

Informations internes sur L'AGRICULTURE

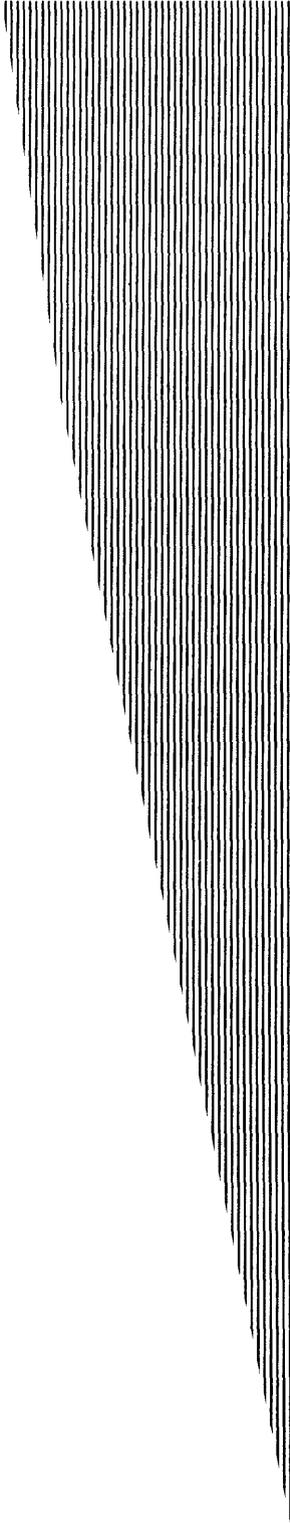
Dispositions fiscales en matière de coopération et de fusion d'exploitations agricoles

I. Belgique, France, G.D. de Luxembourg

COMMISSION DES COMMUNAUTES EUROPEENNES

DIRECTION GENERALE DE L'AGRICULTURE

DIRECTION «ECONOMIE ET STRUCTURE AGRICOLES» - DIVISION «BILANS, ETUDES, INFORMATION»



*La reproduction, même partielle, du contenu de ce rapport est subordonnée
à la mention explicite de la source*

APERÇU DES PRINCIPAUX ÉLÉMENTS DE L'ÉTUDE

DISPOSITIONS FISCALES EN MATIÈRE DE COOPÉRATION ET DE FUSION D'EXPLOITA- TIONS AGRICOLES

Série : "Informations Internes sur l'Agriculture"

I. Belgique, France, G.D. de Luxembourg	n° 83
II. B.R. Deutschland	n° 84
III. Nederland	n° 85

Cette étude vient de paraître en langue française (n° 83), en langue allemande (n° 84) et en langue néerlandaise (n° 85).

Dans le cadre de son programme d'études, la Direction Générale de l'Agriculture a confié à un groupe d'experts la présente étude.

La création d'unités de production plus importantes peut constituer un des moyens d'amélioration des structures agricoles. A cette fin, plusieurs exploitations agricoles peuvent s'associer pour exercer en commun une activité déterminée ou encore procéder à des fusions de l'ensemble de leurs activités en vue d'une gestion commune. Certaines situations ou dispositions peuvent constituer des obstacles qui aboutiraient à entraver ou empêcher la mise en place ou encore à compromettre l'existence de telles formes de coopération ou de fusion. Les dispositions sur le plan fiscal peuvent exercer une grande influence.

./...

Les formes juridiques de la coopération ou de la fusion entre exploitations agricoles peuvent, selon la législation en vigueur dans chaque Etat membre, présenter des incidences nombreuses et variées.

Le choix de l'une ou de l'autre de ces formes peut entraîner des conséquences sur le plan du régime fiscal qui lui est applicable.

Déterminer ces incidences fiscales et essayer de les quantifier aussi bien dans le domaine de la production que de celui de la commercialisation était l'objet principal de l'étude réalisée.

Chaque étude comporte les parties essentielles suivantes :

- I. Les formes juridiques de coopération et de fusion entre exploitations agricoles
- II. Le régime fiscal applicable aux différentes formes de coopération et de fusion
- III. Exemples de l'incidence fiscale selon la forme de coopération choisie
- IV. L'imposition fiscale et les autres aspects
- V. Comparaisons et conclusions

Un rapport analogue pour l'Italie est en cours d'élaboration.

Informations internes sur L'AGRICULTURE

Dispositions fiscales en matière de coopération et de fusion d'exploitations agricoles

I. Belgique, France, G.D. de Luxembourg

COMMISSION DES COMMUNAUTES EUROPEENNES

DIRECTION GENERALE DE L'AGRICULTURE

DIRECTION «ECONOMIE ET STRUCTURE AGRICOLES» – DIVISION «BILANS, ETUDES, INFORMATION»

AVANT - PROPOS

La présente étude a été entreprise dans le cadre du programme d'études de la Direction Générale de l'Agriculture des Communautés Européennes.

Les travaux ont été réalisés :

pour la Belgique :

Me John KIRKPATRICK Avocat, Chargé de cours à l'Université Libre de Bruxelles

pour la R.F. Allemagne :

Dr. Elmar STUHLER Institut für Wirtschaftslehre des Landbaues, Freising-Weißenstephan

pour la France :

Henri FRANCOIS Inspecteur principal au Ministère des Finances - Paris

pour l'Italie :

Prof. C. COSCIANI Associazione fra la Società Italiane per Azioni - Roma

Prof. A. FANTOZZI Libero docente di diritto tributario nell'Università di Roma

pour le G.D. Luxembourg :

Me Joseph GLODEN Avocat à Luxembourg

pour les Pays-Bas :

Mr M. VAN DER HEYDE Fiscaal Adviseur bij het Ministerie van Landbouw - Den Haag

La division "Conditions de concurrence en Agriculture", la division "Coordination des politiques de structures des Etats membres et mesures communautaires" et la division "Bilans, Etudes, Information" ont participé aux travaux.

Le présent volume comprend les rapports pour la Belgique, la France et le Grand Duché du Luxembourg. Les rapports pour les autres Etats-membres seront repris dans d'autres volumes.

o

o o

Cette étude ne reflète pas nécessairement les opinions de la Commission des Communautés Européennes dans ce domaine et n'anticipe nullement sur l'attitude future de la Commission en cette matière.

SOMMAIRE GENERAL

1. Rapport pour la Belgique
2. Rapport pour la France
3. Rapport pour le G.D. Luxembourg.

Les rapports par Etat-membre sont conçus selon un plan de rédaction correspondant au schéma suivant :

- I. Les formes juridiques de coopération et de fusion entre exploitations agricoles
- II. Le régime fiscal applicable aux différentes formes de coopération et de fusion
- III. Exemples de l'incidence fiscale selon la forme de coopération choisie
- IV. L'imposition fiscale et les autres aspects
- V. Comparaisons et conclusions

En annexe de chaque rapport figure le détail des calculs dont les résultats sont repris sous III. Ces calculs ont été réalisés pour les cas suivants :

- 1 : Utilisation en commun de machines
- 2 : Production en commun de porcs à l'engrais
- 3 : Exploitation en commun d'une étable de vaches laitières
- 4 : Fusion complète d'exploitations mixtes
- 5 : Vente de bétail et viandes - abattoir
- 6 : Associations pour la commercialisation de fruits et légumes

Pour chacun de ces cas l'incidence fiscale a été calculée

- lors de la constitution
- lors du fonctionnement
- lors du retrait de sociétaires.

Les éléments de base qui sont entrés dans ces exemples - qui ne sont évidemment qu'un reflet simplifié d'une situation concrète choisie - sont repris en un annexe au présent volume.

Un sommaire détaillé se trouve au début de chaque rapport.

BELGIQUE

Maître John KIRKPATRICK

**Chargé de cours à
l'Université Libre de
Bruxelles**

S O M M A I R E

<u>CHAPITRE I</u>	<u>LES FORMES JURIDIQUES POSSIBLES</u>	<u>page</u>
<u>section I.</u> Formes juridiques qui ne donnent pas naissance à une personne morale		
I.	propriété indivise (ou copropriété)	1
II.	société civile	2
A.	notion de société	2
B.	régime de la société civile	4
C.	utilisation pour les fusions totales ou partielles d'exploitations agricoles	7
<u>section II.</u> Formes juridiques qui donnent naissance à une personne morale		
I.	la société en nom collectif	8
II.	la société en commandite simple	9
III.	la société coopérative	9
IV.	la société de personnes à responsabilité limitée	13
V.	la société anonyme	15
VI.	les associations	18
A.	l'union professionnelle	18
B.	l'association sans but lucratif	19
 <u>CHAPITRE II</u>		
<u>REGIME FISCAL DES DIFFERENTES FORMES DE COOPERATION ET DE FUSION</u>		
<u>section I.</u> Introduction		
I.	aperçu sommaire des principaux impôts applicables en Belgique	21
II.	application des impôts sur les revenus aux exploitations agricoles individuelles	22
III.	application de la TVA aux exploitations agricoles individuelles	27
A.	régime de droit commun	27
B.	régime des remboursements forfaitaires	29

<u>section II.</u> Régime fiscal des formes de fusion qui ne donnent pas naissance à une personne morale	
I. propriété indivise	32
II. société civile	32
<u>section III.</u> Régime fiscal de la société en nom collectif de la société en commandite simple de la société coopérative de la société de personnes à responsabilité limitée	
I. imposition lors de la fondation	36
II. imposition en cours de fonctionnement	38
III. imposition lors de la dissolution, de l'admission de nouveaux membres et du retrait de membres	43
<u>section IV.</u> Régime fiscal de la société anonyme	
I. imposition lors de la fondation	47
II. imposition en cours de fonctionnement	47
III. imposition lors de la dissolution, du retrait de membres et de l'admission de nouveaux membres	48
<u>section V.</u> Régime fiscal des associations	50
<u>section VI.</u> Incidence de l'élément d'extranéité	
I. exploitation individuelle	51
II. société civile (et propriété indivise)	51
III. société en nom collectif, société en commandite simple, société coopérative et société de personnes à responsabilité limitée	51
IV. société anonyme	53

CHAPITRE IIIEXEMPLES DE L'INCIDENCE FISCALE SELON LA
FORME DE COOPERATION CHOISIE

I.	dates de référence	54
II.	lacunes de calculs de quantification	54
	A. TVA	54
	B. impôts sur les revenus	55
	C. taxes locales	56
III.	principaux enseignements à tirer des calculs de quantification	56
	1° cas - utilisation en commun de machines	58
	2° cas - production en porcs à l'engrais	59
	3° cas - étable de vaches laitières en commun	60
	4° cas - exploitation mixte	61
	5° cas - abattage et vente de bétail et viandes	62
	6° cas - vente de fruits et légumes	63

CHAPITRE IVIMPOSITION ET AUTRES ASPECTS

<u>section I.</u>	Rapports entre la forme juridique et le régime fiscal et social	
	A. régime fiscal	64
	B. régime social	66
<u>section II.</u>	Incidence de l'existence de baux à ferme	68

CHAPITRE V COMPARAISON ENTRE LES DIVERSES FORMES DE FUSION
ET DE COOPERATION ET L'ENTREPRISE INDIVIDUELLE

<u>section I.</u>	Observations communes à la production et à la commercialisation	
<u>sous-section I.</u>	- Point de vue fiscal	69
I.	rappel sommaire	69
II.	conclusion	70
<u>sous-section II.</u>	- Point de vue du droit privé	72
<u>section II.</u>	Observations propres à la commercialisation	74

ANNEXE

<u>1^o cas</u>	<u>: utilisation en commun de machines</u>	1
section I.	imposition lors de la constitution	1
section II.	imposition des bénéfices annuels	2
section III.	TVA en cours de fonctionnement	5
section IV.	imposition du retrait d'un associé	5
<u>2^o cas</u>	<u>: production de procs à l'engrais</u>	6
section I.	imposition lors de la constitution du groupement	6
section II.	imposition des bénéfices annuels	7
section III.	TVA en cours de fonctionnement	11
section IV.	imposition du retrait d'un associé	11

	<u>page</u>
<u>3° cas : étable de vaches laitières</u>	12
section I. imposition lors de la constitution	12
section II. imposition des bénéfices annuels	13
section III. retrait d'un associé	16
<u>4° cas : exploitation mixte</u>	17
section I. imposition lors de la constitution du groupement	17
section II. imposition des bénéfices annuels	18
section III. TVA en cours de fonctionnement	21
section IV. retrait d'un associé	21
<u>5° cas : abattage et vente de bétail et viandes</u>	22
section I. installation d'abattage appartenant à la société	22
I. imposition lors de la constitution	22
II. imposition des bénéfices annuels	23
III. TVA en cours de fonctionnement	24
section II. installation d'abattage utilisé par la société	25
<u>6° cas : vente de fruits et légumes</u>	26
section I. imposition lors de la constitution	26
section II. imposition des bénéfices annuels	27
section III. TVA en cours de fonctionnement	28
section IV. retrait des sociétaires	28

Section I. - Formes juridiques qui ne donnent pas naissance à une personne morale

I. Propriété indivise (ou copropriété)

A. Régime juridique

La propriété indivise (ou copropriété) est régie par l'article 577 bis du Code civil belge (inséré par une loi de 1924).

A défaut de convention contraire entre les copropriétaires, la loi règle comme suit les droits et devoirs des copropriétaires:

- Les parts indivises sont présumées égales.
- Chaque copropriétaire participe aux droits et aux charges de la propriété en proportion de sa part.
- Le copropriétaire peut user et jouir de la chose commune conformément à sa destination et dans la mesure compatible avec les droits des autres copropriétaires.
- Chaque copropriétaire fait valablement les actes purement conservatoires et les actes d'administration provisoire de la chose commune.

Quant aux actes d'administration (exemple : mise en location) et de disposition (exemples : vente, dation en gage), ils ne sont en principe valables que moyennant le concours de tous les copropriétaires. Néanmoins, l'un des copropriétaires peut contraindre les autres à participer aux actes d'administration reconnus nécessaires par le juge.

- Chaque copropriétaire doit contribuer aux dépenses utiles de conservation et d'entretien, aux frais d'administration, aux impôts et autres charges de la chose commune.
- Chaque copropriétaire a le droit d'exiger, à tout moment, le partage de la chose commune (ou la vente en vue de la répartition du prix). Les copropriétaires peuvent toutefois s'interdire par convention de provoquer le partage, mais pareille convention ne peut les lier pour plus de cinq ans; bien entendu, elle peut être renouvelée (Code civil, art. 815, auquel se réfère l'article 577 bis, § 8).

- Chaque copropriétaire peut disposer de sa part idéale de la chose commune ou la grever de droits réels (usufruits, hypothèque s'il s'agit d'un immeuble).

Quant au créancier d'un copropriétaire, il ne peut saisir la part indivise de son débiteur, mais il peut provoquer le partage et saisir la part qui reviendra à son débiteur à la suite de ce partage (loi sur l'expropriation forcée, art. 2).

B. Utilisation pour les fusions totales ou partielles d'exploitations agricoles

Les petites communautés créées en vue de la détention en commun de machines, fondées sur des conventions orales ou écrites (voir "Les diverses formes de collaboration entre exploitations agricoles et le recours des exploitations agricoles aux entreprises de services", document 2530/VI/68, F Rév.1, n^o7) peuvent revêtir, selon le cas, la forme d'une simple copropriété, ou d'une société civile (voir infra, II).

La copropriété n'est pas applicable en matière de commercialisation.

II. Société civile

A. Notion de société. Distinction entre les sociétés civiles et commerciales.

Application à l'agriculture

1) La société est un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent de mettre en commun quelque chose, en vue de partager le bénéfice qui pourra en résulter (Code civil, art. 1832) et - ajoute la doctrine - conviennent aussi de partager les pertes de l'entreprise commune.

Les apports des associés peuvent consister en espèces, en biens (apportés en propriété ou en jouissance seulement) ou en industrie (Code civil, art. 1837).

2) La société est commerciale lorsqu'elle a pour objet des actes de commerce (loi sur les sociétés, formant le titre IX du Livre Ier du Code de commerce, art. 1er). En ce cas, elle doit nécessairement revêtir l'une des formes de sociétés commerciales prévues par la loi commerciale (société en nom collectif, société en commandite simple, société anonyme, société en commandite par actions, société de personnes à

responsabilité limitée, société coopérative) et "constitue une individualité juridique distincte de celle des associés" (loi sur les sociétés, art. 2).

Il est fait exception à cette règle pour la société commerciale momentanée (celle qui a pour objet de traiter, sans raison sociale, une ou plusieurs opérations de commerce déterminées : loi sur les sociétés, art. 175) et la société en participation (celle par laquelle une ou plusieurs personnes s'intéressent dans des opérations qu'une ou plusieurs autres gèrent en leur propre nom : loi sur les sociétés, art. 176) : ce sont les deux seuls cas dans lesquels une société ayant un objet commercial ne donne pas naissance à une personne morale.

- 3) Si la société n'a pas pour objet des actes de commerce, elle est une société civile, régie uniquement par le Code civil, et ne donne pas naissance à une personne morale.

Toutefois, les sociétés dont l'objet est de nature civile peuvent, sans perdre ce caractère, emprunter les formes de sociétés commerciales (énumérées supra 2) en se conformant à la loi sur les sociétés commerciales (loi sur les sociétés, art. 212) : elles ont, en ce cas, la personnalité morale.

- 4) Dans le domaine agricole, les sociétés de production agricole sont, en principe, de nature civile. En effet, l'entreprise qui consiste à transformer les produits de son propre fonds n'est considérée comme commerciale que "pour autant qu'il ne s'agisse pas d'une transformation qui relève normalement des entreprises agricoles" (Code de commerce, art. 2).

Toutefois, la production de porcs à l'engrais sans terre nous paraît devoir être considérée comme une activité commerciale ("entreprise de manufacture ou d'usine"), puisqu'il ne s'agit pas de transformer les produits de son propre fonds (cf. VAN RYN, Droit commercial, t. 1er n°65).

Les sociétés ayant pour objet la commercialisation des produits agricoles sont également de nature commerciale. Une société constituée sans acte écrit en vue de pareille activité devrait donc être considérée comme une société en nom collectif dotée de la personnalité

juridique (cf. supra, 2 et infra, section II). C'est à ce typ de société (commerciale constituée sans acte écrit) qu'on réserve généralement l'appellation de société de fait en Belgique.

- 5) Bien entendu, les sociétés ayant pour objet la production agricole, quoique de nature civile, peuvent adopter une forme commerciale (supra, 3).

Dans la présente section I, nous n'étudierons toutefois que le régime des sociétés civiles qui n'adoptent pas une forme commerciale, et qui sont donc dépourvues de la personnalité juridique.

B. Régime de la société civile

La société civile est régie par les articles 1832 à 1873 du Code civil, qui n'ont pas été modifiés depuis 1804.

1) Forme du contrat - Inexistence de la notion de "société de fait" en matière civile

Le contrat de société est un contrat consensuel, c'est-à-dire que sa validité n'est subordonnée à aucune forme particulière.

Toutefois, la preuve du contrat de société, comme de tous les engagements de nature civile, ne peut, en principe, être faite que par un acte écrit lorsque son objet est de plus de 3.000,-F. (Code civil, art. 1834, rappelant la règle générale de l'art. 1341), et cet acte écrit doit être établi en autant d'originaux qu'il y a de parties ayant un intérêt distinct (Code civil, art. 1325).

Il ne faut toutefois pas s'exagérer l'importance de ces règles de preuve : même au-delà de 3.000,-F, la preuve du contrat peut être faite par témoins ou par présomptions, notamment :

- s'il existe un commencement de preuve par écrit (écrit émané de celui auquel on l'oppose et rendant vraisemblable l'existence du contrat : Code civil, art. 1347);
- en cas d'impossibilité de se réserver une preuve écrite (argument Code civil, art. 1348, 3^o), et la jurisprudence admet que même l'impossibilité morale peut dispenser de la preuve écrite. Ainsi, en cas de société formée entre un père et un fils, le fils pourra prouver

le contrat par témoins ou par présomptions, car il est moralement impossible à un fils de demander à son père la confirmation écrite des engagements pris par celui-ci.

Une société civile peut donc se former valablement sans aucun écrit, et c'est à tort que l'on parle, en pareil cas, de "société de fait" (ou "d'association de fait") : si l'existence du contrat de société est prouvée, il s'agira, ni plus ni moins, d'une société civile, qui sera "de droit" et non "de fait" (cf. P. VAN OMMESLAGHE, Les sociétés de fait, Journal des Tribunaux, 1957, p. 709 et suiv., spécialement n° 4 in fine).

2) Gestion de l'entreprise commune

Les associés peuvent donner mandat à un ou plusieurs d'entre eux de gérer la société : ce mandat n'est révocable que pour cause légitime s'il a été donné par le contrat de société; sinon, il est révocable "ad nutum" (Code civil, art. 1856).

A défaut de convention spéciale sur le mode d'administration, le Code trace les règles suivantes :

- a) Chaque associé peut faire valablement tous actes d'administration (sauf le droit des autres de s'opposer à l'opération avant qu'elle ne soit conclue) (art. 1859, 1°). En revanche, l'intervention de tous les associés est nécessaire pour les actes de disposition (art. 1860).
- b) Chaque associé peut se servir des choses appartenant à la société, pourvu qu'il les emploie à leur destination et qu'il ne s'en serve pas de manière à empêcher ses associés d'en user selon leur droit (art. 1859, 2°).
- c) Chaque associé a le droit d'obliger ses associés à faire avec lui les dépenses qui sont nécessaires pour la conservation des choses de la société (art. 1859, 3°).

3) Responsabilité des associés

L'un des associés ne peut obliger les autres que si ceux-ci lui en ont donné le pouvoir (art. 1862).

Si la dette a été contractée par un associé ayant le pouvoir d'engager les autres, ou par tous les associés agissant conjointement, la dette se divise entre les associés, en principe par parts égales (art. 1863).

4) Régime des parts

L'associé ne peut céder sa part sans l'accord unanime des autres associés, à moins que le contrat de société n'en dispose autrement (par exemple : en autorisant la cession à un tiers agréé par la majorité des autres associés). En aucun cas, les parts ne pourraient être représentées par des titres négociables.

En cas de décès d'un associé, la société prend fin (art. 1865, 3^o), à moins que le contrat ne stipule que la société continuera avec les héritiers de l'associé décédé, ou seulement entre les associés survivants. En ce dernier cas, les héritiers de l'associé décédé ont droit au partage de la société, eu égard à la situation de celle-ci lors du décès (art. 1868).

5) Durée de la société

La société peut être conclue pour une durée limitée ou illimitée.

Si la société a été conclue pour une durée limitée, sa dissolution peut néanmoins être demandée en justice par l'un des associés avant le terme convenu, pour de justes motifs dont la gravité est laissée à l'appréciation du juge (Code civil, art. 1871).

Si la société a été conclue pour une durée illimitée, chaque associé peut y mettre fin unilatéralement par une renonciation notifiée aux autres associés (Code civil, art. 1870).

La société, qu'elle soit à durée limitée ou illimitée, prend fin par la déconfiture d'un associé et - sauf convention contraire - par la mort d'un associé (supra, 4).

C. Utilisation pour les fusions totales ou partielles d'exploitations agricoles

En 1967, le groupe d'études dirigés par le professeur BAPTIST a relevé une dizaine de cas de fusion d'exploitations agricoles (abstraction faite des cas d'exploitation en commun d'une seule ferme) : à l'exception d'un cas de société coopérative, il s'agissait chaque fois d'"association de fait" (BAPTIST, MARTENS et HOSTE, Formes d'exploitation en commun dans l'Agriculture, publication du Ministère de l'Agriculture, 1967, p. 175), constituant, en droit, des sociétés civiles (ibidem, p. 22, et supra, p. 4, B, 1). Renseignement pris au Ministère de l'Agriculture, cette forme de société est généralement constatée par un contrat écrit, et est adoptée de préférence à la société coopérative dans les cas de fusion totale d'exploitations agricoles qui ne comportent pas d'apports immobiliers, car - sauf en cas d'apports immobiliers - elle n'entraîne pas de droits d'enregistrement.

Il est fréquent également qu'une société civile se forme - cette fois souvent sans écrit - en vue de l'exploitation d'une seule ferme, soit à la suite d'un accord entre un chef d'exploitations et son fils, soit à la reprise de l'exploitation paternelle par les enfants (BAPTIST, ouvrage cité, p. 163), encore que dans ce dernier cas il soit parfois malaisé de déterminer si l'on se trouve en présence d'une véritable société ou d'une simple propriété indivise (cf. supra, I).

En ce qui concerne l'utilisation en commun de machines, nous avons déjà signalé que les petites communautés de machines pouvaient s'analyser, suivant le cas, en propriété indivise ou en société civile (supra, I, B) (1).

Pour le surplus, on ne signale pas de fusion partielle sous forme de société civile (BAPTIST, MARTENS et HOSTE, ouvrage cité, p. 40).

Il ne peut évidemment être question de société civile sans personnalité juridique en matière de commercialisation de la production agricole: une société constituée à cette fin aurait en effet nécessairement un objet commercial.

(1) Dans le domaine de l'utilisation en commun de machines, il y avait en Belgique, en 1968, une vingtaine de "banques de travail" constituées par 4 à 12 exploitants individuels en vue de l'échange de l'usage des machines appartenant à chacun d'eux ("Les diverses formes de collaboration entre exploitations agricoles...", document 2530/VI/68-F Rév.1,n°14). Il paraît difficile de voir des sociétés civiles dans ces groupements dénués de la personnalité juridique: il semble qu'il s'agisse simplement de contrats d'entreprises exécutés dans le cadre d'un accord organisant un ensemble de prestations réciproques (cf. C.T.A.T., art. 61-5).

Section II - Formes juridiques qui donnent naissance
à une personne morale

I. La société en nom collectif

1) Notion

La société en nom collectif est celle que forment, sous une raison sociale, deux ou plusieurs personnes qui répondent solidairement et indéfiniment de tout le passif social (loi sur les sociétés, art. 15 à 17).

Rien n'empêche une société civile composée d'exploitants agricoles d'adopter la forme de société en nom collectif, sans perdre pour autant son caractère civil (avec cette conséquence que les associés n'acquièrent pas pour autant la qualité de commerçants).

2) Gestion de la société, régime des parts, durée

En ce qui concerne la gestion de la société, le régime des parts et la durée de la société, les règles sont les mêmes que celles applicables aux sociétés civiles (supra p. 5 et 6).

3) Forme et publicité

a) Le contrat de société doit faire l'objet d'un acte écrit notarié ou sous seing privé (art. 4) et doit être publié par extrait aux annexes du Moniteur (art. 6 et 7).

Toutefois, si deux ou plusieurs personnes font ensemble le commerce de manière suivie avec les tiers, on considère qu'elles forment, par le fait même, une société en nom collectif dotée de la personnalité juridique, même s'il n'y a pas de contrat écrit de société (Cass. 17 mai 1968, Pas. I, 1074). Pareille société en nom collectif irrégulière est souvent appelée, en pratique, société de fait.

La société de fait ainsi définie est très fréquente en Belgique et se trouve dans une situation juridique désastreuse pour le recouvrement de ses factures : si l'action en paiement est intentée au nom des associés, le débiteur la fera déclarer non recevable, parce qu'il n'a pas traité avec eux personnellement, mais avec une société

dotée de la personnalité juridique; si au contraire l'action est intentée au nom de la société, le débiteur la fera également déclarer non recevable, en se fondant sur l'article 11 de la loi sur les sociétés ("toute action intentée par une société dont l'acte constitutif n'aura pas été publié sera non recevable").

- b) La loi sur les sociétés ne prescrit pas l'établissement d'un bilan annuel et n'organise dès lors aucune publicité du bilan. Certes, si la société a un objet commercial, les associés sont commerçants (Van Ryn et Heenen, Droit commercial, T.I^{er}, n° 407) et doivent comme tels tenir des livres comptables, mais s'il s'agit d'une société civile formée d'exploitants agricoles, la loi n'impose pas pareille obligation.

4) Utilisation pour les fusions totales ou partielles d'exploitations agricoles

Il n'y a, semble-t-il, pas d'exemple d'exploitation agricole en commun sous forme de société en nom collectif.

Renseignement pris au Ministère de l'Agriculture, on ne connaît pas de cas de société en nom collectif, constituée avec ou sans acte écrit, dans le domaine agricole.

II. La société en commandite simple

La société en commandite simple comprend deux catégories d'associés : les commandités, qui gèrent la société et répondent solidairement des dettes de la société, et les commanditaires, qui ne peuvent faire aucun acte de gestion et ne sont tenus du passif que sur les apports qu'ils ont promis de faire à la société (cf. loi sur les sociétés, art. 18).

Sauf quant à la situation des commandités, le régime de la société en commandite simple est similaire à celui de la société en nom collectif.

On ne connaît pas d'exemple de cette forme de société dans l'agriculture.

III. La société coopérative

A. Droit commun (lois coordonnées sur les sociétés commerciales, art. 141 à 164)

1) Notion

Telle qu'elle est organisée par la loi belge, la société coopérative se caractérise normalement par les éléments suivants :

- les apports des associés, à l'exception de ceux qui composent le capital minimum, peuvent faire l'objet de retraits;
- les associés peuvent se retirer ou être exclus;
- de nouveaux membres peuvent se faire admettre (cf. art. 141 et Van Ryn et Heenen, Droit commercial, t, II, n° 961);

Encore les statuts de la société coopérative peuvent-ils écarter certaines de ces règles : ils peuvent, par exemple, exclure le droit des associés de se retirer ou d'opérer des retraits de versements ; ils peuvent soumettre l'admission de nouveaux membres au pouvoir discrétionnaire de l'assemblée générale.

Il en résulte que n'importe quelle société peut adopter la forme coopérative, même s'il s'agit d'une entreprise purement "capitaliste". Il n'est pas légalement requis, par exemple, que chaque membre dispose d'une voix et d'une part égale des profits : les statuts peuvent régler le droit de vote et le partage des bénéfices en fonction du nombre de parts appartenant à chaque associé.

2) Associés

La société doit être composée de sept personnes au moins (art. 143).

Sauf disposition contraire des statuts, les associés sont tous tenus solidairement des engagements de la société (art. 146, 6°); mais les statuts peuvent limiter la responsabilité de chaque associé à son apport (art. 143, al.4 et art. 145, 6°).

Les parts représentant les apports sont incessibles à des tiers (art. 141, al.2) et insaisissables (art. 157), mais elles sont cessibles entre associés aux conditions fixées par les statuts (art. 142).

Les statuts déterminent les conditions d'admission, de démission et d'exclusion des associés et les conditions de retrait de versements (art. 145, 2°).

En cas de décès et en cas de démission ou d'exclusion, l'associé sortant (ou ses héritiers) a droit à la valeur de sa part telle qu'elle résulte du bilan de l'exercice pendant lequel il a cessé de faire partie de la société (art. 153 et 154).

3) Gestion

La société est administrée par un ou plusieurs gérants ou administrateurs nommés par l'assemblée générale. Les statuts déterminent librement le mode de nomination et de révocation du ou des gérants, l'étendue de leurs pouvoirs et la durée de leur mandat (art. 143, al.3 et 145, 3^o).

4) Forme des statuts. Mesures de publicité

La société peut être constituée par un acte sous seing privé (en deux originaux au moins) ou par acte notarié (loi sur les sociétés, art. 4).

L'acte constitutif doit être publié aux annexes du Moniteur belge, en entier si la responsabilité des associés est limitée à leur apport, par extrait dans le cas contraire (art. 6, 7, b et 9).

Le bilan, que les gérants doivent soumettre chaque année à l'approbation de l'assemblée générale, doit être déposé, dans le mois après son approbation, au greffe du tribunal de commerce du siège de la société (article 161) où le public peut en prendre connaissance (art. 164). Doivent être mis à la disposition du public, par la même voie, la liste des associés et un extrait de l'acte constatant les pouvoirs des gérants (art. 162 à 164).

B. Conditions spéciales requises pour obtenir une aide du Fonds d'investissement agricole (loi du 15 février 1961 et arrêté du 15 mai 1961).

La loi du 15 février 1961 a créé un Fonds d'investissement agricole en vue d'apporter certaines aides aux agriculteurs et horticulteurs ainsi qu'aux unions professionnelles et sociétés coopératives formées par ceux-ci.

Pour pouvoir bénéficier de ces aides, les sociétés coopératives doivent remplir les conditions fixées par l'article 7 de l'arrêté royal du 15 mai 1961 et qui sont principalement les suivantes:

- 1) La majorité des coopérateurs doivent exercer la profession d'agriculteur, d'horticulteur ou d'éleveur;

- 2) La majorité des personnes qui font usage des services de la société doivent en être membres;
- 3) La société doit permettre l'admission de nouveaux membres sans conditions excessives;
- 4) Les statuts doivent prévoir qu'aux assemblées générales, chaque sociétaire dispose d'une voix. Le ministre peut toutefois consentir exceptionnellement des dérogations à cette condition;
- 5) Le dividende annuel ne peut dépasser 6 % du montant libéré des parts.

Les conditions 1, 2, 3 et 4 ne sont toutefois pas requises des sociétés coopératives agricoles qui comptent parmi leurs membres d'autres sociétés coopératives agricoles qui remplissent elles-mêmes toutes les conditions.

C. Utilisation pour les fusions totales ou partielles d'exploitations agricoles

On dénombrait en 1968, 252 communautés de machines constituées sous forme de sociétés coopératives ("Les diverses formes de collaboration entre exploitations agricoles..." , document 2530/VI/68-F Rév.1, n° 9).

Les rares cas de fusion partielle de production relevés en 1967 dans l'étude précitée du Ministère de l'Agriculture ont été réalisés sous forme de sociétés coopératives : l'une pour l'élevage des porcs, une deuxième pour l'engraissement des porcs, une troisième pour la production de baby-beef (BAPTIST, MARTENS et HOSTE, ouvrage cité, p. 40).

La même étude relève un cas unique de fusion totale sous forme de société coopérative (ibid., p. 175). Renseignement pris auprès du Ministère de l'Agriculture, quelques autres fusions totales sont intervenues depuis lors sous cette forme.

C'est surtout dans le domaine de la commercialisation que les sociétés coopératives sont importantes : en 1966, il y avait 22 coopératives de stockage de céréales; 22 coopératives pour la commercialisation des fruits et légumes; à la fin de 1960, il y avait 121 sociétés coopératives

et 6 inter-coopératives (sociétés coopératives dont les membres sont eux-mêmes des coopératives) dans le domaine des produits laitiers. Dans ces trois secteurs, la part des coopératives sur le marché est très importante.

On peut encore signaler trois coopératives pour la vente des oeufs et deux pour la fabrication et la vente du vin (voir LOCKHART, La coopérative dans la CEE, série agriculture, n° 21, Bruxelles, 1967, spécialement p. 72 et 73).

IV. La société de personnes à responsabilité limitée

1) Notion

Comme son nom l'indique, la S.P.R.L. est une société de personnes - avec cette conséquence que les parts des associés ne sont pas représentées par des titres négociables - dans laquelle la responsabilité des associés est limitée à leur apport (cf. loi sur les sociétés, art. 116).

Cette forme de société peut, théoriquement, convenir à toute forme de fusion totale ou partielle d'exploitations agricoles individuelles. Elle ne présente toutefois aucun avantage par rapport à la société coopérative, si ce n'est que le minimum de sept associés n'est pas requis.

2) Capital

Depuis une loi du 26 juin 1967, le capital doit être de 250.000,- F au moins (art. 120, 3°) : ce capital minimum doit être intégralement souscrit et libéré dès la constitution de la société, par des apports en numéraires ou en nature. En cas d'apport ne consistant pas en numéraire, les fondateurs doivent faire désigner un reviseur d'entreprise par le président du tribunal de commerce : ce reviseur fait rapport, avant la constitution de la société, sur la description des apports en nature, sur les modes d'évaluation adoptés et sur la rémunération attribuée en contrepartie (art. 120 bis, se référant à l'art. 29 bis), et les conclusions de ce rapport doivent être indiquées dans l'acte constitutif (art. 121).

3) Associés. Régime des parts

Il faut deux associés au moins. Si la société comprend des conjoints, ce nombre minimum est porté à trois.

Le nombre des associés ne peut dépasser cinquante, sans toutefois que cette limite puisse faire obstacle à la transmission de la qualité d'associé aux parents en ligne directe ou au conjoint d'un associé décédé (art. 119).

Seules des personnes physiques peuvent être membres d'une S.P.R.L. (même article) : il en résulte que l'absorption d'une S.P.R.L. par une autre n'est possible que si celle-ci se transforme préalablement en société anonyme.

Les parts font l'objet d'inscriptions nominatives dans un registre (art. 125). Elles ne peuvent être cédées entre vifs ou transmises à cause de mort qu'avec l'agrément de la moitié au moins des associés, possédant les trois quarts au moins du capital (déduction faite des droits dont la cession est proposée).

Cet agrément n'est toutefois pas requis lorsque les parts sont cédées ou transmises à un associé, au conjoint ou à des parents en ligne directe de l'associé cédant ou décédé. (art. 126)

En cas de décès, les ayants cause de l'associé décédé qui ne peuvent devenir associés soit parce qu'ils ne sont pas agréés, soit parce que le nombre maximum des associés est atteint, ont le droit de demander aux associés de racheter les parts de l'associé décédé. Si le rachat n'est pas effectué dans le délai légal, les ayants cause de l'associé décédé peuvent provoquer la dissolution anticipée de la société (art. 128).

4) Gestion

La S.P.R.L. est gérée par un ou plusieurs gérants, associés ou non, nommés par l'assemblée générale. Les gérants nommés sans limitation de durée par l'acte constitutif de la société (gérants statutaires) sont réputés nommés pour la durée de la société et ne sont révocables que pour motifs graves.

Sauf disposition contraire des statuts, les gérants ont tous les pouvoirs qui ne sont pas attribués par la loi à l'assemblée générale.

Les pouvoirs de l'assemblée générale se limitent aux points suivants:

- nomination et révocation des gérants et du commissaire;
- vote annuel du bilan;
- modification des statuts.

5) Forme. Publicité

L'acte constitutif doit être reçu par un notaire (art. 4) et doit être publié par extrait aux annexes du Moniteur (art. 7). Doivent être également publiées aux annexes du Moniteur, les nominations et révocations des gérants (art. 12).

Le bilan annuel, dans le mois de son approbation doit être déposé au greffe du tribunal de commerce (art. 137).

6) Utilisation pour les fusions partielles ou totales d'exploitations agricoles

Renseignement pris au Ministère de l'Agriculture, il y a quelques cas de production en commun de fruits qui ont adopté cette forme.

On rencontre également quelques S.P.R.L. dans le domaine de l'élevage et de la commercialisation des porcs, de la production et de la commercialisation des plantes et bulbes de fleurs.

V. La société anonyme

1) Notion

La société anonyme est celle dont les associés, appelés actionnaires, possèdent des droits représentés par des titres négociables et ne sont tenus que sur leur apports. Le nom des associés ne peut, en principe, désigner la société (d'où l'appellation de société anonyme).

2) Capital

Chose curieuse, la loi belge, qui impose aux S.P.R.L. un capital minimum, ne comporte pas cette exigence pour les sociétés anonymes.

Le capital de la société doit être intégralement souscrit dès la constitution et chaque action doit être libérée à concurrence d'un cinquième (loi sur les sociétés, art. 29).

En cas d'apport en nature, il faut un rapport d'un reviseur d'entreprise (cf. ce que nous avons dit à ce sujet dans le cas de la société de personnes à responsabilité limitée).

3) Actionnaires. Régime des actions

Lors de la constitution il faut sept actionnaires au moins (art. 29, 1^o) et la société peut être dissoute à la demande de tout intéressé si le nombre des actionnaires a été réduit à moins de sept depuis plus de six mois.

Les actions, nominatives ou au porteur, sont en principe librement négociables. Toutefois, les statuts peuvent subordonner valablement la cession d'actions nominatives à l'agrément du conseil d'administration ou de l'assemblée générale. Mais, suivant la doctrine dominante, il faut qu'en cas de refus d'agrément, on offre à l'actionnaire désireux de vendre ses titres un autre acheteur : l'actionnaire d'une société anonyme ne peut être "prisonnier de son titre".

Les statuts peuvent autoriser la société à racheter ses propres titres au moyen de ses bénéfices en vue de les annuler, pourvu que le rachat respecte l'égalité entre les actionnaires, c'est-à-dire que tous les actionnaires aient la même possibilité de se faire racheter la même proportion de leurs titres.

4) Gestion de la société

La société est gérée par un conseil d'administration, composé de trois membres au moins, élus par l'assemblée générale et toujours révocables par celle-ci (art. 53 et 55, al. 2). La règle de la révocabilité ad nutum est d'ordre public et s'oppose à toute convention garantissant à l'administrateur une indemnité en cas de révocation injustifiée.

Les statuts attribuent généralement au conseil d'administration tous les pouvoirs qui ne sont pas réservés par la loi à l'assemblée générale (Sur les pouvoirs réservés par la loi à l'assemblée générale, voir

les indications données plus haut pour la société de personnes à responsabilité limitée).

Le conseil d'administration peut déléguer à un de ses membres ou à un tiers la gestion journalière de la société (art. 63). Si le délégué à la gestion journalière est un administrateur, il porte le titre d'administrateur délégué et est révocable à tout moment de ses fonctions d'administrateur, ce qui entraîne ipso facto la révocation de ces fonctions de délégué, sans qu'une indemnité puisse être stipulée pour l'une ou l'autre de ces révocations.

Rien n'empêche toutefois qu'un administrateur conclue avec la société un contrat d'emploi portant sur des fonctions distinctes de la direction générale de la société (par exemple : direction du service commercial) et prévoyant une indemnité en cas de révocation injustifiée.

5) Forme de l'acte constitutif - Mesures de publicité

L'acte constitutif doit être reçu par un notaire (loi sur les sociétés, art. 4) et doit être publié en entier aux annexes du Moniteur belge (art. 12).

Doivent être également publiés de la même manière :

- les nominations, révocations et démissions des administrateurs (art. 12);
- les bilans annuels de la société, dans le mois de leur approbation par l'assemblée générale avec la liste des administrateurs et commissaires en fonction (art. 80).

6) Utilisation pour les fusions totales ou partielles d'exploitations agricoles

Renseignement pris au Ministère de l'Agriculture, cette forme a été adoptée dans quelques cas pour la production en commun de fruits : le choix de cette forme juridique a été motivé par le fait que les exploitants faisaient appel à des capitaux extérieurs.

On rencontre également quelques S.A. dans le domaine de la production et de la commercialisation des plantes et bulbes de fleurs.

VI. Les associations

A. L'Union professionnelle

1) Notion - Objet

L'union professionnelle est une forme d'association dotée de la personnalité juridique qui a été organisée par une loi du 31 mars 1898.

Elle doit être "formée exclusivement pour l'étude, la protection et le développement des intérêts professionnels de ses membres" (art. 2).

A condition de n'en retirer aucun bénéfice, l'union professionnelle peut exercer certaines activités économiques limitativement énumérées par la loi. Il s'agit principalement des opérations suivantes :

- achats, pour la revente à ses membres, de matières premières, semences, engrais, bestiaux, machines et autres instruments, et généralement de tous objets propres à l'exercice du métier de ses membres;
- achat des produits du métier de ses membres et revente de ces mêmes objets;
- achats de bestiaux, machines et autres instruments et généralement tous objets destinés à rester la propriété de l'union pour être mis à l'usage de ses membres, par location ou autrement, en vue de l'exercice de leur métier.

2) Associés

Il faut au moins sept membres effectifs (art. 3).

Chaque associé a le droit de se retirer à tout moment de l'association.

Les statuts fixent les conditions mises à l'entrée et à la sortie des membres.

Les associés ne répondent pas des engagements de l'association : leurs obligations se bornent au paiement des cotisations dans les limites fixées par les statuts.

3) Gestion

Les statuts déterminent "l'organisation de la direction de l'union et de la gestion des biens, le mode de nomination et les pouvoirs des

personnes chargées de cette direction ou de cette gestion" (art. 4, 4°).

4) Formes des statuts - Mesures de publicité et de contrôle

Les statuts, qui peuvent être établis par acte sous seing privé, doivent être déposés au greffe du Conseil d'Etat. Celui-ci vérifie, si les conditions prescrites par la loi ont été observées et dans l'affirmative, il déclare les statuts entérinés et les fait publier au Moniteur belge. Ce n'est que dix jours après cette publication que l'Union a la personnalité morale (art. 6).

Avant le 31 mars de chaque année, l'Union doit adresser au Ministre du Travail et de la Prévoyance sociale un compte de ses recettes et de ses dépenses clôturé au 31 décembre précédent. Ces comptes sont dressés conformément à un modèle arrêté par le gouvernement (art. 8, 1°).

5) Liquidation

En cas de dissolution de l'union, l'actif net est attribué à une oeuvre similaire ou connexe désignée soit par les statuts soit par l'assemblée générale, sous le contrôle du Conseil d'Etat. Si la destination de l'actif n'a pas été réglée ou a été réglée de manière jugée illégale par le Conseil d'Etat, les biens de l'union sont recueillis par l'Etat (art. 16).

6) Utilisation pour les fusions totales ou partielles d'exploitations agricoles

Au Ministère de l'Agriculture, on n'a pu nous citer qu'un exemple d'union professionnelle dans le domaine de la distribution des produits agricoles. En tout cas, il est certain qu'il ne s'en crée plus, spécialement en raison des règles applicables en cas de liquidation (supra 5).

B. L'association sans but lucratif

L'association sans but lucratif, organisée par une loi du 27 juin 1921, est une association dotée de la personnalité juridique "qui ne se livre pas à des opérations industrielles ou commerciales, ou qui ne cherche pas à procurer à ses membres un gain matériel" (art. 1).

En raison de sa définition même, cette forme juridique nous paraît pouvoir être écartée du champ de notre étude.

Signalons toutefois qu'en 1968, on relevait l'existence de 75 associations sans but lucratif constituées en vue d'organiser l'entraide entre les exploitants agricoles par échange de main d'oeuvre. Ces associations comptent en moyenne 22 membres, qui s'engagent à effectuer un petit nombre d'heures de travail dans les exploitations d'autres membres en cas de besoin ("Les diverses formes de collaboration entre exploitations agricoles...", doc. 2530/VI/68-F Rév. 1, n^o 23; cf. aussi BAPTIST et DE RIDDER, "Vormen van samenwerking in het gebruik van arbeid en materieel", publication du Ministère de l'Agriculture, 1965, p. 9 et suiv.).

CHAPITRE II - REGIME FISCAL DES DIFFERENTES

FORMES DE COOPERATION ET DE FUSION

Section I. - Introduction

I. Aperçu sommaire des principaux impôts applicables en Belgique

A. Impôt sur les revenus

Depuis 1962, la Belgique est passée du système des impôts cédulaires à un régime d'impôt unique : les personnes physiques domiciliées en Belgique sont soumises à l'impôt des personnes physiques, sur l'ensemble de leurs revenus (impôt progressif par tranches); les sociétés dotées de la personnalité juridique sont soumises à l'impôt des sociétés sur leur bénéfice annuel, qu'il soit réservé ou distribué (impôt en principe proportionnel et non progressif).

Ces impôts sont enrôlés chaque année à la suite d'une déclaration annuelle de revenus, mais ils sont partiellement perçus anticipativement par voie de précomptes (précompte mobilier retenu à la source par le débiteur des revenus de capitaux et biens mobiliers; précompte immobilier dû par le propriétaire sur le revenu cadastral de ses immeubles; précompte professionnel retenu à la source par l'employeur; versements anticipés imposés aux titulaires de professions indépendantes). Ces précomptes ne sont pas toujours entièrement imputables sur l'impôt global et l'excédent éventuel n'est pas toujours restituable : ceci est particulièrement vrai du précompte immobilier, qui n'est imputable sur l'impôt global qu'à concurrence de 20 % du revenu cadastral et dont l'excédent n'est jamais restituable.

B. Impôts indirects

Outre les droits de douane et d'accise, qui n'intéressent pas la présente étude, les principaux impôts indirects applicables en Belgique sont les suivants :

- 1) Les droits d'enregistrement frappant principalement les transactions immobilières (vente, échange, partage, hypothèque, donation), les baux d'immeubles et les apports à des sociétés dotées de la personnalité juridique.

- 2) Les livraisons de biens meubles et de bâtiments neufs, ainsi que les prestations de services par des indépendants seront soumises, depuis le 1er janvier 1971, à la taxe sur la valeur ajoutée (loi du 3 juillet 1969, Monit. 17 juillet).
- 3) La succession des personnes domiciliées en Belgique est soumise aux droits de succession.

II. Application des impôts sur les revenus aux exploitations agricoles individuelles.

A. Précompte immobilier sur le revenu cadastral des immeubles

Le précompte immobilier au profit de l'Etat est de 3 % (CIR, art. 159) du revenu cadastral (revenu net annuel moyen arrêté périodiquement par l'Administration d'après la région et la nature des immeubles), mais est majoré de centimes additionnels fixés par les pouvoirs locaux et perçus par l'Etat au profit de ceux-ci, de sorte que le taux du précompte immobilier, additionnels compris, dépasse dans de nombreuses communes rurales, 20 % du revenu cadastral. Ce précompte, y compris les additionnels, est dû par le propriétaire (CIR, art. 155).

- 1) Si le propriétaire exploite lui-même, il peut imputer le précompte immobilier sur son impôt des personnes physiques, mais seulement à concurrence de 20 % du revenu cadastral (CIR, art. 188). Le surplus est déductible de la base imposable au titre de charge professionnelle (CIR, art. 45, 9°). Si le précompte immobilier excède l'impôt dû, il n'est pas restituable (CIR, art. 197, § 2).
- 2) Si le propriétaire donne l'immeuble rural en location (bail à ferme), il ne peut mettre conventionnellement le précompte immobilier et les additionnels à charge du preneur (Code civil, art. 1764 ter).

B. Impôt des personnes physiques

1) Détermination du revenu imposable sur base d'une comptabilité

Les bénéfices des exploitations agricoles individuelles sont taxés, en principe, comme les bénéfices des exploitations commerciales individuelles (CIR, art. 20) : le bénéfice annuel imposable est, en principe, le bénéfice net de l'exercice qui ressort du bilan de l'entreprise.

Sont toutefois immunisées les plus-values réalisées par l'exploitation agricole sur des immeubles non bâtis (CIR, art. 34, 2^o) et les plus-values résultant d'indemnités perçues du chef de sinistres, expropriations et autres événements analogues (CIR, art. 35).

Pour la détermination du résultat net de l'exercice, l'exploitant peut déduire les dépenses et charges qu'il justifie avoir faites ou supportées pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables (CIR, art. 44). Sont notamment considérés comme dépenses professionnelles le fermage, les intérêts des capitaux empruntés et engagés dans l'exploitation, les traitements et salaires des ouvriers au service de l'exploitation, les rémunérations des membres de la famille de l'exploitant, autres que son conjoint, travaillant avec lui, pour autant qu'elles aient fait l'objet de la retenue du précompte professionnel et qu'elles ne dépassent pas un salaire normal eu égard à la nature et à la durée des prestations des bénéficiaires (CIR, art. 45, 1^o, 2^o, 3^o, et 8^o). Constituent des charges déductibles, notamment, les amortissements de l'actif immobilisé (art. 45, 4^o) et les moins-values des autres éléments d'actif réalisées ou constatées dans les inventaires annuels.

Si un exercice se solde en perte, cette perte peut être déduite des bénéfices imposables des cinq exercices suivants (CIR, art. 43, 3^o).

Les revenus imposables des époux sont cumulés, et l'imposition est établie au nom du chef de famille (CIR, art. 73). Toutefois, de ces revenus cumulés, le chef de famille peut déduire un abattement égal à 40 % de la quote-part du bénéfice net qui peut être considérée comme le fruit du travail de la femme aidante. Cette déduction ne peut toutefois être inférieure à 19.000,-F ni supérieure à 27.000,-F (CIR, art.63).

2) Détermination forfaitaire du revenu imposable à défaut d'éléments probants.

La taxation des bénéfices de l'exploitant agricole sur base d'un bilan suppose qu'il tienne une comptabilité régulière. Or si la loi impose cette obligation aux commerçants, elle ne l'impose pas aux agriculteurs, et ceux-ci ne tiennent généralement pas de comptabilité régulière.

Les bénéfices d'exploitations des agriculteurs sont dès lors déterminés forfaitairement par application de l'article 248, § 1 du Code des impôts sur les revenus :

" A défaut d'éléments probants fournis soit par les intéressés, soit par l'Administration, les bénéfices (notamment des agriculteurs) sont déterminés, pour chaque contribuable, eu égard aux bénéfices normaux d'au mois trois contribuables similaires et en tenant compte, suivant le cas, du capital investi, du chiffre d'affaire, du nombre d'ouvriers, de la force motrice utilisée, de la valeur locative des terres exploitées, ainsi que de tous autres renseignements utiles.

L'administration peut, à cet effet, arrêter, d'accord avec les groupements professionnels intéressés, des bases forfaitaires de taxation".

Par application de cette disposition légale, l'Administration des contributions directes négocie chaque année un accord avec les organisations représentatives des agriculteurs en vue de fixer des bases forfaitaires de taxation pour l'année écoulée. Si un accord est conclu, ses dispositions sont reprises dans une circulaire ministérielle, qui ne fait pas l'objet d'une publication officielle mais dont la teneur est portée à la connaissance des intéressés par leurs journaux professionnels. La dernière circulaire du 7 août 1969 est relative aux barèmes forfaitaires applicables aux bénéfices de 1968 (voir "L'Agriculteur", n° 33, 23 août 1969).

Les principes de détermination des bases forfaitaires d'imposition peuvent être résumés comme suit.

