

Condition à la réduction de la base de la taxe professionnelle pour les coopératives : notion d'opération

Lire les conclusions de :

Isabelle Bourion

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 5ème chambre (formation à 5) – N° 17LY03424 – SICA SA EUREA COOP – 29 mars 2018 – C+ [↗](#)

Arrêt annulé en cassation : voir CE - 4 mars 2019 - N° 421037 et renvoi à la CAA de Lyon sous le N° 19LY00957 rejugé le 3 octobre 2019

INDEX

Mots-clés

Taxe professionnelle, Assiette, Réduction des bases, Unions de coopératives agricoles, Sociétés d'intérêt collectif agricole

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

DECISION CE

¹ En premier lieu, aux termes du I de l'article 1468 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable jusqu'au 31 décembre 2009 : « *La base de la taxe professionnelle est réduite : / 1° Pour les coopératives et unions de coopératives agricoles et les sociétés d'intérêt collectif agricole, de moitié (...)* ». Selon ces mêmes dispositions, dans leur rédaction applicable à compter du 1er janvier 2010 : « *La base de la cotisation foncière des entreprises est réduite : / 1° Pour les coopératives et unions de coopératives agricoles et les sociétés d'intérêt collectif agricole, de moitié (...)* ».

² En second lieu, aux termes de l'article L. 522-1 du code rural et de la pêche maritime : « *Peuvent être associés coopérateurs d'une société coopérative agricole : / 1° Toute personne physique ou morale ayant la qualité d'agriculteur ou de forestier dans la circonscription de la société coopérative agricole ; / 2° Toute personne physique ou morale 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 le a du premier alinéa de l'article L. 521-3 ; / 3° Tout groupement agricole d'exploitation en commun de la circonscription ; / (...) 5° 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* ». Par ailleurs, selon l'article L. 531-1 du même : « *Les sociétés d'intérêt collectif agricole peuvent se constituer soit sous le régime des sociétés civiles particulières régies par les articles 1832 et suivants du code civil, soit dans les formes prévues pour les sociétés par actions et les sociétés à responsabilité limitée par le code de commerce. / Les sociétés d'intérêt collectif agricole ont pour objet de créer ou de gérer des installations et équipements ou d'assurer des services soit dans l'intérêt des agriculteurs d'une région rurale déterminée, soit de façon plus générale dans celui des habitants de cette région sans distinction professionnelle (...)* ». Aux termes du deuxième alinéa de l'article L. 532-1 du même code : « *Ces sociétés ne peuvent effectuer plus de 50 % des opérations de chaque exercice avec des personnes physiques ou morales autres que les associés définis à l'article L. 522-1* ». Aux termes de l'article R. 532-4 du même code, pris pour l'application de ces dispositions : « *La moitié du chiffre d'affaires ou du volume des opérations des sociétés d'intérêt collectif agricole autres que celles soumises aux prescriptions d'un*

cahier des charges doit, au cours d'un exercice déterminé, être réalisée avec des sociétaires ayant la qualité d'agriculteurs ou de groupements pouvant s'affilier aux caisses de crédit agricole mutuel ».

³ Il résulte de la combinaison des dispositions précitées que, pour déterminer si une société d'intérêt collectif agricole peut bénéficier, en application de l'article 1468 du code général des impôts, d'une réduction de 50 % des bases d'imposition à la taxe professionnelle et à la cotisation foncière des entreprises au titre d'une année d'imposition, il convient de rechercher, dans l'hypothèse où cette société a pour objet la commercialisation de produits issus de l'activité agricole de ses sociétaires, si elle s'est approvisionnée en produits et matières premières agricoles à concurrence d'au moins 50% en valeur ou en volume, auprès de ses sociétaires et, dans l'hypothèse où elle a pour objet d'assurer l'approvisionnement de ses sociétaires à partir des produits qu'elle acquiert, si les ventes réalisées au profit de ces sociétaires représentent, en chiffre d'affaires ou en volume, au moins 50 % des ventes de l'exercice concerné. Lorsqu'une société d'intérêt collectif agricole exerce à la fois une activité de commercialisation et d'approvisionnement, il y a lieu, pour déterminer si la condition prévue par l'article L. 532-1 du code rural et de la pêche maritime est satisfaite, de rapporter, pour l'année considérée, la somme des achats qu'elle a réalisés auprès de ses sociétaires pour les besoins de son activité de commercialisation et des ventes réalisées auprès de ces mêmes sociétaires en vue de leur approvisionnement, à la somme de l'ensemble des achats de produits et matières premières agricoles réalisés pour les besoins de son activité de commercialisation et des ventes liées à son activité d'approvisionnement, ce ratio devant être supérieur ou égal à 50%.

