet d'une comptabilité séparée.

11. La doctrine applicable en la matière avait été fixée par les réponses ministérielles Paumier du 24 juin 1948 et Galy-Gasparrou du 8 mars 1950. Ces réponses précisait que les sociétés coopératives agricoles peuvent procéder à des ventes au détail au siège de leur établissement principal sans être assujetties à l'impôt sur les sociétés, ces ventes n'étant pas considérées comme des actes de commerce. En effet, il existe une présomption d'absence de commercialité dès lors que la vente est réalisée sur le lieu même de la coopérative. En revanche, si elles effectuent des ventes au détail dans des magasins distincts de leur principal établissement, elles sont soumises pour ces opérations à l'impôt sur les sociétés.

12. Cette doctrine est rapportée et est remplacée par les dispositions suivantes.

13. Dorénavant, seront considérées comme des ventes effectuées dans un magasin de détail distinct de leur établissement principal, et en conséquence soumises à l'impôt sur les sociétés en application de l'article 207 1.3°a du code général des impôts, les ventes au détail effectuées par les sociétés coopératives agricoles dans des structures dédiées à cette activité et aménagées en conséquence.

Sera ainsi considérée comme dédiée à l'activité de vente au détail une structure disposant d'un local où sont exposées les marchandises destinées à la vente, de matériels ou équipements spécifiques tels qu'une caisse enregistreuse, ou un lieu de dégustation des produits vendus, et le cas échéant de dépliant ou brochures présentant les produits vendus.

14. Exemple :

Soit une coopérative agricole qui produit du foie gras. Elle possède un magasin de vente au détail qui jouxte son lieu de production et de stockage. Ce magasin dispose de locaux en propre, d'une caisse enregistreuse, d'un présentoir pour disposer ses bocaux et conserves de foie gras et d'un lieu aménagé pour permettre la dégustation de ces produits.

Les ventes effectuées dans ce magasin devront en application de l'article 207-1.3°a du code général des impôts, être soumises à l'impôt sur les sociétés.

### **Section 3 : Situation des coopératives et de leurs unions effectuant des opérations au profit des sociétés dans lesquelles elles détiennent des participations**

15. L'article L.523-5 du code rural précise les conditions dans lesquelles les coopératives agricoles et leurs unions peuvent prendre des participations dans d'autres personnes morales qui peuvent ou non avoir une activité principale identique ou complémentaire à la leur (voir D.B. 4 H 1312 n°34).

16. Les coopératives et leurs unions peuvent dès lors entretenir avec les sociétés dans lesquelles elles détiennent des participations des relations économiques et financières et assurer pour leur compte un certain nombre d'opérations.

17. Les conséquences qui en découlent diffèrent selon que les relations entretenues avec ces sociétés relèvent ou non de l'objet statutaire principal de la coopérative ou de l'union.

Sous-section 1 : Les opérations relèvent de l'objet statutaire principal de la coopérative ou de l'union

18. Dans l'hypothèse où une coopérative agricole ou une union entretient des relations relevant de son objet tel qu'il découle de la catégorie à laquelle elle appartient (collecte-vente, approvisionnement, prestations de services, activités polyvalentes) avec une société dans laquelle elle détient une participation, les conséquences fiscales qui en découlent diffèrent selon que la société dans laquelle la participation est détenue a ou non, au regard de la coopérative, le statut d'associé-coopérateur.

19. S'agissant des coopératives, il est rappelé que les personnes morales qui peuvent être associés-coopérateurs sont limitativement énumérées à l'article L.522-1 du code rural et qu'en conséquence ne peuvent être associés-coopérateurs que :

- les personnes morales ayant la qualité d'agriculteur ou de forestier dans la circonscription de la société coopérative agricole ;

- les personnes morales possédant dans cette circonscription des intérêts agricoles qui correspondent à l'objet social de la société coopérative agricole et souscrivant l'engagement d'activité prévu par l'article L. 521-3 du code rural ;
- les groupements agricoles d'exploitation en commun de la circonscription ;
- les associations et syndicats d'agriculteurs ayant avec la coopérative agricole un objet commun ou connexe ;
- d'autres sociétés coopératives agricoles, unions de ces sociétés et sociétés d'intérêt collectif agricole, alors même que leurs sièges sociaux seraient situés en dehors de la circonscription de la société coopérative agricole ;
- les personnes morales ayant la qualité d'agriculteur ou de forestier, ressortissant d'un Etat membre de la Communauté européenne et dont le siège est situé hors du territoire de la République française dans une zone contiguë à la circonscription de la société coopérative agricole.

**20.** S'agissant des unions de coopératives, l'article L.522-2 prévoit que peuvent être associés coopérateurs en sus des sociétés coopératives et de leurs unions dans la limite du cinquième des voix à l'assemblée générale, toutes autres personnes morales intéressées par l'activité de l'union.