- a) Le territoire est divisé en huit régions agricoles compte tenu des données agronomiques : région des dunes; région des polders; région sablonneuse et Campine; région sablo-limoneuse; région condruzienne; région jurassique, Ardennes et Famenne; région herbagère (arrêté royal du 27 février 1951, modifié en dernier lieu par arrêté royal du 8 mars 1968).
- b) Les barèmes forfaitaires arrêtés chaque année fixent, par région agricole, le bénéfice semi-brut à l'hectare et la salaire fortaitaire à l'hectare. Les barèmes sont dédoublés : un barème est applicable

aux exploitants-propriétaires, un autre aux exploitants-locataires. Le bénéfice semi-brut est le montant des recettes moyennes d'exploitation diminué des dépenses moyennes (y compris les pertes de cultures et de cheptel d'un caractère normal, mais à l'exclusion des salaires). Le salaire forfaitaire à l'hectare est le montant des salaires que l'on peut déduire du bénéfice semi-brut correspondant, à condition de justifier cette déduction par l'établissement de fiches de salaires au nom d'aidants ou d'ouvriers.

Exemple : Voici pour la région limoneuse, les chiffres applicables, respectivement à une exploitation de 20 ha et à une exploitation de 40 ha.

	ha	bénéfice semi-brut	salaires forfaitaires
Propriétaire	20	262.000	32.000
	40	500.800	79.500
Locataire	20	192.000	32.000
	40	360.800	79.500

- c) Du bénéfice semi-brut peuvent être déduits, outre les salaires forfaitaires, notamment : les charges sociales, les intérêts des capitaux empruntés et engagés dans l'exploitation et les pertes exceptionnelles (pertes aux cultures dues à des conditions climatiques catastrophiques locales, pertes dans le cheptel due à des maladies ou une mortalité anormale d'animaux).
- d) Les bénéfices de certaines activités agricoles ne sont pas couverts par le barème forfaitaire et doivent être déclarés séparément (exploitations de vergers, cultures maraichères et autres cultures spéciales, saillies de taureaux et d'étalons, exercice de la profession d'éleveur; élevage et engraissement de porcs au-delà de certaines limites).

e) Pour les exploitations inférieures à 10 hectares, le barème forfaitaire détermine directement le bénéfice net imposable. Le barème n'est toutefois pas applicable s'il y a culture spéciale ou élevage intensif.

3) Taux de l'impôt des personnes physiques

Les taux de l'impôt des personnes physiques, qui est progressif par tranches, sont déterminés par les articles 77 et 78 du Code (modifiés pour la dernière fois par la loi du 11 février 1969). Voici un extrait du barème applicable aux contribuables dont le revenu annuel imposable dépasse 210.000,-F.

41.450 F pour la lère tranche de revenus de 210.000 F

30 % pour la tranche de 210.000 à 315.000 F

35 % pour la tranche de 315.000 à 415.000 F

37,5 % pour la tranche de 415.000 à 500.000 F.

Sur l'impôt ainsi calculé il est accordé une réduction de 5, 10, 20, 30, 50, 70, 90, 100 % suivant que le contribuable a 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 ou 8 personnes à charge.

Ces réductions ne sont toutefois pas applicables pour la partie de revenu imposable qui excède 260.000 F. (Ce plafond est toutefois augmenté de 26.000 F par personne à charge au-delà de la 3e) (CIR, art. 81). Le conjoint aidant est considéré comme à charge (art. 82, § 3) mais non les enfants aidants dont les salaires constituent des charges professionnelles déductibles de l'exploitant (art. 84).

A l'impôt des personnes physiques ainsi calculé s'ajoute une taxe communale additionnelle égale à 6 % de l'impôt, sauf dans les communes qui perçoivent moins de 424 centimes additionnels au précompte immobilier (CIR, art. 352 et 355).

4. Impôt sur les revenus applicable en cas de cession de l'exploitation ou de décès

En principe, les bénéfices qui sont obtenus ou constatés en raison ou à l'occasion de la cessation complète et définitive par le contribuable de son exploitation (par cession ou décès) sont taxables s'ils proviennent

d'accroissements d'avoirs (autres que des immeubles non bâtis) qui ont été affectés à cette exploitation (CIR, art. 31, 1°). L'impôt est en principe perçu, en ce cas, au taux de faveur de 15 % (art. 93, § 1er, 2°, b).

Toutefois, si l'exploitation est continuée par un ou plusieurs héritiers en ligne directe de la personne qui a cessé d'exploiter, ou par son conjoint, la plus value éventuelle est immunisée (CIR, art. 40, § 1er, 1°).

III. Application de la TVA aux exploitations agricoles individuelles

Les exploitants agricoles sont assujettis à la TVA (CTVA, art. 2, 1° et 4), mais ils sont en principe dispensés des obligations en matière de facturation, de déclaration et de paiement de la taxe qui incombent normalement aux assujettis : c'est le régime des remboursements forfaitaires (CTVA, art. 57, § 1er).

Ce régime ne s'applique toutefois qu'aux exploitations agricoles et non aux entreprises de commercialisation des produits agricoles. De plus, en ce qui concerne les exploitations agricoles, ce régime particulier ne s'applique pas à toutes leurs opérations ; les exploitants agricoles peuvent d'autre part opter pour le régime normal de la TVA (CTVA, art. 57, § 4).

Il convient donc de rappeler les principales caractéristiques du régime belge de droit commun (infra, A) avant de décrire le régime des remboursements forfaitaires (infra B).

A. Régime de droit commun

1) L'assujetti est tenu principalement aux obligations suivantes :

- délivrer une facture pour les livraisons de biens et les prestations de services qu'il effectue (CTVA, art. 50, § 1er, 2°), sauf si les biens et les services sont fournis à des particuliers qui ne les destinent pas à l'exercice d'une activité professionnelle (A.R. n° 1, art. 8).
- remettre chaque mois une déclaration des opérations du mois précédent contenant toutes les indications nécessaires au calcul de la taxe et des déductions à effectuer (CTVA, art. 50, § 1er, 3°). Cette déclaration ne doit être remise que trimestriellement dans les cas où le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 5 millions de francs (A.R. n° 1, art. 12).

- payer la taxe chaque mois sur les opérations du mois précédent (CTVA, art. 50, § 1er, 4°). Si la déclaration ne doit être faite que ~~chaque~~ trimestre, des acomptes doivent néanmoins être payés mensuellement (A.R. n° I, art. 17).

Une loi du 26 mars 1971, inspirée par des impératifs budgétaires, a permis au Roi de disposer que la taxe pour les opérations effectuées pendant le dernier mois de l'année civile doit être payée avant l'expiration de cette année (CTVA, art. 50, § 2).

2) Le taux de la TVA est actuellement, en principe, de 18 %

Certaines livraisons de biens et prestations de services bénéficient toutefois de taux réduits à 6 ou 14 % ; d'autres livraisons de biens sont soumises à un taux majoré de 25 % (notamment les automobiles destinées au transport de personnes) : voir CTVA, art. 37 et 102 et A.R. n° 20 fixant les taux de la TVA et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux.

Dans le domaine de l'agriculture, le taux de 6 % est généralement applicable. Ce taux s'applique en effet aux services agricoles et aux livraisons des produits agricoles suivants :

- animaux vivants ;
- lait et produits de la laiterie, oeufs, miel ;
- légumes, plantes, racines et tubercules alimentaires (à l'exclusion des plantes ornementales) ;
- fruits comestibles ;
- produits végétaux (céréales, betteraves, houblon, etc... , à l'exclusion des fleurs) ;
- aliments pour animaux (A.R. n° 20, tableau A).

3) Tout assujetti peut déduire de la TVA qu'il doit pour les livraisons et les prestations qu'il a effectuées les taxes ayant grevé les biens et les services qui lui ont été fournis, dans la mesure où il les utilise pour effectuer des opérations soumises à la taxe ou des exportations (CTVA, art. 45, § 1er).

La déduction des taxes en amont est immédiate pour les biens d'investissement comme pour les autres biens.

Toutefois, en ce qui concerne les biens d'investissement acquis de 1971 à 1974, la taxe qui grève ces biens n'est déductible que dans la mesure où elle excède les pourcentages suivants :

- 10 % lorsqu'elle est due en 1971 ;
- 7,5 % lorsqu'elle est due en 1972 ;
- 5 % lorsqu'elle est due en 1973 ;
- 2,5 % lorsqu'elle est due en 1974 (CTVA, art. 100).

Ainsi, si un exploitant agricole soumis au régime de droit commun se fait fournir un tracteur en 1971, il ne pourra déduire la TVA de 18 % du prix d'achat, qu'à concurrence de 8 % de ce prix. S'il se fait construire une étable en 1971, il ne pourra déduire la TVA de 14 % du prix facturé par l'entrepreneur, qu'à concurrence de 4 % de ce prix.

B. Régime des remboursements forfaitaires

1) Champ d'application du régime

a) Est un exploitant agricole soumis au régime des remboursements forfaitaires l'assujetti qui se livre à :

- 1° l'agriculture générale, la culture maraîchère, fruitière, florale et des plantes ornementales, la production de champignons, de semences et de plants, et la viticulture ;
- 2° l'élevage du bétail, de la volaille de basse-cour et des lapins, et l'apiculture ;
- 3° l'exploitation de pépinières ;
- 4° la sylviculture (A.R. n° 22, art. 1er).

b) L'exploitant agricole ainsi défini n'est soumis au régime des remboursements forfaitaires que dans les cas suivants :

- 1° quand il livre en l'état ou après leur avoir fait subir une transformation primaire (1) qui relève normalement des exploitations agricoles, des biens qu'il a produits ou des animaux qu'il a élevés en qualité d'exploitant agricole ;
- 2° quand il fournit des services en exécution de contrats de culture ou d'élevage ayant pour objet des biens ou des animaux dont la livraison serait visée au 1° si l'exploitant agricole les produisait ou les élevait pour son propre compte ;

1) la circ. n° 59/1970 du 6.10.1970, n° 4 A, cite de nombreux exemples de "transformations primaires".

3° quand il fournit, comme entr'aide agricole, des services non visés au 2°, sans utiliser des machines autres que celles qui ne servent qu'exceptionnellement à des travaux pour autrui ;

4° quand il livre des biens qu'il a utilisés dans son exploitation, en ce compris les biens d'investissement mais à l'exclusion des automobiles destinées au transport de personnes (A.R. n° 22, art. 2, § 1er).

c) Par exception à ce qui vient d'être dit (supra b), les opérations suivantes sont soumises au régime de droit commun :

1° les livraisons que l'agriculteur effectue sur les marchés, tant de gros que de détail ;

2° les livraisons au détail que l'agriculteur effectue, soit par colportage, soit dans une installation agencée pour la vente au détail ;

3° les livraisons non visées aux 1° et 2° que l'agriculteur effectue et les services qu'il rend, lorsque ces opérations ont pour objet des produits ou des animaux visés au 1°, et non soumis au taux de 6 % (notamment les fleurs et les plantes ornementales). Le régime particulier reste cependant applicable aux livraisons de ces produits ou de ces animaux qui sont faites aux groupements coopératifs de producteurs organisant des criées de produits agricoles et agréées par le Ministère de l'Agriculture (A.R. n° 22, art. 2, § 2).

2) Fonctionnement du régime des remboursements forfaitaires

a) L'exploitant agricole est dispensé des obligations de facturation, de déclaration et de paiement de la TVA sur ses livraisons et ses prestations de services agricoles (CTVA art. 57, § 1er).

b) Son co-contractant, lorsque celui-ci est un assujetti tenu au dépôt de déclarations périodiques, doit rembourser à l'exploitant agricole le montant des taxes qui ont grevé les éléments constitutifs du prix de la livraison ou de la prestation.

Ce montant est fixé forfaitairement :

- 1° à 2 % de la base d'imposition en ce qui concerne les livraisons de bois ;
- 2° au pourcentage suivant de la base d'imposition en ce qui concerne les autres livraisons et les prestations de services :
 - 5 % pour les opérations effectuées jusqu'au 30 juin 1971 ;
 - 5,5 % pour les opérations effectuées du 1er juillet 1971 jusqu'au 31 décembre 1974 ;
 - 6 % pour les opérations effectuées à partir de l'année 1975 (A.R. n° 22, art. 3, modifié par A.R. du 11 juin 1971, Moniteur 18 juin).

Ce remboursement forfaitaire exclut évidemment, dans le chef de l'exploitant agricole, la déduction des taxes qu'il paie effectivement sur les livraisons de biens et les prestations de services qu'il utilise dans son activité agricole.

Si le taux des remboursements forfaitaires varie ainsi de 1971 à 1975, c'est pour tenir compte du fait que la part déductible des taxes grevant les biens d'investissement augmente de 1971 à 1975 (voir supra A,3).

- c) D'autre part, le co-contractant doit payer au fisc la différence entre
 - la taxe due sur la livraison faite par l'exploitant agricole (en règle générale, 6 %) ;
 - et le montant du remboursement forfaitaire fait à l'exploitant agricole (supra b).

Le co-contractant de l'exploitant agricole inclut cette différence dans le montant des taxes dues repris dans sa déclaration à la TVA relative à la période au cours de laquelle la livraison a eu lieu.

Dans cette même déclaration, le co-contractant peut déduire cette différence et le montant du remboursement forfaitaire fait à l'exploitant agricole (A.R. n° 22, art. 5).

Section II. - Régime fiscal des formes de fusion qui ne donnent pas naissance à une personne morale

I. Propriété indivise

A. Imposition lors de la fondation

Que la propriété indivise résulte de succession ou d'achat en commun, elle n'entraîne aucun impôt autre que ceux qui seraient dus sur l'acquisition par un seul.

En revanche, la mise en indivision de biens qui étaient au préalable la propriété divisée des copropriétaires comporte une mutation soumise, au droit d'enregistrement s'il s'agit d'immeuble, à la TVA s'il s'agit de meubles. Cette hypothèse paraît toutefois théorique, par pareille mise en commun impliquera normalement la création d'une société civile (infra II, A).

B. Imposition en cours de fonctionnement

Nous pouvons référer à ce qui sera dit de la société civile (infra, II, B).

C. Imposition lors de l'extinction

Nous pouvons également nous référer à ce qui sera dit de la société civile (infra, II, C).

II. Société civile

A. Imposition lors de la fondation

1) Impôts indirects

a) Droit d'enregistrement

Ce n'est que si les apports comprennent des immeubles que l'acte doit être obligatoirement enregistré, ce qui entraîne la perception du droit d'enregistrement de 2,50 % de la valeur des droits sociaux rémunérant les apports, sans que cette valeur puisse être inférieure à la valeur vénale des biens apportés (CE, art. 115 et 119).

b) TVA

- L'apport en société de biens meubles corporels par un assujetti est une livraison de biens soumise en principe à la TVA (Code TVA, art. 10). Celle-ci ne sera toutefois pas due si les contractants sont des agriculteurs dispensés des obligations incombant normalement aux assujettis (cf. supra, section I, III).

Si les contractants ne bénéficient pas de ce régime, chaque apporteur devra la TVA au fisc sur son apport, mais cette taxe sera normalement mise à charge des cocontractants; comme ceux-ci sont des assujettis, la taxe constituera pour ceux-ci une taxe "en amont" déductible en totalité (ou en partie s'il s'agit de biens d'investissement apportés en 1971, 1972, 1973 ou 1974).

- Ajoutons que n'est pas considérée comme une livraison (et échappe donc à la TVA) la cession, sous forme d'apport en société ou autrement, d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité lorsque le cessionnaire a la qualité d'assujetti (Code TVA, art. 11).

Cette règle paraît applicable en cas de fusion totale ou partielle sous forme de société civile contractée entre des exploitants agricoles, puisque ceux-ci sont des assujettis.

2) Impôt sur les revenus

Si les apports sont évalués dans le contrat de société et que les évaluations font apparaître que l'apporteur réalise une plus-value sur les éléments d'actif jusque là investis dans une exploitation, cette plus-value est taxable, sauf dans la mesure où elle se rapporterait à des immeubles non bâtis (CIR, art. 21 et 34, 2^o). Le taux de l'impôt est toutefois réduit à 15 % s'il s'agit de plus-values réalisées sur des immeubles ou de l'outillage acquis depuis plus de cinq ans (CIR, art. 93, 2^o, a).

Cette possibilité de taxation (au taux ordinaire ou réduit) paraît toutefois plus théorique que réelle, car, d'une part, le contrat de société peut ne pas indiquer la valeur des apports, et d'autre part, si les

contractants sont des agriculteurs qui ne tiennent pas de comptabilité, leur taxation se fera normalement sur des bases forfaitaires après comme avant l'apport en société (infra, B, 2), sans que le fisc se préoccupe de rechercher d'éventuelles plus-values.

B. Imposition en cours de fonctionnement

1) Impôts indirects (TVA)

La constitution d'une société civile dénuée de la personnalité juridique, ne fait pas perdre le bénéfice du régime de faveur des exploitants agricoles en matière de TVA (régime décrit supra, section I, III).

2) Impôts sur les revenus

Dans les sociétés civiles ou associations sans personnalité juridique, les prélèvements des associés ou membres, ainsi que leurs parts dans les bénéfices distribués ou non distribués, sont considérés comme des bénéfices dans le chef desdits associés ou membres (CIR, art 25, § 1er).

Pour l'application de cette règle, l'ensemble du bénéfice social est considéré comme attribué aux associés ou membres à la date de clôture de l'exercice comptable auquel il se rapporte, et la part des bénéfices non distribués considérée comme payée ou attribuée à chaque membre est déterminée conformément aux dispositions du contrat d'association ou, à défaut, par part virile (CIR, art. 25, § 2).

L'existence d'une société civile ou association de fait ne fait pas obstacle à l'application des bases forfaitaires de taxation : le bénéfice une fois déterminé conformément au barème forfaitaire est simplement divisé fictivement entre les associés, et chacun d'eux est imposé sur sa quote-part.

Si une fusion partielle d'exploitations se réalise sous forme de société civile, les associés peuvent déduire leur part des pertes de la société des bénéfices qu'ils ont réalisés dans leur exploitation individuelle pendant la même année et, en cas d'insuffisance des bénéfices de l'année, pendant les cinq années suivantes (cf. CIR, art. 43, 2^o et 3^o). Inversement, chaque associé peut déduire les pertes de son exploitation individuelle de sa part des bénéfices de la société.

C. Imposition lors de la dissolution, de l'admission de nouveaux membres ou du retrait de membres

1) Dissolution et retrait de membres

a) Impôts indirects

Un droit d'enregistrement de 1 % est dû sur le partage total ou partiel dans la mesure où celui-ci porte sur des biens immeubles (CE, art. 109).

La TVA est due en principe dans la mesure où le partage porte sur des biens meubles corporels (C. TVA, art. 10). Mais en fait, elle ne sera pas due si les associés sont des agriculteurs dispensés des obligations incombant normalement aux assujettis (cf. supra, section I, III).

b) Impôts sur les revenus

Si la convention de partage ou de retrait d'un associé fait apparaître une plus-value des biens investis dans la société, cette plus-value est en principe taxable, tout comme les plus-values révélées par le contrat de société (supra, A, 2), mais nous avons vu que cette possibilité de taxation était plus théorique que réelle.

2) Admission de nouveaux membres

L'admission des nouveaux membres est soumise, en ce qui concerne les apports de ceux-ci, aux mêmes règles que les apports effectués lors de la constitution (supra, A).

Section III. - Régime fiscal de la société en nom collectif, de la société en commandite simple, de la société coopérative et de la société de personnes à responsabilité limitée

Nous pouvons nous borner à décrire le régime fiscal de la société coopérative, car il est le même que celui des autres sociétés de personnes (société en nom collectif, société en commandite simple et société de personnes à responsabilité limitée), sous les rares réserves que nous indiquerons.

En ce qui concerne la société en nom collectif constituée sans acte écrit (société de fait : voir supra p. 8, 3), l'Administration des contributions directes considère - à tort selon nous - qu'elle est dénuée de la personnalité juridique et lui applique le régime des sociétés civiles (supra, section II).

I. Imposition lors de la fondation

A. Impôts indirects

1) Droit d'enregistrement

Un droit de 2,50 % (1) est dû sur la valeur totale des apports, qu'ils soient effectués en espèces ou en nature. La base imposable est la valeur des droits sociaux attribués en contrepartie des apports, sans qu'elle puisse être inférieure à la valeur vénale des biens apportés (CE, art. 115 et 119).

- (1) Ce droit est réduit à 1 % pour les apports à des sociétés coopératives agréées par le Ministre des Affaires Economiques en exécution de la loi du 20 juillet 1955 portant institution d'un Conseil National de la Coopération (CE, art. 117, § 2). Cette réduction de taux n'offre toutefois qu'un intérêt limité. En premier lieu, on ne peut, en pratique, obtenir cette agrégation avant l'enregistrement de l'acte constitutif de la société de sorte que la réduction du taux n'est applicable, en fait, qu'aux augmentations de capital. D'autre part, l'agrégation ne peut être accordée qu'aux sociétés coopératives dont les statuts répondent à certaines conditions fixées par un arrêté royal du 8 janvier 1962. Ces conditions sont principalement les suivantes :

- tous les associés ont voix égale en toutes matières aux assemblées générales ;
- le "taux d'intérêt" octroyé aux parts du capital social ne peut dépasser 6 % net ;
- le bénéfice net, déduction faite de cet "intérêt ne peut être attribué aux associés qu'au prorata des opérations qu'ils ont traitées avec la société. Cette dernière condition, en particulier, ne paraît pas réalisable dans les sociétés coopératives de production agricole. Toutefois, l'Administration admet, contra legem, que les sociétés coopératives qui ont pour but la production en commun de produits agricoles bénéficient du régime des remboursements forfaitaires à condition que l'activité des associés tombe sous l'application de ce régime (circ. °59/1970 n°9,A,1°)

2) Taxe sur la valeur ajoutée

Elle n'est pas due ou ne représente par une charge, pour les raisons exposées plus haut, en matière de société civile (section II, II, A, 1, b).

B. Impôts sur les revenus

- 1) Les apports doivent nécessairement être évalués dans l'acte de société, pour fixer le montant du capital (coopérative, S.P.R.L.) ou à tout le moins pour la perception des droits d'enregistrement (société en nom collectif), et ces évaluations pourraient révéler des plus-values réalisées par les apporteurs sur les éléments d'actif jusque là investis dans son exploitation.

Pareille plus-value est, en principe, taxable, sauf dans la mesure où elle se rapporte à des immeubles non bâtis (CIR, art. 21 et 34, 2°). Le taux de l'impôt est réduit à 15 % s'il s'agit de plus-values réalisées sur des immeubles bâtis ou de l'outillage acquis depuis plus de cinq ans (CIR, art. 93, 2°, a).

- 2) Les plus-values réalisées du fait de l'apport sont toutefois immunisées si l'apport porte sur "une ou plusieurs branches d'activité" de l'apporteur (CIR, art 40, § 1er, 2°).

Par branche d'activité, il faut entendre l'ensemble des biens qui sont affectés par l'apporteur à une ou plusieurs divisions de son entreprise, constituant chacune, au point de vue technique, une unité d'exploitation indépendante (Com.I.R., art. 39/17; cf. arrêté royal du 20 avril 1965 pris en exécution de CE, art. 117).

Cette immunité serait applicable en cas de fusion partielle d'exploitations agricoles, mais non en cas de fusion totale, car, si bizarre que cela puisse paraître, l'apport de toutes les branches d'activité n'est pas visé par la loi (CIR, art. 40, § 1er, 2°, et AIR, art. 12).

En cas d'apport de branche d'activité immunisée, la société bénéficiaire de l'apport doit calculer les amortissements, moins-values et plus-values sur les éléments apportés comme s'ils n'avaient pas changé de propriétaire (CIR, art. 40, § 2).

II. Imposition en cours de fonctionnement

A. Impôts indirects (TVA)

Le régime de faveur des exploitants agricoles en matière de TVA (décrit supra, section I, III) ne s'applique pas aux exploitations qui "ont emprunté la forme d'une société commerciale" (C.T.V.A., art. 57, § 2, 1^o).

B. Impôts sur les revenus. - Aperçu général

1) La détermination forfaitaire du bénéfice imposable (décrite supra, section I, II, B, 2) n'est pas applicable à une société coopérative ou à une société de personnes à responsabilité limitée. En effet, la loi commerciale impose à ces sociétés d'établir chaque année un inventaire et un bilan (loi sur les sociétés, art. 137, 158 et 161), ce qui suppose la tenue d'une comptabilité régulière (1).

Or le fisc ne peut déterminer forfaitairement les bases d'imposition qu'"à défaut d'éléments probants" (CIR, art. 248; Schreuder, Impôts sur les revenus, n^o 398, B; Baptist, Martens et Hoste, p.25).

2) La société (coopérative, en nom collectif, en commandite simple ou S.P.R.L.) est en principe, soumise à l'impôt des sociétés sur son bénéfice annuel (droit commun).

Elle peut toutefois, à certaines conditions, opter pour l'assujettissement de ses bénéfices à l'impôt des personnes physiques dans le chef de ses associés.

Nous décrirons successivement ci-après le régime de droit commun et le régime de l'option.

(1) La loi sur les sociétés n'impose pas ces obligations à la société en nom collectif et à la société en commandite simple (supra, chap. Ier, section II, I, 3 et II). Il n'y aurait dès lors pas d'objection juridique, à notre avis, à l'application des barèmes forfaitaires à une exploitation agricole constituée sous la forme d'une société en nom collectif sans comptabilité régulière. Cette application devrait être admise à tout le moins dans le cas où la société aurait opté pour l'assujettissement de ses bénéfices à l'impôt des personnes physiques (infra, D).

C. Impôts sur les revenus (suite). - Régime de droit commun.

1) Régime de la société

a) Bénéfice imposable

L'impôt des sociétés atteint le bénéfice net annuel de la société, déterminé suivant les mêmes principes que ceux applicables aux exploitations individuelles qui tiennent une comptabilité (cf. supra, section I, II, A).

Notons toutefois que l'exemption des plus-values réalisées sur immeubles non bâtis se s'applique pas aux sociétés (CIR, art. 106).

Le bénéfice annuel imposable à l'impôt des sociétés comprend la partie de celui-ci qui est distribuée aux associés à titre de revenus de capitaux investis (CIR., art. 94 et 100).

Les revenus des capitaux investis comprennent :

- les intérêts des avances faites à la société par les associés ou leur conjoint (CIR, art. 15, 2^o) : ces revenus ne sont donc pas déductibles de la base imposable au titre de dépenses professionnelles;
- toutes sommes attribuées par la société aux associés non actifs;
- les sommes attribuées aux associés actifs (gérants) à titre de rémunération de leur capital : la rémunération du capital investi par ces associés est déterminée par les statuts ou suivant le taux de rémunération du capital investi par les associés non actifs; et si tous les associés sont actifs, la rémunération de leur capital est fixée par la loi à 6 % du capital apporté (CIR, art. 15, 1er).

Les sommes attribuées par la société aux associés actifs (gérants) à titre de rémunération de leur travail ne sont pas comprises dans le bénéfice imposable à l'impôt des sociétés (CIR, art. 100) : elle n'entrent pas en ligne de compte ni pour la détermination du bénéfice imposable, ni pour la détermination de la perte de

l'exercice déductible des bénéfices des cinq années ultérieures (arg. CIR, art. 108) : en d'autres termes, les rémunérations des associés gérants ne peuvent contribuer à former une perte fiscale (1), ce qui constitue un inconvénient du régime fiscal des sociétés de personnes par rapport à celui des sociétés anonymes.

2) Taux de l'impôt

a) Règles générales

Le taux de l'impôt est, en principe, de 30 % (CIR, art. 126), à majorer de 6 centimes additionnels au profit des pouvoirs locaux (CIR, art. 357), ce qui fait 31,8 %.

Toutefois, le taux de base de 30 % est réduit en ce qui concerne la partie non distribuée du bénéfice imposable, lorsque celle-ci n'excède pas 1.250.000,-F : en ce cas, le taux de base est de 25 % sur la première tranche de 1.000.000, et il est compris entre 25 % et 30 % sur la tranche comprise entre 1.000.000 et 1.250.000,-F.

Si le bénéfice imposable annuel (distribué ou non) excède 3.000.000,-F, l'impôt est, en totalité, majoré d'un décime additionnel temporaire, ce qui porte le taux total à 34,8 % (loi du 31 mars 1967, applicable aux exercices d'imposition 1968 à 1971).

Enfin, sur la partie du bénéfice réserve qui excède cinq millions, l'impôt, compte tenu de tous les additionnels, est porté à 40,3 % (CIR, art. 126, al 3).

Sur l'impôt des sociétés ainsi calculé s'impute éventuellement le précompte immobilier sur le revenu cadastral des immeubles dont la société est propriétaire, mais rappelons que ce précompte n'est imputable qu'à concurrence de 20 % de revenu cadastral et n'est pas restituable (cf. supra, section I, II, A).

(1) L'Administration admet cependant sans base légale une exception à cette règle

- si les rémunérations des associés actifs excèdent le bénéfice de la période imposable
- dans la mesure où cet excédent est lui-même supérieur aux réserves des exercices antérieurs (Com. IR, art. 100/21).

b) Régime des plus-values sur immeubles et outillages acquis depuis plus de 5 ans

Le taux de l'impôt des sociétés est réduit à 15 % pour ce qui concerne les plus values réalisées sur immeubles (bâties ou non) et outillage entrés dans le patrimoine social depuis plus de cinq ans avant la réalisation (CIR, art. 130).

2) Régime des associés

a) Revenus des capitaux investis

Les revenus distribués par la société à ses associés au titre de revenus de capitaux investis (sur cette notion, voir supra, 1, a), qui ont été taxés une première fois à l'impôt des sociétés, sont taxés une seconde fois dans le chef des associés à l'impôt des personnes physiques. Pour remédier partiellement à cette double imposition économique, la loi accorde aux associés un crédit d'impôt égal à 15/70ièmes des revenus (CIR, art. 135, § 1er, 1°).

Ce crédit d'impôt constitue un revenu imposable pour l'associé (CIR, art. 135, § 1er, 2°): celui-ci est donc imposé à l'impôt des personnes physiques sur 85/70e des sommes qui lui sont allouées à titre de revenus de capitaux investis, mais peut imputer le crédit de l'impôt de 15/70e sur l'impôt ainsi calculé.

Lors de l'attribution des revenus à ses associés, la société doit retenir à la source le précompte mobilier de 20 % du montant attribué (CIR, art. 164 et 174), mais ce précompte, étant imputable sur l'impôt des personnes physiques (CIR, art. 191; voir toutefois la limitation apportée par l'art. 197, § 1er, 2°), ne constitue pas une charge fiscale supplémentaire.

b) Rémunérations du travail des associés actifs (gérants)

Ces rémunérations sont traitées fiscalement comme les bénéficiaires d'une exploitation agricole individuelle (CIR, art. 20, 1°). Elles sont donc imposables à l'impôt des personnes physiques dans le chef de l'associé gérant.

Lorsque les rémunérations des associés actifs ne sont pas prélevées sur le bénéfice social de l'exercice, mais sur des réserves de la société, ces sommes ont déjà subi l'impôt des sociétés lors de la constitution des réserves et sont taxables une seconde fois dans le chef de l'associé lors de l'attribution des rémunérations. Pour réduire, dans une certaine mesure, cette double imposition économique, la loi permet à l'associé actif de déduire de son impôt global 15 % des rémunérations qui lui ont été payées par prélèvement sur des réserves taxées (CIR, art. 202) : cette déduction est comparable au crédit d'impôt (supra, a).

c) Remarque

En cas de fusion partielle d'exploitations, il n'y a pas de compensation possible entre les bénéfices ou les pertes de la société et les pertes ou les bénéfices de l'exploitation individuelle de chaque associé - à moins que la société n'ait opté pour l'assujettissement de ses bénéfices à l'impôt des personnes physiques (voir infra, D).

D. Impôts sur les revenus (suite) - Régime de l'option

1) Conditions d'exercice de l'option

Les sociétés de personnes dotées de la personnalité juridique (sociétés en nom collectif, sociétés en commandite simple, sociétés coopératives, sociétés de personnes à responsabilité limitée) ont le droit d'opter pour l'assujettissement de leurs bénéfices annuels à l'impôt des personnes physiques dans le chef de leurs associés (CIR, art. 95), pour autant que les conditions suivantes soient réunies au dernier jour de la première période imposable pour laquelle l'option est exercée :

- a) le nombre des associés ne peut excéder 10;
- b) le capital investi (c'est-à-dire le montant des apports et des avances des associés, majoré des bénéfices réservés) ne peut excéder trois millions de francs;
- c) aucun associé ne peut être une personne morale (AIR, art. 58 et 59).

Pour être valablement exercée, l'option doit faire l'objet d'une décision prise à l'unanimité des associés (AIR, art. 60). Elle est irrévocable pour un cycle de trois périodes imposables successives (AIR, art. 62).

2) Effets de l'option

Les sociétés qui ont valablement opté pour l'assujettissement de leurs bénéficiaires à l'impôt des personnes physiques dans le chef des associés sont, à partir de la date où l'option prend effet, traitées, au point de vue de l'imposition des bénéfices annuels, comme des sociétés dénuées de la personnalité juridique (cf. supra, section II, II, B, 2) : les prélèvements des associés et leurs parts dans les bénéfices distribués ou non distribués sont considérés comme des bénéfices dans le chef desdits associés.

L'ensemble du bénéfice imposable de la société est considéré comme attribué aux associés à la date de clôture de l'exercice comptable auquel il se rapporte; la part des bénéfices non distribués, considérée comme attribuée à chaque associé est déterminée conformément aux stipulations du contrat de société ou, à défaut, par part virile (CIR, art. 25).

L'avantage de l'option est d'éviter la double imposition économique des bénéfices distribués, laquelle, dans le régime de droit commun, n'est que partiellement corrigée par le crédit d'impôt (supra, C, 2, A).

L'option permet également la compensation entre les bénéfices ou les pertes de la société et les pertes ou les bénéfices de l'exploitation individuelle de chaque associé.

III. Imposition lors de la dissolution, de l'admission de nouveaux membres et du retrait de membres

A. Dissolution

1) Impôts indirects

Si la société est propriétaire d'immeubles sis en Belgique, l'attribution de ces immeubles à des associés par l'effet du partage de l'avoir social donne lieu au droit d'enregistrement établi pour

les ventes (C.E., art.129 et 130) : 12,5 % de la valeur conventionnelle ou de la valeur vénale, si celle-ci est supérieure (C.E., art. 44 à 46).

Cette règle est absolue pour les sociétés coopératives (C.E. art. 130).

Elle subit les exceptions suivantes pour les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple et les S.P.R.L. : le droit de vente de 12,5 % n'est pas applicable, mais bien le droit de partage de 1 %, en ce qui concerne :

1° les immeubles apportés à la société lorsqu'ils sont acquis par la personne qui a effectué l'apport;

2° les immeubles acquis par la société en cours d'existence, lorsqu'il est établi que l'associé qui devient propriétaire de ces immeubles, faisait partie de la société au jour de l'acquisition par celle-ci (C.E., art. 129, al. 3).

Quant à la TVA, voir supra, p. 35.

2) Impôts sur les revenus

En cas de partage total de l'avoir social, le boni de liquidation (excédent que présentent les valeurs réparties sur le capital social libéré restant à rembourser) subit un impôt spécial dans le chef de la société, la cotisation spéciale à l'impôt des sociétés (CIR, art.118), mais n'est pas imposable dans le chef des associés (CIR, art.19, 3°).

Pour la détermination du boni de liquidation imposable, le capital n'est revalorisé (pour tenir compte de la dépréciation monétaire) que dans la mesure où il a été libéré avant 1950 (CIR, art. 119) : c'est dire qu'il n'est pas tenu compte de la dépréciation de fait du franc intervenue depuis cette date.

Le taux de la cotisation spéciale est de 30 % pour ce qui concerne la partie de la base imposable qui ne dépasse pas le montant des bénéfices antérieurement réservés et de 15 % pour ce qui concerne le surplus (plus-values réalisées en cours de liquidation) (CIR, art. 131, 2°). Ces taux sont majorés de 6 centimes additionnels,

ce qui les porte respectivement à 31,8 % et 15,9 % (CIR, art. 357). La cotisation spéciale n'atteint pas la partie du boni de liquidation qui sert à payer l'impôt lui-même : le taux 15,9% se ramène ainsi au taux de 13,7 %.

Si, pendant tout ou partie de la vie sociale, les bénéfices réservés ont été soumis à l'impôt des personnes physiques dans le chef des associés (par l'effet de l'option : supra, II, D), la cotisation spéciale ne frappe pas le montant de ces bénéfices réservés qui ont ainsi été considérés comme attribués aux associés. (CIR, art. 131, 2°).

B. Retrait de membres

1) Retrait par cession des parts à un ou plusieurs autres associés

L'opération n'est soumise à aucun impôt indirect.

Quant aux impôts sur les revenus, la cession constitue, sauf circonstances particulières, un acte de gestion normale d'un patrimoine privé, de sorte que la plus-value ainsi réalisée n'est pas imposable (arg. CIR, art. 67, 1°).

2) Partage partiel de l'avoir social par suite du décès, de la démission ou de l'exclusion d'un associé

a) Impôts indirects

On applique les mêmes règles qu'en cas de dissolution totale (supra, A, 1).

b) Impôts sur les revenus

Le profit éventuel de l'associé qui se retire ou de ses ayants droit n'est pas taxable dans leur chef, mais une cotisation spéciale est établie à charge de la société sur l'excédent que présentent les sommes attribuées à l'intéressé ou à ses ayants droit sur sa quote-part du capital libéré restant à rembourser : le taux de cette cotisation spéciale à l'impôt des sociétés est le même que celui de la cotisation spéciale sur le boni de liquidation (supra, A, 2).

C. Admission de nouveaux membres

L'admission de nouveaux membres est soumise, en ce qui concerne les apports de ceux-ci, aux mêmes règles que les apports effectués lors de la constitution (supra, I).

Si les parts nouvelles d'une société coopérative ou d'une S.P.R.L. sont émises au-dessus du pair, la prime d'émission n'est pas considérée comme un bénéfice taxable dans le chef de la société si cette prime est rendue indisponible au même titre que le capital social.

Section IV. - Régime fiscal de la société anonyme

I. Imposition lors de la fondation

Nous pouvons renvoyer purement et simplement à ce que nous avons dit à propos des sociétés de personnes (section III, I).

II. Imposition en cours de fonctionnement

A. Impôts indirects (TVA)

Le régime de faveur des exploitations agricoles n'est pas applicable (CTVA, art. 57, § 2, 1°).

B. Impôts sur les revenus

A la différence des sociétés de personnes, la société anonyme est nécessairement soumise à l'impôt des sociétés sur son bénéfice annuel (sans possibilité d'option pour l'assujettissement des bénéficiaires à l'impôt des personnes physiques dans le chef des associés).

1) Régime de la société

Il est le même que celui des sociétés de personnes soumises à l'impôt des sociétés (supra, section III, II, C, 1), sous les réserves suivantes :

- a) La partie distribuée du bénéfice de l'exercice, qui est incluse dans la base de l'impôt des sociétés, comprend les revenus d'actions ou parts, à l'exclusion des intérêts de prêt consentis par les actionnaires ou leur conjoint : ces intérêts sont déductibles comme les intérêts de prêts consentis par des tiers.
- b) Les rémunérations fixes ou variables des administrateurs sont, en principe, comprises dans le bénéfice imposable de la société (CIR, art. 98).

Sont toutefois déductibles au titre de dépenses professionnelles les rémunérations attribuées aux administrateurs qui exercent effectivement dans la société, en vertu d'une délégation ou d'un contrat, des fonctions réelles et permanentes, dans la mesure où leur montant brut dépasse, par bénéficiaire, celui des émoluments de leurs

collègues non investis de fonctions spéciales (CIR, art. 99).

Si tous les administrateurs exercent des fonctions réelles et permanentes dans la société, toutes leurs rémunérations seront intégralement déductibles du bénéfice social imposable et, si elles dépassent ce bénéfice, elles formeront une perte, qui sera déductible des bénéfices imposables des cinq exercices suivants.

2) Régime des actionnaires

Le régime des dividendes alloués aux actionnaires d'une société anonyme est le même que celui des revenus de capitaux investis par les associés dans les sociétés de personnes (supra, section III, II, C, 2, a).

3) Régime des administrateurs

Dans la mesure où leurs rémunérations sont comprises dans le bénéfice imposable à l'impôt des sociétés, les administrateurs bénéficient d'un crédit d'impôt de 15/70ièmes destiné à remédier partiellement à la double imposition économique (CIR, art. 135, § 1er, 2°).

Sous cette réserve, les rémunérations des administrateurs sont traitées fiscalement à peu près comme celles des salariés (CIR, art. 20, 2°) : la société doit retenir à la source le précompte professionnel (CIR, art. 180, 1er), qui est intégralement imputable sur l'impôt global de l'administrateur bénéficiaire.

L'administrateur peut déduire de ses rémunérations, à titre de charges professionnelles, ses cotisations sociales et, en outre, un forfait de 5 %, avec maximum de 60.000,-F (CIR, art. 51 § 2, 2°).

III. Imposition lors de la dissolution, du retrait de membres et de l'admission de nouveaux membres

A. Dissolution

1) Impôts indirects

Le régime de la société anonyme est le même que celui de la société coopérative (supra, section III, III, A, 1).

2) Impôts sur les revenus

Le régime est le même que celui des sociétés de personnes (supra, section III, III, A, 2, à l'exclusion du dernier alinéa).

B. Retrait d'actionnaires

Le retrait d'un actionnaire, dans une société anonyme, peut se réaliser sous forme de cession de ses actions à un autre actionnaire, à un tiers, ou à la société elle-même.

Seule cette dernière hypothèse peut donner lieu à taxation. L'acquisition par une société de ses propres actions au moyen de ses bénéfices est en effet taxable au chef de la société à une cotisation spéciale de 30 % (31,8 % compte tenu des 6 centimes additionnels) de la partie du prix de rachat qui dépasse la quote-part du capital social réellement libéré restant à rembourser qui est représentée par les actions rachetées (CIR, art. 116).

C. Admission de nouveaux actionnaires

Nous renvoyons à ce qui a été dit pour les sociétés de personnes (supra, section III, III, C).

Section V. - Régime fiscal des associations

Les unions professionnelles et les associations sans but lucratif, pour autant qu'elles ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, sont soumises à l'impôt des personnes morales (CIR, art. 136) : cet impôt se limite au précompte immobilier sur le revenu cadastral des immeubles dont la personne morale est propriétaire (sur le précompte immobilier, voir supra; section I, II, A) et au précompte mobilier retenu à la source sur les revenus de ses capitaux et biens mobiliers (CIR, art. 138).

Le même régime est applicable aux ASBL qui, sans poursuivre un but de lucre, se livrent accessoirement à des opérations de caractère lucratif (CIR, art. 103, 2^o et 134).

Les associations sans but lucratif sont soumises, en outre, à une taxe annuelle compensatoire des droits de succession. Cette taxe annuelle s'élève à 0,17 % de la valeur des biens possédés en Belgique, sans distinction des charges (Code des droits de succession, art. 147 et suivants).

Section VI. - Incidence de l'élément d'extranéité

I. Exploitation individuelle

Si l'exploitant est domicilié en Belgique et si son exploitation est en partie située dans un autre pays du Marché Commun, la partie des bénéfices qui aura été produite à l'étranger sera exemptée de tout impôt belge et taxée seulement dans le pays étranger (voir les conventions conclues par la Belgique avec la France, art. 3; avec les pays-Bas, art. 3 et 4; avec le Luxembourg, art. 3 et 4; avec l'Allemagne art. 6 et 7). Toutefois, pour la détermination du taux de l'impôt belge des personnes physiques sur les bénéfices d'origine belge, on prend en considération les revenus d'origine étrangère exonérés (CIR, art. 80).

Inversément, si un exploitant est domicilié à l'étranger et si son exploitation est en partie située en Belgique, l'impôt belge n'atteindra que les bénéfices d'origine belge (impôt des non-résidents, dont le taux est, en ce cas, identique à celui de l'impôt des personnes physiques - C.I.R., art. 152, 1^o - ; pas de taxe communale additionnelle).

II. Société civile (et propriété indivise)

Chaque membre de la société civile est imposé séparément sur sa part des bénéfices de la société civile (cf. supra, p. 34). Dès lors, si l'exploitation sociale s'étend sur plus d'un pays ou si les associés ont leur domicile dans des pays différents, on appliquera les mêmes règles qu'en cas d'exploitation individuelle (supra I).

III. Société en nom collectif, société en commandite simple, société coopérative et société de personnes à responsabilité limitée

A. Régime de droit commun (cf. supra, p. 34 à 37)

1) Régime de la société

Si la société a son principal établissement en Belgique et si son exploitation est en partie située dans un autre pays du Marché Commun, la partie de ses bénéfices qui aura été produite à l'étranger sera exemptée de tout impôt belge et taxée seulement dans le pays étranger (voir dispositions des conventions internationales citées supra, I).

Si la société a son principal établissement à l'étranger et si son exploitation est en partie située en Belgique, l'impôt belge n'atteindra que les bénéfices d'origine belge (impôt des non-résidents de 35 % - C.I.R., art. 151, 2^o - , majoré de 6 centimes additionnels communaux, ce qui fait en tout 37,1 %).

2) Régime des associés

a) Associés non-résidents d'une société belge

Les associés non actifs domiciliés à l'étranger subissent la retenue du précompte mobilier et perdent la possibilité d'imputer le crédit d'impôt : l'impôt belge qui leur est applicable (impôt des non-résidents) est "censé correspondre au précompte mobilier et au crédit d'impôt" (CIR, art. 150).

Quant aux associés actifs (gérants) domiciliés à l'étranger, ils subissent l'impôt des non-résidents sur l'ensemble de leurs revenus réalisés ou recueillis en Belgique (CIR, art. 148, 2^o), au même taux que celui de l'impôt des personnes physiques (CIR, art. 152, 1^o) : la base imposable comprendra donc les rémunérations de leur travail et les revenus de leurs capitaux investis; ils pourront imputer sur l'impôt des non-résidents le précompte mobilier et le crédit d'impôt (cf. supra, p. 41).

b) Associés résidents d'une société étrangère

Si une société, ayant son principal établissement à l'étranger, compte parmi ses membres un associé domicilié en Belgique, celui-ci subira l'impôt des personnes physiques au taux ordinaire sur les revenus de capitaux investis que lui attribuera la société étrangère, mais pourra imputer sur cet impôt une quotité forfaitaire d'impôt étranger égale à 15 % du revenu net (déduction faite de l'impôt de distribution perçu à l'étranger) : C.I.R., art. 187 et 195).

Si cet associé résident reçoit d'autre part de la société étrangère des rémunérations d'associé actif imposées à l'étranger, la partie de l'impôt belge des personnes physiques qui se rapporte à ces revenus sera réduite de moitié (C.I.R., art. 88, 2^o), sauf application

de dispositions plus favorables des conventions préventives des doubles impositions (voir, par exemple, convention avec la France, art. 9, applicable aux rémunérations des associés gérants des sociétés coopératives et des sociétés de personnes à responsabilité limitée).

B. Régime de l'option (supra, p. 37 et 38)

On peut renvoyer à ce qui a été dit à propos de la société civile (supra, II).

IV. Société anonyme

1) Régime de la société

Voir supra, III, A, 1.

2) Régime des actionnaires

a) Actionnaires non-résidents d'une société belge

Les actionnaires qui ne sont pas en même temps des administrateurs exerçant des fonctions réelles et permanentes sont traités de la même manière que les associés non-actifs d'une société de personnes.

Quant aux actionnaires qui ont la qualité d'administrateurs exerçant des fonctions réelles et permanentes, ils sont traités comme des associés actifs d'une société de personnes (voir supra III, A, 2, a).

b) Actionnaires résidents d'une société étrangère

Le régime des dividendes d'origine étrangère est le même que celui des revenus de capitaux investis d'origine étrangère (voir supra, III, A, 2, b).

Si l'actionnaire reçoit d'autre part de la société étrangère des rémunérations en qualité d'administrateur, la partie de l'impôt belge des personnes physiques qui se rapporte à ces revenus sera réduite de moitié (C.I.R., art. 88, 2^o), sauf application des dispositions plus favorables des conventions préventives des doubles impositions (voir par exemple convention avec la France, art. 9 et 11; convention avec l'Allemagne, art. 16).

CHAPITRE III - EXEMPLES DE L'INCIDENCE FISCALE SELON LA FORME DE
COOPERATION CHOISIE

On trouvera, en fin du présent chapitre, des tableaux indiquant, en francs belges, les impôts payés à la constitution, en cours de fonctionnement et en cas de retrait d'associés dans les six exemples chiffrés donnés par les documents de base. Les détails des calculs figurent en annexe au présent rapport.

Ces tableaux appellent les observations et commentaires suivants.

I. Dates de référence

A. En ce qui concerne les droits d'enregistrement (sur les apports en société et les ventes d'immeubles) nous nous sommes placés au 1er septembre 1970, date d'achèvement du présent rapport.

Le droit d'apport, qui est actuellement de 2,5 % devra être réduit à 2 % au plus à partir du 1er janvier 1972 au plus tard (directive CEE du 17 juillet 1969).

B. En ce qui concerne la TVA, nous nous sommes placés fictivement en 1971, car c'est à partir du 1er janvier 1971 que la TVA entre en vigueur en Belgique. (voir toutefois, en ce qui concerne les biens d'investissement, infra, II, A, 2).

C. Quant aux impôts sur les revenus, nous nous sommes basés sur le tarif applicable aux revenus de 1969.

II. Lacunes des calculs de quantification

Nous croyons utile de souligner que plusieurs facteurs n'ont pu entrer en ligne de compte dans nos calculs et que la portée de ceux-ci s'en trouve restreinte.

A. TVA

1) La constitution d'une société à forme commerciale autre qu'une société coopérative exclut l'application du régime des remboursements forfaitaires. Il ne nous est pas possible de déterminer, fût-ce approximativement, dans quelle mesure l'application de ce régime, avec l'allègement des tâches administratives qui en résulte, est ou non avantageuse.

- 2) Les montants de TVA ont été indiqués entre parenthèses, pour souligner qu'il s'agit de taxes récupérables.

Ceci n'est toutefois pas entièrement exact.

- a) Les taxes grevant les biens d'investissement acquis ou constitués en 1971, 1972, 1973 et 1974 ne sont déductibles que dans la mesure où leur taux excèdera, respectivement, 10 %, 7,5 %, 5 % et 2,5 %.

Pour les investissements effectués en 1971, par exemple, la taxe de 14 % sur un contrat de construction immobilière ne sera déductible qu'à concurrence de 4 %. Eu égard au caractère éphémère de ce régime, nous n'avons pas cru devoir, pour le calcul des impôts sur les revenus, tenir compte, dans les charges de l'exploitation, de la partie non récupérable de la TVA (10 % dans notre exemple).

- b) Là où le régime des remboursements forfaitaires est applicable (exploitations individuelles), les taxes grevant les biens d'investissement ne sont pas récupérables du tout, puisqu'elles sont censées couvertes par les remboursements forfaitaires.

B. Impôts sur les revenus

- 1) Il n'est pas possible de chiffrer l'avantage résultant, pour les exploitations individuelles, de l'application des bases forfaitaires d'imposition (supra, p. 23 et p. 37 début).
- 2) Le précompte immobilier et les additionnels provinciaux et communaux sur le revenu cadastral des immeubles n'est imputable sur l'impôt global des personnes physiques ou des sociétés qu'à concurrence de 20 % du revenu cadastral (supra, p. 22, II, A, et p. 36, début) : l'excédent éventuel constitue une charge qui grève le bénéfice de l'entreprise. Cette charge éventuelle a été négligée dans les calculs, étant donné qu'elle dépend du revenu cadastral et du montant des additionnels provinciaux et communaux, variables suivant les localités.

C. Taxes locales

Il n'a pas été tenu compte des taxes d'importance mineure établies par les pouvoirs locaux (taxe sur la force motrice, sur le personnel occupé) et variables de commune à commune.

III. Principaux enseignements à tirer des calculs de quantification

A. Les calculs permettent de chiffrer, spécialement dans les cas II, III et IV, la surcharge fiscale qu'entraînera la fusion totale ou partielle.

Cette surcharge résulte principalement :

- 1) du droit d'enregistrement sur les apports (rubrique I, a, de chaque tableau);
- 2) du fait que le taux de l'impôt des sociétés est plus élevé que le taux moyen de l'impôt des personnes physiques (rubrique II de chaque tableau) ;
- 3) du fait que les dividendes annuels subissent, de surcroît, l'impôt des personnes physiques, sous déduction du crédit d'impôt (rubrique II de chaque tableau).

La première surcharge ne se présente pas en cas de copropriété (cas I) et est limitée aux apports d'immeubles en cas de société civile (cas III et IV). Elle est réduite dans les cas de groupement coopératifs de commercialisation qui bénéficient du taux de 1 % (cas V et VI)

Les deux autres surcharges n'existent pas en cas de copropriété (cas I), de société civile sans personnalité juridique (cas III, IV), de société commerciale "de fait" (cas II) ou de société coopérative ou en nom collectif usant de la possibilité d'opter pour le régime des personnes physiques (cas I et II). Il est à noter que la possibilité d'option est exclue dans quatre cas (cas III à VI) sur six.

B. Le retrait d'associés entraîne une imposition lorsqu'il donne lieu à un remboursement par la société (cas V et VI), mais non lorsqu'il se fait par cession de parts d'une société dotée de la personnalité juridique à d'autres associés (cas I à IV).

C. Dans le cas VI, on arrive à un impôt des sociétés fort lourd, qui paraît injustifié dans la mesure où les bénéfices proviennent de contributions payées par les membres et portées en recettes par la société.

Dans l'état actuel de la législation fiscale belge, il serait plus avantageux de remplacer, au moins partiellement, ces contributions par des apports en société ou par des prêts des associés.