⁴ Il s'ensuit qu'en se bornant à relever qu'il résultait de l'instruction devant le tribunal administratif et des pièces produites en appel que le montant cumulé des achats et des ventes réalisés par la SICA SA Eurea Coop avec ses sociétaires au cours des années d'imposition concernées par le litige avaient représenté moins de 50 % du montant cumulé de l'ensemble de ses achats et de ses ventes, alors qu'il convenait, en présence d'une société d'intérêt collectif agricole exerçant une activité mixte de commercialisation de la production de ses sociétaires et d'approvisionnement de ces derniers, de déterminer ce ratio selon les règles énoncées au point 4, la cour a insuffisamment motivé sa décision et entaché son arrêt d'une erreur de droit.

ARRET CAA Lyon : annulé

⁵ L'article 1468 du code général des impôts prévoyait que : « *I. La base de la taxe professionnelle est réduite : 1°, de moitié (...)* ».
(Disposition devenue applicable à la contribution économique

territoriale). Cette réduction est subordonnée à la condition que la SICA fonctionne conformément aux règles applicables aux SICA, telles qu'elles sont définies par le code rural et de la pêche maritime (CE 18 janvier 1988, Ministre / Sica Comptoir agricole romainais, n° 55210, B).

⁶ L'article L532-1 du code rural et de la pêche maritime, applicable aux sociétés d'intérêt collectif créées après le 29 septembre 1967, dispose que la moitié du chiffre d'affaires ou du volume des opérations des sociétés d'intérêt collectif agricole doit, au cours d'un exercice déterminé, être réalisée avec ses adhérents (sociétaires ayant la qualité d'agriculteurs ou groupements pouvant s'affilier aux caisses de crédit agricole mutuel).

⁷ Par « opérations », il faut entendre le montant des achats et des ventes de marchandises (CE, 1993-04-28, 74260, Société coopérative agricole de la région de Romans "Romacoop", A) .

⁸ * Le jugement attaqué rendu par le tribunal administratif (RJF 2018-47) a fixé la règle selon laquelle cette condition de 50 % doit s'apprécier distinctement, pour les achats, d'une part, et pour les ventes, d'autre part, ce qui revient à imposer une double condition.

⁹ Il est jugé, au contraire, par l'arrêt de la cour administrative d'appel, qu'elle doit s'apprécier globalement, pour l'ensemble des achats et des ventes cumulés. Solution inédite.

¹⁰ En l'espèce, cette condition n'est pas remplie.

¹¹ * Preuve : régime de la preuve objective (comme c'est en principe le cas en matière d'impôts locaux, même si un arrêt de la CAA de Paris met la preuve à la charge du contribuable, qui détient les éléments d'appréciation : CAA Paris, 4 mars 1993, Ministre du budget, S.A. SICA CCPV, n° 92PA01058, confirmé par CE CAPC, 11 janvier 1995, n° 0147606, Sica Comptoir central des producteurs de viande) .

¹² * Il est précisé aussi que cette condition s'apprécie non l'année d'imposition (N), mais au cours de la période de référence (N-2) (CE, 15 octobre 1990, n° 75697-75698 - CAA Lyon, 3 novembre 2005 - N° 00LY02091) .

Conclusions du rapporteur public

Isabelle Bourion

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6441](https://doi.org/10.35562/alyoda.6441)

¹ La SICA EUREA COOP est une société coopérative agricole, appartenant au Groupe EUREA, qui outre une activité de commerce de gros interentreprises de céréales, tabac non manufacturé, de semences et d'aliments pour le bétail, a développé une activité « grand public » de ventes au détail qu'elle réalise en exploitant des jardinerie, notamment sous l'enseigne GAMM VERT, dans les départements de la Loire et de la Haute-Loire et accessoirement sur les départements du Rhône et de la Saône et Loire.

