



Union Nationale des Auditeurs des organismes Agricoles

UNAGRI INFOS 55

OCTOBRE 2009

Introduction

Unagri vous présente aujourd'hui une partie du travail effectué par un groupe de confrères, membres d'Unagri et de la commission de la coopération agricole de la CNCC.

Ce groupe de travail est constitué de professionnels exerçant dans le secteur des coopératives agricoles. Son objectif est de donner des éléments d'approche méthodologique de la mission des commissaires aux comptes dans les coopératives agricoles. Pour cela, il souhaite proposer des outils opérationnels à destination des confrères ayant des mandats dans les coopératives agricoles (quelque soit le secteur : viandes, vin, céréales ou autre). Ces travaux ont pour vocation de faire l'objet d'une publication par la CNCC.

Le groupe de travail traite actuellement de 4 parties:

- Fiscalité
- Respect du fonctionnement de la coopérative par rapport à ses statuts
- Immobilisations financières et prestations aux filiales
- L'annexe

Nous vous présentons aujourd'hui la partie des réflexions relatives à la fiscalité.

Siège Administratif d'Unagri

95, rue Saint-Lazare 75009 PARIS

Téléphone 01-40-06-02-34

Télécopie 01-40-06-02-23

e-mail: unagri@orange.fr

FISCALITE

Particularités sectorielles – Résumé

En vertu des dispositions des articles 206 du CGI, les coopératives agricoles et leurs unions sont assujetties de plein droit à tous les impôts appliqués aux entreprises.

Par exception, en application de l'article 207, les coopératives agricoles et leurs unions, peuvent être exonérées totalement ou partiellement du paiement de certains impôts sous réserve du respect de certaines dispositions particulières et notamment :

- le fonctionnement de l'entité conformément au respect strict des statuts
- la dérogation ou non au principe de l'exclusivisme
- l'existence d'opérations assujetties à l'impôt par une disposition spécifique.

Les impôts applicables aux coopératives agricoles sont principalement : l'impôt sur les sociétés, la TVA, l'organic (Contribution Sociale de Solidarité des Sociétés - C3S), les impôts locaux comme la taxe professionnelle et la taxe foncière, les contributions comme la taxe d'apprentissage, la taxe sur les salaires, l'effort de construction, la formation professionnelle continue, et les droits d'enregistrement.

Références aux textes de base

La fiscalité dans les coopératives agricoles est régie par différents textes qui se complètent ou se superposent, et notamment :

- Textes législatifs et réglementaires
 - Les articles 207-1-2 et 207-1-3 du CGI
 - L'article 223 septies du CGI
 - L'article 257 10° du CGI
 - L'article 289 du CGI
 - Les articles L 521-1 et suivants du Code Rural et R 521-1 et suivants
 - L'article L 527-1 du Code Rural
 - Statuts types
- Doctrine de l'administration fiscale
 - L'instruction fiscale n° 6E-4-76 du 20 mai 1976 sur la taxe professionnelle
 - L'instruction fiscale n° 4H-3-84
 - L'instruction fiscale n° 4H-15-91 du 9 septembre 1991 sur les produits financiers
 - L'instruction fiscale n° 4H-11-93 du 27 avril 1993 sur les plus values
 - L'instruction fiscale n° 4H-1312 du 1^{er} mars 1995 sur la fiscalité des coopératives agricoles et leurs unions
 - L'instruction fiscale n° 4H-5-95 du 26 avril 1995 sur les participations dans les organismes soumis au régime spécial fiscal des sociétés de personnes
 - L'instruction fiscale n° 4 H-2-06 du 29 mars 2006 sur les prestations des filiales
 - L'instruction fiscale n° 3 I-1324 du 30 mars 2001

Questionnaire de contrôle du Commissaire aux Comptes :

1. Généralités

Source juridique	Exposé du point examiné
	<p>La coopérative ou l'union doit respecter strictement ses statuts, et notamment les dispositions sur :</p> <ul style="list-style-type: none">• L'objet social• Les engagements contractuels d'activité• L'égalité de traitement entre associés• La souscription aux parts sociales• Les opérations avec des TNA• L'existence d'une comptabilisation spéciale pour les opérations TNA• Le respect des engagements en matière de livraison à la coopérative• L'absence d'opérations non prévues par les statuts• Le capital détenu par les associés coopérateurs doit être supérieur à 50 % du capital social <p>Ces points sont examinés avec l'aide du questionnaire « conformité »¹. D'après la conclusion générale, les conditions précédentes sont-elles respectées ?</p> <ul style="list-style-type: none">☞ Si oui, les exonérations totales ou partielles peuvent être appliquées en fonction du respect des autres conditions prévues pour chaque catégorie d'impôt.☞ Dans le cas contraire, la coopérative ne peut bénéficier des exonérations réglementaires