Premier cas : UTILISATION EN COMMUN DE MACHINES (2)

	Copropriété	Société coopérative (impôt des sociétés)	Société coopérative (option)
I. <u>Constitution</u>			
a) Apports	-	1.250	1.250
b) Investissements (TVA) (1)	(174.800)	(174.800)	(174.800)
II. <u>Fonctionnement</u> <u>(impôts directs)</u>			
- Impôt des sociétés	-	52.995	-
- Imposition des membres	305.264	272.208	305.264
- Total	305.264	325.208	305.264
- Surcharge due au groupement	-	19.944	-
III. <u>Fonctionnement</u> <u>(impôts indirects)</u>			
TVA	(14.150)	(14.150)	(14.150)
IV. <u>Retrait d'un associé</u>			
Droit d'enregistrement	172	-	-
Impôt sur le revenu	337,5	-	-

(1) voir la remarque générale faite p. 55, 2, a)

(2) calculs détaillés en annexe

Deuxième cas : PRODUCTION EN PORCS A L'ENGRAIS (2)

	Exploitation individuelle	Société en nom collectif ou coopérative		Société anonyme
		Société soumise à l'impôt des sociétés	Société de fait ou société soumise au régime de l'option	
I. <u>Constitution</u>				
a) Apports	-	39.062	39.062	39.062
b) Investissements				
- droit d'enregistrement	7.812	7.812	7.812	7.812
- TVA (1)	(460.000)	(460.000)	(460.000)	(460.000)
II. <u>Fonctionnement (impôts directs)</u>				
- Impôt des sociétés	-	120.800	-	120.800
- Imposition des membres	86.160	26.189	86.160	26.189
- Total	86.160	146.989	86.160	146.989
- Surcharge due au groupement	-	60.829	-	60.829
III. <u>Fonctionnement (impôts indirects)</u>				
TVA	(290.650)	(290.650)	(290.650)	(290.650)
IV. <u>Retrait d'un associé par cession de parts</u>		-	-	-

(1) voir note de la page précédente

(2) calculs détaillés en annexe

Troisième cas : ETABLE DE VACHES LAITIERES

(2)

	Exploitation individuelle	Société civile	Société coopérative	Société anonyme
I. <u>Constitution</u>				
a) Apports	-	-	112.500	112.500
b) Investissements :				
- droit d'enregistrement	43.125	43.125	43.125	43.125
- TVA (1)	(167.710)	(167.710)	(167.710)	(167.710)
II. <u>Fonctionnement</u> <u>(impôts directs)</u>				
- Impôt des sociétés	-	-	190.655	190.655
- Imposition des membres	180.877	180.877	53.972	53.972
- Total	180.877	180.877	244.627	244.627
- Surcharge due au groupement	-	-	63.750	63.750
III. <u>Fonctionnement</u> <u>(impôts indirects)</u>				
- Droit d'enregistrement	660	660	660	660
- TVA	(163.450)	(163.450)	(163.450)	(163.450)
IV. <u>Retrait d'un associé</u>				
Droit d'enregistrement		4.213	-	-
Impôt sur le revenu		8.242	-	-

(1) voir la remarque générale faite p. 55; 2 a)

(2) calculs détaillés voir annexe

Quatrième cas : EXPLOITATION MIXTE (2)

	Exploitation individuelle	Société civile	Société coopérative	Société anonyme
I. Constitution				
a) Apports	-	250.000	468.750	468.750
b) Investissements: TVA(1)	(1.625.000)	(1.625.000)	(1.625.000)	(1.625.000)
II. Fonctionnement (impôts directs)				
- Impôt des sociétés	-	-	116.890	116.890
- Imposition des membres	82.450	82.450	7.300	7.300
- Total	82.450	82.450	124.190	124.190
- Surcharge due au groupement	-	-	41.740	41.740
III. Fonctionnement (impôts indirects)				
TVA	(146.700)	(146.700)	(146.700)	(146.700)
IV. Retrait d'un associé				
Droit d'enregistrement		6.095	-	-
Impôt sur le revenu		11.925	-	-

(1) voir la remarque générale faite p. 55, 2, a

(2) calculs détaillés en annexe

Cinquième cas : ABATTAGE ET VENTE DE RETAIL ET VIANDES (2)

	Installation appartenant à la société		Installation utilisée par la société
	Société coopérative	Société anonyme	Société coopérat.
I. <u>Constitution</u>			
a) Apports	30.750	75.000	7.500
b) Investissements			
- Droits d'enregistrement	156.250	156.250	-
- TVA (1)	(11.500.000)	(11.500.000)	-
II. <u>Fonctionnement</u> <u>(impôts directs)</u>			
Impôt des sociétés	2.927.254	2.927.254	-
Imposition des membres	148.862	148.862	-
Imposition totale	3.076.116	3.076.116	-
III. <u>Fonctionnement</u> <u>(impôts indirects)</u>			
TVA	(21.613.700)	(21.613.700)	(23.348.700)
IV. <u>Retrait de 30 associés</u>			
Impôt des sociétés	42.445	92.220	-

(1) voir la remarque générale faite p. 51, 2, a

(2) calculs détaillés en annexe

Sixième cas : VENTE DE FRUITS ET LEGUMES (2)

	Société coopérative	Société anonyme
I. <u>Constitution</u>		
a) Apports	445.750	1.125.000
b) Investissements		
- Droits d'enregistrement	1.375.000	1.375.000
- TVA (1)	(20.040.000)	(20.040.000)
II. <u>Fonctionnement</u> <u>(impôts directs)</u>		
Impôt des sociétés	3.101.950	3.101.950
Imposition des membres	167.719	167.719
Imposition totale	3.269.669	3.269.669
III. <u>Fonctionnement</u> <u>(impôts indirects)</u>		
- TVA sur livraison de fruits à la société	(?)	(?)
- Autres TVA	(611.000)	(611.000)
IV. <u>Retrait de 50 associés</u>		
Impôt des sociétés	138.100	249.390

(1) voir la remarque générale faite p. 55, 2, a

(2) calculs détaillés en annexe

CHAPITRE IV - IMPOSITION ET AUTRES ASPECTS

SECTION I - Rapports entre la forme juridique et le régime fiscal et social (observations communes à la production et à la commercialisation)

A. Régime fiscal

Si l'on fait abstraction des associations (supra, p. 18 à 20 et p. 50), on relève les corrélations suivantes entre les règles de droit privé et le régime fiscal applicables aux diverses formes de coopération et de fusion, que ce soit dans le domaine de la production ou de la commercialisation.

I. Les formes de coopération et de fusion qui ne donnent pas naissance à une personne morale distincte entraînent les conséquences fiscales les moins lourdes (cf. chapitre II, section II, p. 32 à 35).

En effet, en pareil cas :

- 1) Il n'y a pas de droits d'enregistrement lors de la constitution, sauf dans la mesure où celle-ci comporte la mise en commun de biens immeubles (supra, p. 32).
- 2) Les membres du groupement sont chacun soumis à l'impôt des personnes physiques pour sa part, comme si le groupement n'existait pas (supra, p. 34) et leur part des bénéfices ou des pertes du groupement peut, dès lors, se compenser avec les résultats de leur exploitation personnelle.

II. Toutes les formes de fusion ou coopération qui donnent naissance à une personne morale distincte entraînent des conséquences fiscales communes :

- 1) Les apports de toute nature effectués lors de la constitution ou ultérieurement sont soumis à un droit d'enregistrement de 2,5 % (supra, p. 36, 47 et 49), sauf, pour certaines coopérations, application du taux réduit de 1 %.

- 2) Le régime de faveur des exploitants agricoles en matière de TVA (supra, p. 29) cesse d'être applicable, sauf s'il s'agit d'une société coopérative de production agricole (supra p. 38 et 47).
- 3) Au point de vue de l'imposition des revenus annuels,
 - a) la détermination des revenus imposables d'après un barème forfaitaire (supra, p. 24) n'est plus possible (supra, p. 38; voir toutefois la réserve indiquée en note);
 - b) le bénéfice est taxé une première fois, lors de sa réalisation, dans le chef de la société (impôt des sociétés) (1), et une seconde fois, lors de sa distribution, dans le chef des associés (impôt des personnes physiques); cette double imposition économique n'est que partiellement corrigée par le crédit d'impôt (supra, p. 39 à 41 et 47 à 48).

Sur ce dernier point (3,b), il y a toutefois une possibilité de dérogation pour certaines sociétés de personnes (infra, III, A et IV).

III. Parmi les sociétés dotées de la personnalité juridique, il y a des différences importantes, au point de vue de l'imposition des bénéfices annuels, suivant la forme juridique adoptée : le régime fiscal de la société anonyme diffère de celui des sociétés de personnes lato sensu (ce qui comprend la société en nom collectif, la société en commandite simple, la société de personnes à responsabilité limitée et la société coopérative) (2).

(1) Il est à noter que les taux de l'impôt des sociétés sont les mêmes pour toutes les sociétés dotées de la personnalité juridique : ces taux varient en fonction de l'importance des bénéfices (supra, p. 40), ce qui est à notre avis critiquable tant au point de vue théorique (la progressivité de l'impôt n'a pas de sens pour les personnes morales) qu'au point de vue pratique (cette progressivité freine la concentration des entreprises).

(2) Le trait commun des sociétés de personnes visées n'est pas la responsabilité illimitée des membres (la responsabilité des associés est nécessairement limitée à leur apport dans la S.P.R.L. et peut être limitée par les statuts dans la société coopérative), mais un caractère intuitu personae, plus ou moins accusé suivant le type de société et qui implique à tout le moins que les parts sociales ne puissent être représentées par des valeurs librement négociables.

- 1) Le bénéfice de la société anonyme est nécessairement soumis à l'impôt des sociétés (supra, p. 47) tandis que certaines sociétés de personnes peuvent opter pour l'imposition de leurs bénéfices à l'impôt des personnes physiques dans le chef des associés (infra, IV).
- 2) Le régime des sociétés de personnes soumises à l'impôt des sociétés diffère de celui des sociétés anonymes principalement sur deux points :
 - a) Les intérêts des prêts faits à la société par les associés ou leur conjoint traités comme des bénéfices distribués et soumis à l'impôt des sociétés dans le cas des sociétés de personnes (supra, p. 39) alors qu'ils constituent des charges professionnelles déductibles dans le cas de la société anonyme (supra, p. 47);
 - b) Les rémunérations des associés gérants ne peuvent, en principe, engendrer une perte récupérable dans le cas des sociétés de personnes (supra, p. 39 et 40), contrairement aux rémunérations des administrateurs de société anonyme qui sont investis de fonctions réelles et permanentes (supra, p. 47).

IV. Parmi des sociétés de personnes au sens large, la loi fiscale établit une différence de régime fondée cette fois sur un critère économique (et non juridique) : les sociétés de personnes qui ne comptent pas plus de dix associés et dont le capital investi ne dépasse pas 3 millions de francs, peuvent opter pour l'assujettissement de leurs bénéfices à l'impôt des personnes physiques dans le chef des associés, ce qui fait échapper leurs bénéfices distribués à la double imposition économique (supra, p. 42 à 43).

V. On peut donc dire qu'il y a des corrélations importantes entre le régime du groupement en droit privé (personnalité morale, forme juridique) et son régime fiscal.

B. Régime social

Il est à noter que le régime du groupement en droit privé n'exerce en revanche pas d'incidence sur le régime social des agriculteurs. En effet, le statut social des travailleurs indépendants, organisé par l'arrêté de pouvoirs spéciaux n° 38 du 27 juillet 1967, s'applique à toute personne physique qui exerce en Belgique une activité professionnelle sans être engagée dans les liens d'un contrat de travail ni soumise à un statut : ce régime s'applique dès lors non seulement aux chefs d'entreprises agricoles individuelles mais aussi

aux administrateurs des sociétés anonymes comme aux associés gérants des sociétés de personnes (à moins que ces administrateurs ou associés gérants ne prouvent que leurs rémunérations ont leur cause dans un contrat d'emploi ou de travail).

Section II - Incidence de l'existence de baux à ferme
(observations propres à la production)

Le bail à ferme est très répandu en Belgique, et la législation qui le régit, modifiée récemment par la loi du 4 novembre 1969, est très favorable au preneur : la durée du bail ne peut être inférieure à 9 ans; à l'expiration de chaque période de neuf ans, le preneur a droit au renouvellement du bail pour une nouvelle période de neuf ans, à moins que le bailleur ne mette fin au bail à l'expiration d'une période de neuf ans pour des motifs limitativement fixés par la loi (par exemple : exploitation personnelle par le bailleur ou par des proches). En cas de vente du bien loué, le preneur jouit d'un droit de préemption.

D'autre part, la loi limite les fermages (lois des 26 juillet 1952 et 4 novembre 1969).

Pour le propriétaire d'un bien rural, le fait que celui-ci ait été donné en location constitue donc une charge dont il s'efforcera, en général, de se débarrasser.

Ce facteur peut constituer un obstacle à des fusions d'exploitations agricoles : si les fermiers désirent fusionner leurs exploitations en constituant, par exemple, une société coopérative, l'opération impliquera la sous-location des terres à la société ou la cession des baux, et celle-ci requiert l'autorisation des bailleurs. Il est à craindre que ceux-ci ne refusent cette autorisation, car la constitution du groupement risque d'assurer la pérennité de l'exploitation agricole et, partant, des baux.

CHAPITRE V - COMPARAISON ENTRE LES DIVERSES FORMES DE FUSION
ET DE COOPERATION ET L'ENTREPRISE INDIVIDUELLE

Section I - Observations communes à la production et à la commercialisation

Sous-Section I. - Point de vue fiscal

I. Rappel sommaire

Rappelons d'abord, en style télégraphique, les principales charges fiscales supplémentaires résultant des différentes formes de fusion ou de coopération.

A. Formes qui ne donnent pas naissance à une personne morale distincte

(supra, p. 32 à 35)

- 1) Constitution : droit d'enregistrement de 2,5 % en cas d'apport d'immeubles à une société civile dénuée de la personnalité juridique.
- 2) Fonctionnement : pas de charge fiscale supplémentaire.
- 3) Dissolution : droit d'enregistrement de 1 % lors du partage d'immeubles.

B. Société en nom collectif, société en commandite simple, société coopérative et S.P.R.L. (supra p. 32 à 46)

1) Constitution

Droit d'enregistrement de 2,5 % sur la valeur totale des apports, en espèce ou en nature.

Imposition des plus-values réalisées à l'occasion de la fusion, à moins qu'il ne s'agisse d'un apport de branche d'activité.

2) Fonctionnement

- a) Perte du régime favorable des agriculteurs en matière de TVA, sauf dans le cas de la société coopérative de production agricole
- b) Perte de la possibilité de détermination du bénéfice annuel imposable d'après des barèmes forfaitaires.

- c) Taxation du bénéfice une première fois lors de sa réalisation (impôt des sociétés) et une seconde fois lors de sa distribution (impôt des personnes physiques), sous réserve du correctif partiel apporté par le crédit d'impôt (supra, p. 39 à 41).

Exception : la double imposition économique prévue au paragraphe (c) peut être évitée si la société opte pour l'assujettissement de ses bénéfices à l'impôt des personnes physiques dans le chef des associés, ce qui n'est possible qu'à condition, notamment, qu'il n'y ait pas plus de 10 associés et que le capital investi ne dépasse pas 3 millions de frs. (supra, p. 42 et 43).

3) Dissolution

- a) Droit d'enregistrement de 1 % en cas de reprise d'apport immobilier par un associé.
- b) Impôt des sociétés sur le boni de liquidation.

C. Société anonyme

1) Constitution : voir supra, B

2) Fonctionnement : voir supra, B, sauf que :

- il y a certaines différences quant à la détermination du bénéfice soumis à l'impôt des sociétés (supra, p. 47)
- la société anonyme ne peut jamais opter pour le régime des personnes physiques.

3) Dissolution

- a) Droit d'enregistrement de 12,5 % en cas de reprise d'apport immobilier par un actionnaire.
- b) Impôt des sociétés sur le boni de liquidation.

II. Conclusion

Du rappel qui précède, il est permis de conclure que les formes de fusion les plus économiques sont la copropriété et la société civile dénuée de la personnalité juridique.

Si l'on veut conférer au groupement la personnalité juridique - ce qui paraît indispensable en tout cas dans le domaine de la commercialisation - il se recommande d'adopter une des formes de société de personnes passées en revue plutôt que la société anonyme, eu égard à la possibilité d'opter pour l'assujettissement des bénéficiaires au régime des personnes physiques.

Certains obstacles fiscaux devraient toutefois être levés par des aménagements appropriés de la loi fiscale belge. Nous pensons spécialement aux aménagements suivants :

- 1) Exemption du droit d'enregistrement lors de la constitution et des augmentations de capital (1);
- 2) Immunisation des plus-values réalisées à l'occasion des apports (application en toute hypothèse des règles prévues en cas d'apport de branche d'activité : cf. supra, p.37);
- 3) Extension aux sociétés de personnes de l'immunité dont bénéficient les personnes physiques en cas de réalisation de plus-values sur les immeubles non bâtis (supra, p. 23 et 39);
- 4) Elargissement de la possibilité d'opter pour l'assujettissement des bénéficiaires de la société à l'impôt des personnes physiques (cf. supra, p. 41);
- 5) Admission des rémunérations des associés gérants au nombre des charges professionnelles susceptibles d'engendrer une perte récupérable (voir supra, p. 39 et 40) ;
- 6) Insertion dans la loi de la faculté reconnue par l'Administration à la société coopérative de bénéficier du régime des remboursements forfaitaires en matière de TVA;
- 7) Pour les groupements constitués jusqu'en 1974, déduction intégrale des taxes grevant les biens d'investissement (2).

(1) Pareille exemption ne serait pas sans précédent en droit fiscal belge; la loi du 14 juillet 1966 a dispensé du droit proportionnel d'enregistrement les apports à des sociétés belges qui sont effectués avant le 30 juin 1970 et tendent à accélérer la reconversion et le développement économique des régions charbonnières et de certaines autres régions confrontées avec des problèmes aigus et urgents.

(2) L'article 100 du TVA permet au Roi d'accorder une déduction plus importante que les pourcentages limités prévus par cet article "lorsque les circonstances économiques générales ou particulières propres à un secteur de l'économie le justifient". Il suffirait donc d'un arrêté royal pour permettre la déduction à 100 % des taxes grevant les biens d'investissement dans l'agriculture.

Sous-section II. - Point de vue du droit privé

A. Si l'on fait abstraction de toute considération fiscale, la description des formes juridiques possibles donnée dans le chapitre Ier permet, pensons-nous, de conclure que le vêtement juridique le plus approprié en droit belge, pour toute fusion partielle ou totale d'exploitations agricoles individuelles, est la société coopérative, pour autant qu'on n'exige pas les conditions auxquelles est actuellement subordonné l'octroi des aides gouvernementales.

Cette forme de société réunit les avantages suivants :

- personnalité juridique,
- possibilité de limiter la responsabilité des associés à leur apport;
- possibilité d'organiser librement dans les statuts l'admission de nouveaux membres, la démission et l'exclusion, les conséquences du décès, la gestion, le droit de vote de chaque associé et son droit au partage des bénéfices, etc...
- réduction au minimum des règles de forme et de publicité.

L'obligation de compter sept associés au moins n'est guère gênante puisque les parts des associés ne doivent pas être égales. Ainsi, s'il s'agit de fusionner seulement deux exploitations agricoles, rien n'empêche d'attribuer à chaque chef de famille 47 parts sur 100 et de répartir les 6 parts restantes entre des membres de chacune des deux familles; si le droit de vote est proportionnel au nombre de parts, les titulaires d'une seule part n'auront aucune influence effective dans la gestion de la société.

Des statuts types pourraient être établis de manière à faciliter l'adoption de cette forme de société en cas de fusion totale ou partielle d'exploitations agricoles.

B. Les autres formes de sociétés dotées de la personnalité juridique présentent, par rapport à la coopérative, les principaux inconvénients suivants :

- 1) Société en nom collectif : responsabilité solidaire des associés, pas d'organisation légale de l'exclusion d'un associé, avec cette conséquence que, d'après un arrêt (Cour de cassation 11 mars 1966, Revue Critique jurisprudence belge, 1967, p. 205 et note), l'exclusion d'un associé ne peut être autorisée par les statuts que pour de justes motifs soumis à l'appréciation du tribunal.

- 2) Société de personnes à responsabilité limitée : capital minimum de 250.000,-F; intervention d'un reviseur d'entreprise en cas d'apport en nature; pas d'organisation légale de l'exclusion d'un associé, avec le même conséquence que dans la société en nom collectif; pas de possibilité de démission.

- 3) Société anonyme : gestion par un conseil de trois administrateurs au moins; révocabilité "ad nutum" des administrateurs sans possibilité d'indemnité; pas de possibilité d'exclusion ou de démission des actionnaires; publication annuelle du bilan aux annexes au Moniteur.

Section II. - Observations propres à la commercialisation

En matière de commercialisation, un aménagement supplémentaire du régime fiscal de la société coopérative pourrait être préconisé.

L'exemple VI de quantification a montré que les contributions des membres proportionnelles au chiffre d'affaires étaient taxables à l'impôt des sociétés et, en cas de ristourne aux associés au prorata de leurs livraisons, considérées comme dividendes, ce qui entraîne une seconde taxation à l'impôt des personnes physiques.

Pour prévenir cette charge fiscale injustifiée, on pourrait s'inspirer du régime fiscal des sociétés coopératives de consommation : dans ces sociétés, ne sont pas considérées comme bénéfiques, les ristournes attribuées aux associés en tant que ces ristournes proviennent d'achats effectués par les bénéficiaires eux-mêmes (CIR, art. 104). Ne pourrait-on prévoir que dans les sociétés coopératives formées par des exploitants agricoles en vue de la vente de leurs produits, ne sont pas considérées comme bénéfiques, les contributions périodiques obtenues des associés dans la mesure où elles sont ristournées à ceux-ci au prorata de leurs livraisons à la société ?

ANNEXE

**Exemples de l'incidence fiscale selon
la forme de coopération choisie**

Détail des calculs du chapitre III

Premier cas : Utilisation en commun de machines

Section I. - Imposition lors de la constitution

I. Copropriété

a) Imposition de la constitution du groupement : néant

b) Imposition des investissements (TVA) :

Construction du hangar

4000 UC x 14 % = 560 UC

Achat du matériel

16310 UC x 18 % = 2936 UC

Total : 3496 UC (174.800 FB)

II. Société coopérative

a) Imposition de la constitution du groupement :

Comme le financement se fait par l'emprunt, le capital de la société peut être minimisé :

Par exemple, 1000 UC (ou FB 50.000).

Le droit d'enregistrement serait en ce cas :

1000 UC x 2,5 % = 25 UC (ou FB 1250)

b) Imposition des investissements : voir supra, I, b.

Section II. - Imposition des bénéficiaires annuels

I. Copropriété

On suppose que les dépenses sont couvertes par les huit participants.

L'imposition de chaque membre s'établit comme suit :

1) Revenu imposable :

a) Revenu professionnel net :	5000 UC	250.000 FB
b) A déduire :		
Abattement sur revenu professionnel :		- 10.000 FB
Abattement sur la quote-part du conjoint aidant :		- <u>27.000 FB</u>
Total à déduire :		- 37.000 FB
c) Solde imposable (a - b) =		213.000 FB

2) Calcul de l'impôt :

a) Impôt des personnes physiques

Sur la première tranche de 210.000 FB	41.450 FB
Sur la tranche de 210.000 à 213.000 FB (31000 x 30 %)	<u>900 FB</u>
Total :	42.350 FB

A déduire :

Réduction pour 3 personnes à charge 42.350 x 15 % =	- <u>6.352 FB</u>
Reste :	35.998 FB

b) Taxe communale additionnelle

35.998 x 6 % =	2.160 FB
----------------	----------

c) Impôt total :

L'imposition totale des huit membres s'élève donc à :	
38.158 F x 8 =	305.264 FB

II. Société coopérative

On suppose cette fois, que les associés paient les travaux exécutés selon le tarif donné dans le document de base (1240 UC par an et par associé)

Le bénéfice de la société s'établit comme suit :

a) Recette brute : 9.920 UC

b) Charges :

Amortissement du hangar :

4000 UC x 5 % = 200 UC

Autres dépenses données dans le document de base : 6.210 UC

Total : 6.410 UC

c) Bénéfice net imposable :

9920 UC - 6410 UC = 3.510 UC (ou 175.500 FB)

La réserve légale est entièrement constituée dès le premier exercice, puisqu'elle est limitée à 10 % du capital c'est-à-dire à 100 UC.

A. Si les associés n'optent pas pour l'impôt des personnes physiques, la charge fiscale s'établit comme suit :

1) Impôt des sociétés :

a) Provision pour impôt : $175.500 \times 30,2 \% = 53.000$ FB

b) Impôt sur cette provision :

$53.000 \times (25 + 1,5) \% = 14.040$ FB

c) Bénéfice distribué : $175.500 - 53.000 = 122.500$ FB

d) Impôt sur bénéfice à distribuer :

$122.500 \times (30 + 1,8) \% = 38.955$ FB

e) Impôt total (b + c) : 52.995 FB

2) Imposition de chaque associé :

a) Revenu imposable de chaque associé :

1° Revenus de la part sociale :	
175.500 - 53.000 =	122.500 FB
Crédit d'impôt : 122.500 x 15/70 =	26.250 FB
Total	148.750 FB
Revenu individuel :	
148.750 : 8 =	18.593 FB

2°. Revenus professionnels :

Pour avoir un revenu comparable au cas examiné sub I (copropriété), on suppose que chaque coopérateur a un revenu brut de 5.000 UC, plus sa part des charges de la société, soit 1/8e de 6.410 UC.

Le revenu brut est donc de :

$$5.000 \text{ UC} + 800 \text{ UC} = 5.800 \text{ UC}$$

Le revenu net est dès lors de :

$$5.800 \text{ UC} - 1240 \text{ UC} = 4.560 \text{ UC} = 228.000 \text{ FB}$$

$$\text{Abattement à déduire :} \quad \underline{37.000 \text{ FB}}$$

$$\text{Reste :} \quad 191.000 \text{ FB}$$

$$3°. \text{ Total imposable (1° + 2°) =} \quad 209.593 \text{ FB}$$

$$\text{On arrondit à :} \quad 210.000 \text{ FB}$$

b) Calcul de l'impôt :

$$\text{Sur } 210.000 \text{ FB} \quad 41.450 \text{ FB}$$

A déduire : réduction pour 3 personnes à charge :

$$41.450 \text{ FB} \times 15 \% = \quad \underline{6.217 \text{ FB}}$$

$$\text{Reste :} \quad 35.233 \text{ FB}$$

$$\text{Taxe communale additionnelle (6%) :} \quad \underline{2.114 \text{ FB}}$$

$$\text{Total :} \quad 37.347 \text{ FB}$$

$$\text{A déduire : crédit d'impôt :} \quad \underline{3.281 \text{ FB}}$$

$$\text{Reste à payer :} \quad 34.026 \text{ FB}$$

3) Imposition totale de la société et de l'ensemble des membres du groupement :

$$\text{Imposition de la société :} \quad 32.995 \text{ FB}$$

Imposition de l'ensemble des associés :

$$34.036 \times 8 = \quad \underline{272.208 \text{ FB}}$$

$$\text{Total :} \quad \underline{325.203 \text{ FB}}$$

B. Si les associés optent pour l'impôt des personnes physiques il n'y a pas d'impôt des sociétés, et l'imposition de l'ensemble des associés est de 305.264 FB (voir supra, I).

Section III. - TVA en cours de fonctionnement

Entretien matériel et hangar :

1.957 UC x 14 % = 274 UC

Frais généraux soumis à TVA :

50 UC x 18 % = 9 UC

Total : 283 UC (14.150 FB)

Section IV. - Imposition du retrait d'un associé

I. Copropriété

a) Droit d'enregistrement

La cession d'une part indivise dans un immeuble donne lieu au droit de partage de 1 % du prix, qui est en l'espèce de 345 UC. Le droit d'enregistrement est donc de 3,45 UC (172,5 FB)

b) Impôt sur les revenus

La cession de la part d'un copropriétaire fait apparaître une plus-value d'avoirs investis dans son exploitation dont le montant s'établit comme suit :

Prix de revient du hangar (1) : 4.000 UC

A déduire : amortissement pendant 8 ans :

200 UC x 8 = 1.600 UC

Valeur résiduelle : 2.400 UC

Plus-value :

un huitième de (2400 x 15 %) = 45 UC

L'impôt sur la plus-value s'élève à :

45 UC x 15 % = 6,75 UC (337,5 FB)

II. Société coopérative

Pas d'impôt

(1) Les machines sont entièrement amorties, si l'annuité d'amortissement est de 15 %.

Deuxième cas : Production de porcs à l'engrais

Section I. - Imposition lors de la constitution

A. Imposition de la constitution du groupement

Les apports sont les suivants :

Apports en espèces

(y compris le capital circulant) : 20.000 UC (1.000.000 FB)

Apports en industrie (1) : 11.250 UC (562.500 FB)

Total : 31.250 UC

L'imposition de la constitution des différentes formes de groupement retenues peut être schématisée comme suit :

1) Société en nom collectif (y compris société constituée sans acte écrit)

Droit d'enregistrement de 2,5 % de la valeur

des apports ce qui fait : 781,25 UC (39.062,5 FB)

2) Société coopérative

Idem

3) Société anonyme

Idem

B. Imposition des investissements

1) Droits d'enregistrement :

Achat du terrain :

1,250 UC x 12,5 % = 156,25 UC (ou 7.812 FB)

2) TVA :

Mise en valeur terrain et construction de la porcherie :

40.000 UC x 14 % = 5.600 UC

Achat machines et outils :

20.000 UC x 18 % = 3.600 UC

Total : 9.200 UC (460.000 FB)

(1) Il est à noter que les apports en industrie ne peuvent être représentés par des parts de capital d'une société anonyme, mais seulement par des parts de fondateur.

Section II - Imposition des bénéfices annuels

I. Exploitations individuelle

A. Le bénéfice net de l'exploitation est donné (8.000 UC) et s'établit comme suit :

a) Produit de la vente des porcs :

$$\frac{1.200 \times 110 \times 60,6 \text{ UC}}{100} = 79.992 \text{ UC}$$

b) Charges

1. Achat des porcelets :

$$1.200 \times 12 \text{ UC} = 14.400 \text{ UC}$$

2. Amortissements :

mise en valeur du terrain :

$$4.000 \text{ UC} \times 5 \% = 200 \text{ UC}$$

$$\text{bâtiment} : 36.000 \text{ UC} \times 5 \% = 1.800 \text{ UC}$$

$$\text{équipements} : 20.000 \text{ UC} \times 10 \% = 2.000 \text{ UC}$$

Frais d'établissement (1) :

$$156,25 \text{ UC} \times 10 \% = 15 \text{ UC}$$

3. Charges financières :

$$30.000 \text{ UC} \times 6,75 \% = 2.025 \text{ UC}$$

4. Total : 1 + 2 + 3 =

$$20.440 \text{ UC}$$

5. Frais d'engraissement et autres :

$$79.992 - 20.440 - 8.000 = 51.552 \text{ UC}$$

6. Total des charges (4 + 5) =

$$71.992 \text{ UC}$$

c) Bénéfice net (a - b.6) =

$$8.000 \text{ UC (400.000 FB)}$$

B. L'imposition de l'exploitant s'établit comme suit :

1) Revenu professionnel net : 400.000 FB

Abattement à déduire : 37.000 FB

Solde imposable : 363.000 FB

(1) Nous entendons par là le droit de'enregistrement sur l'achat du terrain s'levant à 156,25 UC. Ces frais peuvent être entièrement imputés sur les résultats de la première année, ou amortis, au gré de l'entreprise.

2) Calcul de l'impôt

a) Impôt des personnes physiques :

Sur la première tranche de 210.000 FB:	41.450 FB
Sur la tranche de 210.000 à 315.000 FB : (105.000 x 30 %)	31.500 FB
Sur la tranche de 315.000 à 363.000 FB : (48.000 x 35 %)	<u>16.800 FB</u>
Total :	89.750 FB

A déduire :

Réduction pour 3 personnes à charge (1) 56.450 x 15 % =	<u>8.467 FB</u>
Reste :	81.283 FB

b) Taxe communale additionnelle :

81.283 x 6 % =	<u>4.877 FB</u>
----------------	-----------------

c) Impôt total :	86.160 FB
------------------	-----------

II. Société en nom collectif (y compris société constituée sans acte écrit)

On suppose que le bénéfice net de la société est de 8.000 UC, et n'est donc pas réduit en raison du salaire versé aux deux associés actifs (3.000 UC).

Pour la facilité des calculs, on ne tiendra pas compte de l'amortissement supplémentaire pour frais de premier établissement (droit d'enregistrement de 791 UC sur les apports).

A. Si la société a été constituée régulièrement et si les associés n'optent pas pour l'impôt des personnes physiques, la charge fiscale s'établit comme suit :

(1) Applicable seulement à l'impôt qui se rapporte à la première tranche de 260.000 FB : cet impôt est égal à 56.450 FB.

1) Impôt des sociétés (y compris les 6 centimes additionnels)	
400.000 FB x 30,2 % (1) =	120.800 FB
2) Imposition de chaque associé :	
a) Revenu imposable de chaque associé :	
1° Revenu de la part sociale :	
Revenu distribué aux associés :	
400.000 - 120.800 =	279.200 FB
Crédit d'impôt :	
279.200 x 15/70 =	41.880 FB
Total imposable	<u>321.080 FB</u>
Revenu imposable de chaque associé :	32.108 FB
2° Revenus professionnels :	
Montant net : 7.200 UC	<u>360.000 FB</u>
A déduire (cf. supra, I, B)	37.000 FB
Reste :	323.000 FB
3° Total imposable (1° + 2°)	355.108 FB
b) Calcul de l'impôt :	
Sur la 1ère tranche de 315.000 FB	72.950 FB
Sur la tranche de 315.000 à 355.100 FB	
(40.100 x 35 %)	14.035 FB
Total :	86.985 FB
A déduire : réduction pour 3 personnes à charge	8.467 FB
Reste :	87.518 FB
Taxe communale additionnelle (6 %)	4.711 FB
Impôt total :	83.229 FB
Cet impôt se rapporte à un revenu imposable (abstraction faite des abattements) de	392.108 FB
Le taux moyen de l'impôt des personnes physiques est donc	
de : $83.229/392.108 = 21,2 \%$	
3) Imposition de l'ensemble des associés sur le revenu distribué	
321.080 x 21,2 % =	68.069 FB
A déduire : crédit d'impôt :	41.880 FB
Reste :	<u>26.189 FB</u>
4) Imposition totale :	
120.800 + 26.189 =	146.989 FB

(1) Pour la justification de ce taux, voir le détail des calculs donné dans le premier cas, p. 3

- B. Si la société a été constituée sans acte écrit (société de fait) ou si ses associés optent pour l'impôt des personnes physiques, il n'y a pas d'impôt des sociétés, et l'imposition des associés sur les bénéfices du groupement est de 86.160 FB (pour les calculs, voir supra, I, B.)

III. Société coopérative

- A. Si les associés n'optent pas pour l'assujettissement des bénéfices sociaux à l'impôt des personnes physiques, l'imposition de la société est la même que dans le cas de la société en nom collectif (supra, II, A, 1).

Quant à l'imposition des associés, elle se calcule de la même manière que celle des associés en nom collectif (supra, II, A, 2), sauf que le bénéfice distribué doit ici être diminué de la dotation annuelle au fonds de réserve légale : cette dotation étant de 5 % du bénéfice annuel (ce qui donne en l'espèce 20.000 FB), le revenu distribué est de 259.200 FB (au lieu de 249.200 dans le cas de la société en nom collectif). On peut négliger cette minime différence.

- B. Si les associés optent pour l'impôt des personnes physiques, la situation est identique à celle qui se présente dans le cas de la société en nom collectif soumise au régime de l'option (supra II, B).

IV. Société anonyme

Il n'y a pas de possibilité d'option pour le régime des personnes physiques.

Le régime fiscal de la société et des actionnaires est le même que dans le cas de la société coopérative soumise à l'impôt des sociétés (supra, III, A).

Section III. - TVA en cours de fonctionnement

1. Achat des porcelets :

14.400 UC x 6 % = 864 UC

2. 80 % des frais d'engraissement (à supposer la TVA applicable pour moitié à 6 % et pour moitié à 18 %, soit une moyenne de 12 %)

51.552 UC x 80 % x 12 % = 4.949 UC

3. Total 1 + 2 :

5.813 UC (290.650 FB)

Section IV. - Imposition du retrait d'un associé

Si le retrait s'effectue par cession des parts à un ou plusieurs associés, il n'y a pas d'imposition, quel que soit le typ de société (cf. supra, p. 45).

Troisième cas : Etable de vaches laitières

Section I. - Imposition lors de la constitution

A. Imposition de la constitution du groupement

Les apports sont les suivants :

Apports en nature (bétail)	45.000 UC
Apports en espèces	<u>45.000 UC</u>
Total :	90.000 UC

L'imposition de la constitution des différentes formes de groupement retenues peut être schématisée comme suit:

1) Société civile sans personnalité juridique

Pas d'impôt

2) Société coopérative

Droit d'enregistrement de 2,5 % de la valeur des apports, ce qui fait :
90.000 UC x 2,5 % = 2.250 UC (112.500 FB)

3) Société anonyme

Même impôt que dans le cas B ci-avant.

B. Imposition des investissements

1) Droits d'enregistrement :

Achat du terrain :
6.900 UC x 12,5 % = 862,5 UC (43.125 FB)

2) TVA

- Construction étable, silos, habitations ouvrières, aménagement du sol :
102.400 UC x 14 % = 14.336 UC

- Outillage et bétail :
106.700 UC x 18 % = 19.206 UC

Total : 33.542 UC (167.710 FB)

Section II. - Imposition des bénéfices annuels

I. Exploitation individuelle

A. Le bénéfice net de l'exploitation s'établit comme suit, si l'on fait abstraction de l'amortissement des frais de constitution (droit d'enregistrement de 862,5 UC.

a) Recettes :	75.200 UC
b) Dépenses :	
Coût de l'outillage (y compris amortissement de 10 %	6.100 UC
Travail effectué par des tiers	5.300 UC
Fermage	6.600 UC
Engrais	6.800 UC
Achats d'aliments	15.100 UC
Coût direct du bétail	2.300 UC
Frais généraux	1.400 UC
Semences	900 UC
Salaires payés (les charges sociales étant censées incluses	13.400 UC
Amortissement de l'étable et des silos	
88.600 UC x 5 % =	4.430 UC
Amortissement des habitations ouvrières :	
8.300 UC x 2 % =	<u>166 UC</u>
Total :	62.496 UC
c) Bénéfice net	
75.200 UC - 62.496 UC =	12.704 UC (635.200 FB)

B. L'imposition de l'exploitant s'établit comme suit :

1) Revenu imposable :	
Revenu professionnel net :	635.200 FB
Abattement à déduire :	37.000 FB
Solde impôté :	598.200 FB

2) Calcul de l'impôt

Sur la lère tranche de 315.000 FB	72.950 FB
Sur la tranche de 315.000 à 415.000 FB (100.000 x 35 %) =	35.000 FB
Sur la tranche de 415.000 à 500.000 FB (85.000 x 37,5 %) =	31.875 FB
Sur la tranche de 500.000 à 598.200 FB (98.200 x 40 %) =	39.380 FB
Total :	<u>179.105 FB</u>
A déduire : réduction pour 3 personnes à charge	8.467 FB
Reste :	170.638 FB
Taxe communale additionnelle (6 %)	10.239 FB
Impôt total :	180.877 FB

II. Société civile dénuée de la personnalité juridique

Les bénéfices de la société subissent dans le chef des associés une imposition totale de 180.877 FB (voir calculs supra, I).

III. Société coopérative

Les associés n'ont pas la possibilité d'opter pour l'assujettissement des bénéfices de la société à l'impôt des personnes physiques, car le capital investi excède trois millions de frs (cf. supra p. 42, D).

On suppose que le bénéfice net de la société est de 635.211 FB et, pour la facilité des calculs, on ne tiendra pas compte de l'amortissement supplémentaire, pour frais de premier établissement (droit d'enregistrement de 2.250 UC).

Une dotation de 5 % du bénéfice (31.760 FB) doit être faite à la réserve légale.

La charge fiscale s'établit comme suit :

1) Impôt des sociétés :	
Sur la réserve légale :	
31.760 x (25 + 1,5) % =	8.416 FB
Sur le solde du bénéfice de	
(635.200 - 31.760) :	
603.440 x 30,2% (1) =	<u>182.239 FB</u>
Total :	190.655 FB
2) Imposition de chaque associé :	
a) Revenu imposable de chaque associé :	
1° Revenu de la part sociale :	
Revenu distribué aux associés :	
603.440 - 182.239 =	421.200 FB
Crédit d'impôt : 421.201 x 15/70e =	90.260 FB
Total imposable	511.460 FB
Revenu imposable de chaque associé :	51.146 FB
2° Revenus professionnels :	
Montant net :	571.680 FB
Abattement à déduire :	37.000 FB
Solde imposable :	534.680 FB
3° Total imposable (1° + 2°.)	585.826 FB
b) Calcul de l'impôt :	
Sur la 1ère tranche de 500.000 FB	139.825 FB
Sur la tranche de 500.000 à 585.826 FB	
(85.826 x 40 %) =	34.330 FB
Total :	174.155 FB
A déduire : réduction pour 3 personnes à charge	8.467 FB
Reste :	165.688 FB
Taxe communale additionnelle (6 %)	9.941 FB
Impôt total :	175.629 FB
Cet impôt se rapporte à un revenu imposable (abstraction faite des abattements) de 571.680 + 51.146 =	622.826 FB
Le taux moyen de l'impôt des personnes physiques est donc de :	
175.629/622.826 = 28,2 %	
3) Imposition de l'ensemble des associés sur le revenu distribué	
511.460 x 28,2 % =	144.232 FB
A déduire : crédit d'impôt	20.260 FB
Reste :	<u>53.972 FB</u>
4) Imposition totale : 190.655 + 53.972 =	244.627 FB

(1) Pour la justification de ce taux, voir le détail de calcul donné dans le premier cas, p. 3.

IV. Société anonyme

La situation est la même que dans le cas de la coopération (supra, III).

Section III. - Impôts indirects en cours de fonctionnement

A. Droits d'enregistrement

Bail : $6.600 \text{ UC} \times 0,2 \% =$ 13,2 UC (660 FB)

B. TVA

1) Entretien de l'outillage, engrais

$(3.030 + 6.800) \text{ UC} \times 18 \% =$ 1.769 UC

2) Achats d'aliments, semences, travail de tiers,
coûts directs du bétail (1)

$(15.100 + 900 + 5.300 + 2.300) \times 6 \% =$ 1.416 UC

3) 50 % des frais généraux (supposés soumis à la
TVA pour moitié au taux de 18 % soit en
moyenne 12 %) : $700 \times 12 \% =$ 84 UC

4) Total : 3.269 UC (ou 163.450 FB)

Section III- Retrait d'un associé

I. Société civile dénuée de la personnalité juridique

a) Droit d'enregistrement

La cession d'une part dans une indivision immobilière donne lieu
au droit de partage de 1 % du prix, qui est de :

$7.327,2 \text{ UC} + 1.099 \text{ UC} =$ 8.426,2 UC

Le droit est donc de 84,26 UC (4.213 FB)

b) Impôts sur les revenus

La cession de la part d'un des associés fait apparaître une plus-value
d'avoirs investis dans son exploitation dont le montant s'établit comme suit :

Prix de revient des bâtiments, du terrain,
et de l'outillage :

$6.900 + 88.600 + 30.700 + 8.300 =$ 134.500 UC

A déduire : amortissements pendant 8 ans

$88.600 \times 8 \times 5 \% =$ 34.440 UC

$30.700 \times 8 \times 10 \% =$ 24.560 UC

$8.300 \times 8 \times 2 \% =$ 1.328 UC

61.328 UC

(1) Ces deux dernières catégories de dépenses paraissent pouvoir être considérées comme "services agricoles" et bénéficier comme tels du taux réduit de 6 %.

Valeur résiduelle : 134.500 UC - 61.328 UC = 73.172 UC
Plus-value :
un dixième de (73.272 x 15 %) = 1.099 UC (54.950 FB)
L'impôt sur la plus-value s'élève à :
54.950 FB x 15 % = 8.242 FB

II. Société coopérative ou anonyme

Pas d'impôt.

Quatrième cas : Exploitation mixte

Section I. - Imposition lors de la constitution du groupement

A. Imposition de la constitution du groupement

Les apports s'élèvent à 375.000 UC (200.000 UC en terres et le solde en espèces).

L'imposition de la constitution des différentes formes de groupement retenues peut être schématisée comme suit :

1) Société civile sans personnalité juridique

Droit d'enregistrement de 2,50 % sur la valeur des terres apportées, ce qui fait :

200.000 x 2,5 % = 5.000 UC (250.000 FB)

2) Société coopérative

Droit d'enregistrement de 2,5 % sur la valeur totale des apports, ce qui fait :

375.000 x 2,5 % = 9.375 UC (468.750 FB)

Ce droit est réduit de moitié si l'apport peut être considéré, en fait, comme un apport de branche d'activité.

3) Société anonyme

Même impôt que dans le cas de la coopérative (supra, 2).

B. Imposition des investissements

Construction des bâtiments :		
80.000 UC x 14 % =	11.200 UC	
Matériel de culture :		
365.000 UC x 18 % =	18.900 UC	
Cheptel 40.000 x 6 %	2.400 UC	
	<hr/>	
Total :	32.500 UC	(1.625.000 FB)

Section II. - Imposition des bénéfices annuels

I. Exploitation individuelle

A. Le bénéfice net de l'exploitation s'établit comme suit:

a) Recettes :	77.400 UC	
b) Dépenses :		
Amortissement des bâtiments :		
60.000 x 5 % :	3.000 UC	
Autres dépenses indiquées à la p. 7 du		
document de base :	66.600 UC	
Total :	69.600 UC	
c) Bénéfice net : 77.400 - 69.600 =	7.800 UC	(390.000 FB)

B. L'imposition de l'exploitant s'établit comme suit :

1) Revenu imposable		
Revenu professionnel net :		390.000 FB
Abattement à déduire :		37.000 FB
Solde imposable :		353.000 FB
2) Calcul de l'impôt		
Sur la 1ère tranche de 315.000 FB		72.950 FB
Sur la tranche de 315.000 à 353.000 FB		
(38.000 x 35 %) =		13.300 FB
Total :		86.250 FB
A déduire : réduction pour 3 personnes à charge :		8.467 FB
Reste :		77.783 FB
Taxe communale additionnelle (6 %) :		<u>4.667 FB</u>
Impôt total :		82.450 FB

II. Société civile dénuée de la personnalité juridique

Si l'on fait abstraction de l'amortissement des frais de constitution (droit d'enregistrement de 5.000 UC), les bénéfices que l'ensemble des associés tirent du groupement subissent un impôt total de 82.450 FB (voir calculs supra I).

III. Société coopérative

Pour que le minimum de 7 associés soit atteint, on suppose que les cinq exploitants désireux de fusionner leurs exploitations s'adjoignent deux membres de leur famille qui souscrivent chacun une part de 1.000 FB. Ces deux parts seront négligées dans les calculs.

Les associés n'ont pas la possibilité d'opter pour l'assujettissement des bénéfices de la société à l'impôt des personnes physiques, car le capital investi excède trois millions de francs.

On suppose que le bénéfice net de la société est de 390.000 FB et, pour la facilité des calculs, on ne tient pas compte de l'amortissement des frais de constitution (droit d'enregistrement de 9.375 UC).

Une dotation de 5 % du bénéfice (24.000 FB) doit être faite à la réserve légale.

La charge fiscale s'établit comme suit :

1) Impôt des sociétés :

Sur la réserve légale :

$24.000 \times (25 + 1,5\%) = 6.360 \text{ FB}$

Sur le solde du bénéfice de (390.000 - 24.000) :

$366.000 \times 30,2\% (1) = \underline{110.530 \text{ FB}}$

Total : 116.890 FB

(2) Pour la justification de ce taux, voir le détail de calcul donné dans le premier cas, p. 3.

2) Imposition de chaque associé :	
a) Revenu de chacun des 5 associés importants	
1° Revenu des parts sociales :	
Revenu distribué aux associés :	
366.000 - 110.530 =	255.470 FB
Crédit d'impôt : 255.470 x 15/70e =	54.743 FB
Revenu total imposable :	310.213 FB
Revenu imposable de chaque associé (un 5ième)	62.043 FB
2° Revenus professionnels	
Montant net :	312.000 FB
Abattement à déduire :	37.000 FB
Solde imposable :	275.000 FB
3° Total imposable (1° + 2°)	337.043 FB
b) Calcul de l'impôt	
Sur la 1ère tranche de 315.000 FB	72.950 FB
Sur la tranche de 315.000 à 337.043	
(22.043 x 35 %) =	7.715 FB
Total :	80.665 FB
A déduire : réduction pour 3 personnes à charge	<u>8.467 FB</u>
Reste :	72.198 FB
Taxe communale additionnelle (6 %) :	<u>4.311 FB</u>
Impôt total :	76.509 FB
Cet impôt se rapporte à un revenu imposable (abstraction faite des abattements) de :	62.043 + 312.000 = 374.043
Le taux moyen de l'impôt des personnes physiques est donc de :	
$76.509/374.043 = 20 \%$	
3) Imposition de l'ensemble des associés sur le revenu distribué :	
310.213 x 20 % =	62.043 FB
A déduire : crédit d'impôt :	<u>54.743 FB</u>
Reste :	7.300 FB
4) Imposition totale : 116.890 + 7.300 =	124.190 FB

IV. Société anonyme

La situation est la même que dans le cas de la coopérative (voir supra, III).

Section III. - TVA en cours de fonctionnement

- Engrais et semences, 50 % des frais généraux (on suppose que la TVA est applicable pour moitié à 6 % et pour moitié à 18 %, soit en moyenne 12 %).		
(6.000 + 3.000) x 12 % =	1.080 UC	
- Aliments du bétail, frais spécifiques du bétail :		
(14.000 + 8.000) x 6 % =	1.320 UC	
- Réparation et consommation du matériel de culture :		
2.500 x 18 % =	450 UC	
- Entretien bâtiments et installations fixes :		
600 x 14 % =	84 UC	
	<hr/>	
	2.934 UC	(146.700 FB)

Section IV - Retrait d'un associé

I. Société civile dénuée de la personnalité juridique

a) Droit d'enregistrement

La cession d'une part dans une indivision immobilière donne lieu au droit de partage de 1 % du prix, qui est de :

$$10.600 \text{ UC} + 1.590 \text{ UC} = 12.190 \text{ UC}$$

Le droit est donc de 121,9 UC (6.095 FB)

b) Impôt sur les revenus

La cession de la part de l'un des associés fait apparaître une plus-value d'avoir investis dans son exploitation, dont le montant s'établit comme suit :

Prix de revient des bâtiments et de l'outillage : 145.000 UC

A déduire : amortissements pendant 8 ans :

$$8.500 \times 8 = 68.000 \text{ UC}$$

$$3.000 \times 8 = 24.000 \text{ UC}$$

Total : 92.000 UC

Valeur résiduelle : 53.000 UC

Plus-value :

$$\text{un cinquième de } (53.000 \times 15 \%) = 1.590 \text{ UC} \quad (79.500 \text{ FB})$$

L'impôt sur la plus-value s'élève à :

$$79.500 \text{ FB} \times 15 \% = \underline{\underline{11.925 \text{ FB}}}$$

II. Société coopérative ou société anonyme

Pas d'impôt

Cinquième cas : Abattage et vente de bétail et viandes

Section I. - Installation d'abattage appartenant à la société

I. Imposition lors de la constitution

A. Imposition de la constitution

Les apports s'élèvent à 60.000 UC en espèces.

Le droit d'enregistrement, qu'il s'agisse d'une société coopérative ou d'une société anonyme, s'élève en principe à :

60.000 UC x 2,5 % = 1.500 UC (75.000 FB)

Toutefois, dans le cas d'une société coopérative, il est possible de bénéficier du taux réduit de 1 %, à condition de constituer le capital en deux temps :

1.000 UC x 2,5 % =	25 UC	
59.000 UC x 1 % =	<u>590 UC</u>	
Total :	615 UC	(30.750 FB)

B. Imposition des investissements

1) Droit d'enregistrement

Achat du terrain :

25.000 UC x 12,5 % = 3.125 UC (156.250 FB)

2) TVA

Construction bâtiments :

1.000.000 UC x 14 % = 140.000 UC

Equipement :

500.000 UC x 18 % = 90.000 UC

Total : 230.000 UC (11.500.000 FB)

II. Imposition des bénéfices annuels

A. Détermination du bénéfice net

Le bénéfice net d'exploitation s'établit comme suit :

1) Recettes :	7.431.300 UC	
2) Dépenses :	6.971.400 UC	
Achat d'animaux :	6.971.400 UC	
Dépenses de fonctionnement :	155.000 UC	
Intérêts de l'emprunt :	60.000 UC	
Amortissements :		
800.000 UC : 30 =	26.667	
600.000 UC : 15 =	40.000	
100.000 UC : 10 =	<u>10.000</u>	76.667 UC
Total des dépenses :	7.263.067 UC	
3) Bénéfice net (1 - 2) :	168.233 UC	(8.411.650FB)
Réserve légale : 168.233 UC X 5 % =	8.412 UC	(420.600FB)

B. Société coopérative

La société n'a pas la possibilité d'opter pour l'assujettissement de ses bénéfices à l'impôt des personnes physiques dans le chef de ses associés.