² A la suite de la vérification de comptabilité dont elle a fait l'objet, l'administration l'a informée du rehaussement des bases de sa TP pour 2009 en raison de la remise en cause de la réduction de 50% prévue par l'article 1468 I, 1° du Cgi en faveur des sociétés coopératives.

³ Ces rectifications portaient sur les établissements de la société exploités dans 37 communes.

⁴ Les 37 réclamations par lesquelles la requérante demandait le dégrèvement ont fait l'objet pour 34 d'entre elles d'une décision globale de rejet.

⁵ Par ailleurs, les réclamations concernant les établissements d'Amplepuis, de Saint Genest Malifaux et de Saint Pal en Chalenceon ont fait l'objet de décisions distinctes de rejet.

⁶ La SICA relève appel des 2 jugements par lesquels le Ta de Lyon a rejeté ses demandes en décharge des cotisations supplémentaires de TP auxquelles la SICA a été assujettie, à raison des 34 établissements et de son établissement d'Amplepuis, au titre de l'année 2009.

⁷ Par ailleurs, au titre des années 2010, 2011 et 2012, l'administration a adressé à la SICA, pour ce même motif et sur ce même fondement des avis de rectifications, cette fois-ci des bases de sa cotisation foncière des entreprises.

⁸ La SICA relève appel du jugement du Ta de Lyon qui, après avoir prononcé la réduction du rappel de CFE auquel la SICA SA Eurea Coop a été assujettie au titre de l'année 2010, a rejeté le surplus de sa demande concernant les années 2010, 2011 et 2012.

⁹ **S'agissant tout d'abord de l'étendue du litige concernant la requête n° 173432**

10 La requérante fait valoir que le tribunal n'a pas tenu compte, dans le dispositif de son jugement de la réduction de la base de la cotisation supplémentaire de l'établissement sis route de Saint-Etienne à Feurs, qu'il avait constatée au point 5 de sa décision

11 Au point 5 de son jugement, le tribunal administratif de Lyon a tenu compte des observations de la SICA SA Eurea Coop concernant la base à prendre en compte pour la cotisation supplémentaire de l'établissement de Feurs en considérant que la base de la cotisation foncière des entreprises supplémentaire à laquelle la société requérante devait être assujettie au titre de l'année 2010 devait s'élever à 289 361 euros et non à 344 728 euros.

12 Le tribunal a ensuite considéré que cette base devait à nouveau être réduite à la somme de 285 997 euros.

13 C'est cette dernière qu'il a reprise aux articles 1 et 2 de sa décision pour prononcer la réduction des cotisations supplémentaires litigieuses à proportion de la réduction de leurs bases.

14 **Par suite, vous pourrez écarter ce moyen.**

15 **S'agissant à présent du bien-fondé**, la SICA, se fondant sur les articles L. 532-1 du Code Rural et R*532-4 du même code qui indiquent que les sociétés coopératives peuvent bénéficier du taux réduit de TP si elles n'effectuent pas plus de 50% des opérations de chaque exercice, et pour l'article R. 534-2 la moitié du CA ou du volume des opérations réalisées en amont ou en aval avec les adhérents, soutient que l'appréciation du taux de 50% doit être globale et ne doit pas, ainsi que l'a fait le tribunal, cumuler les conditions d'une part, que les marchandises collectées auprès des adhérents doivent représenter au moins 50% des marchandises achetées et d'autre part, que les marchandises vendues aux adhérents doivent représenter au moins 50% du CA des marchandises vendues.

16 Ainsi, pour 2009, mais il en est de même des autres années en litige, la SICA a produit pour justifier de son activité à hauteur au moins de 50% de son activité avec ses adhérents, un tableau dans lequel étaient justifiés les apports « céréales et lentilles » réalisés par les adhérents d'un montant de 7 552 221 € qui ont généré le chiffre d'affaires de 8 808 276 €.