2. Impôts sur les sociétés

Particularités sectorielles – Assujettissement/ exonération

Quelle que soit leur activité, les coopératives agricoles et leurs unions sont assujetties à l'impôt sur les sociétés (article 206-1 du CGI), mais elles bénéficient d'une exonération de cet impôt prévue par les articles 207-1-2 et 207-1-3 du CGI si elles fonctionnent conformément aux dispositions qui les régissent prévues par les articles L 521-1 et suivants du Code Rural.

- Cette exonération porte sur les **opérations réalisées avec les associés coopérateurs qui relèvent de l'objet statutaire principal**
- 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 l'instruction fiscale n° 4 H 1312 n°63 à 67).

¹ Le questionnaire « conformité » est actuellement en cours de rédaction

- 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 (si l'option pour la dérogation a été levée) ;
 - les activités non conformes aux dispositions régissant les coopératives qu'elles soient réalisées ou non pour le compte d'associés-coopérateurs.

En conséquence, les opérations réalisées avec les TNA ne bénéficient donc d'aucune exonération.

L'IFA n'est pas applicable aux coopératives agricoles et unions, même si elles effectuent des opérations taxables (Art 223 septies (3 al) CGI)

2.1 Contrôles spécifiques préparatoires

Source juridique	Exposé du point examiné
Analyse des opérations réalisées par la coopérative agricole ou l'union	
	Relever toutes les opérations effectuées par la coopérative en fonction de leur nature d'une part et de leur classification (avec associés coopérateurs ou non)
	Examiner le mode de calcul du résultat de chacune de ces opérations en s'appuyant sur la comptabilité analytique
	Vérifier les clés de répartition et les unités d'œuvre choisies
	Vérifier la permanence des méthodes utilisées d'un exercice sur l'autre
Dérogation à la règle de l'exclusivisme	
	La coopérative ou l'union a-t-elle optée statutairement (art 3 – § 4bis) pour la dérogation à la règle de l'exclusivisme ?
L527-1 CR	Y a-t-il eu un rapport de révision émis par une fédération de révision au cours des 5 dernières années ?
	Si oui, y a-t-il dans ce rapport des incidences à caractère fiscal ?
	Si oui, la coopérative a-t-elle répondu aux recommandations et/ou injonctions du rapport ?
	Si non, les recommandations et/ou injonctions entraînent-elles un risque significatif sur la remise en cause du statut coopératif et donc de l'exonération fiscale de la coopérative ?

2.2 Contrôle du résultat fiscal

2.2.1 - Opérations exonérées de l'IS

Source juridique	Exposé du point examiné
A - La coopérative a-t-elle réalisé et exonéré durant l'exercice les opérations suivantes en application de l'article 207 1-2° et 207 1-3° du CG I :	
Art 207 1,2° et 3° CGI Inst 4H1312 44, 45 et 46	Opérations réalisées par les coopératives ou unions de production, transformation, conservation et vente de produits agricoles et/ou d'approvisionnement et d'achat auprès des associés coopérateurs
Inst 4H1312 n° 47	Opérations réalisées par les coopératives de services et leurs unions (dès lors que leur objet est exclusivement agricole) auprès des associés coopérateurs.