1) Impôt des sociétés

$$8.411.650 \text{ FB} \times (30 + 1,8 + 3) \% = 2.927.254 \text{ FB}$$

2) Imposition subie par les associés sur les bénéfices distribués

Le bénéfice diminué de la provision pour impôts est de :

$$8.411.650 - 2.927.254 = 5.484.396 \text{ FB}$$

La réserve légale de 5 % est de : 274.220 FB

Le bénéfice restant à distribuer est donc de : 5.210.176 FB

Crédit d'impôt : $5.210.176 \times 15/70e = 1.116.466 \text{ FB}$

Total imposable : 6.326.642 FB

A supposer que chaque associé subisse l'impôt des personnes physiques au taux moyen de 20 %, la charge fiscale est de :

$$6.326.642 \times 20 \% = 1.265.328 \text{ FB}$$

A déduire : crédit d'impôt : 1.116.466 FB

reste : 148.862 FB

3) Imposition totale : $2.927.254 + 148.862 = 3.076.116 \text{ FB}$

C. Société anonyme

Même régime que la société coopérative (supra, B)

III. TVA en cours de fonctionnement

- Achat d'animaux		
6.971.400 UC x 6 % =	427.284 UC	
7.000 UC x 6 % =	420 UC	
- Combustible, électricité, entretien des bâtiments par des tiers		
23.000 UC x 14 % =	3.220 UC	
- Divers :		
7.500 UC x 18 % =	<u>1.350 UC</u>	
Total :	432.274 UC	(21.613.700 FB)

IV. Retrait des sociétaires

Contrairement à ce que nous avons supposé dans les quatre cas précédents, on suppose ici que les parts des 30 sociétaires qui se retirent après 10 ans sont remboursées par la société (et non par d'autres sociétaires).

A. Société coopérative

Le boni retiré par les 30 sociétaires (ou 5 % des associés) s'établit comme suit :

1) Réserve légale :		
60.000 UC x 10 % =	6.000 UC	
Part des 30 sociétaires :		
6.000 UC x 5 % =	300 UC	
2) Plus-value sur bâtiments et équipements : 15 % de		
800.000 UC - 266.670 UC =	533.330 UC	
600.000 UC - 400.000 UC =	<u>200.000 UC</u>	
	733.330 UC	
733.330 UC x 15 % =	5.500 UC	
3) Impôt des sociétés sur le retrait :		
300 UC x 31,8 % =	95,4 UC	
5.500 UC x 13,7 % =	<u>753,5 UC</u>	
Total :	848,9 UC	(42,445 FB)

B. Société anonyme

Si le remboursement se fait par voie de rachat d'actions, la cotisation spéciale de l'impôt des sociétés sur ce rachat s'établit comme suit :

$$5.800 \text{ UC} \times 31,8 \% = 1.844,4 \text{ UC} \quad (92.220 \text{ FB})$$

Section II. - Installation d'abattage utilisé par la société

La société, ne faisant pas de bénéfices, ne peut être qu'une société coopérative.

I. Imposition lors de la constitution

A. Imposition de la constitution

$$6.000 \text{ UC} \times 2,5 \% = 150 \text{ UC} \quad (7.500 \text{ FB})$$

B. Imposition des investissements : néant

II. Imposition des bénéfices annuels : néant

III. TVA en cours de fonctionnement

1) La société agit comme commissionnaire à la vente mais elle est traitée, au point de vue de la TVA, comme si elle achetait aux sociétaires, et revendait avec un bénéfice brut de 36 UC par tonne abattue (voir CTVA, art. 13).

La TVA, sur la livraison des animaux à la société, s'établit donc comme dans le cas précédent :

(section I, III) : 427.284 UC

2) D'autre part, la redevance due par la société au propriétaire de l'abattoir s'élève à :

$$35 \text{ UC} \times 6.300 = 220.500 \text{ UC}$$

$$\text{La TVA s'élève à : } 220.500 \text{ UC} \times 18 \% = \underline{39.690 \text{ UC}}$$

3) La TVA totale s'établit donc comme suit :

$$427.284 \text{ UC} + 39.690 \text{ UC} = 466.974 \text{ UC} \quad (23.348.700 \text{ FB})$$

IV. Retrait des sociétaires

Pas d'impôt à défaut de boni

Sixième cas : Vente de fruits et légumes

Section I. - Imposition lors de la constitution

A. Imposition de la constitution

L'apport s'élève à 890.000 UC

Le droit d'enregistrement, qu'il s'agisse d'une société coopérative ou d'une société anonyme, s'élève en principe à :

890.000 UC x 2,5 % = 22.500 UC (1.125.000 FB)

Toutefois, dans le cas d'une société coopérative, il est possible de bénéficier du taux réduit de 1 %, à condition de constituer le capital en deux temps :

1.000 UC x 2,5 % = 25 UC

889.000 UC x 1 % = 8.890 UC

Total : 8.915 UC (445.750 FB)

B. Imposition des investissements

1) Droit d'enregistrement :

Achat du terrain :

220.000 UC x 12,5 % = 27.500 UC (1.375.000 FB)

2) TVA

Aménagement du terrain, infrastructure, bâtiments :

1.230.000 UC x 14 % = 172.200 UC

Equipement, matériel d'emballage :

1.270.000 UC x 18 % = 228.600 UC

Total : 400.800 UC (20.040.000 FB)

Section II - Imposition des bénéfices annuels

A. Détermination du bénéfice annuel

1) Recettes : 980.000 UC
Fonds d'intervention : 20.000 UC

2) Dépenses :

On retient les chiffres du document de base, sauf que l'amortissement des frais d'achat du terrain s'élève à 10 % de 27.500 UC (et non de 15.000 UC), soit 2.750 UC (au lieu de 1.500 UC).

Le total des dépenses s'élève dès lors à 824.250 UC

3) Bénéfice net : 178.250 UC (8.912.500 FB)

B. Société coopérative

La société n'a pas la possibilité d'opter pour l'assujettissement de ses bénéfices à l'impôt des personnes physiques dans le chef de ses associés.

1) Impôt des sociétés :

$8.912.500 \text{ FB} \times (30 + 1,8 + 3) \% = 3.101.950 \text{ FB}$

2) Imposition subie par les associés sur les bénéfices distribués :

Le bénéfice diminué de la provision pour impôt est de :

$8.912.500 - 3.101.950 = 5.810.550 \text{ FB}$

La réserve légale de 5 % est de : 290.527 FB

Reste à distribuer : 5.520.023 FB

Crédit d'impôt : $5.520.023 \times 15/70 = 1.182.857 \text{ FB}$

Total imposable : 6.702.880 FB

A supposer que chaque associé subisse l'impôt des personnes physiques au taux moyen de 20 %, la charge fiscale est de :

$6.702.880 \times 20 \% = 1.340.576 \text{ FB}$

A déduire : crédit d'impôt : 1.182.857 FB

167.719 FB

3) Imposition totale :

$3.101.950 + 167.719 = 3.269.669 \text{ FB}$

C. Société anonyme

Même régime que la société coopérative (supra, B).

Section III. - TVA en cours de fonctionnement

A. Sur les livraisons de fruits des membres à la société :

(prix de vente des fruits - commission de la société) x 6 % = ?

B. Sur les autres dépenses :

- Entretien bâtiments :

12.500 UC x 14 % = 1.750 UC

- Eau (6 % et électricité (14 %) =

12.000 UC x 10 % = 120 UC

- Location d'équipement mécanographique,
imprimés, divers :

(32.000 + 11.000 + 14.500) x 18 % = 10.350 UC

Total : 12.220 UC (611.000 FB)

Section IV. - Retrait des sociétaires

A. Société coopérative

Le boni retiré par les 50 sociétaires (ou 5 % des associés) s'établit
comme suit :

1) Réserve légale :

890.000 UC x 10 % = 89.000 UC

Part des 50 sociétaires :

89.000 UC x 5 % = 4.450 UC

2) Plus-value sur bâtiments et équipements : 15 % de :

1.700.000 - (68.000 x 8) = 1.156.000 UC

430.000 - (30.000 x 8) = 190.000 UC

420.000 - (42.000 x 8) = 84.000 UC

100.000 - (4.000 x 8) = 68.000 UC

1.498.000 UC

1.498.000 UC x 15 % = 224.700 UC

Part des 50 sociétaires : 224.700 x 5 % = 11.235 UC

3) Impôt des sociétés sur le retrait :

4.450 UC x 31,8 % = 1.415 UC

Reste à payer : 11.235 - 1.415 = 9.820 UC

Sur ce solde, l'impôt est de :

9.820 UC x 13,7 % = 1.347 UC

Total : 2.762 UC (138.100 FB)

B. Société anonyme

Si le remboursement se fait par voie de rachat d'actions, la cotisation spéciale de l'impôt des sociétés sur ce rachat s'établit comme suit :

$$15.685 \times 31,8 \% = 4.987,81 \text{ UC} \quad (\underline{249.390 \text{ FB}})$$

FRANCE

H. FRANCOIS

Inspecteur principal au
Ministère des Finances
Paris

S O M M A I R E

	<u>Pages</u>
<u>1ère PARTIE - APERÇU DES FORMES JURIDIQUES</u>	1
<u>A. Formes non réservées à l'agriculture</u>	2
1. l'entraide	
2. la propriété indivise de moyens de production	3
3. associations, syndicats, groupements divers sans but lucratif	4
4. la société de fait	7
5. la société civile particulière	8
6. les sociétés commerciales	10
a) la société en nom collectif (SNC)	12
b) la société en commandite simple (SCS)	13
c) la société à responsabilité limitée (SARL)	14
d) la société anonyme (SA)	16
e) la société en commandite par actions (SCA)	22
7. le groupement d'intérêt économique (GIE)	24
<u>B. Formes spécifiquement agricoles</u>	27
1. les sociétés coopératives agricoles	
a) à forme civile	29
b) à forme commerciale	35
2. la société d'intérêt collectif agricole (SICA)	39
3. la société mixte d'intérêt agricole (SMIA)	41
4. le groupement agricole d'exploitation en commun (GAEC)	42
5. le groupement agricole foncier (GAF)	51
6. le groupement forestier	53
7. les groupements de producteurs	54
<u>2ème PARTIE - REGIME FISCAL</u>	
I. Généralités	57
II. Impositions frappant les exploitations agricoles individuelles	59
A. Impôts directs	
1. Impôt sur le revenu des personnes physiques et taxe complémentaire	
2. Taxe sur les salaires, taxe d'apprentissage	60
3. Anciennæ contributions directes et taxes assimilées	61

	<u>Pages</u>
B. Impôts indirects	62
1. Taxe sur la valeur ajoutée	
2. assujettissement optionnel	63
3. remboursement forfaitaire	64
4. régime de la ristourne sur matériel agricole	
5. autres impôts indirects auxquels les exploitants sont éventuellement soumis	67
C. Droits d'enregistrement	68
III. Dispositions fiscales applicables aux diverses formes de coopération et de fusion	70
1. Entraide	
2. Propriété indivise	
3. Associations, syndicats	72
4. Sociétés de fait	
5. Sociétés civiles particulières	73
6. Sociétés en nom collectif	76
7. Sociétés en commandite simple	
8 et 9. Sociétés à responsabilité limitée et Sociétés par actions	77
10. Groupements d'intérêt économique (G.I.E.)	82
11. Sociétés coopératives agricoles	84
12. Sociétés d'intérêt collectif agricole (SICA)	88
13. Sociétés mixtes d'intérêt agricole (SMIA)	89
14. Groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC)	
15. Groupements agricoles fonciers (G.A.F.)	95
16. Groupements forestiers	97
17. Groupements de producteurs	98
Appendice - A. Incidences fiscales attachées à la nationalité ou à la résidence	
B. Possibilités de compensation	101
<u>3ème PARTIE : EXEMPLES DE L'INCIDENCE FISCALE SELON LA FORME DE COOPERATION CHOISIE - Tableaux synthétiques</u>	103
Remarques liminaires	103
1er cas : utilisation en commun de machines	104
2ème cas: production en commun de porcs à l'engrais	105
3ème cas: exploitation en commun d'une étable de vaches laitières	106
4ème cas: fusion complète d'exploitations mixtes	107
5ème cas: vente de bétail et viande : abattoirs	108
6ème cas: commercialisation de fruits et légumes	110

	<u>pages</u>
<u>4ème PARTIE : IMPOSITION ET AUTRES ASPECTS</u>	111
<u>Chapitre Ier</u>	
A. Fiscalité et autres aspects juridiques	112
B. Fiscalité et aspects économiques	115
C. Fiscalité et aspects sociaux	117
<u>Chapitre II : Analyse critique et comparative</u>	119
A. Production	119
B. Commercialisation	127
<u>5ème PARTIE : CONCLUSIONS</u>	132
I. Production	132
II. Commercialisation	134
<u>ANNEXES - Exemples de l'incidence fiscale selon la forme de coopération choisie</u>	
<u>Premier cas : Utilisation en commun de machines</u>	137
I. Copropriété indivise	137
II. Société civile	139
III. Société à responsabilité limitée	141
IV. C.U.M.A. (coopérative d'utilisation en commun de machines agricoles)	142
<u>Deuxième cas : Production en commun de porcs à l'engrais</u>	
I. Société de fait	144
II. Société civile	149
III. Société à responsabilité limitée (SARL)	150
IV. G.A.E.C. partiel	153
<u>Troisième cas : Exploitation en commun d'une étable de vaches laitières</u>	155
I. Société de fait	155
II. Société civile	159
III. Société à responsabilité limitée	161
IV. G.A.E.C. partiel	163
<u>Quatrième cas : Fusion complète d'exploitations mixtes</u>	164
I. Société de fait	164
II. Société civile	169
III. Société à responsabilité limitée	170
IV. G.A.E.C.	172

<u>Cinquième cas : Vente de bétail et viande - abattoirs</u>	173
1ère hypothèse : installations d'abattage appartenant à l'organisation de producteurs	173
I. Société à responsabilité limitée (SARL)	173
II. Société coopérative agricole à forme civile	176
III. Société d'intérêt collectif agricole (SICA) à forme anonyme	177
2ème hypothèse : installations d'abattage mises à la disposition de la Société	179
I. Société à responsabilité limitée (SARL)	179
II. Société coopérative agricole à forme civile	180
III. Société d'intérêt collectif agricole (SICA) à forme anonyme	180
<u>Sixième cas : Commercialisation de fruits et légumes</u>	182
I. Société à responsabilité limitée (SARL)	182
II. Société coopérative agricole à forme civile	185
III. Société d'intérêt collectif agricole (SICA) à forme anonyme	186

1ère PARTIE - APERCU DES FORMES JURIDIQUES QUE PEUVENT REVETIR EN FRANCE
LA COOPERATION ET LA FUSION ENTRE EXPLOITATIONS AGRICOLES

Les possibilités offertes aux exploitations agricoles françaises de collaborer ou de se grouper,

- soit pour la réalisation d'un objectif commun de caractère limité comme l'écoulement de leurs produits ou l'utilisation en commun de moyens de production,
- soit pour l'exercice en commun de certaines branches d'activités,
- soit, enfin, pour parvenir à une fusion totale d'exploitations existantes.

sont nombreuses et variées.

Elles peuvent être rangées en deux catégories :

- d'une part, celles qui ne sont pas spécialement réservées à l'agriculture :
 - entraide,
 - propriété indivise de moyens de production,
 - association ou autre type d'organisme sans but lucratif,
 - société de fait,
 - société civile particulière,
 - sociétés commerciales (société en nom collectif, société en commandite simple, société à responsabilité limitée, société par actions),
 - groupement d'intérêt économique.
- d'autre part, celles qui, au contraire, revêtent un caractère spécifiquement agricole :
 - sociétés coopératives agricoles (de forme civile ou de forme commerciale),
 - sociétés d'intérêt collectif agricole (SICA),
 - sociétés mixtes d'intérêt agricole (SMIA),
 - groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC),
 - groupements agricoles fonciers (GAF), (1)
 - groupements forestiers,
 - groupements de producteurs.

(1)

Institués par la loi n° 70-1299 du 31 décembre 1970, les "groupements fonciers agricoles" (G.F.A.) sont destinés à se substituer aux G.A.F. à partir de 1971.

Il est en outre signalé que des textes sont en préparation tendant à instituer un nouveau type de groupement agricole, le "groupement pastoral" qui serait destiné à faciliter le regroupement et une meilleure gestion des terres à vocation pastorale.

Hormis les formes de coopération et de fusion qui, par nature, sont spécialement orientées vers les opérations de production (entraide, propriété indivise de moyens de production, GAEC), ou vers la gestion des biens fonciers (G.A.F., groupements forestiers), toutes les autres formes citées peuvent en principe être utilisées aussi bien pour la commercialisation que pour la production des produits des exploitations agricoles.

o

o o

Pour chacune de ces formes de coopération et de groupement, il est procédé ci-après, à la suite d'un rappel de leurs caractéristiques juridiques essentielles, à une analyse rapide de la portée pratique que chacune d'elles a en fait ou qu'elle est susceptible d'avoir au regard de l'objet de l'étude entreprise.

A. Formes de collaboration et de regroupement non réservées au domaine agricole

1. L'entraide :

Bien qu'elle ait joué dans le passé un rôle très important et qu'elle continue d'être pratiquée aujourd'hui dans les régions où dominent les petites exploitations, l'entraide n'est citée ici que pour mémoire. Consistant dans l'échange - généralement sans soulte en espèces - de services (journées de travail, façons culturales, utilisation de matériel ou d'animaux de trait ...) ou de produits (denrées alimentaires, semences, reproducteurs ...) l'entraide s'apparente au troc et n'est en aucune façon un moyen de parvenir à la modernisation souhaitée des structures agricoles. On peut même penser, au contraire, qu'elle contribue au maintien d'un nombre relativement important d'exploitations marginales et va, de la sorte, à l'encontre du but recherché. Tout au plus peut-on espérer que l'entraide soit l'occasion, pour ceux qui la pratiquent, de se concerter sur l'adoption d'une forme plus évoluée de coopération.

2. La propriété indivise de moyens de production

L'utilisation en commun de moyens de production en copropriété indivise ne fait pas l'objet en France d'une réglementation particulière.

Cette forme de collaboration est dès lors uniquement réglée par les conventions, le plus souvent orales, intervenues entre les parties. Ces conventions se bornent généralement à fixer la quote-part incombant à chaque copropriétaire utilisateur tant dans le prix d'acquisition du bien commun que dans les frais d'entretien et, éventuellement, de réparations.

Bien entendu, l'existence de telles conventions est sans effet à l'égard des tiers.

Dans la pratique, ce mode de coopération est assez peu répandu. On peut voir dans ce fait une conséquence des dispositions de l'article 815 du Code civil qui stipule que : "nul ne peut être contraint à demeurer dans l'indivision et le partage peut être toujours provoqué nonobstant prohibitions et conventions contraires".

Dans ces conditions en effet, n'importe quel copropriétaire peut, à la première difficulté surgissant quant à l'utilisation et à l'utilisation de la chose commune, en réclamer l'aliénation en vue du partage.

Il n'en est autrement que dans certains cas d'indivisions issues d'une succession. En effet l'article 815 du Code civil prévoit que "l'indivision peut, nonobstant l'opposition d'un copropriétaire ou de ses ayants-droit, être maintenue (pour une période de cinq ans au plus mais renouvelable, et à la demande de certains des intéressés) en ce qui concerne une exploitation agricole constituant une unité économique qui, tant en raison de sa superficie que des éléments mobiliers et immobiliers qui la composent, peut faire vivre une famille paysanne, aidée au besoin par un ou deux domestiques permanents et peut être mise en valeur par cette famille

Au demeurant, lorsqu'il s'agit d'utiliser en commun des machines, le choix de la forme de CUMA (coopérative d'utilisation de matériel agricole) apparaît préférable - dès que le nombre de participants atteint le seuil de quatre - du fait des facilités accordées à ce type d'organismes, notamment au plan des crédits.

Enfin, on observera que la formule de la copropriété indivise de moyens de production est en tout état de cause insuffisante par elle-même à résoudre le problème de la production en commun et a fortiori celui de la fusion totale d'exploitations individuelles.

3. Associations, syndicats, groupements divers sans but lucratif

Pour donner une idée complète des formes que peut revêtir la coopération dans l'agriculture française il a paru utile de mentionner ici, bien qu'ils s'éloignent sensiblement de l'objet de l'étude, les groupements que les exploitants agricoles peuvent former, soit entre eux exclusivement soit avec des personnes étrangères à la profession, en vue de défendre des intérêts matériels ou moraux communs, mais en s'interdisant de rechercher la réalisation directe d'un bénéfice.

Suivant le cas, ces groupements sans but lucratif prennent la forme d'associations déclarées régies par la loi du 1er juillet 1901 ou de syndicats professionnels constitués dans les conditions prévues par la loi du 21 mars 1884.

Ils sont dotés de la personnalité morale et jouissent d'une capacité juridique limitée : ainsi ils ne peuvent acquérir des immeubles que dans la mesure où ils sont nécessaires à leur fonctionnement.

Ils sont administrés bénévolement et ne peuvent ni distribuer des bénéfices à leurs membres ni leur attribuer, en cas de dissolution, une part du boni éventuel qui doit être dévolu à des organismes de même nature. Leurs ressources sont constituées en dehors des subventions qu'ils peuvent recevoir, de cotisations versées par les membres.

On citera, à titre d'exemple, les Centres Interprofessionnels Laitiers qui regroupent généralement outre les producteurs de lait, les coopératives et unions de coopérations laitières et les industriels laitiers en vue de promouvoir la production laitière, notamment par une amélioration de la qualité des produits. A cet effet, les Centres interprofessionnels laitiers poursuivent des études techniques dans des laboratoires et des étables modèles, vulgarisent les méthodes nouvelles de sélection, de diététique animale, d'hygiène, de prophylaxie, etc. et encouragent le recours à ces méthodes par l'attribution de prix et de récompenses.

Les associations ou groupements dont il s'agit, ne constituent évidemment pas un cadre juridique permettant une intégration partielle ou totale d'exploitations individuelles, puisqu'ils s'interdisent statutairement la réalisation de profits. Mais on ne saurait mésestimer le rôle que de tels organismes seront susceptibles de jouer lorsqu'ils s'agira de mettre en oeuvre les formules de regroupements finalement retenues et surtout d'obtenir l'adhésion à ces formules des exploitants intéressés.

Précisions sur le rôle que peuvent jouer les syndicats agricoles en matière de commercialisation et d'approvisionnement :

Rassemblant des personnes "qui exercent la même profession, des métiers similaires, ou des professions connexes concourant à l'établissement de produits déterminés", les syndicats professionnels ont exclusivement pour objet l'étude et la défense des intérêts économiques, industriels, commerciaux et agricoles (Code du Travail, Livre III, Titre I, Chapitre 1, article 1er).

Pratiquement, il est admis que les syndicats professionnels puissent :

- acheter pour louer, prêter ou répartir entre leurs membres tous les objets nécessaires à l'exercice de leur profession, soit en groupant les commandes de leurs adhérents, soit en constituant des approvisionnements à l'avance, à la condition de ne pas distribuer de ristournes à leurs membres comme le font les coopératives;

- s'entremettre pour la vente des produits provenant exclusivement du travail personnel ou des exploitations des syndiqués, en groupant les commandes et les expéditions, mais sans pouvoir procéder eux-mêmes à cette vente sous leur nom et leur responsabilité.

Pour leur part, les syndicats professionnels agricoles demeurent fondés à effectuer de telles opérations, les textes devant permettre l'application des dispositions de l'ordonnance du 8 octobre 1945 qui en réservaient l'exercice aux coopératives et à leurs unions n'ayant pas été pris. En outre, la loi du 12 mars 1946 qui a rétabli la liberté syndicale et la liberté d'association en agriculture a "réservé" les dispositions de cette ordonnance, tandis que les textes portant statut juridique de la coopération agricole autorisent même expressément les syndicats agricoles à devenir membres des coopératives agricoles (article 8 du décret modifié du 4 février 1959). Enfin la qualité de "Groupements de producteurs" peut être reconnue aux syndicats professionnels agricoles (cf. ci-après pages 54 à 56).

o

o

o

Si la forme de syndicat agricole est encore parfois utilisée pour l'approvisionnement en commun ou -plus rarement - pour la commercialisation des produits des adhérents, c'est généralement dans le cas de syndicats de création ancienne qui, en l'absence d'obligation légale formelle, n'ont pas jugé utile de se transformer en sociétés coopératives agricoles.

Mais on peut considérer que désormais les syndicats agricoles limitent, d'une manière très générale, leur activité à la défense des intérêts généraux de la profession et laissent aux organismes spécialisés (Coopératives agricoles et S.I.C.A. notamment) - d'ailleurs mieux adaptés à cette fonction - le soin d'organiser l'approvisionnement des exploitations individuelles et l'écoulement de leurs produits.

4. La société de fait

Cette forme de coopération se distingue des précédentes en ce qu'elle ne tend plus seulement à l'obtention de certaines facilités ou avantages permettant à chaque participant d'accroître son profit personnel, mais vise le partage d'un bénéfice commun - le bénéfice social - réalisé à la faveur de la mise en oeuvre commune d'apports en espèces, en nature ou en industrie.

Mais, en l'absence de pacte social écrit, la société de fait échappe au droit des sociétés. Elle ne possède pas de personnalité juridique distincte de celle de ses membres. Les liens entre participants sont uniquement régis par les conventions librement débattues entre eux. Ces conventions relèvent de la législation applicable aux contrats simples.

Pour les tiers l'existence d'une société de fait est sans effet particulier. Lorsqu'il y a constitution d'un patrimoine commun, ce dernier est traité juridiquement comme une indivision sur laquelle peuvent notamment s'exercer les droits des créanciers personnels des associés. Pour leurs actes de gestion commune, les associés de fait sont responsables solidairement et sans limitation vis-à-vis des tiers.

Le retrait d'un associé de fait peut, à défaut de convention écrite contraire, intervenir à tout moment et il entraîne, comme le cas de décès, la disparition de la société de fait.

o

o

o

En agriculture, la société de fait se rencontre surtout en cas de continuation par les héritiers de l'exploitation d'une indivision successorale. Son sort dépend alors pour une bonne part de la solidité des liens affectifs qui unissent les associés.

Etant donné les aléas qui pèsent sur la pérennité d'une exploitation conduite sous cette forme, la société de fait présente finalement peu d'intérêt au regard des objectifs de la présente étude.

Tout au plus pourrait-elle constituer un "banc d'essai" efficace pour les tenants d'une forme de coopération plus poussée, ayant la constitution d'une société de droit.

5. La société civile particulière

La société civile est régie en France par les articles 1832 et suivants du Code Civil.

Elle est définie comme un "contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent de mettre quelque chose en commun, dans la vue de partager le bénéfice qui pourra en résulter" (C.Civ., part. 1832).

Chaque associé doit apporter "ou de l'argent, ou d'autres biens, ou son industrie" (C. Civ. art. 1833). L'ensemble des apports en nature ou en espèces constitue le capital de la société.

Pratiquement, toute société civile doit faire l'objet d'un contrat écrit (C. Civ. art. 1834).

Par opposition à la société civile universelle dans laquelle les parties mettent en commun tous les biens qu'ils possèdent et les profits qu'ils pourront en tirer, la société civile particulière ne s'applique qu'à certaines choses déterminées ou à leur usage, ou aux fruits à en percevoir (C. Civ. art. 1841). Est aussi une société civile particulière le contrat par lequel plusieurs personnes s'associent soit pour une entreprise désignée, soit pour l'exercice d'une profession (C. Civ. art. 1842).

La jurisprudence a reconnu depuis longtemps à la société civile régulièrement constituée une personnalité morale distincte de la personne des membres qui la composent. Il s'ensuit que les biens mis en société ne sont pas indivis entre les associés : ils forment un patrimoine distinct de celui de chacun des associés et appartenant à l'être moral.

La société jouit en outre dès sa création d'une pleine capacité juridique. Elle peut donc ester en justice par ses gérants et acquérir tous les droits du patrimoine.

Elle a une raison sociale et un siège fixés par l'acte de constitution.

La loi laisse aux dispositions contractuelles le soin de déterminer le mode d'administration de la société civile. La gestion peut être assurée par le collège des associés ou être déléguée à un ou plusieurs administrateurs ou gérants choisis ou non parmi les associés. A défaut, de stipulations spéciales sur le mode d'administration, les associés sont censés s'être donné réciproquement le pouvoir d'administrer (C.Civ. art. 1859). Dans ce cas chaque associé est habilité à procéder seul à tous les actes de gestion, sauf opposition préalable des autres associés.

Le partage des bénéfices ou des pertes s'opère dans les conditions prévues par l'acte de société. A défaut, la part de chaque associé est proportionnelle à ses apports.

Les associés des sociétés civiles ne sont pas tenus solidairement des dettes sociales : l'un d'eux ne peut obliger les autres si ceux-ci ne lui en ont pas conféré le pouvoir (C.Civ. part. 1862).

Les associés sont responsables envers les tiers avec lesquels ils ont contracté chacun pour une part égale ou "part virile" (C. Civ. art. 1863).

La société civile prend normalement fin :

- soit par l'expiration du temps convenu, sauf prorogation faisant l'objet d'un contrat écrit;
- soit par la réalisation de l'objet particulier;
- soit par la mort naturelle, l'interdiction ou la déconfiture d'un associé;
- soit par la volonté d'un associé.

Il est procédé en ce cas à la liquidation des valeurs actives de la société, à l'extinction du passif et au partage de l'actif net entre les associés ou leurs ayants-droit, suivant les clauses stipulées dans l'acte de société ou, à défaut, suivant les règles générales applicables en matière de partage de successions.

o
o o

La société civile particulière est parfois utilisée en France, dans la forme prévue au Code Civil, comme cadre juridique pour des exploitations agricoles diverses (polyculture, cultures fruitières, sylviculture notamment).

Mais elle constitue surtout la base de formes juridiques plus évoluées, spécialement créées pour faciliter la coopération et les regroupements d'exploitation dans le domaine agricole (groupements agricoles d'exploitation en commun, groupements agricoles fonciers, groupements forestiers, sociétés coopératives agricoles) (1).

La société civile particulière est en effet apparue comme un cadre suffisamment souple, dépourvu de formalisme excessif, pouvant donc être facilement adapté aux réalités du monde agricole, particulièrement lorsqu'il s'agit de donner à des exploitations de petite ou moyenne importance les moyens de coopérer plus ou moins étroitement.

6. Les sociétés commerciales

L'article 1er de la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales stipule que :

"le caractère commercial d'une société est déterminé par sa forme ou par son objet.

(1) Ces formes particulières de sociétés civiles sont examinées plus loin (page 27 et suivantes).

et que :

"sont commerciales à raison de leur forme et quel que soit leur objet, les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés par actions".

Rien ne s'oppose donc à ce que des exploitants agricoles se groupent en de telles sociétés pour exercer une activité agricole relevant normalement du droit civil, mais les sociétés ainsi créées sont alors soumises à toutes les dispositions du droit commercial.

C'est ainsi que la société doit obligatoirement être constituée au moyen d'un écrit, l'acte de société (ou statuts) dressé en la forme authentique par un notaire ou sous seing privé.

Cet acte comporte notamment, outre les noms des parties et leurs signatures : l'objet de la société, son type légal, la raison sociale et le lieu du siège social, le capital social avec l'indication du montant des divers apports, éventuellement les noms des associés responsables et ceux des commanditaires, la durée de la société, les noms et les pouvoirs des gérants, le mode de répartition des bénéfices et des pertes et enfin les clauses réglant la dissolution et la liquidation de la société.

L'acte de société est soumis à des mesures de publicité propres à préserver les intérêts des tiers (dépôt au greffe du Tribunal de Commerce, publication d'un extrait dans un journal d'annonces légales). La nouvelle société doit en outre requérir son immatriculation au registre du Commerce.

Les modifications éventuelles de l'acte de société ou la prorogation de sa durée suivent les mêmes règles.

Les sociétés commerciales jouissent de la personnalité morale à dater de leur immatriculation ou registre du commerce.

Les sociétés commerciales doivent, comme les commerçants personnes physiques, tenir au minimum les livres de commerce suivants :

- le livre-journal enregistrant jour par jour les opérations de l'entreprise ou récapitulant au moins mensuellement les totaux de ces opérations à la condition de conserver dans ce cas tous documents permettant de vérifier ces opérations jour par jour.
- livre d'inventaire faisant apparaître, outre l'inventaire annuel des éléments actifs et passifs de l'entreprise, le bilan et le compte de pertes et profits.

Les sociétés commerciales sont justiciables des dispositions relatives à la faillite et au règlement judiciaire (Code de commerce, Livre III).

Elles relèvent enfin, pour ce qui est des contestations relatives aux engagements et transactions faites avec d'autres commerçants et pour les contestations entre associés, d'une juridiction spéciale, la juridiction commerciale (C. Com. Livre IV).

Quant aux dispositions particulières applicables à chaque type de sociétés commerciales elles ont été, en ce qui concerne les plus importantes, brièvement résumées ci-après en s'attachant à retenir les aspects présentant le plus d'intérêt au regard de l'étude entreprise.

a) La Société en nom collectif (S.N.C.)

Les associés en nom collectif ont tous la qualité de commerçants et répondent indéfiniment et solidairement des dettes sociales.

Tous les associés sont gérants sauf stipulation contraire des statuts qui peuvent désigner un ou plusieurs gérants, associés ou non, ou en prévoir la désignation par un acte ultérieur.

En l'absence de la détermination de ses pouvoirs par les statuts, le gérant peut faire tous actes de gestion dans l'intérêt de la société. En cas de pluralité de gérants, ceux-ci détiennent séparément les pouvoirs de gestion, sauf le droit pour chacun de s'opposer à toute opération avant qu'elle soit conclue.

Dans les rapports avec les tiers le gérant engage la société par les actes entrant dans l'objet social.

Les décisions qui excèdent les pouvoirs reconnus aux gérants sont prises à l'unanimité des associés, sauf dispositions contraires des statuts.

Les comptes de chaque exercice, établis par les gérants, sont obligatoirement soumis à l'approbation de l'assemblée des associés dans les six mois à compter de la clôture dudit exercice.

Les parts sociales ne peuvent pas être représentées par des titres négociables. Elles ne peuvent être cédées qu'avec le consentement de tous les associés.

La cession des parts doit être constatée par écrit; elle donne lieu à l'exécution de mesures de publicité au registre du commerce.

La société en nom collectif prend fin par le décès de l'un des associés sauf s'il a été stipulé que la société continuerait avec son héritier ou seulement entre les associés survivants.

En cas de faillite, d'interdiction d'exercer une profession commerciale ou d'incapacité frappant l'un des associés, la société est dissoute à moins que sa continuation ne soit prévue par les statuts ou que les autres associés ne la décident à l'unanimité.

b) La Société en commandite simple (S.C.S.)

Les associés commandités ont le statut des associés en nom collectif.

Les associés commanditaires répondent des dettes sociales seulement à concurrence du montant de leurs apports.

L'associé commanditaire ne peut faire aucun acte de gestion externe.

Les parts sociales ne peuvent être cédées qu'avec le consentement de tous les associés. Toutefois, les statuts peuvent stipuler :

- que les parts des associés commanditaires sont librement cessibles entre associés;
- que les parts des associés commanditaires peuvent être cédées à des tiers étrangers à la société avec le consentement de tous les commandités et de la majorité en nombre et en capital des commanditaires;

- qu'un associé commandité peut céder, dans les mêmes conditions, une partie de ses parts à un commanditaire ou à un tiers étranger à la société.

Les modifications de statuts peuvent être décidées avec le consentement de tous les commandités et de la majorité en nombre et en capital des commanditaires. Toutefois la nationalité de la société ne peut être changée qu'à l'unanimité des associés.

La société en commandité simple continue malgré le décès d'un commanditaire.

c) La société à responsabilité limitée (S.A.R.L.)

La société à responsabilité limitée est constituée entre des associés qui ne supportent les pertes qu'à concurrence de leurs apports.

Le nombre des associés ne peut être supérieur à 50.

La dénomination sociale doit être précédée ou suivie immédiatement des mots "société à responsabilité limitée" ou des initiales "S.A.R.L." et de l'énonciation du capital social.

Le capital doit être de 20.000 F au moins.

Il est divisé en parts sociales égales dont le montant nominal ne peut être inférieur à une somme fixée par décret (actuellement 100 F).

Il doit être entièrement souscrit par les associés et intégralement libéré par des apports en nature ou en numéraire.

Les parts sociales ne peuvent pas être représentées par des titres négociables. Elles sont librement cessibles entre associés mais ne peuvent être cédées à des tiers étrangers à la société qu'avec le consentement de la majorité des associés représentant au moins les trois quarts du capital social. Sauf dispositions contraires des statuts, les parts sont librement transmissibles par voie de succession ou en cas de liquidation de la communauté de biens entre époux et librement cessibles entre conjoints et ascendants et descendants.

Les cessions de parts sociales sont soumises à publicité au registre du Commerce.

La société à responsabilité limitée est gérée par une ou plusieurs personnes physiques pouvant être choisies en dehors des associés.

Les gérants sont nommés par les associés dans les statuts ou par un acte postérieur. En l'absence de disposition statutaire particulière ils sont nommés pour la durée de la société. Ils sont révocables par décision des associés représentant plus de la moitié du capital social.

Les comptes d'un exercice établis par les gérants sont obligatoirement soumis à l'approbation des associés réunis en assemblée dans le délai de six mois à compter de la clôture de l'exercice.

Les décisions touchant à la vie sociale sont prises en assemblée.

Les associés sont convoqués aux assemblées dans les formes et délais prévues par décret (décret n° 67-236 du 23 mars 1967) par le gérant ou le commissaire aux comptes, s'il en existe un.

Un ou plusieurs associés, représentant au moins le quart en nombre et en capital ou la moitié en capital peuvent demander la réunion d'une assemblée.

Les décisions sont adoptées par un ou plusieurs associés représentant plus de la moitié du capital social. Si cette majorité n'est pas obtenue et sauf stipulation contraire des statuts, les associés sont convoqués une seconde fois et les décisions sont alors prises à la majorité des votes émis, quelle que soit la portion du capital représentée.

Les associés peuvent nommer en assemblée un ou plusieurs commissaires aux comptes.

Les S.A.R.L. dont le capital excède un certain montant (actuellement 300.000 F) sont tenues de désigner au moins un commissaire aux comptes.

Même si le capital social n'excède pas ce montant, la nomination d'un commissaire aux comptes peut être demandée en justice par un ou plusieurs associés représentant au moins le cinquième du capital.

Les commissaires aux comptes sont choisis sur une liste établie par les pouvoirs publics. Ils sont nommés pour une durée de trois exercices. Ne peuvent être choisis comme commissaires aux comptes, les gérants et leurs conjoints, les apporteurs en nature, les bénéficiaires d'avantages particuliers et les personnes recevant de la société ou de ses gérants une rémunération périodique ainsi que leur conjoint.

Les dispositions concernant les pouvoirs, les fonctions, les obligations, la rémunération des commissaires aux comptes des SARL sont celles qui sont applicables aux commissaires aux comptes des sociétés anonymes (voir ci-après § d).

La société à responsabilité limitée n'est pas dissoute par la faillite ou l'incapacité frappant l'un des associés.

Elle n'est pas non plus dissoute par le décès d'un associé, sauf stipulation contraire des statuts.

Si, du fait de pertes, l'actif net devient inférieur au quart du capital social les associés décident, dans les quatre mois qui suivent l'approbation des comptes ayant fait apparaître les pertes, s'il y a lieu à dissolution anticipée de la société. Si la dissolution n'est pas prononcée, la société est tenue, au plus tard à la clôture du deuxième exercice suivant, de réduire son capital d'un montant au moins égal à celui des pertes qui n'ont pu être imputées sur les réserves si, dans ce délai, l'actif net n'a pas été reconstitué à concurrence d'une valeur au moins égale au quart du capital social.

d) La Société anonyme (S.A.)

Dispositions générales

La Société anonyme est la société dont le capital est divisé en actions et qui est constituée entre des associés (actionnaires) qui ne supportent les pertes qu'à concurrence de leurs apports.

Le nombre des associés ne peut être inférieur à sept.

Le capital social doit être de 100.000 F au moins (500.000 F si la société fait publiquement appel à l'épargne).

Le capital doit être intégralement souscrit.

Les actions en numéraire sont libérées lors de la souscription d'un quart au moins de leur valeur nominale.

La libération du surplus intervient en une ou plusieurs fois dans un délai qui ne peut excéder cinq ans.

Les actions d'apport sont intégralement libérées dès leur émission.

Avant signature des statuts, les versements sont constatés dans un acte notarié et les apports en nature sont évalués au vu d'un rapport établi, sous sa responsabilité, par un commissaire aux apports.

Des dispositions particulières sont en outre applicables à la constitution de sociétés anonymes qui font publiquement appel à l'épargne.

Direction et administration :

La société anonyme de "type classique" est administrée par un conseil d'administration composé de trois membres au moins et de douze membres au plus.

Les administrateurs sont soit désignés par les statuts, soit nommés par l'assemblée générale. La durée de leurs fonctions est déterminée par les statuts sans pouvoir excéder six ans en cas de nomination par les assemblées générales et trois ans en cas de nomination dans les statuts. Les administrateurs peuvent être révoqués à tout moment par l'assemblée générale ordinaire.

Chaque administrateur doit être propriétaire d'un nombre d'actions déterminé par les statuts. Ces actions sont affectées en totalité à la garantie de tous les actes de gestion même de ceux qui seraient exclusivement imputables à l'un des administrateurs.

Le conseil d'administration est investi des pouvoirs les plus étendus pour agir au nom de la société dans la limite de l'objet social et sous réserve de ceux expressément attribués par la loi aux assemblées d'actionnaires.

Le conseil d'administration ne délibère valablement que si la moitié au moins de ses membres sont présents : les décisions sont prises à la majorité des membres présents ou représentés. La voix du président est prépondérante en cas de partage.

Le président du conseil d'administration assume sous sa responsabilité la direction générale de la société. Il représente la société dans ses rapports avec les tiers. Il peut être assisté d'un ou éventuellement de deux directeurs généraux désignés par le conseil d'administration.

Depuis l'intervention de la loi n° 66.537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, les sociétés anonymes peuvent opter pour un autre mode d'administration.

Les sociétés (dites "de type nouveau") qui ont choisi ce nouveau mode d'administration sont dirigées par un directoire composé de cinq membres au plus.

Dans les sociétés anonymes dont le capital est inférieur à 250.000 F les fonctions dévolues au directoire peuvent être exercées par une seule personne.

Le directoire exerce ses fonctions sous le contrôle d'un conseil de surveillance.

Les membres du directoire sont nommés par le conseil de surveillance qui confère à l'un d'eux la qualité de président. Lorsqu'une seule personne exerce les fonctions dévolues au directoire, elle prend le titre de directeur générale unique. Les membres du directoire ou le directeur général unique peuvent être choisis en dehors des actionnaires.

Le directoire est nommé pour quatre ans.

Ses membres peuvent être révoqués par l'assemblée générale sur proposition du conseil de surveillance.

Le directoire remplit les fonctions exercées, dans les sociétés anonymes de type classique, par le conseil d'administration.

Le conseil de surveillance est composé de trois membres au moins et de douze membres au plus nommés par l'assemblée générale. Chaque membre doit être propriétaire d'un nombre d'actions déterminé. Ces actions sont inaliénables et l'ancien membre du conseil de surveillance ou ses ayants doit n'en recourent la libre disposition qu'après l'approbation des comptes du dernier exercice au cours duquel l'intéressé a rempli ses fonctions.

Le conseil de surveillance exerce le contrôle permanent de la gestion de la société par le directoire. Il peut, à toute époque, se faire communiquer les documents qu'il estime utiles à l'accomplissement de sa mission.

Le conseil de surveillance élit en son sein un président et un vice-président qui sont chargés de convoquer le conseil et d'en diriger les débats. Le conseil de surveillance ne délibère valablement que si la moitié au moins de ses membres sont présents. Les décisions sont prises à la majorité des membres présents ou représentés.

Assemblées d'actionnaires

L'assemblée générale extraordinaire est seule habilitée à modifier les statuts dans toutes leurs dispositions. Elle ne peut toutefois augmenter les engagements des actionnaires.

Elle ne délibère valablement que si les actionnaires présents ou représentés possèdent au moins; sur première convocation, la moitié, et sur deuxième convocation le quart des actions.

Elle statue à la majorité des deux tiers des voix exprimées.

L'assemblée générale ordinaire prend toutes les décisions autres que celles relevant des attributions de l'assemblée générale extraordinaire.

Elle ne délibère valablement sur première convocation que si les actionnaires présents ou représentés possèdent au moins le quart des actions. Sur deuxième convocation, aucun quorum n'est requis.

Elle statue à la majorité des voix exprimées.

L'assemblée générale ordinaire est réunie au moins une fois l'an, dans les six mois de la clôture de l'exercice, pour l'examen des comptes.

Sauf exceptions, le droit de vote attaché aux actions est proportionnel à la quotité du capital qu'elles représentent et chaque action donne droit à une voix au moins.

La convocation des assemblées d'actionnaires et leur tenue font l'objet de dispositions strictes tant en ce qui concerne les formes que les délais (Loi n° 66.537 du 24 juillet 1966 art. 153 et suivants; décret n° 67.236 du 23 mars 1967, art. 120 et suivants).

Modifications du capital social

Les conditions dans lesquelles le capital d'une société anonyme peut être augmenté ou diminué sont fixées par les articles 178 et suivants de la loi du 24 juillet 1966.

On retiendra de ces dispositions que sur décision de l'assemblée générale extraordinaire le capital peut être augmenté soit par émission d'actions nouvelles soit par majoration du montant nominal des actions existantes.

Les actions nouvelles sont émises soit à leur montant nominal, soit à ce montant majoré d'une prime d'émission. Elles sont libérées soit en numéraire, soit par compensation avec des créances liquidés et exigibles sur la société, soit par incorporation de réserves, bénéfiques ou primes d'émission, soit par apport en nature, soit éventuellement par conversion d'obligations.

Les actions existantes comportent un droit préférentiel de souscription aux augmentations de capital.

Les augmentations de capital doivent être précédées de formalités de publicité fixées par décret (Décret n° 67.236 du 23 mars 1967, art. 154 et suivants).

En cas d'apports en nature, ces derniers sont évalués par un ou plusieurs commissaires aux comptes désignés par décision de justice à la demande du président du conseil d'administration ou du directoire.

Contrôle des sociétés anonymes

Le contrôle est exercé, dans chaque société anonyme, par un ou plusieurs commissaires aux comptes.

Nul ne peut exercer les fonctions de commissaire aux comptes s'il n'est préalablement inscrit sur une liste dressée à cet effet par les pouvoirs publics.

Les commissaires aux comptes sont nommés pour six exercices, soit dans les statuts, soit par l'assemblée générale ordinaire.

Les commissaires aux comptes certifient la régularité et la sincérité de l'inventaire, du compte d'exploitation générale, du compte de pertes et profits et du bilan. Ils s'assurent que l'égalité est respectée entre les actionnaires.

A toute époque, ils opèrent toutes vérifications et tous contrôles qu'ils jugent opportuns et peuvent se faire communiquer toutes les pièces qu'ils estiment utiles à l'exercice de leur mission.

Les commissaires aux comptes signalent à la plus prochaine assemblée générale, les irrégularités et inexactitudes relevées par eux au cours de l'accomplissement de leur mission.

Dissolution des sociétés anonymes

La dissolution anticipée de la société est prononcée par l'assemblée générale extraordinaire.

Le tribunal de commerce peut, à la demande de tout intéressé, prononcer la dissolution de la société, si le nombre des actionnaires est réduit à moins de sept depuis plus d'un an.

Si, du fait de pertes, l'actif net de la société devient inférieur au quart du capital social, le conseil d'administration ou le directoire est tenu dans les quatre mois qui suivent l'approbation des comptes ayant fait apparaître la perte, de convoquer l'assemblée générale extraordinaire à l'effet de décider s'il y a lieu à dissolution anticipée de la société. Si la dissolution n'est pas prononcée, la société est tenue au plus tard à la clôture du deuxième exercice suivant de réduire son capital d'un montant au moins égal à celui des pertes qui n'ont pu être imputées sur les réserves, si dans ce délai l'actif net n'a pas été reconstitué à concurrence d'une valeur au moins égale au quart du capital social. Dans les deux cas, la résolution adoptée par l'assemblée générale est publiée au registre du commerce et dans un journal d'annonces légales.

e) La société en commandite par actions (S.C.A.)

La société en commandite par actions, dont le capital est divisé en actions, est constituée entre :

- un ou plusieurs commandités qui ont la qualité de commerçant et répondent indéfiniment et solidairement des dettes sociales,
- et des commanditaires qui ont la qualité d'actionnaires et ne supportent les pertes qu'à concurrence de leurs apports.

Le nombre des associés commanditaires ne peut être inférieur à trois.

Un ou plusieurs gérants désignés soit par les statuts soit par l'assemblée générale ordinaire avec l'accord de tous les commandités sont investis des pouvoirs les plus étendus pour agir au nom de la société.

Un conseil de surveillance composé de trois actionnaires au moins assume le contrôle permanent de la gestion de la société.

En outre l'assemblée générale ordinaire désigne un ou plusieurs commissaires aux comptes.

Pour le surplus, ce sont, en règle générale, les dispositions concernant les sociétés en commandite simple et les sociétés anonymes qui s'appliquent aux sociétés en commandite par actions.

o

o o

Bien que rien ne s'oppose, en principe, à l'exercice d'une activité agricole sous le couvert de sociétés commerciales, les cas d'exploitations ayant adopté la forme commerciale restent très exceptionnels.

La première raison en est sans doute que les agriculteurs sont peu enclins à assumer les obligations nées de la qualité de commerçant (mesures de publicité, tenue d'une comptabilité commerciale, formalités diverses, sanctions de nature particulière pouvant frapper les commerçants).

Au surplus, dans le cas de société en nom collectif, ces sujétions ne sont compensés par aucun avantage particulier, comparativement à la situation faite aux membres des sociétés civiles particulières. Au contraire, la responsabilité des associés en nom collectif - responsabilité solidaire et illimitée - est plus étendue que celle des membres de sociétés civiles qui ne sont pas en principe tenus solidairement des dettes sociales et ne sont responsables qu'à concurrence de la "part virile".

La société à responsabilité présente surtout l'avantage d'offrir aux associés la possibilité de limiter leur responsabilité au montant de leur mise. Ceci explique que ce soit la forme commerciale la plus volontiers retenue en agriculture principalement dans le cas d'exploitations spécialisées - comme des exploitations arboricoles ou fruitières - pour lesquelles se posent les problèmes particuliers de commercialisation des produits. Mais aux inconvénients déjà mentionnés s'ajoute pour la S.A.R.L. un handicap fiscal : l'assujettissement à l'impôt sur les bénéfices des sociétés généralement plus onéreux que l'impôt dû par les exploitants individuels (voir à ce sujet 2ème partie).

Avec la société anonyme apparaissent de nouvelles sujétions peu compatibles avec la gestion d'une exploitation petite ou seulement moyenne (capital minimum, nombre minimum d'actionnaires, système d'administration complexe et rigide, commissariat aux comptes, formalités accrues). Ce type de société - qui a fortement contribué à l'essor industriel de la fin du 19e siècle et du début du 20e siècle - ne peut à l'évidence convenir que dans le cas d'exploitations de très grandes dimensions, conduites suivant les principes qui ont cours dans l'industrie, et capables de rémunérer correctement les capitaux investis.

Aussi, les exploitations agricoles constituées en sociétés anonymes sont-elles actuellement presque exclusivement des exploitations intégrées dans un groupe industriel ou annexées à des entreprises industrielles ou commerciales (sucreries, féculeries, brasseries, conserves alimentaires etc....).

Quant aux sociétés en commandite, elles ne sont pour le moment du moins, d'aucune application pratique en agriculture.

La caractéristique principale de ce type de sociétés est en effet la mise à la disposition des commandités par les commanditaires, des capitaux nécessaires à la bonne marche de l'affaire, les commanditaires, escomptant retirer sous forme de distribution de bénéfices une rémunération de leurs apports supérieure à celle d'un simple prêt à intérêt.

Or, il est bien évident que la conjoncture agricole actuelle n'est pas favorable à la constitution de telles commandites et que cette situation ne pourra être renversée que lorsque le monde agricole aura retrouvé son équilibre économique.

7. Le groupement d'intérêt économique (G.I.E.)

Le groupement d'intérêt économique institué par l'ordonnance n° 67.821 du 23 septembre 1967 est un nouveau cadre juridique permettant aux entreprises de mettre en commun certaines de leurs activités tout en conservant leur individualité et leur autonomie propre.

L'article 1er de l'ordonnance définit le groupement d'intérêt économique en ces termes :

"Deux ou plusieurs personnes physiques ou morales peuvent constituer entre elles, pour une durée déterminée, un groupement d'intérêt économique en vue de mettre en oeuvre tous les moyens propres à faciliter ou à développer l'activité économique de ses membres, à améliorer ou à accroître les résultats de cette activité".

Il s'agit d'un cadre juridique intermédiaire entre la société et l'association.

Le G.I.E. n'a pas nécessairement pour objet le partage d'un bénéfice (à la différence de la société). Au surplus, la constitution d'un capital au moyen d'apports des membres n'est pas exigée.

Le G.I.E. est doté de la personnalité morale et de la pleine capacité juridique (à la différence de l'association) dès son immatriculation au registre du commerce. Mais cette inscription n'emporte pas présomption de commercialité. De ce fait ont seuls la qualité de commerçant les groupements ayant une activité commerciale, les autres restant soumis à la juridiction civile.

Les membres du groupement d'intérêt économique sont tenus des dettes de celui-ci sur leur patrimoine propre et ils sont solidaires sauf convention contraire avec le tiers contractant. Cette dernière caractéristique rapproche les G.I.E. des sociétés de personnes, ce qui a conduit à les soumettre à un régime fiscal analogue à celui de ces sociétés (voir 2ème partie).

La plus grande liberté est laissée aux conventions des parties pour l'organisation et le fonctionnement des G.I.E.

L'assemblée des membres est habilitée à prendre toute décision dans les conditions déterminées par le contrat. Dans le silence de ce dernier, ces décisions sont prises à l'unanimité.

Le groupement est administré par une ou plusieurs personnes physiques dont les attributions, pouvoirs et conditions de révocation sont librement fixées par l'assemblée des membres.

Dans les rapports avec les tiers, un administrateur engage le groupement pour tout acte entrant dans l'objet de celui-ci.

Le contrôle de la gestion, qui doit être confié à des personnes physiques et le contrôle des comptes sont exercés dans les conditions prévues par l'acte constitutif.