17 Elle se prévaut par ailleurs de la JP et notamment de *l'arrêt du CE Romacoop du 28 avril 1993 n° 74260* qui prend en compte « la moitié de son chiffre d'affaires ou de son volume d'opérations avec ses sociétaires », mais également d'arrêts de Cours administratives d'appel de Paris qui avaient retenu uniquement la notion d'opérations Voir *CAA Paris 4 mars 1993 n° 92PA01058* et de Nantes qui retenait que les achats auprès des adhérents qui génèrent le CA constituent l'élément à prendre en compte pour déterminer le volume des

opérations réalisées peu importe que les ventes soient réalisées auprès de tiers : elle avait ainsi jugé qu' elle « *effectue ses opérations avec ses seuls associés, sans que puisse y faire obstacle le fait qu'elle ne vend cette production qu'à des tiers* ». Voir CAA de Nantes, du 31 décembre 1990, N° 89NT00728, Sycoviande.

18 Elle en conclut dès lors que la réalisation cumulative des 2 conditions est contraire aux dispositions décrétales et que l'administration ne devrait retenir que la notion de CA qui comprend les activités amont et aval, càd les ventes directes aux adhérents auxquelles s'ajoutent les ventes des produits qui ont été précédemment achetés aux adhérents.

19 L'administration en revanche, dans sa décision de rejet, se fonde sur l'arrêt CE CAPC 11 janvier 1995, n° 147606, Sica Comptoir central des producteurs de viande qui a rejeté le pourvoi en cassation mais pour lequel le Commissaire du Gouvernement avait indiqué dans ses conclusions que la société d'intérêt collectif agricole ne respectait pas les dispositions de l'article L 532-1 du Code rural puisqu'elle réalisait moins de 50 % de son chiffre d'affaires avec ses associés alors même qu'elle aurait réalisé avec ceux-ci plus de 50 % du nombre de ses opérations.

20 Elle a ainsi déduit du calcul du CA, celui généré par la vente des produits initialement achetés à ses adhérents, de sorte que - de 50% des opérations ou du volume total des opérations était réalisé avec les adhérents de la SICA.

21 Le tribunal ainsi qu'il a été vu précédemment avait estimé que la condition de 50% devait être réalisée tant au niveau des achats que des ventes, eu égard au fonctionnement de la société, ou autrement dit les marchandises collectées des adhérents devaient représenter au moins 50% du total des marchandises achetées par la SICA, tandis que les marchandises vendues aux adhérents devaient également représenter au moins 50% du total des marchandises vendues.

22 S'agissant de la TP 2009, puis de la CFE à partir de 2010, l'art. 1468 CGI prévoit que *I. La base de la taxe professionnelle (pour 2009), puis de la cotisation foncière des entreprises (pour les années ultérieures) est réduite : 1° Pour les coopératives et unions de coopératives agricoles et les sociétés d'intérêt collectif agricole, de moitié* ».

23 Par ailleurs, aux termes de l'article L. 532-1 du code du rural et de la pêche maritime : « *Les ... sociétés d'intérêt collectif agricole (SICA) ... ne peuvent effectuer plus de 50 % des opérations de chaque exercice avec des personnes physiques ou morales autres que les associés définis à l'article L. 522-1* ». Enfin selon l'article R. 532-4 du même code rural : « *La moitié du chiffre d'affaires ou du volume des opérations des sociétés d'intérêt collectif agricole autres que celles soumises aux prescriptions d'un cahier des charges doit, au cours*

d'un exercice déterminé, être réalisée avec des sociétaires ayant la qualité d'agriculteurs ou de groupements pouvant s'affilier aux caisses de crédit agricole mutuel ».

24 La question n'a pas encore été tranchée.

25 Ainsi, le CE dans son arrêt du 18 janvier 2018 N° 55210 Min C/ SICA comptoir Romanais a rejeté le recours du ministre et a fait droit à la demande de la société "Comptoir Agricole Romanais" tendant à la réduction de moitié de la base des impositions contestées, par application de l'article 5 du décret n° 61-808 du 5 août 1961 relatif aux sociétés d'intérêt collectif agricole (décret qui a ensuite été abrogé par le

26 qui a décrété que

27 A savoir à l'article R.532-4 du Code rural et maritime), aux termes duquel la moitié du chiffre d'affaires ou du volume des opérations des sociétés d'intérêt collectif agricole" doit, au cours d'un exercice déterminé, être réalisée avec des sociétaires ayant la qualité d'agriculteurs ou avec des groupements pouvant s'affilier aux caisses de crédit agricole mutuel".