**21.** En conséquence, seules les unions de coopératives peuvent compter parmi leurs associés-coopérateurs des personnes morales n'ayant pas la qualité d'agriculteurs et relevant du secteur commercial.

**22.** Il est rappelé que le fait qu'une personne physique ou morale soit associé-coopérateur alors qu'elle n'en remplit pas les conditions est susceptible de conduire à la remise en cause de l'exonération d'impôt sur les sociétés.

#### **A. LA SOCIETE EST UN ASSOCIE-COOPERATEUR**

**23.** Si la société dans laquelle une participation est détenue est également associé-coopérateur de la société coopérative ou de l'union, les activités réalisées avec celle-ci conformément à l'objet statutaire de la coopérative ou de l'union peuvent bénéficier des exonérations d'impôt sur les sociétés dès lors que l'ensemble des conditions auxquelles elles sont soumises sont par ailleurs remplies.

A cet égard, il est rappelé qu'en vertu des dispositions combinées des articles L 521-3, R\* 522-3 et R\* 523-1 du code rural, l'adhésion à une coopérative agricole est réalisée par un double engagement d'activité et de durée, et qu'en outre, le nombre de parts sociales détenues par l'associé-coopérateur doit être proportionnel à l'activité.

**24. Remarque :** l'attention est appelée sur le fait que le recours à des sociétés associés-coopérateurs dans lesquelles des participations sont détenues pour réaliser certaines opérations relevant de l'objet statutaire principal de la coopérative ne doit pas avoir pour objet de contourner la règle de l'exclusivisme et de réaliser par l'intermédiaire de sociétés transparentes des opérations avec des tiers non coopérateurs dépassant le seuil de 20 % du chiffre d'affaires.

Exemple : Une union de coopératives de collecte-vente détient une participation dans une société-associé-coopérateur qui a pour seul objet d'acheter des produits agricoles à l'étranger pour les revendre ensuite à l'union. Bien que la société soit un associé-coopérateur, dès lors que le recours à cette société a pour seul objet de permettre à la coopérative de s'approvisionner auprès de producteurs qui ne sont pas des associés coopérateurs, les opérations avec cette société doivent être considérées comme des opérations réalisées avec des tiers à prendre en compte pour l'appréciation du seuil de 20 %.

#### **B. LA SOCIETE N'EST PAS UN ASSOCIE-COOPERATEUR**

**25.** Les activités réalisées avec ces sociétés sont soumises à l'impôt sur les sociétés et doivent être prises en compte pour l'appréciation du seuil de 20 % des activités réalisées avec les tiers non associés et ce indépendamment de l'importance de la participation détenue par une coopérative ou une union dans la société.

Sous-section 2 : Conditions dans lesquelles les coopératives ou leurs unions peuvent réaliser des opérations non prévues expressément dans leur objet statutaire pour le compte des sociétés dans lesquelles elles détiennent des participations sans remise en cause d'ensemble de leur régime au regard de l'impôt sur les sociétés

**26.** Les coopératives et leurs unions entretiennent parfois des relations économiques et financières avec des entreprises dans lesquelles elles détiennent des participations.

**27.** La réalisation de telles opérations, avec des associés coopérateurs ou non, ne relève pas de l'objet agricole des coopératives et de leurs unions et la coopérative doit dès lors être soumise à l'impôt sur les sociétés au titre de l'ensemble de ses opérations.

**28.** Cela étant, il pourra être admis de ne pas remettre en cause le régime fiscal des coopératives et leurs unions en matière d'impôt sur les sociétés lorsque les conditions suivantes sont cumulativement réunies :

- la société qui bénéficie des opérations est contrôlée au sens de l'article L.233-3 du code de commerce par la société coopérative ou de l'union ;
- les opérations de cette nature sont réalisées à titre accessoire par la société coopérative ou l'union ;
- les opérations sont conformes à l'intérêt de la coopérative ou l'union.

**29.** Ces opérations sont alors soumises à l'impôt sur les sociétés, sans être prises en compte pour l'appréciation du seuil de 20 % d'affaires réalisées avec des tiers ou des associés non-coopérateurs.

#### **A. LA SOCIETE DOIT ETRE CONTROLEE AU SENS DE L'ARTICLE L.233-3 DU CODE DE COMMERCE**

**30.** Une coopérative ou une union qui réalise des opérations non prévues expressément dans son objet statutaire pour le compte d'une autre personne morale doit contrôler cette dernière au sens de l'article L.233-3 du code de commerce pour que son régime fiscal ne soit pas remis en cause. En application de ces dispositions, une société est considérée comme en contrôlant une autre :

- lorsqu'elle détient directement ou indirectement une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société ;
- lorsqu'elle dispose seule de la majorité des droits de vote dans cette société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société ;
- lorsqu'elle détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société.