Le groupement est dissout :

- par l'arrivée au terme,
- par la réalisation ou l'extinction de l'objet,
- par décision de ses membres,
- par décision judiciaire, pour justes motifs,
- par le décès d'une personne physique ou la dissolution d'une personne morale membre du groupement, sauf stipulation contraire du contrat,

- par l'incapacité, la faillite personnelle, l'interdiction d'exercer une profession commerciale frappant l'un des membres, à moins que la continuation ne soit prévue par le contrat ou décidée à l'unanimité des autres membres.

o

o o

Le groupement d'intérêt économique - qui n'est pas réservée aux seuls commerçants mais est ouvert à toutes les formes d'activités y compris l'agriculture - offre l'avantage exceptionnel d'une extrême souplesse.

Les intentions communautaires des participants peuvent comporter des degrés multiples quant à l'importance des rapprochements effectués ou prévus, ces éléments pouvant évoluer en fonction de l'expérience acquise et des résultats obtenus.

Le G.I.E. permet ainsi à des entreprises de prendre l'habitude de travailler ensemble et d'étendre éventuellement leur action commune sur une gamme de plus en plus large d'objectifs. A la limite il peut constituer un simple "essai" ou, à l'opposé, conduire à un renforcement des biens pouvant déboucher sur une fusion partielle ou totale.

Le groupement d'intérêt économique étant d'institution récente, il ne semble pas, jusqu'à maintenant qu'il ait été choisi comme moyen de coopération ou de fusion entre exploitations agricoles individuelles.

Mais des études sont actuellement menées par certains organismes agricoles collectifs (coopératives, SICA, etc...) en vue d'utiliser cette nouvelle forme juridique pour réaliser certaines opérations en commun, soit entre eux, soit avec des industriels privés.

Ainsi la collecte du lait dans un secteur géographique donné donne souvent lieu à une superposition de services de ramassage assurés d'une part par une coopérative et d'autre part par l'industrie laitière privée.

La constitution d'un G.I.E. entre coopérative et industriels serait dans ce cas le moyen de parvenir à de substantielles économies qui bénéficieraient en définitive aux producteurs laitiers.

B. Formes de coopération et de regroupement de caractère spécifiquement agricole

1. Les sociétés coopératives agricoles

Aux termes de l'article 1er du décret n° 59-286 du 4 février 1959, "la coopération agricole a pour fonction l'utilisation en commun par des agriculteurs de tous moyens techniques et économiques (1) en vue de faciliter leur production agricole et de valoriser les produits de leurs exploitations".

L'objet des sociétés coopératives agricoles constituées à cet effet, est déterminé par leurs statuts. Il doit consister, quels que soient les moyens et techniques mis en oeuvre, dans l'exercice d'une ou plusieurs des activités suivantes (article 2 du décret du 4 février 1959):

- a) Assurer ou faciliter la production, l'écoulement ou la vente, notamment à l'exportation, des produits agricoles et forestiers provenant exclusivement des exploitations de leurs sociétaires, soit en l'état, immédiatement ou après conservation, soit après conditionnement ou transformation, ainsi que toutes opérations tendant à la constitution, l'amélioration, l'équipement, la conservation et la gestion d'un ou plusieurs massifs forestiers pour le compte de leurs seuls sociétaires;
- b) Assurer l'approvisionnement de leurs seuls sociétaires en leur procurant les produits, les équipements, les instruments et les animaux nécessaires à leurs exploitations ou à leurs immeubles forestiers, étant entendu qu'elles peuvent fabriquer et préparer tous les produits nécessaires, notamment des aliments composés pour le bétail ou des engrais, et procéder à la réparation et à l'entretien de machines et outils agricoles;

(1) A noter à cet égard que l'article 14 de l'ordonnance n° 67.813 du 26 septembre 1967 oblige les sociétés coopératives agricoles à forme civile qui acquièrent, directement ou indirectement une participation majoritaire dans une société commerciale, à adopter la forme commerciale (voir ci-après page 35).

- c) Fournir à leurs seuls sociétaires et pour l'usage exclusif de leurs exploitations agricoles et forestières tous services nécessaires à ces exploitations, notamment en mettant à leur disposition du matériel, des machines agricoles, des moyens d'entretien et de réparation, des animaux, des moyens de perfectionnement technique et de formation professionnelle, des organismes d'études, d'expérimentation et d'analyse ainsi que le personnel spécialisé correspondant;
- d) Et, d'une manière générale, faire, pour le compte de leurs sociétaires, des opérations ou des travaux entrant normalement dans le cadre de la profession agricole.

Les opérations ci-dessus définies peuvent également être faites par les sociétés coopératives pour les exploitations qui leur appartiennent en propres ou qu'elles ont louées ou qui leur ont été concédées.

Les sociétés coopératives agricoles peuvent se grouper en unions afin de mieux servir les intérêts de leurs membres. Les unions de coopératives agricoles exercent à leur niveau les mêmes activités que les sociétés coopératives agricoles. Elles peuvent utiliser à cet effet les services et les installations mis à leur disposition par les coopératives de base.

En principe, les coopératives agricoles et leurs unions ne peuvent donc faire des opérations que pour le compte de leurs seuls sociétaires.

Mais des arrêtés conjoints du Ministre de l'Agriculture et du Ministre chargé du commerce peuvent accorder, à titre temporaire, aux coopératives de production, de transformation et de vente des dérogations relatives à la provenance des produits agricoles lorsque des circonstances économiques sont susceptibles de diminuer de plus de 50 % la capacité normale d'exploitation desdites coopératives.

En outre, l'ordonnance n° 67.813 du 26 septembre 1967 stipule à cet égard que, lorsque les statuts le prévoient, des tiers non-associés peuvent être admis à bénéficier des services d'une société coopérative ou d'une union de sociétés coopératives à forme commerciale dans une proportion qui ne peut excéder annuellement le tiers du volume des opérations effectuées.

A titre exceptionnel et pendant un délai de cinq ans expirant le 29 septembre 1972, les sociétés coopératives et unions à forme civile sont, sous certaines conditions, autorisées par la même ordonnance à faire des opérations avec des usagers non-sociétaires dans la proportion du quart du volume total de leur activité.

Avant constitution définitive d'une société coopérative agricole, les fondateurs doivent obtenir un agrément qui est délivré suivant le cas, par le Ministre de l'Agriculture ou par le préfet du département du siège social, après avis d'un comité d'agrément.

L'appellation de "coopérative" employée avec l'un des qualificatifs "agricole", "paysanne", "rurale" ou "forestière" est réservée aux organismes ayant obtenu cet agrément.

Les sociétés coopératives agricoles et leurs unions sont des sociétés à capital et personnel variables et, comme telles, sont régies par le titre III de la loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés.

Elles peuvent prendre la forme :

- soit de sociétés civiles particulières : elles sont alors dénommées sociétés coopératives agricoles "à forme civile";
- soit, depuis l'intervention de l'ordonnance n°67.813 du 26 septembre 1967, de sociétés anonymes ou à responsabilité limitée : ce sont les sociétés coopératives agricoles "à forme commerciale".

a. Les sociétés coopératives agricoles à forme civile

Ce sont les sociétés coopératives agricoles de type traditionnel.

Elles obéissent en principe, en tant que sociétés civiles particulières, aux dispositions des articles 1832 et suivants du Code civil (cf. ci-dessus pages 5 et suiv.), mais sous réserve de règles particulières dont certaines - touchant par exemple à la responsabilité des membres ou au mode d'administration - ont un caractère véritablement novateur. Les plus importantes de ces règles particulières sont exposées ci-après.

La création d'une société coopérative agricole à forme civile doit être constatée par un acte authentique ou sousseing privé, conforme à des statuts-types homologués par le Ministre de l'Agriculture. Une expédition de cet acte est déposée au greffe du tribunal de grande instance avec la liste des administrateurs et directeurs désignés soit dans les statuts, soit par l'assemblée constitutive chargée d'approuver les statuts. En outre un extrait des statuts doit être publié dans un journal d'annonces légales. Toute modification apportée ultérieurement aux dispositions essentielles de statuts ou à la liste des personnes autorisées à signer pour la société donne lieu aux mêmes mesures de publicité.

Toute société agricole, même à forme civile, doit comporter au moins sept membres parmi lesquels les personnes physiques doivent avoir personnellement la qualité de chefs d'exploitation. Toutefois, pour les coopératives d'utilisation en commun de matériel agricole (C.U.M.A.) et pour les coopératives de production animale en commun, ce nombre est ramené à quatre.

L'adhésion à la coopérative à forme civile est ouverte à toute personne physique ou morale exerçant une profession agricole dans la circonscription qui est délimitée par les statuts. Cette adhésion - qui s'opère par simple inscription sur les registres de la coopérative - entraîne pour le sociétaire l'engagement d'utiliser les services de la coopérative, soit pour la totalité, soit pour une partie des opérations pouvant être faites par son intermédiaire.

L'exclusion d'un coopérateur ne peut être prononcée par le Conseil d'administration que pour motifs graves (condamnation à une peine criminelle, activité nuisible à la société, falsification des produits livrés).

Le capital social soumis aux variations normales résultant des nouvelles adhésions et des retraits, décès ou exclusions des sociétaires est constitué de parts nominatives, indivisibles de valeur nominale unique, souscrites par chacun des sociétaires et entièrement libérées à la souscription sauf possibilité prévue dans les statuts d'une libération partielle d'au moins un quart à la souscription, suivie du versement du solde en une ou plusieurs fractions dans un délai maximum de cinq ans.

Les statuts fixent obligatoirement les modalités de souscription des parts sociales pour chaque sociétaire, en fonction soit de l'importance des opérations qu'il s'engage à effectuer avec la coopérative, soit de l'importance de son exploitation.

Les parts ne sont pas négociables. Elles sont seulement cessibles, avec l'autorisation du conseil d'administration, soit à d'autres sociétaires, soit à des tiers remplissant les conditions requises pour être sociétaires. Les cessions s'opèrent par transcription sur les registres de la coopérative.

En cas de transfert d'exploitation, les parts sociales, considérées comme attachées à l'exploitation deviennent la propriété du nouvel exploitant sauf refus motivé d'admettre ce dernier comme sociétaire.

La responsabilité des sociétaires est en principe limitée à deux fois le montant des parts souscrites ou qui auraient dû l'être. Cette responsabilité subsiste cinq ans après départ.

Les parts ne peuvent recevoir qu'un intérêt limité à 6%, à l'exclusion de tout dividende.

En cas de départ, le sociétaire ne peut prétendre qu'au remboursement de ses parts à leur valeur nominale.

Le capital social peut faire l'objet d'une augmentation collective sur décision de l'assemblée générale extraordinaire. Mais l'augmentation par incorporation de réserves est expressément prohibée.

En dehors des remboursements de parts consécutifs à des retraits, décès ou exclusions d'associés, le capital social ne peut être réduit au-dessous des trois-quarts du montant le plus élevé constaté par une assemblée générale depuis la constitution de la société.

Les coopératives agricoles à forme civile ont la possibilité de créer, sur autorisation administrative, un "fonds de développement coopératif" donnant lieu à la création de certificats nominatifs souscrits par les sociétaires et cessibles seulement entre ces derniers.

L'administration des coopératives à forme civile est assurée par un conseil d'administration composé de trois membres au moins élus parmi les sociétaires par l'assemblée générale qui peut aussi les révoquer. Dans les coopératives dont l'effectif est inférieur à vingt membres et dont la circonscription ne dépasse pas le territoire du canton et des communes limitrophes les statuts peuvent prévoir que les fonctions de gestion dévolues au conseil d'administration sont exercées par un administrateur unique.

Ces administrateurs ne doivent pas participer directement ou indirectement à une activité concurrente de celle de la coopérative.

Nommés pour deux, trois ou quatre ans, les administrateurs sont renouvelables par moitié, tiers ou quart tous les ans.

Ils exercent leurs fonctions gratuitement, mais ils sont remboursés de leurs frais et ceux qui sont chargés d'exercer une surveillance effective de la marché de la société peuvent recevoir une indemnité compensatrice du temps passé.

Le conseil d'administration se réunit aussi souvent que l'intérêt de la société l'exige et au moins une fois par trimestre sur la convocation du président ou éventuellement à la demande du tiers de ses membres. Pour délibérer valablement il doit réunir au moins la moitié de ses membres en exercice. Les décisions sont prises, sauf exceptions, à la majorité des membres présents. En cas de partage, la voix du président est prépondérante.

Le conseil d'administration gère la société et en assure le bon fonctionnement. Il dispose des pouvoirs les plus étendus, à l'exception de ceux expressément réservés à l'assemblée générale par la loi ou les statuts.

Il peut nommer un directeur obligatoirement choisi en dehors de ses membres. Le directeur, qui a la qualité de salarié, exerce ses fonctions sous la direction, le contrôle et la surveillance du conseil d'administration qu'il représente vis-à-vis des tiers dans la limite des pouvoirs qui lui ont été confiés.

L'assemblée générale réunit tous les sociétaires de la coopérative qui peuvent éventuellement s'y faire représenter. Elle est convoquée par le conseil d'administration, soit sur son initiative, soit lorsqu'une fraction déterminée des sociétaires (un cinquième ou un quart suivant le cas) en fait la demande par écrit, soit enfin lorsque les commissaires aux comptes l'estiment nécessaire.

Chaque sociétaire dispose d'une voix, quel que soit le nombre de parts détenues. Toutefois, sur autorisation administrative, des voix supplémentaires peuvent être accordées aux coopératives membres en fonction soit de leurs effectifs, soit de l'importance des affaires traitées avec elles, soit compte tenu de ces deux critères à la fois.

L'assemblée générale ordinaire doit être convoquée au moins une fois l'an, avant une date fixe, pour l'examen des comptes. Elle donne quitus aux administrateurs de leur gestion, répartit éventuellement les excédents, nomme les administrateurs et les commissaires aux comptes. Elle peut valablement délibérer si le tiers des sociétaires est présent ou représenté. Les décisions sont prises à la majorité des suffrages exprimés.

L'assemblée générale extraordinaire est seule compétente pour les modifications des statuts, la dissolution et la prorogation de la société. Elle doit réunir la moitié des sociétaires présents ou représentés et statuera la majorité des deux tiers.

Malgré leur caractère civil les sociétés coopératives à forme civile doivent tenir une comptabilité répondant aux règles commerciales et se soumettre à un plan comptable type.

Les excédents constatés en fin d'exercice sont obligatoirement affectés à concurrence de 10 % à un fonds de réserve légale jusqu'à ce que ce fonds atteigne le montant du capital social.

Le surplus des excédents peut être réparti, sous forme de ristournes, entre les sociétaires proportionnellement aux affaires traitées par chacun d'eux avec la coopérative, à l'exception toutefois des excédents provenant d'opérations faites avec des non sociétaires, lesquels doivent être affectés à un fonds de réserves non distribuables.

Les comptes sont vérifiés par des commissaires aux comptes choisis pour une durée de trois ans par l'assemblée générale ordinaire. Les commissaires aux comptes ont pour mission de contrôler l'ensemble de la comptabilité et la régularité des opérations de la coopérative. Ils rendent compte de leur mission à l'assemblée générale en formulant toutes propositions utiles.

Les coopératives agricoles sont en outre tenues d'adhérer à une fédération de coopératives agréée par le Ministère de l'Agriculture et ayant pour objet de procéder à la "révision" c'est-à-dire à l'examen analytique et périodique des comptes et de la gestion des coopératives qui en font la demande, afin d'en dégager, à l'intention de l'organisme intéressé et de ses membres, une appréciation critique.

La société coopérative agricole - dont la durée ne peut excéder 99 ans sauf prorogation par décision de l'assemblée générale extraordinaire - n'est pas dissoute par le retrait, le décès, l'exclusion, l'interdiction, la faillite ou la déconfiture d'un sociétaire : elle continue de plein droit entre les autres sociétaires.

La dissolution anticipée volontaire est de la compétence de l'assemblée générale extraordinaire.

En cas de perte des trois quarts du capital social augmenté des réserves, une assemblée générale extraordinaire doit se prononcer sur la dissolution de la société. Sa décision est publiée dans un journal d'annonces légales. A défaut, tout sociétaire peut demander la dissolution judiciaire de la coopérative.

En cas de dissolution anticipée, les modalités de la liquidation sont fixées par l'assemblée générale qui nomme un ou plusieurs liquidateurs.

Le boni de liquidation, après remboursement des parts sociales à leur valeur nominale, est, sauf dérogation accordée au niveau ministériel, obligatoirement dévolu à d'autres sociétés coopératives agricoles ou unions de coopératives agricoles, ou à des établissements ou oeuvres d'intérêt général agricole.

b. Les sociétés coopératives agricoles à forme commerciale

Destiné aux sociétés coopératives agricoles dont l'activité n'est plus seulement le prolongement de l'exploitation individuelle, mais qui ont accès aux circuits nationaux ou internationaux du commerce, ou qui exercent avec les moyens appropriés une activité industrielle de transformation des produits agricoles ou de fabrication de produits destinés à l'agriculture, ce nouveau type de société a été conçu avec le souci de fournir aux coopératives dont il s'agit un cadre juridique plus souple et mieux adapté à la concurrence que celui de la société coopérative agricole traditionnelle. Mais l'adoption de la forme commerciale reste facultative.

Pouvant prendre la forme soit de sociétés à responsabilité limitée, soit de sociétés anonymes, les sociétés coopératives agricoles à forme commerciale sont régies par les dispositions de la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 relatives à ces deux types de sociétés (voir ci-dessus pages 14 et suiv.) , sous réserve toutefois des dispositions particulières contenues dans la section I de l'ordonnance du 26 septembre 1967 et dont les principales sont les suivantes :

Peuvent être membres d'une société coopérative à forme commerciale :

- Les agriculteurs et les sociétés civiles d'exploitation agricole;
- Les personnes possédant des intérêts correspondant à l'objet de la coopérative;
- Les sociétés coopératives agricoles et leurs unions;
- Les groupements agricoles d'exploitation en commun;
- Les associations et syndicats d'agriculteurs ayant avec la coopérative un objet commun ou connexe.

Les statuts particuliers de ces coopératives peuvent, en outre, prévoir la possibilité d'admettre comme membres, dans la proportion de 20 p. 100 au maximum des voix à l'assemblée générale, divers organismes établissements ou associations dont l'activité a trait à l'agriculture.

La création des coopératives à forme commerciale et de leurs unions doit être agréée par arrêté du ministre de l'agriculture. Cet agrément est également requis lorsqu'une telle coopérative ou union se constitue par transformation d'une coopérative ou union de forme civile.

L'agrément peut être refusé en raison d'irrégularité des formalités de constitution ou de non-conformité des dispositions statutaires aux dispositions législatives et réglementaires en vigueur.

Il peut être retiré lorsque le fonctionnement de la coopérative fait apparaître soit l'inaptitude des administrateurs, soit la violation des dispositions législatives, réglementaires ou statutaires, soit la méconnaissance des intérêts du groupement.

L'arrêté du ministre de l'agriculture portant refus ou retrait d'agrément est pris sur avis du conseil supérieur de la coopération agricole.

Dans les sociétés coopératives et unions de sociétés coopératives à forme commerciale, chaque associé dispose d'une voix à l'assemblée générale.

Toutefois, les statuts peuvent prévoir une pondération des voix en fonction de l'importance des activités ou de la qualité des prestations de chaque associé au sein de la coopérative, sans qu'un même associé puisse disposer dans les coopératives de plus d'un cinquième des voix présentes ou représentées à l'assemblée générale, et dans les unions de plus de deux cinquièmes.

Les administrateurs, les membres des conseils de surveillance et directoires et les gérants des sociétés coopératives et unions de sociétés coopérative à forme commerciale peuvent recevoir une indemnité compensatrice du temps et du travail consacrés à l'administration de la coopérative.

Les excédents d'exploitation provenant des opérations effectuées avec des non-associés (cf. ci-dessus pages 28-29) ne peuvent être répartis à titre de ristourne aux coopérateurs. Les sommes correspondantes doivent être affectées à un fonds de réserve.

Dans les sociétés coopératives et unions de sociétés coopératives à forme commerciale qui soumettent ou s'engagent à soumettre leur gestion à la revision périodique par les soins d'un organisme agréé par l'association

nationale de revision, les parts sociales peuvent, en vertu des dispositions statutaires, faire l'objet d'une réévaluation en fonction de l'évolution d'un indice lié à l'activité de la coopérative. Lorsqu'il est fait usage de cette faculté, une réserve spéciale doit être préalablement constituée à cet effet par la société.

En cas de dissolution d'une société coopérative ou union de sociétés coopératives à forme commerciale, si la liquidation fait apparaître un excédent de l'actif net sur le capital social, l'excédent peut être dévolu à d'autres coopératives ou unions de coopératives agricoles ou à des établissements ou oeuvres d'intérêt général agricole. S'il s'agit de la dissolution d'une union de coopératives, l'excédent peut être dévolu aux sociétés membres de l'union au moment de la dissolution.

L'excédent de l'actif net peut également être dévolu aux associés après autorisation du ministre de l'agriculture.

Dans ce cas, la répartition aux associés ne peut porter sur la part de l'excédent de l'actif net correspondant au montant des opérations traitées avec des non-associés, ni sur la part correspondant au montant des subventions reçues de l'Etat, des collectivités ou des établissements publics.

La fraction de l'actif net non susceptible de répartition est obligatoirement dévolue à d'autres coopératives ou organismes d'intérêt général agricole.

o

o o

Les sociétés coopératives agricoles connaissent en France depuis longtemps déjà un développement important.

Leur nombre est de l'ordre de 20.000 (1) se répartissant en gros en :

(1) Il s'agit exclusivement de sociétés coopératives agricoles à forme civile, les dispositions de l'ordonnance du 26 septembre 1967 instituant les sociétés coopératives à forme commerciale, n'ayant pas encore fait, semble-t-il, l'objet d'un début d'application pratique.

- 7.000 coopératives d'approvisionnement, de transformation et de commercialisation,
- et 13.000 coopératives de prestations de services comprenant essentiellement les coopératives d'utilisation de matériel agricole (C.U.M.A.) dont le nombre dépasse 12.000.

Certaines activités comme le stockage des céréales tendent à devenir le monopole quasi exclusif des coopératives agricoles.

Les coopératives laitières collectent plus de la moitié de la production totale commercialisée.

Les caves coopératives commercialisent le tiers de la production totale vinicole française.

Bien que leur importance soit très variable, tant en ce qui concerne le nombre des coopérateurs que le chiffre d'affaires réalisé ou l'effectif du personnel, les coopératives agricoles constituent donc actuellement l'élément le plus conséquent de l'agriculture de groupe en France.

Mais, les C.U.M.A. mises à part, cette forme de coopération est généralement limitée à des objets très particuliers se situant soit en amont, soit en aval de la production agricole proprement dite. Pour le sociétaire, les conditions d'exploitation ne se trouvent pas sensiblement modifiées en pratique à la coopérative.

Le statut de la coopération agricole avait bien prévu des coopératives de production en commun notamment dans le domaine de la production animale. Mais la constitution de telles coopératives s'est heurtée le plus souvent à des obstacles insurmontables tenant au nombre minimum des associés, à la nécessité pratique de faire des apports d'immeubles à la société - ce qui exclut les exploitants n'ayant pas la qualité de propriétaire -, ou encore à la perte, pour les membres de la société, de leur statut fiscal, économique ou social d'exploitant, la société ayant seule cette qualité.

Par contre, la C.U.M.A., malgré quelques échecs dus généralement à un suréquipement en matériel et quelquefois aussi à l'esprit par trop particulariste de certains associés, est apparu comme un moyen efficace d'utiliser en commun des matériels modernes dont l'acquisition privative se fut révélée trop onéreuse pour les petites et moyennes exploitations. Il n'en reste pas moins qu'il s'agit là d'une simple étape pour les agriculteurs conscients de la nécessité d'une restructuration de leurs exploitations.

Toutes ces raisons ont conduit à promouvoir un nouveau type juridique de coopération propre à permettre une intégration plus poussée des exploitations agricoles individuelles, intégration pouvant aller jusqu'à la fusion totale. C'est là l'origine du groupement agricole d'exploitation en commun (G.A.E.C.) qui est étudié plus loin (pages 42 et suivantes).

2. La société d'intérêt collectif agricole (S.I.C.A.)

Les sociétés d'intérêt collectif agricole, instituées en complément de la coopération agricole, ont un champ d'action plus étendu que les coopératives agricoles et jouent surtout un rôle davantage interprofessionnel.

Aux termes de l'article 1er du décret n° 61.868 du 5 août 1961 qui régit les S.I.A.C., celles-ci 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".

Les S.I.C.A. doivent être constituée soit sous le régime des sociétés civiles particulières (art. 1832 et suivants du code civil), soit dans les formes prévues par la loi n° 66.537 du 24 juillet 1966 pour les sociétés par actions ou pour les sociétés à responsabilité limitée.

Elles sont autorisées à admettre parmi leurs membres, outre les agriculteurs et divers organismes professionnels agricoles, des personnes n'exerçant pas la profession agricole, pourvu que leur activité soit de nature à faciliter la réalisation de l'objet de la société. Toutefois les statuts doivent comporter les clauses nécessaires pour que, à tout moment, les agriculteurs et les groupements agricoles disposent ensemble de la moitié au moins des voix aux assemblées générales.

Par ailleurs, depuis la publication de l'ordonnance du 26 septembre 1967 qui a institué les sociétés coopératives à forme commerciale, seules peuvent prendre la dénomination de société d'intérêt collectif agricole les sociétés dans lesquelles la participation des agriculteurs et assimilés est inférieure à 80 % des voix à l'assemblée générale (1).

(1) Schématiquement, les agriculteurs et assimilés ont donc aux assemblées générales :

- dans les sociétés coopératives agricoles à forme commerciale : plus de 80 % des voix;
- dans les S.I.C.A. constituées depuis le 29 septembre 1967 : entre 50 et 80 % des voix;
- dans les S.I.C.A. constituées avant le 29 septembre 1967 : plus de 50 % des voix.

En outre, les S.I.C.A. constituées depuis la publication de la même ordonnance ne peuvent, comme les sociétés coopératives agricoles à forme commerciale, effectuer des opérations avec des tiers non-associés que dans la limite du tiers du volume total de leurs opérations.

Aucun sociétaire ne doit posséder plus de 40 % des voix (10 % s'il y a plus de dix sociétaires).

Sauf dérogations accordées individuellement, la moitié du chiffre d'affaires ou du volume des opérations des S.I.C.A. doit être réalisé avec des sociétaires ayant la qualité d'agriculteurs ou de groupements agricoles.

Les S.I.C.A. ne distribuent pas de dividendes mais seulement, le cas échéant, un intérêt statutaire dans la limite de 6%.

Elles peuvent ristourner les excédents annuels aux sociétaires, au prorata des opérations effectuées par eux avec la société.

Les bénéfices provenant d'opérations effectuées avec des non-sociétaires sont portés en réserves.

En cas de dissolution, le boni de liquidation est réparti entre les sociétaires dans les conditions fixées par les statuts. Ne peut cependant être distribuée la partie de ce boni correspondant à des bénéfices réalisés avec d'autres que des sociétaires ni, pour un montant arrêté à l'échelon ministériel, la partie provenant d'aides de l'Etat, des collectivités publiques et d'organisme divers. Les valeurs d'actif non susceptibles de répartition sont obligatoirement dévolues à d'autres S.I.C.A., coopératives agricoles, établissements ou oeuvres d'intérêt général agricole ou rural.

Si la liquidation d'une S.I.C.A. constituée sous la forme de société civile fait apparaître des pertes excédent le capital social, ces pertes sont divisées entre les sociétaires proportionnellement au nombre de part de capital appartenant à chacun d'eux; mais la responsabilité de chaque sociétaire est limitée à cinq fois le montant des parts de capital qu'il possède.

o

o o

Au regard de la coopération entre exploitations agricoles, les S.I.C.A. présentent des possibilités élargies par rapport aux sociétés coopératives agricoles.

Elles permettent en effet aux agriculteurs de s'adjoindre dans certaines limites - limites moins strictes que pour les sociétés coopératives agricoles à forme commerciale - des personnes étrangères à la profession agricole (industriels et commerçants notamment), mais qui sont susceptibles, grâce aux moyens matériels et financiers dont ils disposent, ou simplement par leur expérience dans le domaine de la transformation, de la conservation ou de la commercialisation des produits agricoles, de leur apporter un concours efficace.

C'est ce qui explique le succès des S.I.C.A. dans certaines branches comme la commercialisation des fruits et primeurs (environ 150 S.I.C.A.) ou la production de viande, de volailles et d'oeufs (une centaine de S.I.C.A.).

Mais cette forme de coopération n'a pas plus que les coopératives agricoles elles-mêmes les moyens de résoudre les problèmes posés par la fusion partielle ou totale des exploitations individuelles.

3. La société mixte d'intérêt agricole (S.M.I.A.)

Autre forme étendue de la coopération agricole, les sociétés mixtes d'intérêt agricole, instituées par l'ordonnance n° 67.813 du 26 septembre 1967 (section IV) sont des sociétés commerciales non soumises au statut de la coopération ayant pour objet la transformation ou la commercialisation des produits agricoles, dans lesquelles des parts ou actions représentant au moins 30 % du capital social sont détenues (sous la forme nominative s'il s'agit d'actions) directement ou indirectement soit par une ou plusieurs sociétés coopératives agricoles, soit par certaines institutions ou groupements professionnels agricoles tels que chambres d'agriculture, S.I.C.A., caisses de crédit agricole....

Le caractère original des S.M.I.A. réside essentiellement dans des modalités inédites de distribution des bénéfices : après dotation à la réserve légale et affectation au capital d'un dividende qui ne peut être supérieur à 6%, le bénéfice réalisé au cours d'un exercice, à l'exclusion de toutes plus-values sur l'actif immobilisé, est, après paiement de l'impôt sur les sociétés, divisé en deux parts égales.

La première de ces parts est attribuée au capital à titre de rémunération complémentaire.

La deuxième est affectée aux fournisseurs et clients de l'entreprise qui ont la qualité d'agriculteur ou d'organisme assimilé au prorata des opérations effectuées par chacun d'eux.

Quand ces derniers sont associés ou membres d'un organisme agricole (coopérative ou S.I.C.A.) lui-même associé, les sommes qui leur reviennent au titre de cette seconde part sont réparties en franchise d'impôt sur les sociétés dans la mesure où elles proviennent d'opérations faites avec eux.

En contrepartie des sujétions qui leur sont ainsi imposées, les S.M.I.A. peuvent bénéficier d'avantages particuliers en vertu de conventions avec l'Etat.

o

o o

Conçues comme une formule d'intéressement des producteurs agricoles aux activités de transformation et de commercialisation de leur produits - dans la ligne des dispositions organisant la participation des travailleurs aux fruits de l'expansion - les S.M.I.A. ne sont pas encore entrées dans le domaine de la pratique : des décrets, non encore parus, doivent d'ailleurs préciser certaines mesures d'application.

Mais il est d'ores et déjà évident que les S.M.I.A., si elles apparaissent de nature à inciter les agriculteurs à se grouper au sein d'organismes collectifs agricoles membres de telles sociétés et à leur apporter leurs produits, ne peuvent être d'aucun secours pour une restructuration des exploitations elles-mêmes.

4. Le groupement agricole d'exploitation en commun (G.A.E.C.)

Les G.A.E.C. sont des sociétés civiles de personnes régies par les articles 1832 et suivants du Code civil et par les dispositions de la loi n° 62.917 du 8 août 1962 et du décret n° 64.1193 du 3 décembre 1964.

Ils ont essentiellement pour objet de permettre la réalisation d'un travail en commun dans des conditions comparables à celles existant dans les exploitations de caractère familial. Mais ils peuvent également avoir pour objet la vente en commun, à frais communs, du fruit du travail des associés.

Les dispositions de la loi du 8 août 1962 - et notamment les avantages fiscaux, sociaux ou économiques qu'elles comportent pour les G.A.E.C. et leurs membres - ne s'appliquent qu'aux groupements dont un comité départemental d'agrément a, sous réserve d'appel devant un comité national, reconnu qu'ils constituent effectivement, en raison de leur objet et de leurs statuts, un des groupements prévus par la loi. La reconnaissance est de droit pour les sociétés dont les statuts sont conformes à un statut type approuvé par arrêté interministériel après consultation du comité national d'agrément.

La publicité des décisions de reconnaissance est effectuée par la publication de l'acte constitutif avec mention de la reconnaissance et de sa date dans deux journaux de la presse régionale.

On peut distinguer deux types de G.A.E.C. :

- d'une part, les G.A.E.C. en exploitation intégrale ou G.A.E.C. en exploitation intégrale ou G.A.E.C. totaux pour lesquels des statuts-types ont été élaborés et approuvés par arrêté interministériel du 4 mars 1966;
- et, d'autre part, les G.A.E.C. partiels ou spécialisés dans lesquels le travail en commun ne vise que certaines branches d'activité des exploitants associés, les membres du groupement conservant pour le surplus une totale autonomie. C'est le cas par exemple des G.A.E.C. regroupant la seule activité d'élevage dans les exploitations de polyculture.

La superficie des terres exploitées intégralement par un G.A.E.C. ne peut en principe excéder dix fois la superficie des exploitations individuelles définies à l'article 7 de la loi d'orientation agricole n° 60.808 du 5 août 1960 (superficie optimum pouvant être mise en valeur par deux unités de main-d'oeuvre). Mais, en attendant la fixation de cette superficie par région naturelle et par nature de culture ou type d'exploitation, il est prévu que les G.A.E.C. ne peuvent rassembler plus de dix exploitants.

En fait, les représentants de la profession dans les comités d'agrément, et en particulier ceux qui représentent les agriculteurs groupés, ont été conduits à énoncer, quant à la taille des G.A.E.C., les deux normes de reconnaissance suivantes :

1. la surface maximum acceptable pour un G.A.E.C. est égale à six fois la surface de référence (superficie d'une exploitation moyenne soit de 10 à 30 ha suivant les régions) par associé porteur de parts d'intérêt.
2. la moitié au moins des travailleurs permanents, associés compris, doit participer aux décisions et aux résultats de l'entreprise.

Peuvent être membres d'un G.A.E.C., les personnes qui font à ce groupement un apport en numéraire, en nature ou en industrie, afin de contribuer à la réalisation de son objet.

Les associés doivent participer effectivement au travail commun.

Exceptionnellement, les statuts peuvent exempter de cette obligation les associés qui sont dans l'impossibilité d'y satisfaire (malades, infirmes, personnes âgées, conjoint et héritiers d'un membre décédé, etc...). Les droits des associés qui ne participent pas au travail commun peuvent être statutairement limités par rapport à ceux des autres associés.

Les apports en numéraire et en nature concourent à la formation du capital, éventuellement variable, du groupement (1). Ils donnent lieu à l'attribution de parts d'intérêt. Aucun membre ne peut posséder plus de 60 % du total des parts d'intérêt et tout membre apporteur de capital doit détenir 5 % au moins de ce total.

La cession des parts d'intérêt, qu'elle ait lieu entre associés ou à l'occasion de l'admission d'un nouvel associé, est soumise à l'approbation de l'assemblée générale.

(1) Alors qu'aucun capital minimum n'est exigé pour la création d'une société civile ordinaire, le capital des G.A.E.C. ne peut être inférieur à 10.000 F.

Les apporteurs d'industrie, qui peuvent être, par exemple, des salariés agricoles, reçoivent des parts d'intérêt qui ne concourent pas à la formation du capital social. Ces parts sont incessibles; elles sont annulées en cas de départ. Elles donnent le droit de participer à la gestion et aux résultats de la G.A.E.C. dans les conditions fixées par les statuts.

A noter que même si aucun apport en industrie n'est effectué au moment de la constitution du G.A.E.C., les statuts doivent cependant prévoir les droits qui seront attachés à cette catégorie de parts.

En matière de responsabilité des membres des G.A.E.C., la loi du 8 août 1962 déroge profondément au droit commun des sociétés civiles : elle stipule en effet que la responsabilité personnelle de l'associé à l'égard des tiers est, sauf disposition spéciale des statuts prévoyant une responsabilité plus grande, limitée à deux fois la fraction du capital qu'il possède.

La liberté la plus grande est laissée aux membres des G.A.E.C. pour organiser l'administration du groupement.

Ces statuts prévoient notamment les conditions de désignation du ou des associés (1) ayant pouvoir d'agir au nom de la société, la durée de leur mandat, leurs pouvoirs et, éventuellement, les conditions de leur révocation.

Les statuts précisent également comment se réunissent et comment délibèrent l'assemblée générale ainsi que les autres organes de direction dont le groupement peut être éventuellement pourvu.

Ils définissent le nombre de voix attribuées à chaque associé et les majorités nécessaires pour décider. En principe la majorité des voix doit appartenir aux associés participant effectivement au travail en commun; elle ne peut appartenir à un même associé qu'à titre temporaire.

Les associés perçoivent une rémunération pour leur travail. Cette rémunération, fixée dans les conditions prévues par les statuts, n'est pas considérée comme une répartition de bénéfices mais comme une charge d'exploitation du G.A.E.C. dans la mesure où elle est comprise entre une et six fois le montant du salaire minimum agricole garanti (S.M.A.G.). Cette rémunération est obligatoire.

(1) Alors que dans une société civile ordinaire le ou les gérants peuvent être choisis en dehors des associés, un G.A.E.C. ne peut être administré que par un associé.

Les bénéfices sont répartis suivant les modalités prévues au statut. En l'absence de telles stipulations, la répartition est faite conformément à l'article 1853 du Code civil qui prévoit que la part de chacun des associés est proportionnelle à sa mise de fonds dans la société. A l'égard de celui qui n'a apporté que son industrie, le même article stipule que sa part dans les résultats est réglée comme si sa mise eût été égale à celle de l'associé qui a le moins apporté.

Les statuts-types élaborés pour les G.A.E.C. totaux prévoient :

- la mise en réserve obligatoire de 5% du bénéfice,
- le versement d'un intérêt au capital limité à 5%, le solde du bénéfice pouvant servir à assurer une rémunération complémentaire du travail, du capital et le cas échéant, de la mise à la disposition du groupement de certains biens (terres et bâtiments par exemple).

En fait cette dernière répartition se fait presque toujours en fonction de critères d'activité et souvent de façon égalitaire.

A la différence des sociétés civiles ordinaires, les G.A.E.C. ne prennent pas fin par la mort d'un associé, son retrait, son interdiction ou sa déconfiture. (Les statuts fixent obligatoirement les conditions dans lesquelles les héritiers d'un associé décédé sont admis dans le groupement).

Par contre, il est prévu que tout associé peut demander la dissolution conformément aux articles 1869 et 1871 du Code civil (1).

En outre, tout associé peut être autorisé par les autres associés ou, le cas échéant, par les tribunaux, à se retirer du groupement pour un motif grave et légitime.

Sauf dispositions contraires des statuts, l'associé qui, pour une cause quelconque, cesse de faire partie de la société peut, dans la mesure de ses droits, reprendre ses apports en les précomptant sur sa part pour leur valeur vénale.

(1) L'article 1869 autorise la dissolution de la société civile dont la durée est illimitée par la volonté de l'une des parties et l'article 1871 stipule que la dissolution des sociétés à terme ne peut être demandée par l'un des associés avant le terme convenu qu'autant qu'il y a de justes motifs dont la légitimité et la gravité sont laissées à l'arbitrage des juges.

En cas de dissolution, chaque associé peut également, et dans les mêmes conditions, reprendre ses apports.

Cette reprise ne pose généralement pas de problème pour les apports en propriété ou en jouissance d'immeubles. Dans le cas d'apport de cheptel vif et mort, le sociétaire est en droit de reprendre, sur l'actif social de cette nature existant, un cheptel vif et mort équivalent à celui qui a fait l'objet de l'apport.

En cas de liquidation, les droits des titulaires de parts d'industrie dans les réserves sont fixés par les statuts à moins que ces derniers ne prévoient qu'ils sont déterminés par des conventions particulières approuvées par l'assemblée générale. Ces droits peuvent être fixés forfaitairement.

Le solde ou boni de liquidation est réparti entre les associés au prorata des parts d'intérêts représentatives d'apports en capital détenues par chacun d'eux.

Si le groupement se liquide en perte, la somme à la charge de chaque membre du groupement dans le montant de la perte est déterminé dans la proportion fixée par les statuts. Les porteurs de parts d'industrie participent aux pertes dans les conditions prévues par les statuts, mais seulement si ceux-ci prévoient qu'ils ont droit à une part des bénéfices.

Un aspect fondamental du G.A.E.C. est que ses membres conservent tous les avantages attachés à la qualité d'exploitant individuel.

L'article 7 de la loi du 8 août 1962 pose en effet en principe que "la participation à un groupement agricole d'exploitation en commun ne doit pas avoir pour effet de mettre ceux des associés qui sont considérés comme chefs d'exploitation et leur famille pour tout ce qui touche leurs statuts économique, social et fiscal, dans une situation inférieure à celle des autres chefs d'exploitation agricole, et à celle des autres familles de chefs d'exploitation agricole".

Ainsi, en application de ce principe, le décret du 3 décembre 1964 stipule notamment qu'au regard des lois sociales en agriculture les membres d'un G.A.E.C. sont considérés comme chefs d'exploitation dès lors qu'ils sont titulaires de parts de capital. Dans le cas contraire, ils sont considérés comme salariés. On notera à cet égard qu'un salarié qui entrerait dans le groupement en faisant un apport un numéraire même minime, acquiert de ce fait la qualité d'exploitant pour l'application de la législation sociale agricole.

Les membres de la famille d'un associé titulaire de parts de capital sont considérés comme membres de la famille d'un chef d'exploitation lorsqu'ils travaillent sur l'exploitation mise en valeur par le groupement.

Il est signalé en outre que les aides du Fonds d'Action Sociale pour l'Aménagement des Structures Agricoles (F.A.S.A.S.A.) - notamment l'indemnité vieillesse de départ (I.V.D.) - **profitent** aux membres des G.A.E.C. considérés comme chefs d'exploitation dans les mêmes conditions que s'ils exploitaient individuellement : ces aides sont déterminées en fonction des parts d'intérêt qu'ils possèdent et de l'importance des terres exploitées par le groupement.

D'autre part, les règles particulières qui régissent les successions agricoles ont été étendues aux parts d'intérêt des G.A.E.C.

A l'égard des caisses de crédit agricole le G.A.E.C. peut en tant que groupement solliciter des prêts pour les diverses opérations nécessitées par son fonctionnement, à l'exception toutefois des acquisitions de terres. Mais cette situation n'interdit pas aux membres du groupement l'obtention de prêts individuels, notamment pour financer des achats de terres destinées à être apportées en jouissance au groupement.

En cas de contingentement de la production ou de la commercialisation des produits agricoles, les droits des G.A.E.C. sont constitués par la somme des droits individuels dont disposeraient leurs membres s'ils n'étaient pas groupés, cette somme étant au surplus majorée de 20% sauf disposition législative contraire.

De même la livraison par un G.A.E.C. de produits soumis à un régime de quantum ou à tout autre régime ayant pour effet d'instituer un traitement différentiel en fonction des quantités livrées ou produites, n'est pas considérée comme globale, mais est comptée pour plusieurs livraisons ou productions dont l'importance est calculée au prorata de la part de chaque associé dans le capital social.

Par ailleurs, un régime particulier est accordé aux G.A.E.C. en matière d'attributions de carburant détaxé et de subventions pour l'édification des bâtiments d'exploitation nécessaires à leur activité.

Enfin, des dispositions fiscales particulières ont été prises tant en ce qui concerne les droits dus à l'occasion des apports faits à des G.A.E.C. que l'imposition des bénéfices réalisés sous le couvert de ces groupements (voir 2ème partie).

+

+ +

A la date du 10 décembre 1969, le nombre total des G.A.E.C. agréés était de 1734 qui se répartissaient comme suit :

1) Selon la forme économique :

G.A.E.C. totaux : 1.576

G.A.E.C. partiels 158 (en général G.A.E.C. d'élevage)

dont 62 G.A.E.C. partiels d'éleveurs de porcs.

2) Selon le nombre d'associés :

2 associés : 881

3 associés : 526

4 associés : 201

plus de 4 associés : 126

(aucun G.A.E.C. total ne compte plus de 8 associés)

3) Selon le caractère familial ou non :

G.A.E.C. familiaux : 1.116 (dont la moitié environ entre frères et l'autre moitié entre père et fils)

G.A.E.C. non familiaux : 618

A la même date, les superficies exploitées par des G.A.E.C. étaient de l'ordre de 200.000 hectares.

La superficie moyenne par associé ressort environ à 38 hectares.

Ainsi, malgré quelques échecs dus le plus souvent à des mésententes d'origine plus psychologique que technique, la formule des G.A.E.C. a été bien accueillie par les milieux ruraux et connaît, depuis la publication des textes qui la régissent, une croissance constante.

Ce succès se trouve sans doute son fondement :

- d'abord dans la grande souplesse du statut juridique des G.A.E.C. qui permet leur adaptation à des situations très diverses,
- mais certainement aussi à la circonstance que le législateur s'est appliqué à conserver le plus possible aux membres des G.A.E.C. les avantages économiques, sociaux et fiscaux qu'ils tenaient précédemment de leur qualité d'exploitant individuel, tout en évitant le développement d'un nouveau salariat agricole (le terme de "transparence" a été parfois employé pour illustrer cette caractéristique essentielle des G.A.E.C.)

De nombreux problèmes n'en continuent pas moins de se poser à l'occasion du développement pris par les G.A.E.C.

Parmi ces problèmes on citera tout d'abord celui de l'éducation des futurs sociétaires de G.A.E.C. Il s'avère en effet que la préparation des esprits à l'agriculture de groupe est un facteur essentiel de réussite : il est indispensable que les agriculteurs qui souhaitent créer un G.A.E.C. connaissent les difficultés de l'exploitation en commun et soient mis à même de les résoudre.

L'administration et la direction des G.A.E.C. posent également des problèmes, malgré la grande liberté laissée sur ce point aux intéressés par la législation et les statuts-types. On peut en effet hésiter entre diverses formules allant du directeur unique qui prend toutes les décisions mais en laisse l'application à d'autres, à la gestion collégiale dans laquelle chaque associé participe à toutes les décisions, en passant par la structure décentralisée où l'entreprise est découpée en secteurs dont chacun est confié à un associé.

Autre difficulté : le statut des G.A.E.C. ne règle pas le problème de la participation des femmes des associés à la vie du G.A.E.C. Travaillant auparavant sur l'exploitation de leur mari, elles souhaitent généralement continuer à travailler dans le G.A.E.C. La question se pose alors de savoir quelle doit être leur place au sein du groupement et leur mode de rémunération.

Enfin, la propriété du sol est parfois la source de difficultés quand il s'agit de fusionner plusieurs exploitations. Ces exploitations peuvent en effet être soumises à des statuts différents (faire-valoir direct, fermage, métayage). Certes la loi du 8 août 1962 prévoit que "le preneur à ferme qui adhère à un G.A.E.C. peut faire exploiter par ce groupement tout ou partie des biens dont il est locataire pour une durée qui ne peut être supérieure à celle du bail dont il est titulaire. Il en avise alors, par lettre recommandée avec accusé de réception, le propriétaire." Mais la durée des baux ruraux (neuf ans) n'étant pas suffisamment longue pour permettre certains investissements (1), les agriculteurs groupés, soucieux de rentabilité, préféreraient acquérir les terres. Or, le fait que les prêts consentis par les caisses de crédit agricole à un G.A.E.C. en tant que tel, ne puissent servir à des achats de terre est un obstacle à cette manière de procéder.

Pour pallier cette difficulté, les agriculteurs paraissent devoir s'orienter vers la création de groupements agricoles fonciers (G.A.F.), nouvelles structures juridiques (voir ci-dessous 5) qui se superposeraient aux G.A.E.C. et dont l'objet unique serait d'être propriétaires des terres et de les mettre à la disposition des G.A.E.C.

5. Le groupement agricole foncier (G.A.F.)

L'article 5 de la loi n° 62-933 du 8 août 1962 complémentaire à la loi d'orientation agricole, définit les groupements agricoles fonciers comme, des "sociétés civiles formées entre plusieurs propriétaires en vue de rassembler des immeubles agricoles situés dans une même commune ou dans des communes voisines afin de sortir de l'indivision ou de créer ou de conserver une ou plusieurs exploitations agricoles ou d'en assurer ou d'en faciliter la gestion, éventuellement en les donnant à bail, dans la limite d'une superficie déterminée par région naturelle par le préfet après avis de la commission départementale des structures".

(1) En instituant le bail rural à long terme, la loi n° 70-1298 du 31 décembre 1970 a, dans une certaine mesure, résolu cette difficulté.

Les G.A.F. doivent avoir une durée d'au moins neuf ans. A la différence des sociétés civiles ordinaires, ils ne prennent pas fin par la mort, l'interdiction ou la déconfiture de l'un de leurs membres.

Leur capital social est composé au moins pour 80 % de son montant par des apports d'immeubles ou de droits immobiliers à destination agricole.

Les statuts peuvent prévoir qu'en cas de dissolution l'attribution préférentielle prévue aux articles 832 et 832-1 du Code civil et destinée à éviter le morcellement des exploitations agricoles pourra être accordée à celui ou à ceux des membres qui participent ou ont participé à l'exploitation.

Enfin des mesures fiscales de faveur ont été prises pour faciliter la constitution des G.A.F. (voir 2ème partie).

Le statut juridique des groupements fonciers agricoles (G.F.A.) institués par la loi du 31 décembre 1970, et qui doivent se substituer aux G.A.F., reprend l'essentiel des dispositions applicables à ces derniers groupements.

Ce sont également des sociétés civiles régies par les articles 1832 et suivants du Code Civil. Mais les associés sont responsables du passif de la société proportionnellement à leur part dans le capital (et non par parts viriles).

D'autre part, le capital peut être constitué par des apports en immeubles ou droits immobiliers à destination agricole, et par des apports en numéraire. Lorsque les apports en numéraire dépassent 30 % du capital, le G.F.A. est tenu de donner à bail les fonds dont il est propriétaire.

Le G.A.F. ne constitue pas à proprement parler une forme de regroupement des entreprises agricoles, puisqu'il a seulement pour objet la création ou le maintien d'une ou plusieurs unités foncières généralement destinées à être exploitées par des personnes physiques ou morales autres que les associés.

Il est bien évident, en effet, que lorsque les exploitants s'identifient avec les apporteurs, la forme du G.A.E.C. est mieux adaptée que celle du G.A.F.

Il a cependant paru utile de citer ici le G.A.F. et d'en donner les principaux aspects juridiques car il est de nature à favoriser indirectement une amélioration des structures des exploitations elles-mêmes.

6. Le groupement forestier

En vue de favoriser le reboisement et la conservation des massifs forestiers, le décret n° 54-1302 du 30 décembre 1954 donne aux propriétaires de bois ou de terrains à reboiser la possibilité de constituer entre eux, pour une durée maximum de 99 ans, des groupements forestiers régis en principe par les articles 1832 et suivants du Code civil (sociétés civiles particulières).

Ces groupements doivent avoir un objet exclusivement civil : constitution, amélioration, équipement, conservation ou gestion d'un ou plusieurs massifs forestiers, acquisition de forêts ou de terrains à boiser, à l'exclusion de toutes opérations telles que la transformation des produits forestiers qui ne constitueraient pas un prolongement normal de l'activité agricole.

Ils ont la possibilité d'inclure parmi les forêts et terrains à reboiser qu'ils possèdent des terrains à vocation pastorale, mais leur superficie ne doit pas excéder 30 % de la superficie totale des immeubles leur appartenant.

Le capital des groupements forestiers est représenté par des parts d'intérêt qui ne peuvent être cédées à des tiers étrangers au groupement qu'avec le consentement de la majorité des associés représentant au moins les trois quarts du capital social.

Des dispositions particulières fixent les modalités relatives à la constitution de groupements forestiers entre propriétaires indivis de forêts ou de terrains à boiser en vue de mettre fin à une indivision.

Enfin des mesures particulières ont été édictées pour atténuer le coût fiscal de la constitution de tels groupements (voir 2ème partie).

o

o o

Les groupements forestiers présentent en matière de bois et forêts des avantages comparables à ceux que procurent les G.A.F. en matière d'exploitations agricoles proprement dites.

Au regard de la rénovation des structures agricoles, ils présentent en outre un intérêt particulier dans la mesure où certains propriétaires de terrains de qualité médiocre affectés à la culture peuvent être incités à en faire apport à des groupements forestiers en vue soit de leur boisement soit de leur transformation en pâturages.

7. Les groupements de producteurs

A. Création

Prévue à l'article 28 de la loi n° 60.808 du 5 août 1960 d'Orientation Agricole, la création des "Groupements de Producteurs" procède d'une politique d'Organisation Economique des Marchés Agricoles.

En fait, les "Groupements de Producteurs" ne sont pas de nouveaux organismes professionnels, mais :

- des Sociétés coopératives agricoles et leurs Unions
- des Sociétés d'intérêt collectif agricole
- des Syndicats agricoles
- des Associations entre producteurs agricoles

à qui cette qualité a été "reconnue" par arrêté du Ministre de l'Agriculture pris après consultation de la section de l'Organisation Economique Agricole du Conseil Supérieur des Structures Agricoles.

Cette reconnaissance n'est pas un droit, mais la constatation que le groupement répond à un certain nombre d'exigences concrètes, qui sont autant de présomptions de son efficacité économique. De ce fait, elle peut n'être accordée qu'à titre provisoire, à seule fin de donner au groupement l'occasion de faire la preuve de son efficacité. Elle peut également être suspendue ou retirée, si le groupement manque aux obligations qu'il s'est fixé.

Remarque - Un groupement de producteurs peut être constitué d'une seule des collectivités énumérées ci-dessus ou de l'association de plusieurs d'entre elles, même de nature juridique différente.