Source juridique	Exposé du point examiné
Inst 4H2-06 n°23	Opérations intercoopératives : relevant de l'objet statutaire principal réalisées au profit d'une société dans laquelle la coopérative détient des participations, société également associé-coopérateur (sauf si le montage permet de contourner la règle de l'exclusivisme)
B - La coopérative a-t-elle réalisé durant l'exercice les opérations suivantes exonérées en application de dispositions fiscales spécifiques :	
Inst 4H1312 n°79	Intérêts aux parts perçus par les sociétés coopératives ou unions, qu'ils soient versés dans le cadre de l'engagement coopératif ou qu'ils rémunèrent les parts qui excèdent l'engagement minimal
Inst 4H1312 n°79	Produits de placement de la trésorerie , non effectués auprès de filiales, sous réserves des règles d'imposition des cessions de valeurs mobilières
Inst 4H2-06 n°43	Produits de placement de trésorerie effectués auprès de filiales dès lors que l'échéance du placement est au plus égale à trois mois et qu'il est liquide.
Inst 4H1312 n°80	Dividendes des filiales entrant dans le régime des sociétés mères et filiales
Inst 4H1312 n°80	Plus-values de cession d'actif (immobilisations et valeurs mobilières) réalisées par une coopérative ne réalisant aucune opération taxable
Art 207 1 3° Inst 4H1312 n°48	Opérations effectuées par les coopératives de céréales et leurs unions avec l'Office National Interprofessionnel des Grandes Cultures (ONIGC) relative à l'achat, la vente, la transformation ou le transport de céréales. (Ces opérations ne sont pas prises en compte dans les opérations faites avec les TNA)
Art 207 1 3° Inst 4H1312 n°48	Opérations effectuées par les coopératives de céréales et leurs unions avec d'autres coopératives de céréales dans le cadre de programmes élaborés par l'ONIGC ou avec son autorisation.
Art 207 1 3° Inst 4H2-06	Ventes au détail réalisées par une structure de vente implantée dans les bâtiments où la coopérative réalise ses activités de production, ventes organisées pour promouvoir les produits obtenus par la coopérative, leur dégustation ainsi que le savoir-faire de la coopérative ; ventes des produits élaborés par la coopérative à partir des apports de ses associés représentant plus de 80% du chiffre d'affaires annuel du magasin.
Art 207 1 3° CGI Inst 4H1312 n°69	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 dans l'agriculture ou l'industrie, réalisées par les coopératives agricoles de minoterie, boulangerie, distillation de betteraves, de fleurs ou de résine ainsi que celles se livrant à la fabrication du sucre, de la fécule ou de la caséine, ainsi que la préparation et la vente de conserves de champignons, et la production de furfurool à partir des rafles de maïs

2.2.2. Opérations réalisées avec des non-sociétaires imposables à l'IS dans le cadre de l'option pour la dérogation

L'article L522-5 du code rural admet une dérogation au principe de l'exclusivisme, lorsque les statuts le prévoient (art 3 – § 4bis des statuts-types) : les tiers non coopérateurs peuvent bénéficier des services d'une société coopérative agricole ou d'une union dans la limite de 20 % du chiffre d'affaires annuel (calcul effectué par branche d'activité).

Les tiers non associés sont des personnes physiques ou morales qui ne sont pas associés coopérateurs. Dans ce cas, les opérations avec les TNA sont fiscalement taxables.

Source juridique	Exposé du point examiné
La coopérative a-t-elle réalisé et déclaré durant l'exercice les opérations imposables suivantes entrant dans le cadre de l'option à la dérogation :	
L522-5 CR	Dérogation : Opérations relevant de l'objet statutaire principal réalisées avec des TNA (tiers non associés coopérateurs) dans la limite de 20 % du chiffre d'affaires
Inst 4H1312 n°75	En cas d'activité TNA, les subventions d'équipement reçues de l'Etat ou des collectivités locales sont-elle bien réintégrées fiscalement (et non comptablement) sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de la valeur de l'immobilisation financée, à hauteur du pourcentage correspondant à l'utilisation de l'immobilisation dans le secteur taxable (soit le % d'activité réalisé avec les TNA dans la branche en question) ?
Inst 4H2-06 n°25	Opérations relevant de l'objet statutaire principal réalisées au profit d'une société dans laquelle la coopérative détient des participations , société n'étant pas associé-coopérateur. Ces opérations sont prises en compte pour l'appréciation du seuil de 20 % quelque soit le taux de participation.

2.2.3. Autres opérations réalisées auprès des non-sociétaires imposables à l'IS

L'instruction 4H1312 précise les opérations imposables fiscalisées mais n'entrant pas l'appréciation de la limite de 20 %

Source juridique	Exposé du point examiné
La coopérative a-t-elle réalisé et déclaré durant l'exercice les opérations imposables suivantes :	
<ul style="list-style-type: none"> Ventes au détail dans un magasin : 	
Art 207 1 3° CGI Inst 4H 2-06 Note OM 276-06 (source CCVF)	Ventes au détail réalisées par des coopératives agricoles de type 1, effectuées 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 dépliants ou brochures présentant les produits vendus.
Art 207 1 3° CGI Inst 4H 2-06	Vérifier les prix de cessions internes retenus pour les produits de la coopérative entrant dans ce magasin de détail (valorisation au prix moyen de vente en gros obtenu par ailleurs ou qu'elle aurait pu obtenir compte tenu des cours du marché).
<ul style="list-style-type: none"> Opérations de transformation : 	
Art 207 1 3° CGI Inst 4H1312 n°69	Opérations de transformation portant sur les produits ou sous-produits apportés par les sociétaires 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 (ex : opérations relevant des industries de la filature, du tissage, de la chapellerie et de l'ameublement)