Par ailleurs, une coopérative agricole ou une union de coopératives agricoles est présumée contrôler une société lorsqu'elle dispose directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40 % et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne.

**31.** La satisfaction de ces conditions, qui doivent s'appliquer strictement, s'apprécie au niveau de la coopérative **ou de l'union** qui réalise les prestations.

Exemple : La société coopérative C est un associé de l'union U. La société C contrôle au sens des dispositions précitées une société commerciale S. L'union U réalise des prestations de nature administrative et financière au profit de S. U doit être assujettie à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun dès lors qu'elle ne contrôle pas la société S.

**B. LES OPERATIONS DOIVENT CONSTITUER UNE ACTIVITE ACCESSOIRE DE LA COOPERATIVE OU DE L'UNION**

**32.** Les activités relevant de l'objet statutaire de la coopérative ou de l'union doivent rester prépondérantes. Au cas contraire, le bénéfice de l'ensemble de l'exonération est remis en cause. La prépondérance des activités conformes à l'objet statutaire devra s'apprécier au regard de critères financiers (pourcentage de chiffre d'affaires issu de ces activités) et de critères physiques (temps d'utilisation des personnels).

S'agissant du critère financier, à titre de règle pratique, il sera considéré que ces activités sont prépondérantes lorsqu'elles représentent au moins 80 % du chiffre d'affaires global de la coopérative.

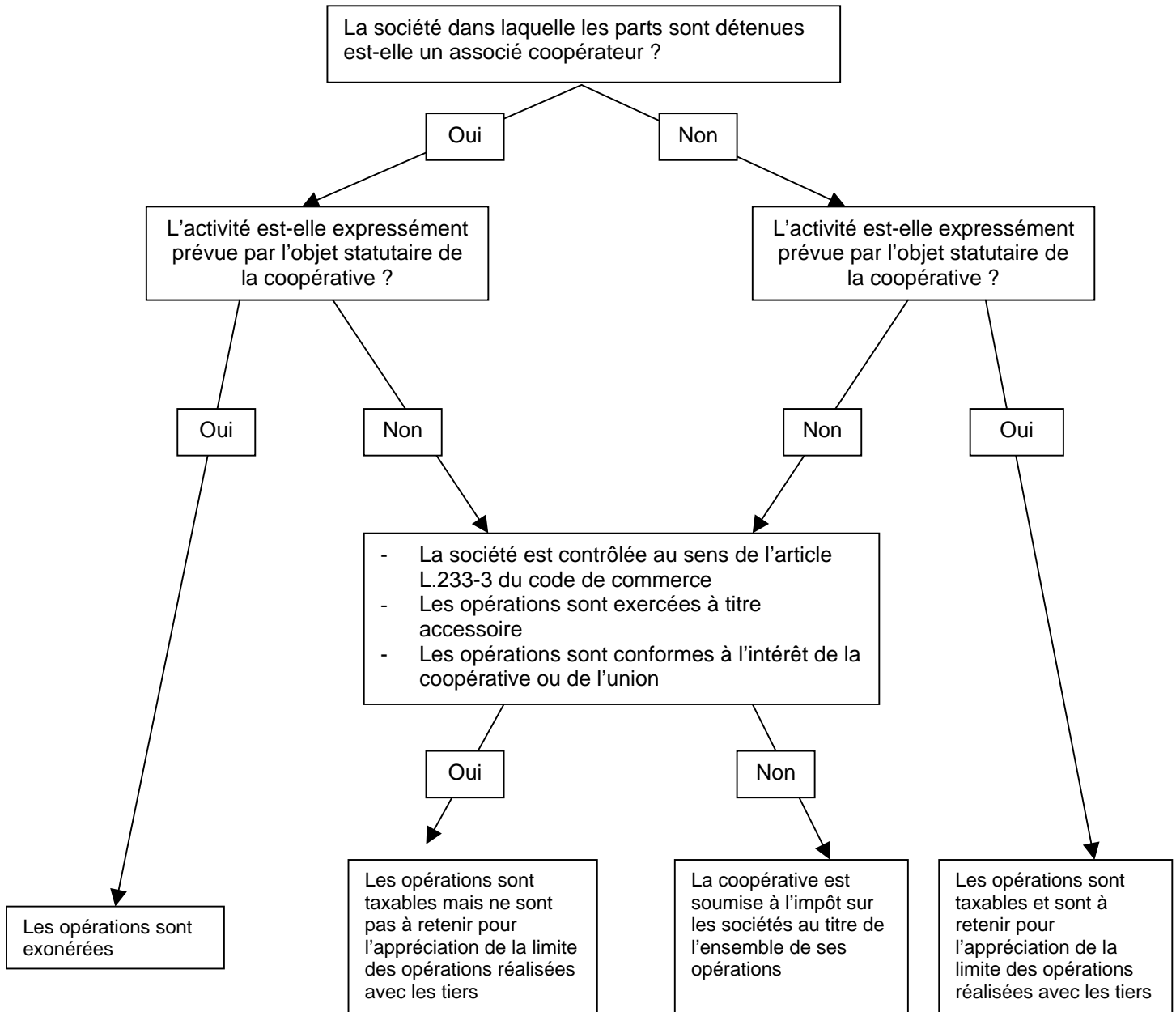
**33.** Exemple : une coopérative d'approvisionnement contrôle deux sociétés anonymes de commercialisation. La coopérative réalise pour ces sociétés des prestations de siège qui leur sont facturées et qui représentent 20 % de son chiffre d'affaires. En outre, sur quinze salariés, huit salariés sont affectés à plein-temps aux activités des sociétés commerciales. En conséquence, bien qu'elles ne représentent pas plus de 20 % du chiffre d'affaires total de la coopérative, il sera considéré que les prestations de siège représentent une part non accessoire de l'activité de la coopérative eu égard au nombre de salariés affectés à cette activité. Ainsi, l'exonération dont bénéficie la coopérative doit être remise en cause.