Conformément aux dispositions de l'article 14 de la loi complémentaire d'Orientation Agricole du 8 août 1962, la reconnaissance est subordonnée au fait que ces collectivités :

- 1° édicent, dans le cadre de leur compétence et de leurs pouvoirs légaux, des règles destinées à organiser et à discipliner la production ou la mise en marché, à régulariser les cours et à orienter l'action de leurs membres vers les exigences du marché.
- 2° couvrent un secteur ou des secteurs complémentaires de produits agricoles faisant ou pouvant faire l'objet d'un règlement communautaire d'organisation de marché dans le cadre de la politique agricole commune de la Communauté Economique Européenne.
- 3° justifient d'une activité économique suffisante.

B. Objet

Selon que les Groupements de producteurs ont pour objet :

- la préparation et l'organisation de la mise en marché des produits pour le compte de leurs membres (ou des adhérents des organismes membres),
- ou la transformation et la vente de produits,

ils sont qualifiés "Groupements de Production" ou "Groupements de Commercialisation".

Surtout orientés vers les actions techniques en amont et la passation de contrats vers l'aval, les Groupements de production doivent également s'intéresser à la mise en marché, soit en l'organisant eux-mêmes, soit en faisant appel à un Groupement de commercialisation qui assurerait le relais dont ils auraient besoin.

Destinés à jouer un rôle commercial direct et à créer un réseau économique solide, les Groupements de commercialisation ne doivent pas aller jusqu'au niveau du commerce de détail : s'il s'agit de produits qui subissent une transformation industrielle, leur intervention pourra aller jusqu'à la commercialisation du produit après cette transformation, mais non au-delà ; s'il s'agit de produits consommés en l'état, le stade du demi-gros ne doit pas être dépassé. Les Groupements de commercialisation ne doivent pas, toutefois, ne s'intéresser qu'à la transformation et la vente des produits, et une discipline de production devra nécessairement être instaurée avant leur action.

C) Conséquence de la reconnaissance

La reconnaissance de "Groupement de Producteurs" entraîne pour les collectivités le bénéfice :

- 1° d'une subvention de démarrage égale au montant des frais de constitution et de premier établissement, augmentée des dépenses de fonctionnement de l'organisation pendant six mois sur des bases définies par la Direction du Fonds d'Orientation et de Régularisation des Marchés Agricoles (F.O.R.M.A.).
- 2° d'une participation temporaire et dégressive aux frais de fonctionnement pris en charge par le F.O.R.M.A. à concurrence de 60 % des frais de la première année, 50 % des frais de la seconde année, 25 % de ceux de la troisième année.
- 3° d'une aide aux investissements dans les secteurs de la viande, des fruits et légumes, des pommes de terre, de l'aviculture, du houblon et, sous réserve de certaines conditions, dans le secteur du vin.
- 4° de priorités d'achat des collectivités publiques et de prérogatives administratives.

2ème PARTIE - REGIME FISCAL APPLICABLE EN FRANCE AUX DIFFERENTES FORMES
DE COOPERATION ET DE FUSION ENTRE EXPLOITATIONS AGRICOLES

I. Généralités

On distingue traditionnellement dans le système fiscal français :

- les impôts directs;
- les impôts indirects;
- les droits d'enregistrement et de timbre.

Les impôts directs, généralement perçus par voie de rôles, comprennent :

- les impôts sur les revenus : impôt sur le revenu des personnes physiques (I.R.P.P.) et taxe complémentaire, impôt sur les bénéfices des sociétés;
- les taxes diverses rattachées aux impôts sur les revenus : précompte, taxe d'apprentissage, taxe sur les salaires, taxe sur les voitures de tourisme, des sociétés, etc...;
- les "anciennes contributions directes" (contribution foncière des propriétés bâties, contribution foncière des propriétés non bâties, contribution mobilière, contribution des patentes) qui sont perçues au profit des collectivités locales (départements et communes);
- les taxes annexes aux anciennes contributions directes : taxe de voirie, taxe d'enlèvement des ordures ménagères, taxe d'habitation, taxe sur la valeur locative des locaux professionnels, etc...;
- les taxes diverses assimilées aux anciennes contributions directes et perçues au profit de certains établissements publics et de fonds divers : contribution pour frais de chambres de commerce et d'industrie et de bourses de commerce, taxe pour frais de chambres de métiers, imposition pour frais de chambres d'agriculture, contribution perçues au profit du budget annexe des prestations sociales agricoles (B.A.P.S.A.), etc...

Les impôts indirects correspondent aux impôts sur la dépense. Inclus dans le prix des denrées, marchandises et prestations de services, ces

impôts sont reversés au Trésor par les producteurs, intermédiaires ou prestataires de services. Il s'agit :

- des taxes sur le chiffre d'affaires : taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A.), taxe spéciale sur les activités bancaires et financières;
- des taxes assimilées aux taxes sur le chiffre d'affaires (taxe sur les betteraves, taxe sanitaire, taxes forestières, etc...);
- des droits indirects spécifiques frappant les buissons, la circulation des viandes, les spectacles, certains transports routiers, etc., auxquels peut être rattaché le droit de garantie des matières d'or, d'argent et de platine;
- des produits des monopoles fiscaux (tabacs, allumettes, poudres à feu).

Les droits d'enregistrement et les droits de timbre sont perçus :

- les premiers à l'occasion de l'enregistrement des actes soumis à cette formalité, soit obligatoirement, soit à la diligence des parties, ou du chef de certaines déclarations obligatoires de mutations de jouissance ou de propriété (droits de mutation par décès notamment);
- les deuxièmes à l'occasion de l'établissement de certains écrits ou de la délivrance de certains documents.

N.B. : Il n'existe pas en France d'impôt sur la fortune au sens strict du terme.

Avant d'examiner dans quelle mesure ces diverses catégories d'impôts trouvent à s'appliquer à l'égard des différentes formes de coopération et de fusion entre exploitations agricoles, et pour permettre ultérieurement (parties III et IV) les comparaisons utiles, il y a lieu d'esquisser le régime fiscal applicable aux exploitations de type individuel.

o

o o

II. Impositions frappant les exploitations agricoles individuelles

A. Impôts directs

1. Impôt sur le revenu des personnes physiques (I.R.P.P.) et taxe complémentaire

Les revenus tirés de son exploitation par un agriculteur isolé sont éventuellement cumulés avec ses autres revenus pour être soumis à l'I.R.P.P., impôt global progressif, et à la taxe complémentaire. (Toutefois, les jeunes agriculteurs dont l'exploitation a un revenu cadastral inférieur à 1.300 F sont exonérés de taxe complémentaire pendant les cinq premières années de leur installation). La loi de finances pour 1970 a prévu la suppression de la taxe complémentaire en deux étapes :

- 1) abattement à la base porté à 30.000 F pour les revenus de 1969
- 2) suppression totale à compter de l'imposition des revenus de 1970.

Pour la détermination de ces revenus, le régime de droit commun est le régime du forfait collectif. (Mais l'exploitant peut, s'il estime y avoir intérêt, demander à être imposé d'après son bénéfice réel (1), tel qu'il résulte de sa comptabilité : cette option est valable pour l'année considérée et les deux années suivantes).

Les éléments de calcul du bénéfice forfaitaire (bénéfices unitaires moyens fixés soit à l'hectare par région agricole et catégorie d'exploitation, soit en fonction de certains autres éléments tels que les moyens de production ou les quantités produites) sont arrêtés chaque année, au vu de comptes-types d'exploitation établis par l'Administration, par la Commission départementale des Impôts - organisme paritaire comprenant des représentants des contribuables d'une part et de l'Administration d'autre part - ou, à défaut de décision de sa part ou en cas d'appel, par une commission centrale.

(1) En tout état de cause, le bénéfice est déterminé abstraction faite des plus-values provenant éventuellement de la cession d'immeubles (terres, bâtiments, etc...) affectés à l'exploitation.

On peut considérer que dans la majorité des cas, ce mode de détermination de la base imposable est favorable aux contribuables, particulièrement lorsqu'il s'agit d'exploitations familiales qui n'ont pas à supporter les charges salariales dont les comptes types d'exploitation font état.

Exemple pratique : Contribuable marié (deux enfants à charge) ayant exploité en 1968 comme fermier dans la région de la Beauce (département d'Eure-et-Loir) un domaine de 40 ha de polyculture classé en 2ème catégorie (revenu cadastral : 3.800 F).

Bénéfice forfaitaire à l'ha : 419 F

Bénéfice forfaitaire : 419 x 40 = 16.760 F

En supposant que l'intéressé ne dispose d'aucun autre revenu, l'impôt correspondant s'élève à :

I.R.P.P. : impôt net : 1.723,50 F

Taxe complémentaire (abattement à la base : 4.000 F; taux 6 % : 762 F

Ensemble : 1.723,50 + 762 = 2.485,50 F.

Cas particulier des éleveurs d'animaux

En vertu d'une jurisprudence récente (arrêt du Conseil d'Etat du 6 février 1970), les bénéfices réalisés par les éleveurs d'animaux sont traités fiscalement comme des bénéfices agricoles, quelle que soit la proportion de nourriture achetée entrant dans les produits consommés par les animaux.

Antérieurement, les éleveurs étaient imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux lorsque la nourriture achetée dépassait en valeur les deux tiers du total des produits utilisés.

2. Taxe sur les salaires, taxe d'apprentissage

Les employeurs agricoles échappent à ces impôts lorsque leurs opérations restent dans le cadre normal de la profession agricole.

3. Anciennes contributions directes et taxes assimilées

a) Contribution foncière des propriétés bâties

Contribution foncière des propriétés non bâties et taxes annexes

Les bâtiments ruraux, c'est-à-dire les bâtiments servant aux exploitations rurales telles que granges, étables, greniers, caves, etc..., destinés soit à loger les bestiaux, soit à serrer les récoltes, sont exonérés de la contribution foncière et des taxes annexes.

Dans le cas d'exploitation directe, le propriétaire exploitant acquitte donc la contribution foncière et les taxes annexes (taxe de voirie, imposition pour frais de chambres d'agriculture, contributions perçues au profit du B.A.P.S.A. notamment à raison :

- des bâtiments non exonérés (bâtiments d'habitation, bâtiments affectés à des opérations ne pouvant être considérées comme le prolongement normal de l'exploitation agricole, sauf exemption temporaire applicable aux constructions nouvelles);
- des terres, sauf exemptions temporaires particulières (parcelles reboisées, terres remises en culture, marais asséchés).

Dans le cas de fermage, le fermier est tenu de rembourser au propriétaire la taxe de voirie.

b) Contribution des patentes

Les exploitants agricoles échappent à la contribution des patentes pour la vente des récoltes et fruits provenant des terrains qu'ils exploitent et du bétail qu'il y élèvent (l'administration considère que cette condition est remplie lorsque les éleveurs n'achètent pas plus des deux tiers de la nourriture nécessaire).

Sont également exonérés les aviculteurs et éleveurs de porcs dont l'élevage ne présente pas un caractère industriel. Sont réputés ne pas avoir un caractère industriel, les élevages comportant au maximum :

- en ce qui concerne les aviculteurs :

= pour la production des oeufs : 10.000 sujets en état de pondre;

= pour la production de poulets de chair : des bandes de
20.000 poulets ou une production annuelle de 100.000 poulets;

- en ce qui concerne les éleveurs de porcs :

400 porcs à l'engrais par bande ou 1.000 porcs à l'engrais
par an, ou 40 truies.

N.B. 1. Les exemptions accordées en matière de contribution foncière et de contribution des patentes sont exclusivement fonction de la nature des biens et des opérations qu'elles visent. Ces exemptions sont donc applicables quelle que soit la forme d'exploitation retenue (exploitations individuelles ou sous forme de sociétés, de groupements, etc...).

2. Le montant des anciennes contributions directes est essentiellement fonction des besoins des collectivités (départements, communes...) dont elles alimentent le budget. Ce montant peut donc varier considérablement d'un lieu à un autre et d'une année sur l'autre, de sorte qu'il n'est pas possible de chiffrer même approximativement la charge que représente cette catégorie d'impôts pour une exploitation d'une importance donnée.

B. Impôts indirects

1. Taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A.)

La situation des exploitants agricoles individuels au regard de la T.V.A. peut être schématisée comme suit (1) :

1) Assujettissement obligatoire : les exploitants agricoles sont obligatoirement assujettis à la T.V.A. pour celles de leurs activités qui, en raison de leur nature ou de leur importance,

(1) Il ne sera pas question ici des agriculteurs exerçant des activités de nature industrielle ou commerciale (par ex. transformation et vente de produits en provenant pas de leurs exploitations) et qui, à ce titre, sont assujettis à la T.V.A. dans les conditions du droit commun.

sont assimilables aux activités qui sont exercées par des industriels ou des commerçants, même si ces opérations peuvent être considérées comme constituant le prolongement de l'activité agricole. Il s'agit :

- a) des ventes de produits agricoles transformés, préparés ou conservés, si ont été utilisés des moyens (installations ou matériels) importants et similaires de ceux utilisés par des industriels concurrents;
- b) des ventes de produits agricoles en l'état ou transformés dans les trois hypothèses suivantes :
 - ventes sur les marchés à place fixe avec l'aide d'un personnel exclusivement affectés à ces ventes;
 - ventes dans un magasin ou une installation spécialement agencée pour la vente;
 - ventes de produits conditionnés, présentés sous une marque, à l'aide de moyens publicitaires relevant des usages commerciaux, ou avec le concours de représentants ou placiers.

2) Assujettissement optionnel : les exploitants agricoles peuvent sur leur demande être assujettis à la T.V.A. au titre d'opérations pour lesquelles ils ne sont pas obligatoirement assujettis. Ils ont alors le choix entre :

- un assujettissement partiel couvrant toutes leurs activités agricoles à l'exception des opérations portant sur les animaux de boucherie et de charcuterie (espèces équine, bovine, ovine, porcine et caprine);
- et un assujettissement total si, en sus de l'option susvisée, ils formulent une demande d'autorisation d'appliquer la T.V.A. sur les opérations portant sur les animaux de boucherie et de charcuterie.

- 3) Remboursement forfaitaire : sur demande, les exploitants agricoles bénéficient, lorsqu'ils ne sont pas assujettis à la T.V.A. (soit parce qu'ils n'y sont pas obligatoirement soumis, soit parce qu'ils ne demandent pas à y être soumis, soit parce qu'ils ne demandent qu'à y être soumis partiellement) d'un remboursement forfaitaire liquidé sur le montant des ventes de produits agricoles passibles de la T.V.A., faites à des assujettis ou à l'exportation.
- 4) Régime de la ristourne sur matériel agricole : les exploitants agricoles qui n'optent ni pour le régime de la T.V.A., ni pour celui du remboursement forfaitaire, peuvent bénéficier temporairement d'une ristourne sur leurs achats de matériel agricole.

Modalités d'application de la T.V.A. aux exploitants agricoles assujettis

Les agriculteurs assujettis à la T.V.A. soit obligatoirement, soit sur option (1 et 2 ci-dessus) bénéficient des règles particulières ci-après :

- a) le fait générateur de l'impôt est toujours constitué par l'encaissement du prix, même si la livraison est antérieure;
- b) le mécanisme des déductions afférentes à la taxe ayant grevé les achats ne comporte pas la règle du décalage d'un mois qui, dans le régime du droit commun, s'applique à la déduction de la taxe ayant frappé les biens autres que les immobilisations et les services;
- c) le régime forfaitaire n'est pas applicable; mais les exploitants individuels - à l'exclusion des sociétés, même civiles - bénéficient d'un régime particulier de franchise et de décote lorsqu'ils sont assujettis à la T.V.A. sur l'ensemble de leurs activités agricoles, tirent de ces activités au moins 80 % de leurs revenus et bénéficient du régime de l'assurance maladie des exploitants agricoles (franchise totale lorsque le chiffre

d'affaires annuel n'excède pas 10.000 F, décote de 60 % lorsque ce chiffre d'affaires ne dépasse pas 13.500 F, décote de 30 % lorsqu'il est compris entre 13.500 F et 17.000 F);

- d) les formalités et obligations relatives aux déclarations et à la liquidation de l'impôt sont simplifiées. En particulier, pour le paiement de la T.V.A., l'exploitant agricole a le choix entre le paiement d'acomptes trimestriels avec régularisation annuelle ou le paiement chaque trimestre.

Pour le surplus, les règles du régime général de la T.V.A. sont applicables aux agriculteurs.

N.B. : Les ristournes réparties par les coopératives de transformation et de vente s'analysent pour les bénéficiaires en un complément du prix de vente des marchandises apportées et doivent à ce titre être comprises dans les bases de la T.V.A.

Taux

Depuis le 1er janvier 1970, les taux de la T.V.A. sont fixés comme suit :

taux normal	23 %
taux intermédiaire	17,6 %
taux réduit	7,5 %
taux majoré	33,1/3 %

Ces taux s'appliquent au prix hors taxe.

Les produits agricoles sont le plus souvent passibles soit du taux réduit, soit du taux intermédiaire.

Le taux réduit est notamment applicable :

- aux produits d'origine agricole qui n'ont subi aucune transformation (1)(lait, céréales, fruits, animaux, etc...);

(1) Le simple séchage des produits ne fait pas obstacle à l'application du taux réduit. Il en est de même lorsque les produits agricoles sont réfrigérés, congelés ou surgelés sans adjonction de produits étrangers ou lorsqu'ils font l'objet d'une présentation commerciale (fruits en caisses, filets, etc...).

- aux farines panifiables;
- à l'ensemble des produits laitiers (beurre, fromages, notamment);
- aux huiles fluides alimentaires;
- aux viandes et autres produits provenant des animaux de boucherie et de charcuterie;
- aux conserves de viande, de fruits, de légumes...;
- aux aliments destinés à la nourriture du bétail;
- aux engrais, etc...

Le taux intermédiaire s'applique :

- aux boissons (vins, cidres, jus de fruits et de légumes, etc...)
- aux produits forestiers (bois bruts et de scierie).

Remboursement forfaitaire au profit des exploitants non assujettis à la T.V.A.

Ce remboursement, obtenu sur option, a pour objet de compenser de manière forfaitaire la charge de la T.V.A. qui a grevé les achats de produits et de biens effectués par les exploitants agricoles non assujettis ainsi que les services rendus à ces derniers.

Le taux de ce remboursement, liquidé sur le montant des ventes de produits agricoles faites à des assujettis ou à l'exportation, est, depuis le 1er janvier 1970 de :

- 4,70 % pour les ventes d'oeufs, d'animaux de basse-cour et de porcs commercialisés par l'intermédiaire de groupements de producteurs constitués pour la réalisation des objectifs définis par la loi d'orientation agricole;
- 3,50 % pour les ventes, autres que celles ci-dessus, d'oeufs, d'animaux de basse-cour et d'animaux de boucherie et de charcuterie;
- 2,40 % pour les ventes d'autres produits.

Ristourne sur le matériel agricole

Les exploitants agricoles qui n'exercent pas l'option pour le régime de la T.V.A. ou pour celui du remboursement forfaitaire demeurent placés sous le régime de la baisse sur le matériel agricole - plus communément appelée "ristourne" - instituée par la loi n° 54-404 du 10 avril 1954 (art. 22) et dont le taux est actuellement fixé à 8,87 %. Ce régime cessera de s'appliquer le 31 décembre 1971.

A partir du 1er janvier 1972, le système du remboursement forfaitaire de la T.V.A. se substituera à celui de la ristourne.

2. Autres impôts indirects auxquels les exploitants agricoles sont éventuellement soumis

Taxe sur les betteraves

Il est perçu au profit du budget annexe des prestations sociales agricoles une taxe sur les betteraves livrées à la sucrerie ou à la distillerie.

Cette taxe, dont le taux maximum est fixé à 10 % du prix de base à la production des betteraves, mais peut être réduit par décret dans la limite de 60 %, est due par les producteurs de betteraves; mais elle est acquittée par les industriels utilisateurs pour leur compte.

Droits de circulation sur les vins, cidres et poirés

Ces droits sont acquittés pour le compte des destinataires par les producteurs expédiant ou livrant leur récolte.

C. Droits d'enregistrement

En cette matière, diverses mesures ont été prises tendant à favoriser le maintien, l'extension ou le regroupement des exploitations agricoles. C'est ainsi que :

- le droit de mutation applicable à toute acquisition d'immeubles ruraux est réduit de 16 à 14 % (taxes locales comprises);
- les acquisitions, en vue de regroupement, d'immeubles ruraux d'une valeur ne dépassant pas 1.000 F ne sont assujetties qu'à un droit de 4,20 %;
- les opérations de remembrement foncier effectuées à l'amiable ou par des associations syndicales constituées à cet effet sont exonérées des droits de mutation et taxes additionnelles et ne supportent que la taxe de publicité foncière au taux de 0,60 %;
- il en est de même des acquisitions effectuées par les sociétés d'aménagement foncier et d'établissement rural (S.A.F.E.R.), ainsi que des ventes agréées consenties par ces sociétés et portant sur des immeubles ruraux (terres ou exploitations agricoles);
- sont également exonérées de droits de mutations, les acquisitions faites par le preneur d'un bail rural titulaire du droit de préemption, pour la fraction du fonds qui, compte tenu des terres lui appartenant et exploitées par lui, se situe en-deçà de la surface globale maximale prévue à l'article 188-3 du Code rural, et à la condition qu'il prenne l'engagement d'exploiter personnellement le fonds pendant un délai minimum de cinq ans à compter de l'acquisition. Le bénéfice de cette exonération est étendu à l'acquisition réalisée par le preneur qui exerce son droit de préemption en vue de l'installation d'un enfant majeur, à la condition que celui-ci prenne l'engagement, pour lui et ses héritiers, d'exploiter immédiatement et personnellement le fonds pendant un délai de cinq ans à compter de l'acquisition;

- les échanges d'immeubles ruraux effectués en vue du remembrement des propriétés sont exemptés de droit : seule la soulte éventuelle supporte un droit de mutation réduit (4,20 % au lieu de 16 %);
- en cas de partage de succession ou de communauté comprenant une exploitation agricole attribuée à un seul copartageant ou conjointement à plusieurs d'entre eux, la soulte imputable sur l'exploitation est taxable au taux de 7 % (au lieu de 16 %) lorsque l'exploitation est d'une valeur supérieure à 180.000 F; elle est exonérée à concurrence de 50.000 F et taxée pour le surplus à 7 % si la valeur de l'exploitation est inférieure à 180.000 F.

Il est signalé enfin que les ventes publiques de récoltes, animaux et autres meubles dépendant d'une exploitation agricole donnent lieu à un droit réduit de 4,20 % (au lieu de 7 % sous le régime de droit commun).

o

o

o

III. Dispositions fiscales applicables aux diverses formes de coopération et de fusion

Pour chacune des formes de coopération et de fusion entre exploitations énumérées dans la lère partie, on examinera ci-après les dispositions fiscales applicables en se plaçant successivement du point de vue :

- de la fondation et de l'admission de nouveaux membres (paragraphe a);
- du fonctionnement (paragraphe b);
- du départ d'un participant et de l'extinction du groupement (paragraphe c).

1 - Entraide entre agriculteurs

a, b, et c - Ce mode de coopération n'entraîne aucune imposition particulière en sus de celles qui sont dues par les agriculteurs s'entraïdant.

D'une part, en effet, aucun droit d'enregistrement n'est exigible en l'absence d'acte écrit et de mutation de jouissance ou de propriété.

Par ailleurs, les opérations d'entraide physiques couvertes par le forfait agricole même lorsqu'elles donnent lieu à paiement de soultes.

Elles ne donnant pas lieu non plus à assujettissement à la contribution des patentes tant qu'elles ne peuvent pas être considérées comme constituant l'exercice d'une profession distincte de l'exploitation agricole.

Enfin, ces opérations sont expressément exonérées de T.V.A. en application de l'article 261-2-3° du Code général des Impôts.

2 - Propriété indivise de moyens de production

a - La constitution ou l'accroissement du patrimoine indivis entraîne, à raison des acquisitions d'immeubles, l'application des droits de mutation (en principe droit de 14 % prévu pour les immeubles ruraux et taxe de publicité foncière au taux de 0,60 %).

Mais, dans le cas où les immeubles proviennent du patrimoine de l'un des coparticipants, ces droits de mutation ne sont dus que sur la quote-part des droits immobiliers cédés par ce dernier aux autres coparticipants.

- b - En cours de coopération, le régime fiscal applicable aux copropriétaires est celui des exploitants individuels.

Ainsi le forfait de bénéfice de chacun est déterminé dans les conditions habituelles sauf à inclure éventuellement dans les éléments de calcul la fraction des moyens de production indivis dont l'intéressé a eu la disposition au cours de l'année considérée.

Par ailleurs, la T.V.A. qui a grevé les acquisitions ou constructions en commun d'immobilisations (bâtiments, matériels, véhicules, ...) ouvre droit à déduction pour chacun dans la proportion de ses droits sur les biens indivis, à la condition toutefois que tous les coparticipants aient opté pour leur assujettissement à la T.V.A.

- c - En cas de partage total ou partiel de la propriété indivise, le droit de partage de 0,80 % est exigible si l'opération est constatée par un acte soumis à la formalité de l'enregistrement.

En outre, dans le cas où les immeubles apportés par l'un des copropriétaires sont attribués à un autre, les droits de mutation correspondant aux droits immobiliers non transférés à l'occasion de l'apport deviennent exigibles à l'exclusion du droit de partage (non bis in idem).

Enfin, dans le cas de lot grevé d'une soulte, les droits de mutation sont également dus sur le montant de la soulte dans la proportion des biens immobiliers compris dans le lot en cause.

3 - Associations, syndicats, groupements divers sans but lucratif

a - Les apports à titre pur et simple faits à de tels organismes sont normalement passibles, à l'occasion de l'enregistrement des actes constatant des apports initiaux ou supplémentaires, du droit d'apport ordinaire de 1 %. Toutefois, en cas d'apport d'immeubles, fonds de commerce, droit au bail..., ce sont les droits de mutations applicables à ces catégories de biens qui sont exigibles.

b - Ne poursuivant pas de but lucratif, ces organismes échappent à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun et ne supportent éventuellement cet impôt au taux réduit de 24 % qu'à raison des revenus provenant de la location d'immeubles leur appartenant ou de l'exploitation de propriétés agricoles ou forestières, ainsi que de certains revenus mobiliers.

Ils ne sont assujettis exceptionnellement à la T.V.A. que s'ils effectuent des opérations qui, par leur nature, entrent dans le champ d'application de cet impôt. Les syndicats agricoles sont exonérés d'impôt sur les sociétés et de patentes à condition de fonctionner conformément aux dispositions qui les régissent.

c - En cas de dissolution, la dévolution obligatoire de leur actif net à des organismes de même type ne donne pas lieu à taxation du boni de liquidation ni aux impôts frappant les distributions de revenus mobiliers.

4 - Sociétés de fait

a - Lorsque la formation d'une société de fait s'accompagne de la constitution d'un patrimoine immobilier indivis entre les associés, les droits d'enregistrement éventuellement dus sont les mêmes que dans le cas de propriété indivise de moyens de production (cf. ci-dessus page 70).

b - Au regard des impôts sur les revenus, la société de fait est considérée comme une juxtaposition d'entreprises individuelles : les membres sont donc soumis personnellement auxdits impôts en fonction de leurs droits dans la société de fait et d'après les mêmes règles que les exploitants individuels.

La société de fait exerçant une activité agricole est éventuellement assujettie à la T.V.A. dans les mêmes conditions qu'une entreprise agricole individuelle. Toutefois, l'option pour l'application de la T.V.A. doit être formulée conjointement par tous les associés. Par ailleurs, les membres d'une société de fait ne peuvent pas se prévaloir du régime de franchise et de décote, applicable seulement aux entreprises individuelles.

c - La dissolution - par la volonté commune des associés ou du fait du retrait ou du décès de l'un d'eux - entraîne normalement le partage de l'actif social. Les droits d'enregistrement dus à cette occasion sont les mêmes qu'en cas de partage d'une copropriété indivise (voir ci-dessus, page 71).

5 - Sociétés civiles particulières

Remarque préliminaire. Dans le cas où une société civile étend son activité à des opérations de caractère industriel et commercial au sens de la loi fiscale, cette société est, en vertu d'une disposition spéciale (art. 206-2 du Code général des Impôts) assujettie à l'impôt sur les sociétés à raison de l'ensemble de ses activités. Elle est alors soumise au même régime fiscal que les SARL et sociétés par action (voir ci-après pages 77 et suiv.). Le régime fiscal décrit ici est celui des sociétés civiles dont l'activité est purement civile.

a - Les apports purs et simples faits à une société civile sont, quelle que soit leur nature (espèce, immeubles, droits immo-

biliers etc...) assujettis au droit d'apport ordinaire de 1 % à l'occasion de l'enregistrement de l'acte les constatant (acte constitutif ou actes constatant une augmentation de capital (1)).

En cas d'apports à titre onéreux, les droits de mutation sont éventuellement exigibles dans les mêmes conditions que pour une vente ordinaire.

- b - Sauf option pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, les bénéfices réalisés par les sociétés civiles ayant un objet purement civil sont, s'agissant de sociétés de personnes, imposés non pas directement au nom de la société, mais au nom de chacun des associés, au prorata de leurs droits respectifs dans les bénéfices sociaux, et suivant les règles qui leur sont personnellement applicables.

Ainsi, qu'ils aient été prélevés ou restent au contraire investis dans l'actif social, les bénéfices revenant à chaque associé -y compris éventuellement la rémunération de son travail personnel- ne sont pas taxés autrement que s'ils avaient été réalisés par lui dans une exploitation individuelle.

Les sociétés civiles constituées pour l'exploitation d'un domaine bénéficient par ailleurs des mêmes exemptions que les exploitants individuels en matière de contribution foncière et de contribution des patentes.

Enfin, ces mêmes sociétés civiles relèvent, au regard de la T.V.A. des mêmes règles que les exploitations personnelles. Elles n'ont toutefois pas accès au régime de la franchise et de la décote.

- c - Les éventuelles cessions de parts d'intérêts intervenant au cours de la vie de la société donnent lieu lorsqu'elles sont constatées par un acte soumis à la formalité de l'enregistrement au paiement

(1) Les actes dont il s'agit doivent être enregistrés dans le mois de leur date.

d'un droit de 4,20 % calculé sur le prix exprimé, augmenté des charges (1). Par contre, les plus-values réalisées à l'occasion de telles cessions ne sont pas en principe taxées à l'impôt sur le revenu des personnes physiques.

En cas de partage total ou partiel de l'actif d'une société civile, les droits d'enregistrement sont déterminés en fonction de l'origine et de la nature des biens partagés, en faisant application de la théorie de la "mutation conditionnelle des apports". (2).

Le partage des acquêts sociaux (apports à titre onéreux reçus par la société et biens acquis par elle) est assujéti au droit de partage de 0,80 %. Ce droit est liquidé sur l'actif net partagé, c'est-à-dire sur le montant brut des valeurs indivises diminué du passif. Lorsque le partage donne lieu à versement de soultes, il y a vente dans la limite de ces soultes et le droit de mutation est exigible au taux prévu pour les biens qui composent les lots grevés de soultes;

La reprise des apports purs et simples en nature par l'apporteur ne donne ouverture à aucun droit;

L'attribution d'apports purs et simples en nature à un associé autre que l'apporteur entraîne l'exigibilité des droits de mutation correspondant à la nature des biens. Ces droits sont liquidés sur la valeur intégrale des biens attribués calculés à la date du partage.

-
- (1) Toutefois, le droit de mutation à titre onéreux est perçu au lieu et place du droit de 4,20 % dans le cas de cessions de parts d'intérêts intervenant dans les trois ans de la réalisation de l'apport : de telles cessions sont en effet considérées, au point de vue fiscal, comme ayant pour objet les biens en nature représentés par les droits cédés.
- (2) Selon cette théorie - applicable seulement dans le cas de sociétés de personnes non passibles de l'impôt sur les sociétés - le droit de mutation non perçu lors de l'enregistrement de l'acte de constitution ou d'augmentation de capital sur les apports purs et simples de certains éléments corporels (immeubles notamment) devient exigible lorsque ces biens sont attribués à un associé autre que l'apporteur. Par contre, aucun droit n'est perçu si les biens dont il s'agit sont attribués à l'apporteur qui est réputé n'avoir, en ce cas, jamais cessé d'en être propriétaire.

N.B. : L'appropriation directe ou indirecte des réserves par les associés à l'occasion soit du partage de l'actif social soit de la cession de droits sociaux n'est génératrice d'aucune taxation au titre des impôts sur les revenus dès lors que les bénéfices sont intégralement taxés au moment de leur réalisation, qu'ils soient ou non répartis.

6 - Sociétés en nom collectif

a, b, et c - Le régime fiscal des sociétés en nom collectif ayant un objet agricole est en tous points semblable à celui des sociétés civiles dont l'activité est exclusivement agricole (voir ci-dessus).

7 - Sociétés en commandite simple

Les sociétés en commandite simple sont tributaires d'un régime fiscal mixte :

- régime fiscal des sociétés de personnes pour les commandités;
- régime fiscal des sociétés de capitaux en ce qui concerne la commandite.

Il en résulte les conséquences suivantes :

a - Les apports purs et simples d'immeubles à une société en commandite simple sont assimilés à des mutations à titre onéreux et donnent lieu à la perception d'un droit de 10,80 % (taxes locales comprises) auquel s'ajoute la taxe de publicité foncière (0,60 %) (1).

b - Le bénéfice social fait l'objet :

- pour la part revenant à chacun des commandités, d'impositions établies aux noms de ces derniers dans les conditions prévues pour les personnes physiques;

(1) La théorie de la mutation conditionnelle des apports ne s'applique pas dès lors que les sociétés en commandite simple relèvent pour une partie de leurs revenus, de l'impôt sur les sociétés.

- pour la part correspondant aux droits des commanditaires -obligatoirement déterminée comme en matière de bénéfices industriels et commerciaux et d'après le régime du bénéfice réel - d'une taxation à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun.

Dans le cas de répartition effective entre les commanditaires des sommes ainsi taxées, les revenus correspondants sont en outre imposés entre les mains des bénéficiaires à l'I.R.P.P. suivant les règles applicables aux revenus de capitaux mobiliers.

En matière de T.V.A. le régime applicable reste celui des entreprises individuelles, sauf que les dispositions relatives à la franchise et à la décote ne trouvent évidemment pas à s'appliquer.

c - En cas de dissolution et de partage consécutif, il n'y a pas lieu de tenir compte de l'origine des biens partagés ni de la personne de l'attributaire. Le droit de 0,80 % est dû sur l'intégralité de l'actif net partagé, les droits de mutation à titre onéreux n'étant éventuellement perçus que sur les soultes.

8 et 9 - Sociétés à responsabilité limitée et sociétés par actions

a - Les apports faits à ces sociétés donnent lieu à la perception des droits d'enregistrement suivants :

1) Les apports purs et simples d'immeubles ou de droits immobiliers, de fonds de commerce, de clientèles, de droits au bail sont assimilés à une mutation à titre onéreux, lorsqu'ils sont effectués par une personne physique ou une personne morale non soumise à l'impôt sur les sociétés. Ils donnent alors ouverture, au lieu et place du droit d'apport ordinaire, à un droit de mutation de 10,80 % (taxes locales comprises).

- 2) Les autres apports purs et simples (espèces, meubles, etc...) sont assujettis au droit d'apport ordinaire de 1 %.
- 3) En plus du droit de mutation de 10,80 % les apports immobiliers donnent lieu au paiement de la taxe de publicité foncière au taux de 0,60 %.

Remarque : Ne sont pas soumis au paiement des droits de mutation les apports donnant ouverture à la T.V.A. "immobilière" (T.V.A. frappant les opérations concourant à la production et à la livraison d'immeubles), ni les apports de marchandises neuves corrélatifs à l'apport en société d'un fonds lorsque ces apports ont donné lieu à la perception de la T.V.A. (bien entendu, la T.V.A. ayant grevé ces apports peut être déduite dans les conditions habituelles de la T.V.A. éventuellement due par la société bénéficiaire des apports).

- b - Les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés par actions sont, dans tous les cas, et quelle que soit la nature de leur activité, passibles de l'impôt sur les sociétés, au taux normal de 50 % à raison des bénéfices qu'elles réalisent.

Ces bénéfices sont obligatoirement déterminés comme en matière de bénéfices industriels et commerciaux et d'après le régime du bénéfice réel. Ils comprennent notamment les plus-values éventuellement réalisées à l'occasion de la cession d'éléments de l'actif immobilisé (immeubles compris). Lorsqu'elles ont le caractère de plus-values à long terme (1), ces plus-values font toutefois l'objet d'une taxation réduite au taux de 10 %.

Les rémunérations versées aux associés dirigeants (gérants, présidents-directeurs généraux, etc...) sont déductibles pour la détermination du bénéfice imposable dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives eu

(1) Plus-values autres que celles correspondant à des amortissements effectivement pratiqués, réalisées en cas de cession d'éléments d'actif acquis depuis plus de deux ans.

égard à l'importance du service rendu. Les sommes ainsi retranchées du bénéfice de la société sont soumises au nom de ces derniers :

- à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et à la taxe complémentaire, sous déduction des frais inhérents à leurs fonctions et effectivement supportés par les bénéficiaires, en ce qui concerne les gérants majoritaires de S.A.R.L. et les gérants des sociétés en commandite par action;
- à l'impôt sur le revenu des personnes physiques seulement, dans la catégorie des traitements et salaires (déduction faite d'un abattement de 10 % pour frais professionnels et d'une réfaction de 20 %), pour les gérants non majoritaires de S.A.R.L. et les administrateurs de sociétés anonymes investis de fonctions spéciales (président-directeur général, administrateur délégué, etc...).

Les bénéfices répartis aux actionnaires ou associés sont imposables au nom de ces derniers à l'impôt sur le revenu des personnes physiques - à l'exclusion de la taxe complémentaire- dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Le revenu imposable à ce titre est composé des sommes effectivement attribuées par la société (dividendes, intérêts du capital, produits des parts d'intérêts et de commandite etc...) majorées de l'avoir fiscal accordé par l'Etat et qui est égal à la moitié des sommes versées par la société (1). L'avoir fiscal est ensuite déductible du montant de l'impôt établi au titre de l'I.R.P.P. Il peut être restitué dans la mesure où il excède cet impôt.

Lorsque les distributions opérées sont imputées sur des bénéfices ou réserves n'ayant pas supporté l'impôt sur les sociétés au taux de 50 %, la société est tenue de verser au Trésor, par prélèvement sur les sommes mises en distribution, un "précompte" égal à l'avoir

(1) L'avoir fiscal représente ainsi la moitié de l'impôt sur les sociétés acquitté par la société à raison des revenus distribués.

fiscal accordé aux bénéficiaires de la distribution (le taux du précompte est donc de 50 % sur le net distribué, soit 33 1/3 % sur le brut).

Les distributions profitant à des actionnaires ou associés n'ayant pas de résidence en France - et qui par conséquent échappent généralement à l'I.R.P.P. - font l'objet d'une retenue à la source au taux de 25 %, sauf application des conventions internationales.

Il est précisé que sont considérés comme des revenus distribués :

- sauf preuve contraire, les avances, prêts et acomptes versés aux associés;
- et d'une manière générale toutes sommes, valeurs ou avantages en nature attribués aux associés, non déductibles des bénéfices de la société et ne pouvant pas être considérés comme des remboursements d'apports.

En résumé, l'imposition des revenus réalisés sous le couvert de sociétés à responsabilité limitée ou de sociétés de capitaux se caractérise par une double taxation :

- au moment de leur réalisation, ces revenus sont taxés à l'impôt sur les sociétés au nom de la personne morale;
- au moment de leur distribution aux associés, ces derniers supportent l'impôt sur le revenu des personnes physiques selon des modalités particulières tenant partiellement compte de la première taxation.

c - 1) Cession de droits sociaux

En principe, lorsqu'un associé (actionnaire ou porteur de parts bénéficiaires) cède à un tiers, pendant la durée de la société, tout ou partie de ses droits sociaux, la plus-value éventuellement réalisée (excédent du prix de cession sur le prix d'acquisition) est imposée à l'I.R.P.P. au taux unique et exclusif de 8 % lorsque sont remplies les conditions suivantes :

1° l'intéressé ou son conjoint, ses ascendants ou descendants exercent ou ont exercé, à un moment quelconque, au cours des cinq dernières années, des fonctions d'administrateur ou de gérant dans la société et les droits des mêmes personnes dans les bénéfices sociaux ont dépassé ensemble 25 % de ces bénéfices à un moment quelconque de la même période;

2° le montant de la plus-value réalisée dépasse 1.000 F.

Mais l'application de ces dispositions a été suspendue pour les cessions de droits sociaux réalisées entre le 1er janvier 1968 et le 31 décembre 1970 afin de faciliter les restructurations d'entreprises.

Lorsqu'elles sont constatées par un acte écrit soumis à la formalité de l'enregistrement (1), les cessions de droits sociaux donnent par ailleurs lieu au paiement d'un droit d'enregistrement de 4,20 %.

c - 2) Dissolution et partage

Le droit de partage de 0,80 % est dû sur l'intégralité de l'actif net partagé, les droits de mutation à titre onéreux n'étant éventuellement perçus que sur les soultes.

Par ailleurs, le boni de liquidation attribué aux titulaires de droits sociaux en sus du remboursement des apports est imposable au nom des bénéficiaires en tant que revenus de capitaux mobiliers. Toutefois, ce boni n'est compris dans la base de l'I.R.P.P. que jusqu'à concurrence de l'excédent sur le prix d'acquisition des droits sociaux annulés dans le cas où ce dernier est supérieur au montant des apports.

(1) Ce n'est généralement pas le cas pour les cessions d'actions.

10 .- Groupements d'intérêt économique (G.I.E.)

- a - Sous réserve des apports donnant lieu au paiement de la T.V.A., le droit ordinaire d'apport de 1 % s'applique aux apports en espèces ou aux apports purs et simples de biens mobiliers ou immobiliers, constatés dans les actes de constitution et d'augmentation du capital des G.I.E.

Si le groupement est constitué à capital variable, le droit d'apport n'est liquidé annuellement que sur la fraction du capital social qui, à la clôture d'un exercice, excède le capital précédemment taxé.

En plus du droit d'apport, les apports immobiliers donnent lieu au paiement de la taxe de publicité foncière (0,60 %).

Les apports à titre onéreux donnent ouverture, aux lieu et place du droit d'apport ordinaire, aux droits de mutation correspondant à la nature des biens apportés.

Enfin, lorsque les groupements d'intérêt économique sont constitués sans capital, seul un droit fixe de 50 F.

Nota : Il est signalé ici, pour mémoire, qu'un régime fiscal exceptionnel a été institué par l'article 20 de l'ordonnance n° 67-821 du 23 septembre 1967 pour faciliter la transformation en G.I.E., avant le 1er janvier 1971, de certaines sociétés de capitaux ou associations existantes.

- b - Les groupements d'intérêt économique échappent à l'impôt sur les sociétés : chaque membre participant est personnellement passible des impôts sur le revenu pour la part des bénéfices correspondant à ses droits dans le groupement.

Ce régime est donc en tous points semblable à celui des sociétés de personnes (cf. ci-dessus sociétés civiles et sociétés en nom collectif). En particulier, dans le cas d'une exploitation agricole, les règles de détermination de la base imposable propres

aux bénéficiaires agricoles (régime forfaitaire notamment) sont applicables en ce qui concerne la part des bénéfices revenant à des personnes non passibles de l'impôt sur les sociétés.

La situation des groupements d'intérêt économique au regard de la T.V.A. agricole n'est pas non plus différente de celle des autres sociétés déjà étudiées.

Enfin, les G.I.E. bénéficient en matière d'anciennes contributions directes des mêmes exonérations que les entreprises conduites sous la forme individuelle.

c - 1 - Cession des titres représentatifs des droits dans le groupement

Le G.I.E. n'étant pas une société, la cession des droits de ses membres échappe au droit de 4,20 % sur les cessions de droits sociaux. L'acte constatant une telle cession ne donne donc ouverture qu'au droit fixe de 50 F prévu à l'article 670-17° du Code général des Impôts.

2 - Dissolution et partage

Le partage des acquêts, y compris les apports à titre onéreux, entre les membres du groupement donne ouverture :

- au droit de partage de 0,80 % sur l'actif net partagé;
- au droit de soulte, le cas échéant.

La dévolution des apports purs et simples :

- ne donne lieu à aucun droit si l'attributaire est l'apporteur,
- entraîne l'exigibilité des droits de mutation correspondant aux biens partagés, dans le cas contraire.

En outre, l'accomplissement des formalités de publicité à la conservation des hypothèques donne ouverture à la taxe de publicité foncière.

11 - Sociétés coopératives agricoles

a - Dès lors que les sociétés coopératives agricoles entrent dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés (voir ci-après § b), les droits d'enregistrement dus à l'occasion de leur création ou de l'augmentation de leur capital sont les mêmes/qu'en cas de constitution d'une S.A.R.L. ou d'une société de capitaux, à savoir :

- droits de mutation au taux de 10,80 % sur les apports purs et simples d'immeubles, fonds de commerce, etc...(1);
- droit d'apport ordinaire de 1 % sur les autres apports à titre pur et simple (1);
- droit de vente sur les apports à titre onéreux (1);
- taxe de publicité foncière de 0,60 % sur les apports immobiliers.

S'agissant de sociétés à capital variable, il est prévu que le droit d'apport n'est liquidé que sur la fraction du capital social qui, à la clôture d'un exercice, excède le capital précédemment taxé.

Exceptions : 1. Coopératives de blé et de céréales à forme civile

Ces coopératives, y compris les moulins coopératifs et les coopératives agricoles de meunerie et de meunerie-boulangerie, sont exonérées de tous droits d'enregistrement et de timbre pour les actes, pièces et écrits de toute nature les concernant (article 1342 du C.G.I.). Cette exemption ne s'étend pas à la taxe de publicité foncière.

2. Coopératives d'insémination artificielle et coopératives d'utilisation de matériel agricole (CUMA) à forme civile

L'article 1344 du C.G.I. exonère de droits d'enregistrement les actes, pièces et écrits concernant ces coopératives. Cette exemption ne s'étend ni aux droits de timbre, ni à la taxe de publicité foncière.

b - 1 - Impôts sur les revenus : les sociétés coopératives en général - et par conséquent les sociétés coopératives agricoles - figurent au nombre des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés (art. 206-1 du Code général des Impôts).

(1) à l'exclusion des apports donnant ouverture au paiement de la T.V.A.

Mais l'application de ce principe est largement tempérée, à l'égard des coopératives agricoles à forme civile, par les deux exonérations suivantes :

- Coopératives agricoles d'approvisionnement et d'achat à forme civile : elles sont exonérées d'impôt sur les sociétés à condition de fonctionner conformément aux dispositions qui les régissent, sauf pour les opérations effectuées avec des non-sociétaires;
- Coopératives agricoles de production, de transformation, conservation et vente de produits agricoles à forme civile : à condition qu'elles fonctionnent conformément aux dispositions qui les régissent, elles sont exonérées d'impôt sur les sociétés sauf pour les opérations suivantes :
 - = ventes effectuées dans un magasin de détail distinct de leur établissement principal;
 - = opérations de transformation portant sur les produits et 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;
 - = opérations effectuées avec des non-sociétaires.

En revanche, les coopératives agricoles à forme commerciale sont passibles de l'impôt sur les sociétés dans les conditions du droit commun à raison de l'ensemble de leurs opérations.

Cependant, ces coopératives peuvent, au même titre que les autres organismes de caractère coopératif, déduire, pour la détermination de leur bénéfice imposable, les ristournes que, dans le cadre des dispositions qui les régissent, elles versent à leurs associés, dans la mesure où les excédents de recettes ainsi répartis sont déterminés au prorata des opérations traitées avec chacun d'eux.

Par ailleurs, il a été admis, par mesure de simplification, que les sommes réparties à titre d'intérêt au capital (dans la limite de 6 % par an) par les sociétés coopératives agricoles à forme civile seraient considérées fiscalement comme des intérêts de créances et non comme des revenus de capitaux mobiliers donnant éventuellement lieu au versement du précompte (voir ci-dessus page 80).

Pour les bénéficiaires, les ristournes et les intérêts rémunérant les apports en capital constituent en principe des recettes à retenir pour la détermination de leur revenu imposable. Mais, dans le cas d'exploitants relevant du régime du forfait agricole, le forfait établi collectivement est censé tenir compte de ces revenus accessoires.

- 2 - Versement forfaitaire sur les salaires : les sociétés coopératives agricoles sont en principe assujetties au versement forfaitaire sur les salaires dans les conditions du droit commun (1). Toutefois, en ce qui concerne les sociétés coopératives de culture en commun et les sociétés coopératives d'utilisation en commun de matériel agricole (C.U.M.A.) les bases du versement sont limitées aux salaires alloués à ceux des membres de leur personnel qui sont occupés dans leurs services administratifs et leurs ateliers de réparation.
- 3 - Taxe d'apprentissage : les sociétés coopératives agricoles sont passibles de cette taxe, établie au taux de 0,60 % sur le montant des salaires versés y compris les avantages en nature.

(1) Depuis le 1er janvier 1969, la taxe n'est plus due par les employeurs qui sont assujettis à la T.V.A. à raison de 90 % au moins de leur chiffre d'affaires. Pour les autres, l'assiette de la taxe est constituée par une fraction des salaires versés déterminée en appliquant à l'ensemble de ces salaires le rapport existant entre le chiffre d'affaires non soumis à la T.V.A. et le chiffre d'affaires total. Le taux normal du versement forfaitaire est de 4,25 %. Ce taux est porté à 8,50 % pour la fraction des rémunérations individuelles annuelles comprises entre 30.000 et 60.000 F et à 13,60 % pour la fraction de ces rémunérations qui excède 60.000 F.

4 - Contribution foncière des propriétés bâties : sont exonérés de cette contribution les bâtiments à usage agricole appartenant aux coopératives agricoles fonctionnant conformément aux dispositions légales qui les régissent, quelle que soit la forme, civile ou commerciale, de ces coopératives. Mais l'exemption ne s'étend pas aux bâtiments affectés à des opérations de caractère industriel (manipulations ou transformations ne rentrant pas dans les usages habituels de l'agriculture).

5 - Contribution des patentes : sont exonérées de cette contribution, les sociétés coopératives agricoles et leurs unions - à forme civile ou commerciale - qui fonctionnent conformément aux dispositions qui les régissent.

Toutefois, dans le cas d'opérations faites avec des non-sociétaires, la patente est due dans la proportion de ces opérations par rapport à l'ensemble des opérations traitées.

6 - T.V.A. : Quels que soient les moyens et méthodes employés, les opérations faites par les coopératives de production, de transformation et de vente de produits agricoles sont passibles de la T.V.A., à l'exception des rétrocessions consenties à leurs sociétaires non assujettis pour les besoins de leur consommation familiale (les rétrocessions faites au profit de sociétaires assujettis sont soumises à la T.V.A., mais seulement sur la différence entre la valeur des produits fabriqués et celle des produits correspondants fournis par les sociétaires).

Les coopératives d'insémination artificielle sont, en principe, exonérées de la T.V.A., mais elles peuvent opter pour le paiement de la taxe.

Il en est de même des coopératives d'utilisation en commun de matériel agricole (C.U.M.A.) pour des opérations effectuées pour le compte de leurs adhérents et dans la limite de leur circonscription.

Les autres coopératives agricoles de prestation de services et les sociétés coopératives agricoles d'approvisionnement relèvent du régime de droit commun en matière de T.V.A.

- c - Dans le cas de dissolution d'une société coopérative agricole, la dévolution, faite obligatoirement à des oeuvres d'intérêt général agricole de l'excédent de l'actif net sur le capital social ne donne lieu, au profit du Trésor, à aucune perception autre que celle de la taxe de publicité foncière.

Sous cette réserve, les règles applicables en cas de dissolution et de partage de l'actif des sociétés coopératives agricoles sont celles qui régissent la dissolution et le partage des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés (voir ci-dessus page 81).

Toutefois, la dissolution et le partage des coopératives de blé et de céréales à forme civile et des C.U.M.A. à forme civile, ne donne ouverture à aucun droit d'enregistrement en dehors de la taxe de publicité foncière (rappr. ci-dessus, constitution des mêmes organismes).

12 - Sociétés d'intérêt collectif agricole (S.I.C.A.)

a, b et c - Le régime fiscal des S.I.C.A. est soit celui des sociétés civiles (cf.p. 72 à 76) lorsqu'elles ont choisi cette forme, soit celui décrit aux pages 77 à 81 lorsqu'elles revêtent la forme de S.A.R.L. ou de société anonyme.

Il convient cependant de noter les particularités suivantes:

1. Il est admis que les S.I.C.A. peuvent, au même titre que les autres organismes de caractère coopératif, déduire, pour la détermination de leurs bénéfices imposables, les ristournes qu'elles versent à leurs sociétaires dans la mesure où les bonis répartis proviennent des opérations traitées avec eux.
2. A la condition d'être constituées et de fonctionner conformément aux dispositions qui les régissent, les S.I.C.A. sont exonérées de la contribution des patentes par une interprétation extensive des dispositions de l'article 1454-5° du Code général des impôts relatives à certaines sociétés agricoles.

3. Sous la même condition, elles bénéficient de l'exemption permanente de la contribution foncière des propriétés bâties pour les bâtiments leur appartenant et qui sont affectés à un usage agricole.

13 - Sociétés mixtes d'intérêt agricole (S.M.I.A.)

a, b et c - Le régime fiscal des S.M.I.A. est, suivant la forme qu'elles revêtent, soit celui des sociétés en nom collectif, soit celui des sociétés à responsabilité limitée ou par action faisant les mêmes opérations.

Il est toutefois prévu que la fraction de leurs bénéfices qui, conformément à l'article 17 de l'ordonnance n° 67-813 du 26 septembre 1967 est affectée, après rémunération du capital, à des organismes coopératifs peut être répartie par ces derniers à leurs associés en franchise d'impôt sur les sociétés dans la mesure où les sommes réparties proviennent d'opérations faites avec eux.