Source juridique	Exposé du point examiné
<ul style="list-style-type: none"> Activités diverses inter-coopératives : 	
R 521-2 CR R 521-3 CR Art 4-1, 4-2 et 4-3 ST	Opérations accessoires ou annexes (art 3-4 ST) : Produits des activités inter-coopératives, opérations d'échanges de produits et de services avec d'autres coopératives agricoles, unions et SICA et possibilité de rendre des services à une autre coopérative ou union ou encore à une SICA dont la coopérative est sociétaire
Inst 4H1312 n°66	Opérations (portant sur des produits ou services indispensables) réalisées entre des sociétés coopératives agricoles adhérant à une même union.
Inst 4H2-06 n°26 et s	Opérations réalisées avec des filiales au sens de l'article L233-3 du code de commerce, constituant une activité accessoire et réalisées conformément à l'intérêt de la coopérative ou de l'union et au développement des activités économiques.
<ul style="list-style-type: none"> Produits des activités diverses de la gestion de patrimoine : 	
Inst 4H1312 n°65	Locations immobilières réalisées à titre occasionnel ou accessoire, des immeubles nus dont elle n'a pas l'emploi.
Inst 4H2-06 n°43	Produits de placement de trésorerie effectués auprès de filiales dès lors que l'échéance du placement est supérieure à trois mois ou qu'il n'est pas liquide, sous déduction d'une quote-part justifiée des charges financières.
Inst 4H1312 n°84 à 89	Plus-values sur cessions d'actifs (immobilisations et valeurs mobilières) réalisées par une coopérative partiellement imposable suivent le régime fiscal de l'activité à laquelle étaient affectés les biens cédés.
<ul style="list-style-type: none"> Produits de participation 	
Inst 4H1312 n° 79	Dividendes perçus des participations non soumis au régime des sociétés mères et filiales, quelque soit le pourcentage de détention.
Inst 4H2-06 n°26 et s	Opérations réalisées avec des filiales au sens de l'article L233-3 du code de commerce, constituant une activité accessoire et réalisées conformément à l'intérêt de la coopérative ou de l'union et au développement des activités économiques. <ul style="list-style-type: none"> o La coopérative détient-elle des participations dans des sociétés au sens de l'article L 233-3 du code de commerce (consolidable en intégration globale) ? o Si oui, réalise-t-elle des opérations avec ces filiales ? o Si oui, ces opérations sont-elles conformes à l'intérêt de la coopérative ? Nota : ces opérations sont alors des opérations dites « accessoires » et n'entrent pas dans le seuil de calcul des 20% (activités TNA) mais ces opérations ne sont pas exonérées
Inst 4H2-06	Si la coopérative ou l'union détient une participation dans une société filiale transparente, vérifier : <ul style="list-style-type: none"> o si cette entité est associée coopérateur, la quote-part de résultat est exonérée d'IS (opération entrant dans l'objet statutaire de la coopérative réalisée avec un associé coopérateur) sauf si cela permet de contourner les règles de la dérogation si l'entité n'est pas associée coopérateur et qu'un dividende a été perçu au cours de l'exercice, s'assurer que la quote-part détenue de résultat est fiscalisée.

Source juridique	Exposé du point examiné
	<ul style="list-style-type: none"> • Redistribution de dividendes de filiales
	La déclaration 2561 a-t-elle été établie si des résultats de filiales ont été redistribués par la coopérative ?
	Vérifier que les sommes distribuées font bien l'objet du prélèvement par la coopérative des contributions obligatoires auxquelles le bénéficiaire est assujetti.
	<ul style="list-style-type: none"> • Emission de Certificats coopératifs d'investissement :
Art 207 1bis du CGI	En cas d'émission par la coopérative ou l'union de certificats coopératifs d'investissement (CCI), celle-ci ne peut bénéficier de l'exonération de l'IS prévue par l'article 207 du CGI pour la fraction des résultats correspondant à la part du montant nominal des certificats dans le capital social
	<ul style="list-style-type: none"> • Autres activités imposables :
Inst 4H1312 n°63 Inst 4H3-84	Opérations de fabrication confiées à des tiers : Ces achats de prestations s'analysent juridiquement et fiscalement comme une double vente sauf en cas de suivi possible de l'origine du produit (exception pour les vins élaborés selon la méthode traditionnelle dite « champenoise » assimilées à du travail à façon). Attention, ces opérations entrent dans les opérations réalisées avec les TNA et la coopérative ou l'union doit donc avoir levé l'option mais n'entrent pas dans le calcul de la limite des 20 %
R521-2 CR	En cas de diminution de plus de 50 % de la capacité normale d'exploitation , la dérogation du HCCA devait-elle être demandée (calamités agricoles)? Les opérations correspondantes ont-elles été imposées fiscalement ?
Inst 4H1312 n°67 Art 5 loi du 28/12/1966	Opérations réalisées par les coopératives d'insémination artificielle ou leurs unions avec des usagers non adhérents, en application de la loi sur l'élevage