**C. LES OPERATIONS DOIVENT ETRE CONFORMES A L'INTERET DE LA COOPERATIVE OU DE L'UNION**

**34.** La réalisation de telles opérations n'est pas susceptible de remettre en cause le régime fiscal d'ensemble de la coopérative ou de l'union lorsqu'il est dans l'intérêt de cette dernière de réaliser de tels services notamment au regard de l'activité de la société contrôlée. Ainsi, si celle-ci peut avoir un objet qui n'est pas agricole, elle doit avoir un objet conforme aux intérêts de la coopérative ou de l'union et au développement des activités économiques de cette dernière.

## D. SCHEMA RECAPITULATIF

35. Le schéma ci-après récapitule les différentes situations.



### Section 4 : Régime fiscal

#### Sous-section 1 : Principes généraux

36. Les opérations non prévues expressément dans l'objet statutaire réalisées pour le compte de filiales sont soumises à l'impôt sur les sociétés. Bien que ne relevant pas de la catégorie des opérations faites avec les tiers non associés, les services rendus aux filiales et la quote-part de charges y afférente doivent faire l'objet d'un enregistrement comptable permettant de déterminer un résultat assujéti à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun (article 209-1 du code général des impôts).



37. Les sommes versées par les associés-coopérateurs en vue de financer les relations avec les filiales commerciales constituent un produit imposable.

**Nota :** les produits perçus d'une même filiale associé-coopérateur pourront néanmoins relever à la fois du secteur exonéré et du secteur taxable en fonction de la nature de l'activité dont ils découlent (cf. paragraphes n<sup>os</sup> 16 et 21).

38. La réalisation de ces opérations, quelle que soit leur nature, ne doit pas conduire à la réalisation d'actes anormaux de gestion. Cette condition doit s'apprécier au niveau de la coopérative (ou de l'union) et non globalement au niveau du groupe constitué par la coopérative (ou l'union) et ses filiales.

39. Le régime des abandons de créances et des subventions tel que défini dans la documentation de base 4 A 2162 est ainsi pleinement applicable aux opérations réalisées entre une coopérative (ou une union) et ses filiales.

40. Le résultat taxable au titre de cette activité devra faire l'objet d'une comptabilisation distincte des opérations s'y rattachant. Les déficits et bénéfices découlant des différents types d'opérations taxables (prestations aux filiales, opérations avec les tiers, etc.) seront compensés pour la détermination du résultat taxable d'ensemble de la coopérative ou de l'union.

#### Sous-section 2 : Précisions concernant les produits financiers

41. Les modalités d'imposition des produits financiers prévues par la D.B. 4 H 1312 n°77 à 83 sont inchangées.

42. Il est notamment rappelé que 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.

43. Il en sera de même lorsque les placements de trésorerie sont effectués auprès de filiales dès lors que l'échéance du placement est au plus égale à trois mois et que la liquidité du placement est garantie **par tout moyen permettant d'en obtenir le remboursement à tout moment, sous préavis d'un mois maximum**. Au cas contraire, les produits de placement de trésorerie devront être soumis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun, **sous déduction d'une quote-part justifiée des charges financières**.

#### Section 5 : Entrée en vigueur

44. Les dispositions de la présente instruction sont applicables aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

Elles s'appliquent également au règlement des litiges en cours sous réserve des décisions qui seraient revêtues de l'autorité de la chose jugée.

Lier à documentation de base 4 H 1312

La Directrice de la Législation fiscale

Marie-Christine Lepetit