14 - Groupements agricoles d'exploitation en commun (G.A.E.C.)

a - Les actes constatant avant le 1er janvier 1971 (1) la constitution, l'augmentation du capital d'un G.A.E.C. ou la transformation en tel groupement d'une société ayant pour objet l'exploitation agricole, sont enregistrés au seul droit fixe de 50 F.

Tous les apports effectués à un G.A.E.C. à titre pur et simple, soit lors de sa constitution, soit ultérieurement, échappent donc au régime fiscal de droit commun. Il est au surplus admis que le droit fixe de 50 F couvre le cas échéant, la prise en charge par le groupement du passif grevant les apports en nature.

Par contre, tout autre apport à titre onéreux demeure assujéti dans les conditions du droit commun aux droits et taxes normalement exigibles du fait des mutations opérées.

(1) Il n'est pas exclu que le délai ainsi fixé soit, le moment venu prorogé. Dans le cas contraire, les constitutions ou augmentations de capital de G.A.E.C. qui interviendraient après le 31 décembre 1970 donneraient ouverture aux droits frappant normalement les actes relatifs aux sociétés civiles (voir ci-dessus page 73).

La transformation en G.A.E.C. d'une société ayant pour objet l'exploitation agricole bénéficie de l'enregistrement au droit fixe de 50 % à la double condition :

- qu'elle ne comporte pas de transmission de biens meubles ou immeubles entre les membres du Groupement ou d'autres personnes (la prise en charge du passif ne mettrait pas obstacle à la perception du seul droit fixe);
- que les immeubles appartenant à la société transformée se retrouvent dans son patrimoine depuis une date antérieure au 1er juin 1961. Si cette condition n'est pas respectée l'acte de transformation donne ouverture au droit fixe de 150 F. Le droit fixe de 50 F reste toutefois applicable lorsque les parcelles apportées au G.A.E.C. ont fait l'objet postérieurement au 31 mai 1961, soit d'échanges amiables réalisés en application des articles 37 et 38 du Code rural, soit des procédures de remembrement, et lorsque les parcelles échangées ou remembrées remplissent les conditions d'ancienneté requises.

Les actes constatant la constitution ou l'augmentation de capital d'un G.A.E.C. ainsi que la transformation en un tel groupement d'une société ayant pour objet l'exploitation agricole sont dispensés jusqu'au 31 décembre 1970 de la taxe de publicité foncière. Ils demeurent par contre assujettis au droit de timbre de dimension.

Les actes de prorogation des G.A.E.C. sont également enregistrés au droit fixe de 50 F, à la seule condition que le groupement ait bénéficié du régime de faveur susvisé, soit lors de la constitution, soit lors de la plus récente augmentation de capital.

Il est par ailleurs prévu que la transformation d'une société par actions ou à responsabilité limitée ayant pour objet exclusif l'exploitation agricole en un G.A.E.C. peut être réalisée moyennant le paiement d'une taxe forfaitaire de 15 % couvrant l'impôt sur le revenu des personnes physiques normalement exigibles du chef de cette opération, à la condition :

- que l'acte constatant la transformation soit enregistré avant le 1er janvier 1971;
- que les membres du G.A.E.C. prennent dans l'acte constatant la transformation l'engagement de poursuivre l'exploitation agricole dans le cadre du Groupement pendant un délai minimum de 5 ans à compter de cette transformation.

T.V.A. : régularisation des déductions afférentes à la taxe ayant grevé les apports :

a) Exploitants ayant fait apport en propriété d'une partie seulement de leur exploitation

L'option formulée par un exploitant antérieurement à son apport reste valable pour le secteur d'activité qu'il a conservé.

En ce cas, il n'y a pas lieu pour l'apporteur de régulariser les déductions de taxe initialement opérées à raison des biens apportés :

- lorsque la T.V.A. est acquittée sur la valeur de ces biens
- ou lorsque le G.A.E.C. prend l'engagement d'effectuer ultérieurement, s'il y a lieu, les régularisations auxquelles l'apporteur aurait dû procéder lui-même s'il avait continué à utiliser les biens.

b) Exploitants ayant fait apport en propriété de la totalité de leur exploitation

L'apport en société est assimilé en matière fiscale à une cession d'entreprise laquelle emporte, lorsqu'elle est totale, cessation de l'activité individuelle de l'apporteur.

L'apport à un G.A.E.C. n'échappe pas à cette règle.

Dès lors, l'exploitant qui n'a pas opté pour son assujettissement à la T.V.A. avant d'adhérer au G.A.E.C., perd la possibilité d'exercer cette option puisque, par hypothèse, il s'est déssaisi de la propriété de son exploitation au

profit d'une personne morale qui seule a la qualité d'exploitant agricole au regard de cette taxe.

Inversement, l'option pour l'assujettissement à la T.V.A. formulée par un exploitant agricole antérieurement à son adhésion au G.A.E.C. devient caduque.

Les conséquences de cette caducité de l'option tant au regard de la régularisation des déductions qu'à celui du crédit de taxe dont l'exploitant apporteur reste éventuellement titulaire sont les suivantes :

Lorsque des biens constituant des immobilisations sont apportés au G.A.E.C. avant l'expiration de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle le droit à déduction a pris naissance, l'exploitant apporteur doit conformément aux dispositions du décret n° 67-92 du 1er février 1967 reverser au Trésor une somme égale à la taxe initialement déduite, atténuée d'un cinquième par année ou fraction d'année écoulée depuis la date à laquelle le droit à déduction a pris naissance.

Il peut délivrer au G.A.E.C. une attestation mentionnant le montant de la taxe ayant initialement grevé le bien, atténué comme il vient d'être dit, afin de lui permettre de déduire cette taxe.

Le crédit de taxe dont cet exploitant reste éventuellement titulaire après avoir procédé à la régularisation susvisée ne peut faire l'objet ni d'un remboursement ni d'un transfert.

Le sort de ce crédit en provenance, soit de biens constituant des immobilisations, soit d'autres biens, est, le cas échéant, réglé de la façon suivante :

- 1) dans l'hypothèse, quasi générale, où le crédit de T.V.A. provient de biens constituant des immobilisations, il a

paru possible d'admettre que l'exploitant agricole ap-
porteur puisse acquitter la T.V.A. sur la valeur des im-
mobilisations apportées au G.A.E.C. avant l'expiration
de la troisième année suivant celle au cours de laquelle
le droit à déduction a pris naissance.

Cette mesure permet à l'exploitant apporteur, qui est
alors dispensé du reversement prévu à l'article 6 du
décret du 1er février 1967 précité, d'opérer la déduc-
tion de son crédit de taxe. Aux lieu et place de l'at-
testation réglementaire, il délivre aux G.A.E.C. un
document tenant lieu de facture et mentionnant, outre la
valeur des biens apportés, la T.V.A. correspondante.

Si le G.A.E.C. n'est pas en mesure d'effectuer immédiate-
ment la déduction de la totalité de la taxe qui lui est
ainsi facturée, l'exploitant apporteur peut échelonner
le paiement de celle-ci sur la période nécessaire à l'im-
putation. Cette facilité est subordonnée à l'engagement
du G.A.E.C. d'acquitter, conjointement et solidairement
avec l'apporteur, la taxe qui lui a été facturée.

- 2) Dans l'hypothèse où le crédit de T.V.A. provient de biens
autres que des investissements, et pour autant qu'il
s'agisse de biens neufs, non encore utilisés au moment
de l'apport, le crédit de taxe est transmis, en même
temps que les biens qui l'ont fait naître, au G.A.E.C.
qui peut alors en opérer la déduction.

Il en est ainsi en particulier pour les apports d'engrais
non encore utilisés. Par contre, les apports d'engrais en
terre ne peuvent bénéficier de ce régime.

Les solutions qui viennent d'être exposées ne présentent
évidemment d'intérêt que dans l'hypothèse où le G.A.E.C.
a opté pour son assujettissement à la T.V.A., mettant ainsi
ses membres en situation de bénéficiaire des mêmes avantages
que les exploitants individuels.

b - 1 - Impôts sur les revenus

Dès lors qu'ils sont constitués sous la forme de sociétés civiles de personnes, et sauf le cas où ils étendraient leur activité à des opérations de caractère industriel ou commercial au sens fiscal, les G.A.E.C. échappent à l'impôt sur les sociétés. Chacun de leurs membres est personnellement passible par sa part de bénéfices sociaux correspondant à ses droits :

- soit de l'impôt sur le revenu des personnes physiques déterminé selon les règles prévues en matière de bénéfices de l'exploitation agricole;
- soit, le cas échéant, de l'impôt sur les sociétés, si l'associé est une personne morale assujettie à cet impôt. Les personnes physiques membres d'un G.A.E.C. peuvent donc bénéficier du régime du forfait agricole, mais elles peuvent aussi opter séparément pour le régime du bénéfice réel à raison de l'ensemble de leurs activités agricoles.

A cet égard, il n'y a pas lieu de distinguer la partie des bénéfices sociaux correspondant à la rémunération du travail de l'exploitant ni celle qui correspond à la rémunération du capital engagé.

Le travail des exploitants agricoles, membres d'un G.A.E.C. et les apports qu'ils ont faits trouvent en effet leur rémunération dans la part du bénéfice social correspondant à leurs droits dans le Groupement.

En particulier, les "salaires" qu'ils peuvent s'attribuer ont le caractère d'une répartition provisionnelle et anticipée des résultats sociaux et sont imposables au même titre que ceux-ci dans la catégorie des bénéfices agricoles.

2 - T.V.A.

Les G.A.E.C. ne sont pas assujettis de plein droit à la T.V.A., mais ils ont la faculté d'opter pour l'application de cette taxe dans les mêmes conditions que les exploitants agricoles individuels.

Ils sont, dans cette hypothèse, considérés comme des entreprises distinctes de celles de leurs membres.

Exceptionnellement dans le cas des G.A.E.C., le régime de la franchise et de la décote s'applique à chaque partie du chiffre d'affaires réalisé par le groupement et correspondant aux apports de chaque membre. Cette mesure permet de respecter le principe posé à l'article 7 de la loi du 8 août 1962 et selon lequel la participation à un G.A.E.C. ne doit pas avoir pour effet de mettre les associés considérés comme chefs d'exploitation dans une situation moins favorable que celle des exploitants individuels.

c - A défaut de dispositions particulières, les conséquences fiscales résultant soit de la cession de parts, soit de la dissolution et du partage d'un G.A.E.C., sont en principe les mêmes que dans le cas d'une société civile ordinaire (voir ci-dessus pages 74 et 75).

L'administration a toutefois admis que seul le droit de partage de 0,80 % serait exigé dans la mesure où le partage est effectué à titre pur et simple et à la condition que la constitution et la dissolution du groupement n'aient pas eu pour objectif de déguiser une mutation de biens.

15 - Groupements agricoles fonciers (G.A.F.)

a - Les actes constatant la constitution, la prorogation ou l'augmentation du capital d'un G.A.F. sont enregistrés au droit fixe de 50 F. Il est admis que la perception de ce droit fixe couvre,

le cas échéant, la prise en charge du passif grevant les apports.

- b - Au regard des impôts sur les revenus, les G.A.F. sont normalement soumis au régime des sociétés de personnes. Leurs membres sont personnellement passibles de l'impôt sur le revenu des personnes physiques pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société, y compris, en ce qui concerne l'associé-gérant, la rémunération qui lui est attribuée en cette qualité. Ces bénéfices sont déterminés soit suivant les règles applicables en matière de revenus fonciers si l'actif immobilier est loué, soit d'après les règles propres aux bénéfices agricoles en cas d'exploitation directe.

Les G.A.F. peuvent également opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés : le régime fiscal qui leur est alors applicable est celui des sociétés de capitaux.

En matière d'anciennes contributions directes, ils bénéficient des mêmes exemptions que les propriétaires fonciers personnes physiques.

Les G.A.F. qui donnent leur patrimoine en location n'entrent pas dans le champ d'application de la T.V.A. En cas d'exploitation directe, le régime simplifié de la T.V.A. agricole leur est applicable sur option.

- c - La dissolution et le partage d'un G.A.F. entraînent en principe les mêmes conséquences fiscales que la dissolution et le partage d'une société civile ordinaire (cf. ci-dessus pages 74 et 75).

Toutefois, dans le cas d'attribution préférentielle des biens à celui ou ceux des membres qui participent ou ont participé à l'exploitation, l'article 710-III du Code général des Impôts prévoit les mêmes atténuations de droits que dans le cas de partage de succession ou de communauté comportant attribution d'une exploitation agricole à un seul copartageant ou conjointement à plusieurs d'entre eux (voir ci-dessus page 69).

16 - Groupements forestiers

a - Sont enregistrés au droit fixe de 50 F les actes constatant :

- la transformation en groupements forestiers de sociétés - quels que soient leur caractère (civil ou commercial) et leur forme - propriétaires de bois ou de terrains à reboiser;
- les apports de biens de cette nature effectués en vue de la constitution d'un groupement forestier ou à un groupement forestier déjà existant.

En outre, dans le cas d'apports faits par une entreprise industrielle et commerciale, une taxe spéciale unique (au taux de 6 % ou de 8 % selon que l'entreprise apporteuse est passible de l'I.R.P.P. ou de l'impôt sur les sociétés) tient lieu de tous les impôts directs normalement exigibles sur les plus-values afférentes à l'actif transféré.

Ce régime de faveur est toutefois subordonné aux conditions suivantes :

- 1) les statuts du groupement doivent avoir été préalablement approuvés par le Ministre de l'agriculture;
- 2) les bois et terrains à reboiser doivent se trouver dans le patrimoine de la société transformée ou de l'auteur de l'apport depuis une date antérieure au 1er janvier 1962 ou y être entrés par succession ou donation;
- 3) la transformation ou l'apport ne doit pas comporter de transmission de biens meubles ou immeubles entre les membres du groupement et d'autres personnes. Les apports à titre onéreux ne sont donc pas susceptibles de bénéficier du régime de faveur; toutefois, en cas de transformation de société en groupement forestier, la prise en charge du passif de la société ne met pas obstacle au régime spécial;
- 4) les actes constatant les transformations ou apports doivent être antérieurs au 1er janvier 1971.

b - Les groupements forestiers ne sont pas assujettis à l'impôt sur les sociétés. Chacun des membres de ces groupements est personnellement passible pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits, soit de l'impôt sur le revenu des personnes physiques déterminé selon les règles prévues pour la catégorie de revenus (revenus fonciers ou bénéfices agricoles) à laquelle ces bénéfices se rattachent, soit de l'impôt sur les sociétés s'il s'agit d'une personne morale assujettie à cet impôt.

Dans le cas d'exploitation directe de leur patrimoine, les groupements forestiers peuvent opter pour leur assujettissement à la T.V.A. dans les mêmes conditions que les exploitants individuels : ils relèvent en ce cas du régime simplifié de l'agriculture.

c - En matière de cession de droits sociaux, de dissolution et de partage, les dispositions fiscales applicables sont en principe les mêmes que dans le cas d'une société civile ordinaire (voir ci-dessus pages 74 et 75).

Toutefois, sous certaines conditions, les parts d'intérêt détenues dans un groupement forestier sont, en cas de succession ou de donation entre vifs, exemptées des droits de mutation à titre gratuit pour les trois quarts de leur valeur vénale.

17 - Groupements de producteurs

Les groupements de producteurs reconnus ne bénéficient pas de mesures fiscales particulières. Leur régime fiscal est donc celui qui correspond à la forme qu'ils revêtent (Société coopérative, S.I.C.A., Syndicat agricole ou Association).

Toutefois, les ventes d'oeufs, d'animaux de basse-cour et de porcs effectuées par l'intermédiaire de groupements de producteurs reconnus donnent lieu, en matière de remboursement forfaitaire de la T.V.A. (cf. page 66), à l'application d'un taux préférentiel (actuellement 4,70 % au lieu de 3,50 %).

° °

°

Appendice

A. Incidences fiscales attachées à la nationalité ou à la résidence

I. Nationalité

Le critère de la nationalité n'est pratiquement pas retenu pour l'imposition des revenus ou affaires réalisés en France.

On signalera seulement qu'en principe, les dispositions relatives à la prise en considération de la situation et des charges de famille ne sont applicables qu'aux nationaux et aux personnes originaires de pays ayant conclu avec la France des traités de réciprocité. Mais en fait, cette discrimination basée sur la nationalité des contribuables n'est appliquée qu'avec beaucoup de modération et sa suppression est même envisagée.

II. Résidence (ou siège, s'il s'agit d'une société)

1° Personnes physiques

1) Contribuables ayant en France une résidence habituelle

Ils sont passibles de l'I.R.P.P. à raison de l'ensemble de leurs revenus, de source française ou étrangère, à l'exception seulement de ceux dont l'imposition est réservée à un autre pays en vertu d'une convention passée avec ce pays (1).

Toutefois, dans le cas où ils ne disposent en France que d'une résidence secondaire, leur base d'imposition est déterminée suivant des règles particulières (revenu imposable fixé à cinq fois la valeur locative de la résidence secondaire à moins que les revenus de source française atteignent un chiffre plus élevé, auquel cas, c'est ce dernier chiffre qui sert de base à l'impôt).

2) Personnes n'ayant pas de résidence habituelle en France, mais disposant de revenus de source française

Les "non-résidents" sont imposables à l'I.R.P.P. uniquement pour leurs revenus de source française.

(1) D'une manière générale, l'imposition des revenus des exploitations agricoles est réservée par les conventions internationales aux pays dans lesquels sont situées les exploitations. (C'est le cas pour les conventions passées entre la France et les autres pays du Marché commun).

N.B. Les règles ci-dessus s'appliquent aux personnes physiques membres de sociétés de personnes non passibles de l'impôt sur les sociétés, pour la part correspondant à leurs droits dans les bénéfices de ces sociétés.

2° Sociétés relevant de l'impôt sur les sociétés

1) Sociétés ayant leur siège en France

- a) Elles ne sont passibles de l'impôt sur les sociétés qu'à raison des bénéfices réalisés en France, à l'exclusion de ceux provenant d'exploitations sises à l'étranger (application du principe de la territorialité de l'impôt sur les sociétés).
- b) Les revenus qu'elles distribuent à des associés domiciliés à l'étranger donnent lieu à une retenue à la source de 25 %, sauf dispositions spéciales résultant d'une convention internationale (1).

2) Sociétés ayant leur siège hors de France

- a) Ces sociétés ne sont éventuellement passibles de l'impôt français sur les sociétés qu'à raison des bénéfices réalisés dans des entreprises exploitées en France (territorialité).

Mais ces mêmes bénéfices sont réputés distribués au titre de chaque exercice, à des associés n'ayant pas leur domicile ou leur siège en France. Ils supportent donc, sauf convention internationale (voir renvoi(1)), la retenue à la source de 25 % sur leur montant net, après déduction de l'impôt sur les sociétés.

-
- (1) Ainsi, s'agissant des conventions passées avec les autres pays du Marché commun, le taux de la retenue est abaissé respectivement à 18 et 15 % pour les personnes domiciliées en Belgique et en Italie.
La retenue est supprimée pour les personnes domiciliées en Allemagne fédérale et aux Pays-Bas. En outre, l'avenant du 9 janvier 1969 à la convention franco-allemande étend le bénéfice de l'avoir fiscal aux résidents allemands, qui se trouvent ainsi placés sur un plan d'égalité avec les résidents français.

Toutefois, la société étrangère peut demander que la retenue fasse l'objet d'une nouvelle liquidation dans la mesure où les sommes auxquelles elle a été appliquée excèdent le montant total de ses distributions effectives. Il en est de même dans la mesure où elle justifie que les bénéficiaires de ces distributions ont leur domicile en France et qu'elle leur a transféré les sommes correspondant à la retenue.

- b) Les revenus distribués par ces sociétés à des "résidents français" ouvrent droit pour ces derniers à un crédit d'impôt correspondant au montant de l'impôt étranger ou de la décote qui en tient lieu, lorsque les sociétés distributrices ont leur siège dans un Etat qui a conclu avec la France un accord prévoyant le décompte forfaitaire ou réel de l'impôt étranger sur l'impôt français (1).

B. Possibilités de compensation entre gains et pertes afférents à une entreprise agricole individuelle d'une part et à une activité exercée en commun d'autre part.

- a) Lorsqu'un exploitant individuel détient une participation dans une société de personnes non passible de l'impôt sur les sociétés, une compensation s'établit entre les gains réalisés dans l'exploitation individuelle et sa part dans les pertes de la société de personnes et inversement. Lorsqu'un excédent de pertes subsiste après cette compensation, il est imputable sur les autres revenus du contribuable, le surplus éventuel étant reportable sur les revenus des années suivantes dans la limite de cinq ans.
- b) Lorsqu'un exploitant individuel détient une participation dans une société passible de l'impôt sur les sociétés une telle compensation n'est pas possible.

(1) Le crédit d'impôt dont il s'agit est, sauf cas particulier, égal, en pourcentage du montant net encaissé :

- à 18 % lorsque la société distributrice a son siège en Allemagne fédérale, en Italie ou au Luxembourg,
- à 22 % lorsque ce siège est situé en Belgique.

C. Régime fiscal des subventions d'équipement

Les subventions d'équipement accordées aux entreprises par l'Etat ou les collectivités publiques ne sont pas comprises dans les résultats imposables de l'exercice en cours à la date de leur versement.

Lorsqu'elles ont été utilisées à la création ou à l'acquisition d'immobilisations amortissables, ces subventions doivent être rapportées aux bénéfices imposables de chacun des exercices suivants, à concurrence du montant des amortissements pratiqués à la clôture desdits exercices sur le prix de revient de ces immobilisations.

Les subventions affectées à la création ou à l'acquisition d'immobilisations non amortissables doivent être rapportées, par fractions égales, au bénéfice imposable des années pendant lesquelles lesdites immobilisations sont inaliénables aux termes du contrat accordant la subvention ou, à défaut de clause d'inaliénabilité, au bénéfice des dix années suivant celle du versement de la subvention.

En cas de cession des immobilisations, la fraction de la subvention non encore rapportée aux bases de l'impôt est retranchée de la valeur comptable de ces immobilisations pour la détermination de la plus-value imposable ou de la moins-value.

Le régime dont il s'agit est appliqué, par voie d'assimilation, aux subventions d'équipement accordées par le F.E.O.G.A.

3ème PARTIE : EXEMPLES DE L'INCIDENCE FISCALE SELON LA FORME
DE COOPERATION CHOISIE

TABLEAUX SYNTHETIQUES

Remarques liminaires :

1. Lorsqu'ils sont exigibles, les impôts directs locaux ont été mentionnés "pour mémoire" : s'agissant d'impôts de répartition dont le montant peut varier considérablement en fonction des besoins des budgets locaux, toute indication chiffrée ne pourrait, en effet, qu'être très arbitraire.

Au demeurant, ces impôts sont constants, quelle que soit la forme juridique adoptée : de ce fait les comparaisons opérées entre les diverses formes étudiées restent entièrement valables.

2. Les calculs ont été opérés compte tenu de la législation et des taux en vigueur à la date du 1er janvier 1970. Ces calculs détaillés figurent en annexe.
3. La T.V.A., généralement récupérable, est en principe neutre au regard des diverses formes de groupements : elle a été indiquée entre parenthèses et n'a pas été comprise dans les totaux.
4. Les tirets (-) indiquent que les impôts considérés ne sont pas susceptibles de s'appliquer, soit que l'opération n'entre pas dans le champ de ces impôts, soit qu'elle en soit exonérée.

Les guillemets (") signifient que l'impôt théoriquement applicable, est nul en l'espèce compte tenu des données du thème.

1er Cas : Utilisation en commun de machines

	Forme de gestion en commun			
	Copropriété indivise	Société civile	S.A.R.L.	C.U.M.A
A. Constitution				
1. Droits d'enregistrement	-	10	10	-
2. T.V.A.	(4.671,30)	(4.671,30)	(4.671,30)	(4.671,30)
	-	10	10	-
B. Fonctionnement (charges annuelles)				
1. Impôts directs				
- Impôt sur les sociétés	-	-	1.755	-
- I.R.P.P.	-	-	-	-
- Taxe complémentaire	-	-	-	-
2. T.V.A.	(407,40)	(407,40)	(407,40)	(407,40)
	-	-	1.755	-
C. Retrait d'un associé				
1. Droits d'enregistrement	48,30	8,40	8,40	-
2. Taxe de publicité foncière	16,60	-	-	-
3. T.V.A. (reversement)	(187,60)	-	-	-
4. I.R.P.P.	19,60	-	-	-
	84,50	8,40	8,40	-

Commentaire : Les exonérations fiscales très larges (droits d'enregistrement, patente, impôt sur les sociétés, taxe d'apprentissage) dont bénéficient les CUMA, conduisent à retenir cette forme spécifique de coopération lorsqu'il s'agit d'utiliser en commun du matériel agricole. La copropriété indivise, outre son manque de structuration, expose à des charges fiscales relativement lourdes en cas de partage ou de retrait d'associés, lorsqu'un patrimoine immobilier indivis a été constitué.

La constitution d'une société civile - comme d'ailleurs celle d'une société en nom collectif - entraîne le paiement de droits d'apport qui, pour être modérés (1%), ne sont cependant pas négligeables compte tenu de l'importance des investissements à faire. Enfin, le poids de l'impôt sur les sociétés s'oppose à l'adoption de la forme de société à responsabilité limitée ou de société par actions.

2ème cas : Production en commun de porcs à l'engrais

	Entreprise individuelle	Entreprise gérée en commun ou fusionnée			
		Société de fait	Société civile	S.A.R.L.	G.A.E.C. partiel
A. Constitution					
1. Droits d'enregistrement	-	-	312,50	312,50	9
2. T.V.A.	(11.278,50)	(11.278,50)	(11.278,50)	(11.278,50)	(11.278,50)
			312,50	312,50	9
B. Fonctionnement (charges annuelles)					
1. Impôts directs					
- Impôt sur les sociétés	-	-	-	4.000	-
- I.R.P.P.	1.656,80	2.278,10	2.278,10	195,40	2.278,10
- Taxe complémentaire	156	214,50	214,50	-	214,50
- Taxe d'apprentissage	-	-	-	18	-
- Impôts locaux (patente)	mémoire	mémoire	mémoire	mémoire	mémoire
2. T.V.A.	(5.237,30)	(5.237,30)	(5.237,30)	(5.237,30)	(5.237,30)
	1.812,80	2.492,60	2.492,60	4.213,40	2.492,60
C. Retrait d'un associé					
1. Droits d'enregistrement	-	403,90	150	155	150
2. Taxe de publicité foncière	-	173,10	-	-	-
3. Impôts sur le revenu :					
- I.R.P.P.	-	12,40	12,40	-	12,40
- Taxe complémentaire	-	1,20	1,20	-	1,20
	-	590,60	163,60	155	163,60

Commentaire : Dans le cas de société de fait, le retrait d'un associé et le rachat de sa part par les autres associés emportent des conséquences fiscales onéreuses lorsque le patrimoine social comprend des immeubles d'une certaine importance.

La constitution de sociétés, civiles ou commerciales, motive des droits d'apport dont le taux, relativement modéré (1%) dans le cas général, s'élève à 10,80% lorsque les apports consistent en immeubles et sont faits à des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés.

L'impôt sur les sociétés constitue enfin un obstacle dirimant pour le choix de la forme de S.A.R.L. ou de société par actions.

En définitive, le forme de G.A.E.C., outre les avantages qu'elle présente sur le plan juridique, apparaît du point de vue fiscal, comme la forme la mieux adaptée à la situation envisagée.

3ème cas : Exploitation en commun d'une étable de vaches laitières

	Entreprise individuelle	Entreprise gérée en commun ou fusionnée			
		Société de fait	Société civile	S.A.R.L.	G.A.E.C. partiel
	U.C.	U.C.	U.C.	U.C.	U.C.
A. Constitution					
1. Droits d'enregistrement	-	-	900	900	9
2. T.V.A.	(32.854,10)	(32.854,10)	(32.854,10)	(32.854,10)	(32.854,10)
	-	-	900	900	9
B. Fonctionnement (charges annuelles)					
1. Impôts directs					
- Impôt sur les sociétés	-	-	-	2.227,50	-
- I.R.P.P.	1.144,10	1.144,10	1.144,10	662,70	1.144,10
- Taxe complémentaire	107,70	107,70	107,70	73,70	107,70
- Taxe d'apprentissage	-	-	-	80,40	-
- Impôts locaux	mémoire	mémoire	mémoire	mémoire	mémoire
2. T.V.A.	(3.041,30)	(3.041,30)	(3.041,30)	(3.041,30)	(3.041,30)
3. Droit de bail	-	165	165	165	165
	1.251,80	1.416,80	1.416,80	3.209,30	1.416,80
C. Retrait d'un associé					
1. Droits d'enregistrement	-	1.032,60	500	500	500
2. Taxe de publicité foncière	-	442,60	-	-	-
		1.475,20	500	500	500

Commentaire : On peut faire ici les mêmes observations que pour le cas précédent (production en commun de porcs à l'engrais).

La forme de G.A.E.C. est préférable :

- à celle de société de fait (charge fiscale moins élevée en cas de retrait d'un associé) ;
- à celle de société civile (économie du droit d'apport au moment de la constitution) ;
- à celle de S.A.R.L. ou de société par actions (exonération d'impôt sur les sociétés).

4ème cas : Fusion complète d'exploitations mixtes

	Entreprise individuelle	Entreprise fusionnée			
		Société de fait	Société civile	S.A.R.L.	G.A.E.C.
	U.C.	U.C.	U.C.	U.C.	U.C.
A. Constitution					
1.Droits d'enregistrement	-	-	3.750	23.350	9
2.Taxe de publicité foncière	-	-	1.200	1.200	-
3.T.V.A.	(36.350,--)	(36.350,--)	(36.350,--)	(36.350,--)	(36.350,--)
	-	-	4.950	24.550	9
B. Fonctionnement (charges annuelles)					
1.Impôts directs :					
-Impôt sur les sociétés	-	-	-	3.900	-
-I.R.P.P.	2.948,70	1.937	1.937	-	1.937
-Taxe complémentaire	358,90	-	-	-	-
-Taxe d'apprentissage	-	-	-	108	-
-Impôts locaux	mémoire	mémoire	mémoire	mémoire	mémoire
2.T.V.A.	(2.559,--)	(2.559,--)	(2.559,--)	(2.559,--)	(2.559,--)
	3.307,60	1.937	1.937	4.008	1.937
C . Retrait d'un associé					
1.Droits d'enregistrement	-	6.888	3.216,80	3.230	3.216,80
2.Taxe de publicité foncière	-	1.476	-	-	-
	-	8.364	3.216,80	3.230	3.216,80

Commentaire : Là encore, la forme spécifiquement agricole du G.A.E.C., mieux adaptée que les autres du point de vue juridique, est également plus économique du point de vue fiscal.

A la constitution, le G.A.E.C. échappe pratiquement à tout droit d'enregistrement alors que la société civile et surtout la S.A.R.L. acquittent des droits d'apport importants, compte tenu du montant et de la nature des investissements nécessaires. En cours de fonctionnement le G.A.E.C. est exonéré d'impôt sur les sociétés et ses membres ne supportent pas l'impôt sur le revenu à un taux supérieur aux membres d'une société de fait ou d'une société civile.

Enfin, en cas de retrait d'un associé et de rachat de sa part par les autres associés, le G.A.E.C. n'a pas à supporter de droits de mutation sur les immeubles, comme c'est le cas pour la société de fait.

5ème cas : Vente de bétail et viande - Abattoirs

U.C.

	1ère hypothèse : Installations appartenant à l'organisation			2ème hypothèse : Installations mises à la disposition de l'organisation		
	S.A.R.L.	Coop. agr.	S.I.C.A.	S.A.R.L.	Coop. agricole	S.I.C.A.
<u>Constitution</u>						
1. Droits d'enregistrement	600	600	600	60	60	60
2. T.V.A.	(346.320)	(346.320)	(346.320)	"	"	"
<u>Fonctionnement</u>						
1. Impôts directs						
Impôt s/ sociétés	122.450	-	80.965	"	-	"
I.R.P.P.	"	-	"	"	-	"
Taxe d'apprentissage	600	600	600	-	-	-
Impôts locaux -foncier	mémoire	mémoire	mémoire	-	-	-
-patente	mémoire	-	-	mémoire	-	-
2. T.V.A.	(530.400)	(530.400)	(530 400)	(17.986,50)	(17.986,50)	(17.986,50)
<u>Retrait d'associés</u>						
1. Droits d'enregistrement	-	-	-	-	-	-
2. Impôts directs IRPP	6.378	-	787	-	-	-

Commentaire

Les droits d'enregistrement dus à la constitution sont les mêmes pour les trois formes de coopération retenues.

En cours de fonctionnement, la forme de coopérative agricole apparaît la plus intéressante du fait qu'elle échappe à l'impôt sur les sociétés et à la contribution des patentes

(la SICA est exonérée de ce dernier impôt, mais supporte l'impôt sur les sociétés sur son bénéfice non susceptible d'être ristourné).

En cas de retrait d'associés, l'absence d'IRPP dû par les associés sortants est due au fait que la législation interdit aux coopératives de rembourser les parts à une valeur supérieure au nominal : on ne saurait donc considérer qu'il s'agit d'un avantage fiscal, l'interdiction faite aux coopératives de distribuer des réserves constituant au contraire un handicap par rapport aux sociétés commerciales.

Dans le cas d'espèce où l'entreprise ne transforme que les produits de ses membres agriculteurs, la forme de coopérative est sans conteste la mieux indiquée. Mais la situation pourrait être différente si la société devait, pour assurer le plein emploi de ses installations, recourir à la production de non associés, ou encore s'assurer le concours d'associés non agriculteurs. En ce cas, la forme de SICA pourrait se révéler plus avantageuse.

6ème cas : Commercialisation de fruits et légumes

U.C.

	S.A.R.L.	Sociétés coopér.	S.I.C.A.
A. Constitution			
1. Droits d'enregistrement	8.900	8.900	8.900
2. T.V.A.	(816.616)	(816.616)	(816.616)
	8.900	8.900	8.900
B. Fonctionnement (charges annuelles)			
1. Impôts directs			
Impôt s/ les sociétés	112.500	-	72.238
I.R.P.P.	"	"	"
Taxe d'apprentissage	1.650	1.650	1.650
Impôts locaux -foncier	mémoire	mémoire	mémoire
-patente	mémoire	-	-
2. T.V.A.	(18.112)	(18.112)	(18.112)
	114.150	1.650	73.888
C. Retrait d'associés			
1. Droits d'enregistrement	-	-	-
2. Impôts directs (IRPP)	8.161,50	-	2.984,30

Commentaire

Les mêmes constatations peuvent être faites que pour le cas précédent (abattoirs). S'agissant de commercialiser uniquement la production des membres du groupement, la forme de coopérative agricole s'impose. Celle de SICA devrait au contraire être retenue si le groupement étendait son activité à la commercialisation de produits ne provenant pas des exploitations des sociétaires ou encore s'il devait s'adjoindre des membres non agriculteurs dans les limites prévues par la législation.

4ème PARTIE : IMPOSITION ET AUTRES ASPECTS

Après avoir procédé, dans un premier chapitre, à une brève analyse sur un plan général, des liens, concordances ou oppositions pouvant exister entre les aspects fiscaux d'une part, et les aspects juridiques, économiques et sociaux d'autre part, on s'efforcera, dans un deuxième chapitre, - en distinguant les activités de production et celles de commercialisation - de regrouper les caractéristiques essentielles de chaque forme de coopération et de fusion sur les différents plans fiscal, juridique, économique et social, de façon à mettre en parallèle les avantages et inconvénients que comporte chacune des formes étudiées.

CHAPITRE 1er

A. Fiscalité et autres aspects juridiques

Le droit fiscal français se caractérise par son autonomie par rapport aux autres branches du droit.

Il s'attache plus aux situations de fait qu'à la qualification juridique donnée à ces situations.

D'où certaines divergences d'appréciation suivant qu'on se place du point de vue du droit fiscal ou de celui du droit civil ou commercial.

Ces divergences sont illustrées par les quelques exemples suivants qui se rattachent à la matière faisant l'objet de la présente étude :

1. En cas de constitution, d'une part, et de dissolution et de partage d'une société non passible de l'impôt sur les sociétés, d'autre part, la théorie de la mutation conditionnelle des apports (voir ci-dessus, 2ème partie, p. 74) conduit à ne pas retenir pour la détermination des droits d'enregistrement dus à ces occasions, l'existence d'un patrimoine social distinct de celui des associés. Dans le cas de reprise des apports purs et simples par les apporteurs, tout se passe en effet comme si ces derniers n'avaient jamais cessé d'en être propriétaire.
2. Au contraire, une société de fait - n'ayant donc aucune existence légale - constitue néanmoins une entité fiscale soumise aux mêmes obligations qu'une société de personnes de droit. Les membres d'une telle société ne peuvent au surplus prétendre, en matière de T.V.A. agricole, au régime de la franchise et de la décote qui est réservé aux exploitants individuels.
3. Les avances faites par une société à responsabilité limitée ou une société de capitaux à ses associés ou actionnaires sont, sauf preuve contraire (difficile à apporter à priori), considérées comme des revenus distribués bien qu'elles s'analysent juridiquement en une créance de la société sur ses membres.

4. Une société dissoute - dont l'actif se trouve donc ramené à l'état de simple indivision - est néanmoins regardée du point de vue fiscal comme se survivant à elle-même pour les besoins de sa liquidation et continue donc à être considérée comme un objet de droit fiscal.

Par ailleurs, le contentieux fiscal obéit à des règles particulières. Quelle que soit la nature des impôts, droits ou taxes, les contestations élevées par les contribuables sont d'abord obligatoirement soumises au Directeur départemental des Impôts (phase administrative). Ce n'est qu'après notification de la décision du Directeur - ou, à défaut de décision, après expiration d'un délai de six mois - que le litige peut être porté (phase contentieuse proprement dite) devant la juridiction compétente, à savoir :

- en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires, le Tribunal Administratif qui statue en première instance et dont les jugements sont susceptibles d'appel devant le Conseil d'Etat;
- en matière de droits d'enregistrement et de timbre, de taxe de publicité foncière et d'impôts indirects, le Tribunal de Grande Instance, qui statue en premier et dernier ressort et dont les jugements ne peuvent être déférés qu'à la Cour de Cassation.

Mais l'autonomie du droit fiscal n'exclut pas certains liens directs entre fiscalité et droit civil ou commercial.

Ainsi l'adoption de certaines formes de sociétés (S.A.R.L., sociétés de capitaux, sociétés coopératives) entraîne, ipso-facto, l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, quelles que soient en fait les conditions de fonctionnement de ces sociétés.

Dans le même ordre d'idées, les exemptions d'impôts accordées à certaines entreprises de type particulier, comme les sociétés coopératives agricoles à forme civile, sont subordonnées à la condition que

ces entreprises soient constituées et fonctionnent conformément aux dispositions qui les régissent : toute entorse aux règles légales ou statutaires qui forment leur statut juridique entraîne la remise en cause de leur statut fiscal.

D'une manière plus générale, un certain parallélisme existe entre le mode d'imposition des revenus d'une société ou d'un groupement et le degré de responsabilité de ses membres en cas de pertes.

Lorsque la responsabilité des associés est engagée au-delà de leurs apports - comme c'est le cas dans les sociétés de fait, les sociétés civiles, les sociétés en nom collectif et pour les associés en nom des sociétés en commandite simple - le régime fiscal des revenus réalisés est celui de l'article 8 du Code général des Impôts, caractérisé par une "quasi-transparence fiscale" de la société. Cette dernière n'est pas soumise à l'impôt sur les sociétés et ses membres sont personnellement imposables chacun pour la part lui revenant dans les bénéfices sociaux et suivant les modalités qui lui sont propres (prise en considération de ses charges de famille, admission éventuelle au régime du forfait, etc...). La charge fiscale supportée par chacun n'est ainsi pas différente de celle qui aurait été la sienne si les bénéfices avaient été réalisés dans le cadre d'une entreprise individuelle.

Lorsque, au contraire, la responsabilité des associés est limitée au montant de leurs apports (sociétés à responsabilité limitée, sociétés par actions) ou à une somme déterminée en relation avec le montant des apports (sociétés coopératives), les bénéfices sociaux sont d'abord imposés, au moment de leur réalisation, à l'impôt sur les sociétés au nom de la société, puis sont, au moment de leur répartition aux associés ou actionnaires, repris dans les revenus de chacun d'eux, en tant que revenus de capitaux mobiliers. Cette double taxation, qui procède de l'idée de taxer plus lourdement les revenus du capital que ceux provenant de l'activité personnelle des contribuables, s'est trouvée sensiblement atténuée depuis l'institution, par la loi du 12 juillet 1965, d'un avoir fiscal

compensant partiellement la charge résultant de l'impôt sur les sociétés.

On peut enfin voir un lien entre, d'une part, les sujétions imposées par la loi à certaines formes de coopération et de fusion entre exploitations agricoles (agrément, limitation de l'activité, contrôle des services publics, etc...) et qui ont pour effet de restreindre sensiblement leur autonomie de gestion, et, d'autre part, les atténuations d'impôts édictées en leur faveur.

Cette même relation entre autonomie et fiscalité se retrouve au niveau de l'imposition des rémunérations des dirigeants des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés (S.A.R.L. et sociétés par actions notamment). Ainsi, les gérants majoritaires de S.A.R.L. - qui peuvent être considérés comme les véritables maîtres de l'affaire - sont assujettis, à raison de leurs rémunérations, à l'I.R.P.P. et à la taxe complémentaire suivant des règles proches de celles relatives aux bénéfices réalisés par des sociétés de personnes. Au contraire, les gérants minoritaires des mêmes sociétés et les administrateurs des sociétés par actions investis de fonctions spéciales - dont la situation se rapproche de celle de simples salariés - voient leurs rémunérations imposées à l'I.R.P.P. seulement, à l'exclusion de la taxe complémentaire, et suivant les règles applicables aux traitements et salaires.

B. Fiscalité et aspects économiques

La fiscalité est très largement utilisée comme moyen d'action économique, soit que le législateur favorise certaines opérations ou certains agents économiques par des allègements d'impôts, soit au contraire, que le poids de la fiscalité soit retenu comme élément de dissuasion.

Dans le cadre de la présente étude, on a pu, par exemple, voir qu'un régime fiscal très favorable a été instauré à titre temporaire, pour inciter les agriculteurs à se regrouper en G.A.E.C.¹ Lorsqu'ils seront

dressés avant le 1er janvier 1971, les actes de constitution de tels groupements ne donneront en effet ouverture qu'à un droit fixe d'enregistrement de 50 F.

Dans le même esprit, une taxe forfaitaire de 15 % est substituée à l'impôt progressif sur le revenu normalement exigible - à raison des plus-values latentes notamment - en cas de transformation en G.A.E.C. des sociétés par actions ou à responsabilité limitée existantes ayant pour objet exclusif l'exploitation agricole.

Un tel caractère incitatif est attaché à la plupart des dispositions fiscales particulières concernant les G.I.E., les sociétés coopératives agricoles, les G.A.F. et les groupements forestiers.

Mais l'incitation née de certains allègements fiscaux s'avère parfois inefficace quand subsistent par ailleurs des obstacles d'ordre juridique ou autre.

Ainsi, la constitution d'un G.A.E.C. entre agriculteurs dont certains sont fermiers se heurte-t-elle souvent à l'impossibilité pour ces derniers de mettre à la disposition de groupement, pour un temps suffisamment long, les terres qu'ils exploitent : en effet, les baux ruraux sont généralement conclus pour une durée de neuf années, le statut du fermage ne prévoyant pas pour l'instant, de baux de très longue durée.

Les dégrèvements fiscaux sont en ce cas bien évidemment impuissants à résoudre la difficulté qui ne peut trouver sa solution que dans une modification de la législation applicable aux baux ruraux (1).

Inversement, la fiscalité constituée, du fait de son poids ou simplement des obligations astreignantes qu'elle comporte, un obstacle à l'adoption de certaines formes de regroupement (comme les sociétés commerciales). Mais s'agissant là de formes mal adaptées à la situation particulière de l'agriculture, le législateur n'a pas estimé opportun de lever cet obstacle, malgré l'absence de neutralité fiscale qui en résulte au regard des différentes formes possibles de coopération ou de fusion.

(1) voir renvoi p. 51

On pourrait enfin concevoir que la fiscalité soit utilisée comme un "frein économique" pour empêcher ou limiter certaines activités, comme la production de biens excédentaires sur le marché ou certains cumuls préjudiciables à la profession agricole. Mais cette fonction économique contraignante de l'impôt est rarement utilisée en France. On n'en trouve guère d'exemples dans le domaine agricole que dans les droits sur l'alcool ou la disposition qui interdit, en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques, la déduction des déficits afférents à un domaine agricole exploité à titre accessoire (c'est-à-dire lorsque le total des revenus des autres catégories dont dispose le contribuable excède 40.000 F).

C. Fiscalité et aspects sociaux

Des liens assez étroits existent en France entre législation fiscale et législation sociale.

Ainsi, la législation sociale a-t-elle emprunté à la législation fiscale - qui lui était antérieure - certaines de ses définitions : par exemple les gérants de S.A.R.L. admis au régime de sécurité sociale des salariés sont ceux dont les rémunérations sont considérées comme des salaires en matière d'impôt sur le revenu.

Par ailleurs, les cotisations dues par les agriculteurs au titre des prestations sociales agricoles sont le plus souvent basées sur des données fiscales (revenu cadastral des terres exploitées).

A l'inverse la législation fiscale se réfère aux règles applicables en matière de sécurité sociale pour l'évaluation de certains avantages en nature (nourriture, logement). Elle exonère de taxe sur les salaires, sauf cas expressément prévus, les employeurs relevant du régime de la mutualité sociale agricole, etc...

Cela posé, et s'agissant plus particulièrement de coopération et de fusion entre exploitations agricoles, il n'apparaît pas, à priori, qu'il existe de discordances notables entre la législation fiscale et la législation sociale.

En particulier, c'est à partir du même seuil que les exploitants regroupés dans des sociétés de type commercial sont d'une part considérés comme salariés du point de vue fiscal et, d'autre part, soumis au régime social des salariés. Il s'agit :

- des gérants de S.A.R.L. ne possédant pas ensemble plus de la moitié du capital social, étant entendu que les parts appartenant, en toute propriété ou en usufruit, au conjoint et aux enfants mineurs non émancipés d'un gérant sont considérées comme possédées par ce dernier;
- des administrateurs de sociétés anonymes chargés de fonctions spéciales (président directeur général, administrateurs délégués, etc...).

En revanche, il convient de noter ici que l'application de certaines dispositions fiscales ayant un caractère social marqué, comme :

- l'exonération de taxe complémentaire dont bénéficient les "jeunes agriculteurs"
- ou le régime de franchise et de décote applicable en matière de T.V.A. agricole,

se trouve généralement remise en cause en cas d'apport de l'exploitation en société.

C'est seulement en effet, dans le cas de continuation de l'exploitation dans le cadre d'un G.A.E.C. que l'apporteur peut continuer à prétendre au bénéfice de ces dispositions.

CHAPITRE II

Analyse critique et comparative des
diverses formes de coopération ou de
fusion sur les différents plans
fiscal, juridique, économique et
social

A. Production

1. Entraide

- a) Aucune charge fiscale supplémentaire pour les exploitants individuels pratiquant l'entraide.
- b) L'absence de pacte juridique confère à l'entraide un caractère aléatoire peu compatible avec des objectifs à long terme.
- c) Avec ses objectifs économiques trop peu ambitieux, l'entraide n'aboutit guère qu'à une survivance des structures existantes.
- d) Pas d'incidence sur le régime social des exploitants s'entraidant.

2. Propriété indivise de moyens de production

- a) Incidences fiscales pratiquement nulles, sauf le cas de partage d'immeubles indivis.
- b) Même observation qu'en ce qui concerne l'entraide.
- c) Mode de coopération peu répandu en France : la forme de C.U.M.A. est préférable lorsque l'utilisation commune porte sur des machines.
- d) Pas d'incidence sur le régime social des copropriétaires indivis.

3. Société de fait

- a) En principe, pas de charge fiscale plus importante que dans le cas d'exploitations individuelles. Toutefois droits d'enregistrement relativement élevés à prévoir en cas de partage.

- b) Là encore, l'absence de pacte social est un facteur d'instabilité. En outre, responsabilité solidaire illimitée des associés.
- c) Le plus souvent, la société de fait a pour objet de maintenir l'unité des exploitations comprises dans des successions.
- d) Le régime social des exploitants en société de fait ne diffère pas de celui des exploitants individuels.

4. Société civile

- a) La constitution de la société civile donne ouverture à des droits d'enregistrement relativement élevés compte tenu de l'importance des apports nécessaires à une exploitation agricole. De même, une charge fiscale non négligeable est généralement à prévoir en cas de dissolution et de partage ou de retrait d'un associé.

Par contre, en période de fonctionnement, les charges fiscales sont les mêmes que dans le cas d'exploitations individuelles séparées.

- b) Statut juridique suffisamment souple, mais responsabilité étendue des coassociés en cas de pertes.
- c) Pas d'obstacle à signaler sur le plan économique : ainsi, les sociétés civiles ayant pour objet l'exploitation en commun de biens agricoles ou forestiers et la mise en oeuvre des produits de ces exploitations peuvent être affiliées aux Caisses de Crédit agricole et bénéficiers, dans certaines limites, de prêts de même nature que les exploitants individuels.
- d) Le régime de mutualité sociale des associés non salariés est en tous points comparable à celui des exploitants individuels. Quant aux associés salariés, ils bénéficient, en contrepartie de charges accrues pour la société, d'un système de prestations plus large.

5. Sociétés commerciales

a) Hormis la Société en nom collectif dont le statut fiscal comporte les mêmes caractéristiques que la Société civile, les Sociétés commerciales (société à responsabilité et société anonyme principalement) sont titulaires d'un régime fiscal beaucoup plus lourd que les exploitations de type individuel. D'une manière générale, les bénéfices font en effet l'objet d'une double imposition :

- au niveau de la société au moment de leur réalisation (impôt sur les sociétés),
- au niveau des associés lorsqu'ils sont appréhendés par ces derniers (impôt sur le revenu des personnes physiques).

De plus, les bénéfices ainsi taxés sont obligatoirement retenus pour leur montant réel - à l'exclusion de toute évaluation forfaitaire généralement favorable au contribuable - et sont déterminés suivant les règles propres aux bénéfices industriels et commerciaux (en particulier, les plus-values de cession de toute nature, y compris celles relatives aux immeubles, sont incluses dans les bénéfices imposables).

Par ailleurs, la constitution, l'augmentation de capital, la dissolution et le partage de ces Sociétés entraînent le paiement de droits d'enregistrement importants (en particulier droit de 10,80 % sur les apports d'immeubles faits par des personnes non passibles de l'impôt sur les sociétés).

En revanche, les cessions de droits sociaux portant sur des parts de S.A.R.L. ou des actions bénéficient d'un régime fiscal plus favorable que les cessions portant sur les biens représentés par ces droits (droit d'enregistrement de 4,20 % pour les cessions de parts, pas de droit pour les cessions d'actions ne donnant pas lieu à la rédaction d'un acte, taxation des plus-values de cession temporairement suspendue).

- b) Du point de vue juridique, les sociétés commerciales sont soumises à des règles particulièrement strictes et contraignantes en matière de publicité (inscription au Registre du Commerce, publication de certains actes dans des journaux d'annonces légales) et de fonctionnement (tenue d'une comptabilité commerciale, réunion des assemblées, juridiction spéciale pour certains litiges, capital minimum (S.A.R.L. en S.A.), nombre minimum d'associés (S.A.), nomination de commissaires aux comptes, dissolution anticipée en cas de pertes excédant les trois quarts du capital, etc...).
 - c) A moins d'avoir fait l'objet d'un agrément particulier de la Caisse Nationale de Crédit Agricole (art. 617-16° du Code rural), les Sociétés commerciales ne peuvent pas en principe être affiliées aux Caisses de Crédit agricole mutuel et se trouvent par conséquent exclues du bénéfice des prêts spéciaux attribués par ces Caisses.
 - d) Du point de vue de la mutualité sociale agricole, même distinction à faire que dans le cas de Société civile, suivant que les associés sont salariés ou non.
6. Groupelement d'intérêt économique (G.I.E.)
- a) Sauf le cas d'apports importants entraînant des droits d'enregistrement élevés, le régime fiscal des G.I.E. apparaît très favorable (régime des sociétés de personnes applicable aux bénéficiaires, cession des droits dans le groupement moyennant un simple droit fixe).
 - b) Régime juridique caractérisé par une grande souplesse de fonctionnement, mais responsabilité solidaire des membres du groupement sur leurs biens propres. En outre, immatriculation au registre du commerce.
 - c) Les G.I.E. Ne peuvent pas adhérer aux Caisses de Crédit agricole mutuel sans un agrément particulier de la Caisse nationale de crédit agricole et ne peuvent donc pas normalement bénéficier des prêts spéciaux accordés par cette institution.

- d) Dans le cas de coopération limitée à certaines opérations, le régime social des membres ne se trouve pas affecté par l'entrée dans un G.I.E. En cas de fusion complète d'exploitations - cas resté théorique jusqu'à maintenant, semble-t-il, les membres du G.I.E. travaillant dans l'entreprise fusionnée pourraient être considérés comme salariés au regard des lois sociales en agriculture.

7. Coopérative d'utilisation de matériel agricole (C.U.M.A.)

- a) Régime fiscal particulièrement favorable (exonération de tout droit d'enregistrement de la contribution des patentes, de l'impôt sur les sociétés et de la T.V.A. sauf option pour l'application de cette dernière).
- b) Régime juridique ajoutant aux avantages de la Société civile ordinaire, celui de la limitation de la responsabilité des sociétés à deux fois le montant de leur part.
Nombre minimum d'associés fixé à quatre.
- c) Les C.U.M.A. ne peuvent fournir des services qu'à leurs seuls sociétaires, ce qui pose parfois des problèmes pour le plein emploi de leur matériel.