28 Il a donc fait une application alternative du critère du volume des opérations ou du CA ; cependant, en l'espèce, le litige n'explicitait pas si le CA devait inclure ou non le CA résultant de la vente des achats précédemment effectués auprès des adhérents mais jugeait de l'absence d'incidence de la méconnaissance par la société de ses statuts (qui étaient plus stricts puisqu'ils prévoyaient que les opérations devaient être réalisées avec des "sociétaires ayant capacité d'adhérer à une coopérative agricole au titre d'associé coopérateur") dès lors que les prescriptions du décret du 5 août 1961 étaient respectées.

29 Le pendant de cette affaire est l'affaire Romacoop de 1993 citée par la requérante qui écoulait la production de fruits et légumes de ses membres et les approvisionnait en produits nécessaires à leur activité. Dans cette affaire, le CE a persisté à adopter un critère alternatif lorsqu'il a examiné le volume des affaires réalisées ; en effet il a jugé que « l'administration a constaté qu'au cours des exercices en cause la société "Comptoir agricole romanais" n'avait pas réalisé la moitié de son chiffre d'affaires ou de son volume d'opérations avec ses sociétaires » ; cependant le CE ne s'est pas non plus positionné sur le fait de savoir si le CA devait inclure ou non le CA résultant de la vente des achats précédemment effectués auprès des adhérents.

30 Et si, dans la suite de son arrêt, il a adopté un critère cumulatif du volume des opérations ET du CA, en jugeant que « l'administration a pu regarder les opérations d'achat et de vente de marchandises réalisées avec la société "Comptoir agricole romanais" comme effectuées avec un non-sociétaire et soumettre les bénéfices tirés de

ces opérations à l'impôt sur les sociétés », ce n'était que lors de l'examen de la question relative au fait de savoir si la SICA comptoir Romanais pouvait être au nombre des sociétaires.

³¹ Par ailleurs, l'arrêt de la CAA de Paris du 4 mars 1993 n° 92PA01058 S.A. SICA CCPV que la SICA requérante invoque pour affirmer qu'il est possible de retenir les ventes réalisées à partir des collectes de céréales précédemment réalisées auprès des adhérents ne traite que de la question de savoir si les ventes avaient été réalisées auprès de non adhérents.

³² Enfin, l'arrêt de la CAA de Nantes, du 31 décembre 1990, N° 89NT00728, Sycoviande qui indique que la SICA en cause qui « *abat, transforme et commercialise exclusivement la production de ses sociétaires (...) effectue ainsi ses opérations avec ses seuls associés, sans que puisse y faire obstacle le fait qu'elle ne vend cette production qu'à des tiers* » évoque une situation différente à notre cas d'espèce : la SICA n'avait qu'une action de collecte auprès de ses adhérents, et elle était exclusive, de sorte qu'exiger qu'elle ait une activité de revente de 50% auprès de ses adhérents n'aurait eu aucun sens.

³³ Or, dans notre cas d'espèce, la SICA a une double activité de collecte de d'approvisionnement des adhérents.

³⁴ Dans ces conditions, le droit fiscal étant un droit pragmatique, il semble que le tribunal administratif était fondé à ne pas retenir le CA réalisé à partir des achats réalisés auprès des adhérents, ce qui reviendrait à intégrer au calcul de leur proportion d'activité avec la SICA, la marge bénéficiaire réalisée par la SICA.

³⁵ Dans ces conditions, le Tribunal administratif était fondé à vérifier de manière distincte si les marchandises collectées auprès des adhérents représentaient plus de 50% des marchandises achetées et si les marchandises vendues aux adhérents représentaient plus de 50% du CA, ce qu'elle n'a pas fait au vu des comptes de résultats de la SICA.

³⁶ Par suite, la SICA ne pouvait bénéficier de la réduction de sa TP puis de sa CFE.

³⁷ **Par ces motifs, nous concluons au rejet de la requête.**