Validation du résultat fiscal

	La validation de la détermination du résultat fiscal respecte-t-elle les dispositions des questions précédentes relatives au résultat qui le compose ?			
--	--	--	--	--

3. TVA

Principe : toute coopérative agricole est assujettie à la TVA

Le travail à façon est une prestation de services soumise à TVA sur la valeur de la prestation (dont le taux suit le taux de produit).

Dans le cadre de la coopération agricole, l'échange est considéré comme une double vente. A défaut d'encaissement, le prix imposable est constitué par la valeur du produit reçu en paiement et est donc assujettie à la TVA.

Si à l'occasion d'un échange, une soulte est versée à l'agriculteur, celui-ci doit acquitter la TVA lors de l'encaissement.

Les rétrocessions faites pour des produits non destinés à la consommation familiale sont assimilées aux échanges en matière de TVA et donc imposable en totalité à la TVA.

Les rétrocessions faites pour les besoins de la consommation familiale des agriculteurs soumis à TVA sont soumises à la TVA sur la différence entre la valeur des produits fabriqués et celles des produits correspondants fournis par les agriculteurs. Il y a une exonération spécifique lorsque ces rétrocessions sont faites à des agriculteurs non soumis à TVA. Cette exonération est étendue aux rétrocessions des vins destinés à être fournis aux employés du viticulteur non redevable à titre de complément de salaires.

Les rétrocessions de vins au personnel suivent un régime spécifique récapitulé dans le tableau ci-dessous (Doc Adm 3 I 1324, 30 mars 2001, §14) :

Destination des vins	Viticulteurs soumis à la TVA	Viticulteurs non soumis à la TVA (2)
Vins distribués au personnel dans des conditions autres que celles décrites ci-dessous.	Imposition sur le montant total du prix de cession (1).	Exonération à la condition que la fourniture à titre de complément de salaires soit conforme aux usages locaux.
Vins distribués pendant la période des vendanges.	Exonération dans la limite du maximum prévu par les conventions collectives.	Exonération à la condition que la fourniture à titre de complément de salaires soit conforme aux usages locaux.
Vins consommés à la table familiale par le personnel vivant et travaillant dans l'exploitation agricole (assimilation à la consommation familiale).	Imposition sur la différence entre la valeur hors taxe du vin et la valeur hors taxe des vendanges apportées. Exonération des apports effectués par le viticulteur.	Exonération à la condition que la fourniture à titre de complément de salaires soit conforme aux usages locaux.

(1) La taxe afférente aux rétrocessions et livraisons à soi-même imposables n'ouvre pas droit à déduction chez le viticulteur.
(2) En vertu de l'article 257, 10°, b du CGI, les employés de ces viticulteurs devraient en principe acquitter la TVA au titre des vins fournis par leur employeur. Ils en sont toutefois dispensés à la condition que la fourniture soit conforme aux usages locaux.

Source juridique	Exposé du point examiné
Art 289 CGI	Un <u>mandat de facturation</u> « pour compte » est-il établi pour chaque coopérateur ? Les bulletins de souscription de la coopérative correspondent-ils aux modèles donnés dans la note 26 annexe aux statuts-types en intégrant le mandat de facturation ?
	Si la coopérative pratique la « <u>rétrocession</u> » pour les stricts besoins de la <u>consommation familiale</u> de ses sociétaires, celle-ci est exonérée de TVA si le sociétaire n'y est pas assujetti.
	La TVA sur les apports est-elle déduite au moment du règlement par la coopérative ?
	Les <u>opérations d'échanges, de rétrocessions et de travail à façon</u> sont elles correctement imposées à la TVA ?