Au plan des crédits, les C.U.M.A. sont admises à un régime de prêts d'équipement au moins aussi favorable que les exploitants isolés.
- d) Le régime social des agriculteurs qui adhèrent à une C.U.M.A. ne s'en trouve pas modifié.

8. Coopérative agricole de production à forme civile

- a) Régime fiscal favorable en cours de fonctionnement (exonération d'impôt sur les sociétés). Mais une charge fiscale importante subsiste, sous forme de droits d'apports, au moment de la constitution (notamment en cas d'apport d'immeubles).
- b) Régime juridique des sociétés civiles amélioré (en particulier limitation de la responsabilité à deux fois le montant des parts souscrites).

Par contre, constituent des obstacles le plus souvent dirimants :

- le nombre minimum de sociétaires fixé à 7,
- le mode d'administration et de gestion relativement lourd,
- la limitation à 6 % de l'intérêt aux parts,
- l'impossibilité de distribuer des dividendes,
- l'interdiction de réévaluer les parts,
- l'interdiction de distribuer les réserves ou, en fin de société, le boni de liquidation qui doit être dévolu à d'autres coopératives ou à des organismes d'intérêt général agricole,
- la condition de salariés faite aux sociétaires travaillant dans l'exploitation.

En revanche, cessibilité facile - et pratiquement sans frais fiscaux ou notariaux - des parts de capital.

- c) On ne voit pas à signaler d'obstacle particulier qui proviendrait de la législation économique. Les Coopératives agricoles peuvent adhérer aux Caisses de crédit agricole mutuel et bénéficier des prêts spéciaux de ces organismes.
- d) Au prix de charges sociales généralement plus lourdes que celles d'exploitations individuelles non regroupées, les sociétaires travaillant dans l'exploitation commune et qui ont le statut de salariés, bénéficient de prestations sociales plus étendues.

9. G.A.E.C.

- a) Le régime fiscal des G.A.E.C. se caractérise par une absence totale de surcharge fiscale par rapport aux exploitations individuelles (assujettissement au seul droit fixe de 50 F (1) des actes de constitution et d'augmentation de capital, bénéfices taxés dans les mêmes conditions que les bénéfices d'exploitations isolées).

(1) Ce régime présente toutefois un caractère temporaire, le droit proportionnel d'apport devant, en principe, s'appliquer à compter du 1er janvier 1971.

On peut même considérer que, sur un point, le régime fiscal des membres d'un G.A.E.C. est plus avantageux que celui des exploitants individuels. En effet, en cas de cession d'exploitation, les droits de mutation sont dus sur les immeubles (14 % pour les immeubles ruraux plus 0,60 % de taxe de publicité foncière), alors que la cession de droits sociaux détenus dans un G.A.E.C. ne donne ouverture qu'à un droit de 4,20 % (qui sera porté à 4,80 % à dater de l'entrée en vigueur de la réforme des droits d'enregistrement opérée par la loi du 26 décembre 1969).

- b) Le régime juridique des G.A.E.C. a été mis au point avec le souci d'assurer aux agriculteurs qui choisissent cette forme de groupement, le maintien, dans toute la mesure du possible, des avantages liés à la condition d'exploitant individuel. D'où une grande souplesse dans le mode d'administration et de gestion, des dispositions particulières destinées à assurer la pérennité du groupement, des modalités originales de répartition des bénéfices sociaux, la possibilité pour les associés de reprendre leurs apports, etc...

D'autre part, en cas de pertes, la responsabilité des sociétaires n'est pas déterminée par part virile comme dans le cas d'une Société civile ordinaire mais dans la proportion fixée par les statuts.

Comme dispositions contraignantes, on relève :

- la nécessité d'un agrément préalable,
- la limitation des superficies exploitées,
- l'obligation pour les associés de participer effectivement au travail commun, sauf exceptions dûment prévues par les Statuts.

- c) Aux termes de la loi, la participation à un G.A.E.C. ne peut avoir pour effet de placer les associés, du point de vue de leur statut économique, dans une situation moins favorable que celle des autres chefs d'exploitation agricole : ainsi, en cas de contingentement de la production, les droits du G.A.E.C. sont constitués par la somme des droits individuels dont disposeraient les membres s'ils n'étaient pas groupés,

cette somme étant au surplus majorée de 20 % sauf disposition législative contraire.

Au plan des crédits, les G.A.E.C. reconnus bénéficient, toute leur vie sociale, d'un taux d'intérêt inférieur de 2 % au taux d'intérêt maximum ordinairement applicable pour les opérations d'achat, d'aménagement, d'entretien et de renouvellement des éléments constitutifs du capital, ainsi que pour les acquisitions de parts sociales représentatives de biens autres que fonciers appartenant en propre à des G.A.E.C. reconnus, des G.A.F. ou des groupements forestiers.

En revanche, les G.A.E.C. ne peuvent pas prétendre à des prêts bonifiés pour l'acquisition de biens fonciers; mais les associés peuvent obtenir de tels prêts à titre personnel.

- d) Les membres d'un G.A.E.C. sont considérés comme chefs d'exploitation pour l'application des lois sociales en agriculture dès lors qu'ils sont titulaires de parts de capital. Dans le cas contraire (simples apports de travail), ils sont considérés comme salariés.

10. Groupement agricole foncier et groupement forestier

Ces formes de fusion sont essentiellement orientées vers la gestion de biens fonciers par voie de location. Elles peuvent néanmoins être utilisées pour l'exploitation directe. En ce cas, leur situation sur les divers plans fiscal, juridique, économique et social n'est pas fondamentalement différente de celle des sociétés civiles ordinaires (cf. ci-dessus 4). A noter cependant que les apports ne donnent lieu, en dehors d'un droit fixe de 50 F, qu'à la taxe de publicité foncière en ce qui concerne les immeubles.

B. Commercialisation

1 à 3. Société de fait,

Société commerciale,

Groupement d'intérêt économique

Ces formes de coopération - qui ne sont pas spécifiquement agricoles - peuvent être utilisées pour la commercialisation des produits des exploitations agricoles de leurs membres, soit concurremment avec des opérations de production soit à titre exclusif.

Les traits caractéristiques de leurs statuts fiscal, juridique, économique et social ont été analysés ci-dessus dans la partie "Production" à laquelle il convient de se référer.

4. Société coopérative agricole de transformation, de conservation et de vente, à forme civile

a) Les sociétés coopératives agricoles bénéficient de larges exonérations fiscales (contribution des patentes et impôt sur les sociétés notamment). Ces exonérations sont totales lorsqu'elles limitent leur activité à la transformation, à la conservation et à la vente des produits des exploitations de leurs sociétaires, mais ne s'étendent pas aux opérations faites avec des non-sociétaires lorsque de telles opérations sont autorisées.

Ces exonérations tendent à ne pas imposer aux sociétaires des charges fiscales plus élevées que s'ils procédaient eux-mêmes à la commercialisation de leurs produits.

Dans le même esprit, les ristournes versées aux adhérents ne sont pas considérées fiscalement comme des revenus de capitaux mobiliers, mais comme un complément de prix.

De même, l'intérêt alloué au capital dans la limite de 6 % est assimilé à un revenu de créance.

Finalement, la seule charge fiscale supplémentaire supportée par les agriculteurs groupés en coopérative réside dans les droits d'enregistrement perçus à l'occasion de la constitution de la

société ou des augmentations de son capital résultant de l'accroissement du nombre de parts souscrites. Encore les coopératives de blé sont-elles exonérées de cette charge, en vertu d'une disposition particulière.

- b) Le régime juridique des coopératives agricoles à forme civile témoigne du souci de faire participer au maximum les sociétaires à l'administration et à la gestion (règle : "un homme, une voix"), tout en assouplissant le plus possible les règles auxquelles sont habituellement soumises les sociétés se livrant à des actes de commerce (mesures particulières de publicité, capital variable, tenue des assemblées, répartition des résultats, système des ristournes, cession des parts, etc...).

D'autre part, la responsabilité des sociétaires est limitée en principe à deux fois le montant des parts.

Les seuls obstacles juridiques à la constitution d'une coopérative agricole peuvent résulter :

- du nombre minimum de sociétaires fixé à sept,
- de la limitation à 6 % de l'intérêt alloué au capital,
- de l'obligation faite aux adhérents d'effectuer certaines livraisons à la coopérative,
- de l'interdiction de réévaluer les parts sociales qui ne sont remboursables qu'à leur valeur nominale,
- de la dévolution obligatoire du boni de liquidation à d'autres coopératives ou organismes d'intérêt général agricole.

- c) Aucun obstacle à signaler sur le plan économique, étant observé que les coopératives agricoles bénéficient, auprès des Caisses de Crédit agricole mutuel, d'un système de prêts avantageux.
- d) Le régime social des exploitants n'est pas modifié du fait de leur adhésion à une coopérative agricole de vente.

5. Société coopérative agricole de transformation, de conservation et de vente, à forme commerciale

- a) Régime fiscal moins favorable que celui des coopératives agricoles à forme civile : l'impôt sur les sociétés est exigible, mais l'exonération de contribution des patentes subsiste pour les opérations faites avec les sociétaires.
- b) En contre-partie de cette aggravation du régime fiscal, les coopératives agricoles à forme commerciale peuvent :
- comprendre, dans certaines limites, des personnes étrangères à la profession agricole, mais ayant des intérêts communs avec elle;
 - prendre des participants majoritaires dans des sociétés commerciales;
 - procéder à la réévaluation des parts sociales;
 - distribuer, dans certaines limites et sous certaines réserves, des bonis de liquidation.

D'autre part, la responsabilité des associés est limitée, dans les conditions prévues pour la forme choisie (S.A. ou S.A.R.L.), au montant des apports en capital.

Les sociétés coopératives agricoles constituent de la sorte un stade intermédiaire entre les sociétés coopératives agricoles traditionnelle et les sociétés de capitaux, leur vocation étant d'accéder aux circuits nationaux et internationaux du commerce ou encore d'exercer avec des moyens appropriés une activité nettement industrielle de transformation des produits agricoles.

- c) L'adoption de la forme commerciale ne prive pas les coopératives agricoles de la possibilité de recourir aux prêts spéciaux du Crédit agricole.
- d) Les exploitants qui adhèrent à une coopérative agricole à forme commerciale conservent leur régime social propre.

6. Société d'intérêt collectif agricole (S.I.C.A.)

- a) Les S.I.C.A. sont exonérées de patente à condition de fonctionner conformément aux textes qui les régissent. En revanche, elles sont passibles de l'impôt sur les sociétés, soit en raison de leur forme de S.A. ou de S.A.R.L. soit, lorsqu'elles revêtent la forme de société civile, parce qu'elles se livrent à des opérations de nature commerciale.

Mais les conséquences, intrinsèquement très lourdes, de cet assujettissement à l'impôt sur les sociétés sont dans une large mesure palliées par la possibilité de déduire des bénéfiques imposables les ristournes allouées aux associés au prorata de leurs apports de produits.

- b) Les textes juridiques applicables aux SICA leur permettent d'adjoindre à des producteurs agricoles, dans certaines limites, des personnes n'exerçant pas une profession agricole, pourvu que leur activité favorise l'action du groupement, tout en maintenant aux membres agriculteurs le contrôle de la société, les intérêts agricoles demeurant toujours prépondérants.

Il s'agit donc d'une forme de société complémentaire de la coopération agricole, point de jonction entre le secteur privé et le secteur coopératif ayant pour raison d'être la réalisation, avec l'appoint de concours extérieurs d'ordre technique ou financier, d'opérations économiques que les coopératives agricoles ne peuvent entreprendre en raison des exigences de leur statut juridique.

- c) Les S.I.C.A. peuvent s'affilier aux Caisses de crédit agricole et bénéficier des prêts spéciaux qu'elles accordent.
- d) L'adhésion à une S.I.C.A. demeure sans effet sur le statut social des exploitants agricoles.

7. Société mixte d'intérêt agricole (S.M.I.A.)

- a) Sociétés commerciales non soumises au statut de la coopération, les S.M.I.A. relèvent du régime fiscal propre aux diverses formes

juridiques qu'elles peuvent revêtir. Elles ne bénéficient pas en principe d'exonérations particulières. Il est toutefois prévu que la fraction de leurs bénéfices qui est affectée, après rémunération du capital, à des organismes coopératifs peut être répartir par ces derniers à leurs adhérents en franchise d'impôt sur les sociétés dans la mesure où les sommes réparties proviennent d'opérations faites avec lesdits adhérents.

- b) Le statut juridique des S.M.I.A. est pour l'essentiel celui des sociétés commerciales dont elles prennent la forme. Toutefois, le mode de répartition des bénéfices qu'elles réalisent fait aux fournisseurs de l'entreprise qui ont la qualité d'agriculteurs une situation privilégiée parmi les actionnaires ou porteurs de parts. Dans l'esprit des promoteurs de cette nouvelle forme de société ce devait être là un moyen de faire participer les exploitants agricoles aux bénéfices réalisés au stade de la transformation et de la commercialisation de leurs produits, mais il ne semble pas que cette idée généreuse se soit jusqu'à maintenant traduite dans les faits.
- c) Les S.M.I.A. ne peuvent être affiliées aux Caisses de crédit agricole qu'après agrément de la Caisse nationale.
- d) Bien entendu, le fait d'adhérer à une S.M.I.A. est sans conséquence sur le régime social des exploitants.

5ème PARTIE : CONCLUSIONS

I. Production

Le monde agricole est de plus en plus conscient de la nécessité d'une restructuration des exploitations afin de parvenir à de meilleures conditions de production.

Mais l'exploitant individuel répugne à s'engager dans des formes de coopération ou de regroupement trop contraignantes, exigeant l'exécution de formalités complexes pour lesquelles il n'est pas préparé, réduisant son autonomie et son pouvoir de décision au point d'être relégué ainsi que les membres de sa famille, dans la condition de simple salarié.

Il admet difficilement par ailleurs que sa responsabilité puisse être indéfiniment engagée à raison de décisions qu'il ne serait pas seul à avoir prises.

Il importe également pour lui que la pérennité du groupement auquel il aura adhéré soit assurée, afin d'éviter que les fruits de l'effort commun ne puissent être anéantis, par exemple, par la décision intempestive de quelqu'associé de se retirer en entraînant la dissolution du groupement.

Enfin, l'exploitant individuel ne saurait admettre que son entrée dans un système de production collective s'accompagne de charges fiscales nouvelles hors de proportion avec les résultats attendus du regroupement.

Le cadre idéal de la coopération et de la fusion entre exploitations agricoles devrait donc présenter les caractéristiques suivantes :

- souplesse permettant la prise en considération des situations particulières;
- simplicité de fonctionnement;
- respect du caractère essentiellement familial des exploitations;
- maintien des prérogatives attachées à la qualité de chef d'exploitation;

- juste équilibre entre la rémunération du capital et celle du travail;
- limitation de la responsabilité;
- stabilité suffisante permettant des investissements durables;
- absence d'obstacles fiscaux.

Or, ces diverses conditions ne sont remplies simultanément :

- ni par les formes élémentaires de coopération telles que la propriété indivise des moyens de production ou la société de fait (défaut de stabilité, responsabilité indéfinie);
- ni par la société civile ordinaire qui ne résout qu'imparfaitement les problèmes de la pérennité de l'entreprise, de la limitation de la responsabilité des membres, du maintien des avantages attachés à la qualité d'exploitant individuel, et dont la constitution entraîne des charges fiscales qui peuvent être lourdes compte tenu de l'importance des apports nécessaires à la marche d'une exploitation;
- ni par la société en nom collectif dont la nature commerciale s'accompagne de sujétions incompatibles avec la simplicité et la souplesse recherchées, sans pour autant présenter d'avantages particuliers par rapport à la société civile;
- ni par la S.A.R.L. ou les sociétés par actions dont les structures complexes et les modalités de fonctionnement empreintes de formalisme s'accommodent mal du besoin d'autonomie des chefs d'exploitations agricoles, et qui, surtout, sont tributaires d'un régime fiscal beaucoup plus lourd et astreignant que celui généralement applicable aux exploitants isolés;
- ni par le groupement d'intérêt économique : davantage orienté vers les activités industrielles et commerciales, le G.I.E. ne résout pas le problème de la limitation de la responsabilité et comporte encore des obstacles fiscaux non négligeables, particulièrement dans le cas de constitution d'un capital social important.

S'agissant, au contraire, des formes de coopération et de fusion spécialement élaborées pour l'agriculture, le législateur s'est attaché à réunir autant que possible en chacune d'elles l'ensemble des caractéristiques énumérées plus haut comme étant souhaitables pour la réussite des concentrations d'exploitations agricoles.

Aussi bien, que ce soit du point de vue juridique ou du point de vue fiscal, les formes de groupement les plus adéquates sont-elles, dans le domaine de la production :

- la coopérative d'utilisation de matériel agricole (C.U.M.A.) pour l'acquisition et l'utilisation en commun de matériel
- et le G.A.E.C. partiel ou total dans le cas de fusion soit de certaines branches d'activité, soit de l'intégralité des exploitations,

étant observé que la constitution - parallèlement aux G.A.E.C. - de G.A.F., de groupements forestiers ou de groupements pastoraux selon le cas, ayant pour objet la gestion des immeubles et leur mise à la disposition des G.A.E.C. par des baux de longue durée, paraît être le moyen de résoudre la plupart des problèmes fonciers qui se posent parfois aux fondateurs de G.A.E.C.

II. Commercialisation

Il ne suffit pas qu'en se groupant les exploitants agricoles puissent produire dans de meilleures conditions : encore faut-il qu'ils soient à même d'écouler leur production en en retirant tout le profit auquel ils peuvent prétendre. Ils sont dès lors amenés à former, soit uniquement entre eux, soit avec la participation de certaines personnes étrangères à la profession agricole, des organismes spécialisés dans la commercialisation de leurs produits en l'état ou après transformation, et pouvant, grâce aux techniques mises en oeuvre et à la création de circuits courts, leur procurer un revenu plus substantiel que la vente sur les marchés traditionnels.

Mais il est apparu rapidement que les formes de sociétés classiques d'inspiration capitaliste (sociétés civiles ou sociétés commerciales) convenaient mal à de tels organismes dont l'aspect fondamental est qu'ils constituent la prolongation des exploitations agricoles de leurs adhérents.

Ainsi, sont nées les sociétés coopératives agricoles qui ne recherchent pas la réalisation d'un bénéfice social à répartir au prorata des droits dans le capital, mais visent seulement à faire bénéficier leurs sociétaires, par le biais des ristournes, des excédents correspondant à leurs apports respectifs de produits.

Il convenait au surplus de ne pas imposer plus lourdement les agriculteurs groupés au sein d'une coopérative que les exploitants d'une grand domaine commercialisant eux-mêmes leur production : d'où le régime fiscal de faveur dont bénéficient les coopératives agricoles à forme civile et qui se caractérise par une exonération totale, en matière d'impôt sur les sociétés et de patente, des opérations traitées avec les sociétaires.

La société coopérative agricole à forme civile constitue de la sorte une forme de groupement spécialement bien adaptée dans le cas de société ne comprenant que des agriculteurs et ne commercialisant que la production de ses membres.

Mais, il arrive que le groupement soit amené :

- à commercialiser des produits ne provenant pas des exploitations des adhérents, pour assurer le plein emploi de ses installations,
- ou encore à faire entrer dans son sein des membres non agriculteurs, mais dont les moyens techniques ou financiers sont nécessaires à son fonctionnement.

Le groupement aura alors intérêt à prendre, suivant le cas, la forme :

- soit de coopérative agricole à forme commerciale,
 - soit de société d'intérêt collectif agricole (S.I.C.A.)
 - soit de société mixte d'intérêt agricole (S.M.I.A.),
- ces deux derniers types de sociétés constituant, à des degrés

divers, des formes intermédiaires entre la coopération agricole et les sociétés commerciales ordinaires.

Ces trois formes conservent en effet, sur les sociétés commerciales classiques, l'avantage d'une organisation propre à ménager les intérêts des membres agriculteurs au sein de la société et d'un régime fiscal qui, quoique moins libéral que celui des coopératives à forme civile, est néanmoins de nature à éviter, notamment par l'exonération d'impôt sur les sociétés applicable aux ristournes, que les profits que les producteurs réalisent par l'intermédiaire de ces sociétés ne soient finalement taxés beaucoup plus lourdement que les bénéfices retirés d'une commercialisation suivant les procédés traditionnels.

° °
°

En résumé, en l'état actuel de la législation tant juridique que fiscale, les formes de coopération ou de fusion suivantes sont à conseiller :

I. Production

- a) Utilisation en commun de machines :
 - coopératives d'utilisation de matériel agricole (C.U.M.A.)
- b) Regroupement d'exploitations ou de branche d'activité n'atteignant pas le seuil de rentabilité souhaitable :
 - groupements agricoles d'exploitations en commun (G.A.E.C.) totaux ou partiels, éventuellement doublés de groupements agricoles fonciers (G.A.F.).

II. Commercialisation

Suivant le cas :

- coopératives agricoles à forme civile
- coopératives agricoles à forme commerciale
- sociétés d'intérêt collectif agricole (S.I.C.A.)
- sociétés mixtes d'intérêt agricole (S.M.I.A.)

éventuellement reconnues comme "groupements de producteurs" ou adhérentes à de tels groupements.

ANNEXES

**Exemples de l'incidence fiscale selon
la forme de cooperation choisie**

PREMIER CAS : UTILISATION EN COMMUN DE MACHINES

I - Copropriété indivise =====	<u>U.C.</u>
<u>A. Constitution</u>	
1. <u>Droits d'enregistrement</u>	
Néant	"
2. <u>T.V.A.</u>	
sur travaux immobiliers (construction du hangar)	
4.000 x 0,23 =	920
sur achat du matériel	
16.310 x 0,23 =	<u>3.751,30</u>
ensemble	<u>4.671,30</u> =====
Cette taxe est éventuellement récupérable (voir ci-après B - 3)	
<u>B. En cours de fonctionnement</u>	
1. <u>Impôts sur les revenus</u> : pas d'incidence	"
2. <u>Impôts locaux</u>	
Contribution foncière des propriétés bâties : exonération	"
Contribution des patentes : exonération	"
3. <u>T.V.A.</u>	
a) T.V.A. acquittée :	
On suppose que les dépenses d'entretien (1957 UC) et la partie des frais généraux donnant lieu à application à la T.V.A. (50 UC) supportent cette taxe pour moitié au taux intermédiaire de 17,6% (prestations de services, électricité) et pour l'autre moitié au taux normal de 23% (pièces de rechange, travaux immobiliers ...)	
$\frac{1957 + 50}{2} \times 0,176 =$	176,60
$\frac{1957 + 50}{2} \times 0,23 =$	<u>230,80</u>
ensemble	407,40
b) Récupération éventuelle : crédits de taxe	407,40
Si tous les indivisaires ont opté pour l'application de la T.V.A. agricole, chacun d'eux peut se prévaloir d'un crédit de taxe égal au 1/8 de la T.V.A. supportée par l'indivision.	

Pour la première année ce crédit de taxe sera donc de
1/8ème de :

T.V.A. sur investissements initiaux	4.671,30 (5.078,70
T.V.A. sur dépenses annuelles	407,40)	
soit $\frac{5.078,70}{8} =$		634,80 U.C.

Pour les années suivantes il sera de $\frac{407,40}{8} = 50,90$ U.C.

N.B. - Si les indivisaires n'optent pas pour l'application de la T.V.A. et ne demandent pas le remboursement forfaitaire de cette taxe, ils pourront, si l'opération est réalisée avant le 1er janvier 1972, bénéficier d'une "ristourne" de 8,87% sur le montant des achats de matériel, soit :

$16.310 \times 0,0887 = 1.446,70$ U.C.

C. Retrait d'un associé au bout de huit ans

Valeur du hangar $(4.000 - 1.600) \times \frac{115}{100} = 2.760$ U.C.

Valeur du matériel (supposé renouvelé à concurrence de 50% à la fin de la 7ème année au moyen d'un nouvel emprunt, le surplus étant entièrement amorti).

$(\frac{16.310}{2} - 15\%) \times \frac{115}{100} = 7.971,50$ U.C.

1. Droits de mutation : 14% sur la quote-part des droits cédés correspondant au hangar :

$\frac{2.760}{8} \times 0,14 = 48,30$ U.C. 48,30

2. Taxe de publicité foncière

0,60% sur la valeur du hangar

$2.760 \times 0,006 = 16,60$ U.C. 16,60

3. T.V.A. Dans le cas d'option pour le régime de la T.V.A. agricole, régularisation des déductions opérées par le cédant : reversement au Trésor d'une fraction de la taxe dont la déduction a été opérée lors de l'acquisition d'immobilisations cédées avant l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle le droit à déduction a pris naissance (fraction égale au montant de la déduction initiale atténué d'un cinquième par année ou fraction d'année écoulée).

T.V.A. sur achat du matériel renouvelé

$$\frac{16.310}{2} \times 0,23 = 1.875,60 \text{ U.C.}$$

$$\text{Reversement } \frac{1.875,60}{8} \times \frac{4}{5} = 187,60 \text{ U.C.} \quad 187,60$$

4. Impôts sur les revenus

a) Dans le cas (exceptionnel) où l'associé se retirant serait imposé d'après le régime du bénéfice réel pour ses activités agricoles, il devrait comprendre dans ses revenus imposables la plus-value réalisée sur la cession de ses droits sur le matériel (1)

$$\text{soit : } \left(\frac{16.310}{2} - 15\% \right) \times \frac{15}{100} \times \frac{1}{8} = 130$$

I.R.P.P. : pour un taux moyen de 15,06% (2) :

$$130 \times 0,1506 = 19,60 \text{ U.C.} \quad 19,60$$

Taxe complémentaire : non imposable "

b) Aucune incidence en matière d'impôts sur les revenus dans le cas (le plus fréquent) d'imposition d'après le régime du forfait.

II - Société civile

=====

A. Constitution

1. Droits d'enregistrement

Droit d'apport de 1% (les investissements étant intégralement couverts par un emprunt, on suppose que les apports sont réduits aux espèces nécessaires au règlement des frais de premier établissement : frais d'actes, d'enregistrement, etc... Ces frais sont évalués à 1.000 U.C.)

$$1.000 \times 0,01 = 10 \text{ U.C.} \quad 10$$

2. T.V.A.

Comme ci-dessus : I Copropriété indivise 4.671,30

(1) Les plus-values sur immeubles d'exploitation sont exonérées.

(2) Taux moyen d'imposition pour un contribuable, marié avec deux enfants à charge, dont le revenu global est de 5.000 U.C., soit 27.750 FF.

III - Société à responsabilité limitée

A. Constitution

1. Droits d'enregistrement

Droit d'apport (comme ci-dessus dans le cas de société civile) 10

2. T.V.A.

Comme ci-dessus dans le cas de copropriété indivise 4.671,30

B. En cours de fonctionnement

1. Impôt sur les sociétés

Recettes 9.920 U.C.

Dépenses (y compris amortissement hangar, soit 200) 6.410 U.C.

Bénéfice imposable 3.510 U.C.

Impôt sur les sociétés

$3.510 \times 0,50 = 1.755$ U.C. 1.755

2. Impôt sur le revenu des personnes physiques

dû par les associés

Bénéfice réparti :

$3.510 - (1.755 + 50) = 1.705$ U.C. (impôt) (rés.légale)

soit $\frac{1.705}{8} = 213$ U.C. par associé

Avoir fiscal $\frac{1.213}{2} = 107$ U.C.

Revenu mobilier imposable 320 U.C.

Compte tenu d'un taux moyen de 15.67% (1), l'impôt

correspondant est de $320 \times 0,1567 = 50,10$ U.C.

Avoir fiscal 107 U.C.

Impôt à acquitter néant

Les intéressés peuvent imputer sur l'I.R.P.P. afférent à leurs autres activités l'avoir fiscal non utilisé, soit 56,90 U.C.

3. Impôts locaux

Contribution foncière des propriétés bâties et contribution des patentes : exonération

(1) Taux moyen d'imposition pour un contribuable marié ayant deux enfants à charge et dont le revenu global est de 5.000 + 320 = 5.320 U.C. soit 29.526 FF.

4. T.V.A.

Même situation que dans le cas de société civile. 407,40

C. Retrait d'un associé après huit ans

1. Droits d'enregistrement

Comme dans le cas de société civile 8,40

2. Autres impôts

Pas d'incidence "

IV - C.U.M.A. (coopérative d'utilisation en commun de machines agricoles)

A. Constitution

1. Droits d'enregistrement

Droit d'apport : exemption

2. T.V.A.

Comme ci-dessus dans le cas de copropriété indivise 4.671,30

B. En cours de fonctionnement

1. Impôt sur les sociétés : exonération

2. Impôt sur le revenu des personnes physiques et taxe complémentaire dus par les membres

Dans le cas de facturation des travaux et de répartition des excédents d'exploitation sous forme de ristournes, ces dernières sont retenues pour l'établissement de l'impôt des bénéficiaires. Mais dans le cas le plus fréquent de contribuables relevant du régime du forfait, aucune conséquence pratique.

3. Impôts locaux

Contribution foncière des propriétés bâties(exonération
Contribution des patentes)

4. T.V.A.

Les opérations faites par les C.U.M.A. sont en principe exonérées.

Mais, pour permettre la récupération par les membres de la T.V.A. acquittée en amont, la C.U.M.A. peut être amenée à opter pour son assujettissement à la T.V.A. La

situation est alors la même que dans le cas de société civile ou de S.A.R.L. facturant leurs services (voir ci-dessus II B 3).

C. Retrait d'un associé après huit ans

1. Droits d'enregistrement

Exonération (art. 1344 C.G.I.)

"

2. T.V.A.

Pas d'incidence

3. Impôts sur les revenus

Aucune incidence, étant observé que le rachat ne peut avoir lieu qu'à la valeur nominale et est, par conséquent, exclusif de toute plus-value.

"

DEUXIEME CAS : PRODUCTION EN COMMUN DE PORCS A L'ENGRAIS

U.C.

I- Société de fait
=====

A. Constitution

1. Droits d'enregistrement

Droit d'apport : néant

"

Droits de mutation sur acquisition du terrain : néant
(acquisition supposée placée sous le régime de la
T.V.A. immobilière)

"

2. Taxe de publicité foncière

Exonération

3. T.V.A.

sur achat du terrain (achat placé sous le régime
de la T.V.A. immobilière)

$1.250 \times \frac{30}{100} \times 0,176 =$ 66 U.C.

sur coûts de construction :

mise en valeur du terrain 4.000 U.C.

construction de la porcherie 36.000 U.C.

Total 40.000

prestations en nature des

associés, à déduire 11.250 U.C.

T.V.A. acquittée sur : 28.750 U.C.

T.V.A. : $28.750 \times 0,23 =$ 6.612,50 U.C.

sur achat des machines et outils:

$20.000 \times 0,23$ 4.600 U.C.

Total T.V.A. : 11.278,50 11.278,50

La T.V.A. ainsi acquittée est éventuellement
récupérable (voir ci-après B 2)

B. En cours de fonctionnement

1. Impôts directs

a) Impôt sur le revenu des personnes physiques :

On suppose que les intéressés optent pour le régime de l'imposition d'après le bénéfice réel, jugé plus avantageux, en l'espèce, que celui du forfait.

Bénéfice d'exploitation	8.000 U.C.
Salaires versés à des associés (1)	<u>3.000</u>

Bénéfice fiscal : 11.000 U.C.

Ce bénéfice est imposable dans la catégorie des bénéfices de l'exploitation agricole, au nom :

- des 8 associés ne travaillant pas dans l'entreprise pour 800 U.C. à chacun
- des 2 associés travaillant dans l'entreprise pour $800 + 1.500 = 2.300$ U.C. à chacun.

Chaque associé, disposant par hypothèse d'un revenu global de 8.000 U.C. - soit 44.000 FF -, est redevable, compte tenu de sa situation de famille (marié, 2 enfants à charge), d'un impôt de 9.195 FF, soit 1.656 U.C.

Le taux moyen d'imposition ressort donc à 20,71 %.

Les profits provenant de l'exploitation commune supportent donc l'I.R.P.P. pour un montant de :

$11.000 \times 0,2071 = 2.278,10$ U.C. 2.278,10

(1) Les rémunérations versées aux associés des sociétés de personnes non passibles de l'impôt sur les sociétés ne sont pas déductibles pour l'assiette de l'impôt : elles constituent, en effet, au regard de la loi fiscale, une affectation des bénéfices et non une charge de l'entreprise.

b) Taxe complémentaire :

Même base individuelle que pour l'I.R.P.P.:	8.000 U.C.	
Abattement à la base de 30.000 FF soit :	<u>5.400</u> U.C.	
Imposable	2.600 U.C.	
Impôt correspondant (taux de 6%)	156 U.C.	
Taux moyen d'imposition :	1,95%	
Taxe complémentaire frappant les profits provenant de l'exploitation commune :		
11.000 x 0,0195 =	214,50 U.C.	214,50

c) Impôts locaux :

Contribution foncière des propriétés bâties: exonération "

Contribution des patentes et taxes annexes (exonération
non applicable dès lors que l'élevage porte sur plus
de 1.000 porcs par an) : pour mémoire mémoire

2. T.V.A.

a) T.V.A. supportée annuellement sur les coûts
d'engraissement :

On suppose que les 80% soumis à la T.V.A. se répartissent par taux comme suit :

70% au taux réduit de 7,50%

(aliments du bétail, eau ..);

5% au taux intermédiaire de 17,6%

(électricité ...);

5% au taux normal de 23%

(prestation de services, fournitures diverses ...)

$\frac{54,5 \times 1.200 \times 110}{100} \times \frac{70}{100} \times 0,075$	=	3.776,90	(
$\frac{54,5 \times 1.200 \times 110}{100} \times \frac{5}{100} \times 0,176$	=	633,10)	5.237,30
$\frac{54,5 \times 1.200 \times 110}{100} \times \frac{5}{100} \times 0,23$	=	827,30	(

b) Récupération éventuelle :

Trois hypothèses à envisager :

- 1ère hypothèse : Les associés ont opté conjointement pour la T.V.A. et ont été autorisés à l'appliquer à leurs ventes d'animaux :

T.V.A. due (1ère année d'exploitation)

1) T.V.A. sur livraison à eux-mêmes de la porcherie :	
(1.250 + 4.000 + 36.000) x 0,23	9.487,50 U.C.
2) T.V.A. facturée aux acheteurs de porcs	
$\frac{60,6 \times 1.200 \times 110}{100} \times 0,075 =$	5.999,40 U.C.
Total :	15.486,90 U.C.

T.V.A. déductible

1) Biens et services ne constituant pas des immobilisations :	
T.V.A. sur coûts de construction:	6.612,50 U.C.
T.V.A. sur coûts d'engraissement:	5.237,30 U.C.
	11.849,80 U.C.
2) Biens constituant des immobilisations:	
T.V.A. immobilière (terrain) 66 (
T.V.A. sur livraison à	(
soi-même (porcherie) 9.487,50)	14.153,50 U.C.
T.V.A. sur achats ma-	(
chines et outils 4.600 (
Total T.V.A. déductible :	26.003,30 U.C.

T.V.A. à verser : néant

Crédit de T.V.A. à reporter sur les années suivantes :

20.003,30 - 15.486,90 = 10.516,40 U.C.

Années suivantes :

T.V.A. facturée aux acheteurs de porcs	5.999,40 U.C.
T.V.A. à déduire (T.V.A. sur coûts d'engraissement)	5.237,30 U.C.
La différence soit	762,10 U.C.

sera imputée sur le crédit de T.V.A. de 10.516,40 U.C. dégagé la 1ère année, à concurrence de : 762,10 U.C. de la 2ème à la 14ème année et du solde, soit 609,10 U.C. au cours de la 15ème année.

- 2ème hypothèse : Les associés optent pour le remboursement forfaitaire de la T.V.A.

Remboursement forfaitaire annuel (3,50% des ventes)

$$\frac{60,6 \times 1.200 \times 110}{100} \times 0,035 = 2.799,70 \text{ U.C.}$$

Dans ce cas, la charge nette résultant de la T.V.A. est de :

1ère année :

$$(11.278,50 + 5.237,30) - 2.799,70 = 13.716,10 \text{ U.C.}$$

Années suivantes :

$$5.237,30 - 2.799,70 = 2.437,60 \text{ U.C.}$$

- 3ème hypothèse : Les associés n'optent ni pour l'application de la T.V.A. ni pour le remboursement forfaitaire.

Ils peuvent prétendre jusqu'au 31 décembre 1971, à une "ristourne" de 8,87% sur le montant des achats de machines et outils, T.V.A. comprise, soit :

$$(20.000 + 4.600) \times 0,0887 = 2.182 \text{ U.C.}$$

C. Retrait d'un associé après huit ans

1. Droits de mutation et taxe de publicité foncière

Valeur des immeubles :

terrain 1.250 U.C.

construction

$$40.000 - \frac{40.000 \times 5 \times 8}{100} \times \frac{115}{100} = 27.600 \text{ U.C.}$$

28.850 U.C.

Quote-part correspondant aux droits cédés

$$\frac{28.850}{10} = 2.885 \text{ U.C.}$$

Droits de mutation : $2.885 \times 0,14 = 403,90 \text{ U.C.}$ 403,90

Taxe de publicité foncière :

$$28.850 \times 0,006 = 173,10 \text{ U.C.} \quad 173,10$$

2. Impôts sur les revenus

Plus-value (à court terme) réalisée par l'associé sortant sur la reprise par ses co-associés de ses droits sur le matériel(1):

$$20.000 - (2.000 \times 8) \times \frac{15}{100} \times \frac{1}{10} = 60 \text{ U.C.}$$

(1) Les plus-values sur immeubles d'exploitation sont exonérées.

- I.R.P.P. (20,71%) : $6P \times 0,2071 =$	12,40 U.C.	12,40
- Taxe complémentaire (1,95%)		1,20

3. Autres impôts
Pas d'incidence

II - Société civile
=====

A. Constitution

1. Droits d'enregistrement

Droit d'apport (1%) :
 $(11.250 + 10.000 + 10.000) \times 0,01 =$ 312,50 U.C. 312,50

Droits de mutation (acquisition du terrain):
néant (acquisition supposée placée sous le
régime de la T.V.A. immobilière) "

2. Taxe de publicité foncière (acquisition du terrain) :
exonération (terrain à bâtir) "

3. T.V.A.
Comme dans le cas de société de fait 11.278,50

B. En cours de fonctionnement

1. Impôts directs

Comme dans le cas de société de fait :
I.R.P.P. 2.278,10
Taxe complémentaire 214,50
Impôts locaux (patente) mémoire

2. T.V.A.
Comme dans le cas de société de fait 5.237,30

C. Retrait d'un associé après huit ans

1. Droits d'enregistrement

Droit de mutation de 4,20% exigible sur le prix de
cession de la part.

Ce prix peut être évalué au 1/10ème de l'actif net
de la société, déterminé comme suit :

valeur du terrain :	1.250 U.C.
valeur de la construction :	
$(40.000 - 16.000) \times \frac{115}{100} =$	27.600 U.C.
valeur de l'équipement :	
$(20.000 - 16.000) \times \frac{115}{100}$	4.600 U.C.
Fonds d'amortissement	<u>32.000 U.C.</u>
	65.450
A déduire : emprunt	<u>30.000 U.C.</u>
Actif net :	35.450 U.C.

Le droit de cession de part est donc de l'ordre de :

$$\frac{35.450}{10} \times 0,042 = \text{---} = 150 \text{ U.C.} \quad 150$$

2. Impôts sur les revenus

Mêmes conséquences que dans le cas de société de fait :

I.R.P.P.	12,40
Taxe complémentaire	1,20

3. Autres impôts

Pas d'incidence

III - Société à responsabilité limitée (S.A.R.L.)

A. Constitution

1. Droits d'enregistrement

a) Droit d'apport (1%) :

$$(11.250 + 10.000 + 10.000) \times 0,01 = 312,50 \text{ U.C.} \quad 312,50$$

b) Droit de mutation sur acquisition du terrain :

Néant (acquisition supposée placée sous le régime de la T.V.A. immobilière)

"

2. Taxe de publicité foncière (acquisition du terrain)

Exonération (terrain à bâtir)

"

3. T.V.A.

Comme dans le cas de société de fait

11.278,50

B. En cours de fonctionnement

1. Impôts directs

a) Impôt sur les sociétés

Bénéfice imposable	8.000 U.C.	
Impôt sur les sociétés (50%)	4.000 U.C.	4.000

b) Impôt sur le revenu des personnes physiques dû par les associés :

Bénéfice d'exploitation	8.000 U.C.	
Impôt sur les sociétés 4.000(
Réserve légale 200)	4.200 U.C.	

Bénéfice réparti	3.800 U.C.	
soit par associé $\frac{3.800}{10} =$	380 U.C.	

Avoir fiscal	190 U.C.	
--------------	----------	--

Revenu mobilier imposable	570 U.C.	
---------------------------	----------	--

A ce revenu mobilier imposable s'ajoute pour les deux associés travaillant dans l'entreprise, un salaire imposable de :

(1.500 - 10%) - 20%	1.080 U.C.	
---------------------	------------	--

ce qui donne un revenu global imposable de	1.650 U.C.	
--------------------------------------------	------------	--

Compte tenu d'un taux moyen de 20,71%

(voir ci-dessus : société de fait),

l'I.R.P.P. dû s'élève :

- pour chacun des 8 associés ne travaillant pas dans l'entreprise à :

Impôt brut	: 570 x 0,2071 =	118	U.C.
------------	------------------	-----	------

à déduire	: avoir fiscal =	190	U.C.
-----------	------------------	-----	------

I.R.P.P. néant

Les intéressés peuvent imputer sur l'I.R.P.P.

dû au titre de leurs autres revenus l'avoir

fiscal non utilisé soit :

190 - 118 =	72 U.C.	
-------------	---------	--

- pour chacun des deux associés travaillant dans l'entreprise, à :

Impôt brut : 1.650 x 0,2071 =	341,70 U.C.	
A déduire : (Avoir fiscal 190)		
) Réduction de 5% affé-	(244 U.C.	
(rente aux salaires 54)		
	<hr/>	
	97,70 U.C.	
soit pour les deux associés 97,70 x 2 =	195,40	195,40
c) Taxe d'apprentissage :		
3.000 x 0,006 =	18 U.C.	18
d) Impôts locaux (patente) :		
Comme ci-dessus dans le cas de société de fait		mémoire

2. T.V.A.

Même situation que dans le cas de société de fait, la S.A.R.L. se substituant éventuellement, par son gérant, aux associés pour l'exercice des diverses options possibles

5.237,30

C. Retrait d'un associé après huit ans

1. Droits d'enregistrement

Droit de mutation de 4,20% exigible sur le prix de cession.

Ce prix peut être évalué au 1/10ème de l'actif de la société, soit environ à :

valeur du terrain	1.250 U.C.
valeur de la construction :	
(40.000 - 16.000) x $\frac{115}{100}$ =	27.600 U.C.
valeur des machines et outils	
(20.000 - 16.000) x $\frac{115}{100}$ =	4.600 U.C.
fonds d'amortissement	32.000 U.C.
réserve légale	1.600 U.C.
	<hr/>
	67.050
A déduire : emprunt	30.000
	<hr/>
Actif net	37.050

Le droit de cession de part est donc de l'ordre de :

$\frac{37.050}{10}$ x 0,042	==	155 U.C.	155
-----------------------------	---------------	----------	-----

2. Autres impôts
Pas d'incidence

IV - G.A.E.C. partiel
=====

A. Constitution

1. Droits d'enregistrement

Droit fixe de 50 F soit 9 U.C. 9
si l'acte de constitution est enregistré avant
le 1er janvier 1971 (1)

Droit de mutation sur acquisition du terrain : néant "
(acquisition supposée placée sous le régime de la
T.V.A. immobilière)

2. Taxe de publicité foncière

Exonération n

3. T.V.A.

Comme dans le cas de société de fait 11.278,50

B. En cours de fonctionnement

1. Impôts sur les revenus

Mêmes incidences que dans le cas d'exploitation sous
la forme de société de fait :

I.R.P.P. 2.278,10
Taxe complémentaire 214,50

2. Impôts locaux (patente)

Comme ci-dessus "société de fait" mémoire

3. T.V.A.

Même situation que dans le cas de société de fait 5.237,30

(1) A partir du 1er janvier 1971, le régime de droit commun des sociétés civiles sera, sauf prorogation du régime de faveur, applicable dans le cas d'apports faits à des G.A.E.C.

C. Retrait d'un associé au bout de huit ans

Mêmes incidences fiscales que dans le cas de
société civile ordinaire

1. <u>Droits d'enregistrement</u>	150
2. <u>Impôts sur les revenus</u>	
I.R.P.P.	12,40
Taxe complémentaire	1,20
3. <u>Autres impôts</u>	
Néant	

TROISIEME CAS : EXPLOITATION EN COMMUN D'UNE ETABLE DE VACHES LAITIERS

I - Société de fait

=====

U.C.

A. Constitution

1. Droits d'enregistrement

Droit d'apport : néant

"

Droit de mutation : néant (acquisition du terrain pour les étables supposée placée sous le régime de la T.V.A. immobilière)

2. Taxe de publicité foncière : exonération

3. T.V.A.

- sur achat du terrain

$6.900 \times \frac{30}{100} \times 0,176 = 364,30 \text{ U.C.}$

- sur travaux d'aménagement du sol :

$5.500 \times 0,23 = 1.265 \text{ U.C.}$

- sur construction de l'immeuble d'habitation

$8.300 \times 0,176 = 1.460,80 \text{ U.C.}$

- sur autres travaux immobiliers

$(69.000 \times 16.600 + 3.000) \times 0,23 = 20.378 \text{ U.C.}$

- sur achats d'outillage

$30.700 \times 0,23 = 7.061 \text{ U.C.}$

- sur achats de bétail

$(76.000 - 45.000) \times 0,075 = 2.325 \text{ U.C.}$

32.854,10 U.C. 32.854,10

N.B. - La T.V.A. ainsi acquittée est éventuellement récupérable (voir ci-après B.2.)

B. En cours de fonctionnement

1. Impôts directs

a) Impôt sur le revenu des personnes physiques :

Exploitation supposée située dans une région

agricole comportant un bénéfice agricole forfaitaire à l'hectare (exploitant fermier) de 336 FF (1) , soit pour 60 hectares :

336 x 60 = 20.160 FF

A ajouter revenu cadastral imposable

supposé égal à 10.500 FF

Bénéfice agricole forfaitaire : 30.660 FF

soit : 5.524,30 U.C.

Chaque associé étant supposé avoir un revenu global de 8.000 U.C. son taux moyen d'imposition à l'I.R.P.P. est, compte tenu de sa situation de famille (marié, deux enfants), égal à 20,71%(voir ci-dessus, 2ème cas).

I.R.P.P. globalement acquitté par les associés sur 5.524,30 U.C.

5.524,30 x 0,2071 = 1.144,10 U.C. 1.144,10

b) Taxe complémentaire :

Même base que l'I.R.P.P. ; taux moyen : 1,95%

5.524,30 x 0,0195 = 107,70 U.C. 107,70

N.B. - Les intéressés n'ont pas intérêt à opter pour le régime d'imposition d'après le bénéfice réel. La base imposable serait en effet de :

Recettes 75.200 U.C.

Charges (y compris amortissements) 70.745 U.C.

Différence : 4.455 U.C.

Réintégration des fermages prélevés

par les associés (2) 6.600 U.C.

Bénéfice fiscal : 11.055 U.C.

soit supérieure à la base forfaitaire de 5.524,30 U.C.

(1) C'est le cas, pour l'année 1968, des exploitations situées dans le Pays d'Auge en Normandie (région de grande production laitière), et qui sont classées en 1ère catégorie.

(2) Lorsque l'exploitant est propriétaire des terres, la "rente du sol" reste comprise dans le bénéfice agricole imposable.

c) Impôts locaux :

Contribution foncière des propriétés bâties (su immeuble d'habitation seulement) :	pour mémoire	mémoire
Contribution des patentes :	exonération	"

2. T.V.A.

a) T.V.A. supportée annuellement :

- sur travaux exécutés par des tiers (prestations de services)

$$5.300 \times 0,23 = 1.219 \text{ U.C.}$$

- sur achats d'engrais, d'aliments eu bétail et de semences

$$(6.800 + 15.100 + 900) \times 0,075 = 1.710 \text{ U.C.}$$

- sur coûts généraux (1)

$$\frac{700}{3} \times 0,075 = 17,50 \text{ U.C.}$$

$$\frac{700}{3} \times 0,176 = 41,10 \text{ U.C.}$$

$$\frac{700}{3} \times 0,23 = 53,70 \text{ U.C.}$$

$$\text{Ensemble : } \underline{3.041,30 \text{ U.C.}} \quad 3.41,30$$

b) Récupération éventuelle :

Trois hypothèses à envisager :

- 1ère hypothèse : Tous les membres ont opté pour la T.V.A. et obtenu l'autorisation de l'appliquer à leurs ventes d'animaux.

1ère année d'exploitation

$$\text{T.V.A. facturée } 75.200 \times 0,075 = 5.640 \text{ U.C.}$$

T.V.A. déductible :

sur investissements initiaux (2)

$$32.854,10 - 1.460,80 = 31.393,30 ($$

$$\text{sur dépenses annuelles } 3.041,30) \underline{34.434,60 \text{ U.C.}}$$

T.V.A. à verser : néant

(1) On suppose que les coûts généraux soumis à la T.V.A. soit :
 $1.400 \times \frac{50}{100} = 700 \text{ U.C.}$ l'ont été à concurrence de :

- un tiers au taux réduit (eau ...)
- un tiers au taux intermédiaire (électricité ...)
- un tiers au taux normal

(2) La T.V.A. afférente au logement des ouvriers n'est pas déductible.

Crédit de T.V.A. à reporter
34.434,60 - 5.640 = 28.794,60 U.C.

Années suivantes

T.V.A. facturée 5.640 U.C.
T.V.A. à déduire 3.041,30 U.C.

La différence soit 2.598,70 U.C.

sera imputée sur le crédit de

T.V.A. de 28.794,60 U.C.

à concurrence de :

2.598,70 U.C. de la 2ème à la 12ème

année, et du solde, soit 208,90 U.C.

de la 13ème année.

- 2ème hypothèse : Les associés optent pour le rem-
boursement forfaitaire de la T.V.A.

Remboursement forfaitaire annuel :

2,40% sur les ventes de lait :

59.000 x 0,024 = 1.416 U.C.

3,50% sur les ventes d'animaux

16.200 x 0,035 = 567 U.C.

Remboursement global : 1.983 U.C.

=====

Charge nette résultant de la T.V.A. :

1ère année : (32.854,10+10+3041,30) -

1.983 = 33.912,40 U.C.

Années suivantes : 3.041,30 - 1.983 = 1.058,30 U.C.

- 3ème hypothèse : Les associés n'optent ni pour l'ap-
plication de la T.V.A. ni pour le remboursement
forfaitaire.

Ils peuvent prétendre, jusqu'au 31 décembre 1971,

à une "ristourne" de 8,87% sur les achats d'outil-

lage (T.V.A. comprise) :

(30.700 + 7.061) x 0,0887 = 3.349,40 U.C.

3. Droit de bail (2,50%)

6.600 x 0,025 = 165 U.C.

165

C. Retrait d'un associé après huit ans

1. Droits de mutation et taxe de publicité foncière

Valeur des immeubles :

terrain	6.900	U.C.	
constructions			
$(96.900 - (4.845 \times 8) \times \frac{115}{100} =$	<u>66.861</u>	U.C.	
	73.761	U.C.	

Quote-part correspond aux droits

cédés : $\frac{73.761}{10} =$	7.376	U.C.	
-------------------------------	-------	------	--

Droits de mutation $7.376 \times 0,14$	1.032,60	U.C.	1.032,60
----------------------------------------	----------	------	----------

Taxe de publicité foncière

$73.761 \times 0,006 =$	442,60	U.C.	442,60
-------------------------	--------	------	--------

2. Impôts sur les revenus

Pas d'incidence si, comme il y avait intérêt, l'associé sortant était resté sous le régime du forfait

"

3. Autres impôts

Pas d'incidence

"

II - Société civile

=====

A. Constitution

1. Droits d'enregistrement

a) Droit d'apport (1%)

$90.000 \times 0,001 =$	900	U.C.	900
-------------------------	-----	------	-----

b) Droit de mutation sur acquisition

du terrain : néant

"

(acquisition supposée placée sous le régime de la T.V.A. immobilière)

2. Taxe de publicité foncière : exonération

"

3. T.V.A.

Comme dans le cas de société de fait			32.854,10
--------------------------------------	--	--	-----------

B. En cours de fonctionnement

1. Impôts directs

Comme dans le cas de société de fait:

I.R.P.P.	1.144,10
Taxe complémentaire	107,70
Impôts locaux	mémoire

2. T.V.A.

Même situation que dans le cas de société de fait, la société civile se substituant, par son gérant, à l'ensemble des associés pour l'exercice des diverses options possibles

3.041,30

3. Droit de bail

165

C. Retrait d'un associé après huit ans

1. Droits d'enregistrement

Droit de mutation de 4,20% exigible sur le prix de rachat de la part. Ce prix peut être évalué au 1/10ème de l'actif net, soit :

valeur du terrain	6.900	(
valeur des constructions	66.861)		
valeur de l'outillage :)		
$30.700 \times \frac{2}{10} \times \frac{115}{100}$	7.061)	249.382	U.C.
valeur du bétail	76.000)		
capital circulant	5.000)		
fonds d'amortissements	87.560	(

A déduire :

Emprunt	131.000	U.C.
Actif net :	<u>118.382</u>	U.C.

Le droit de mutation exigible est donc de

l'ordre de : $\frac{118.382}{10} \times 0,042 = 77 = 500$ U.C. 500

2. Autres impôts

Pas d'incidence.

III - Société à responsabilité limitée

A. Constitution

Comme dans le cas de société civile :

Droits d'enregistrement	900
T.V.A.	32.854,10

B. En cours de fonctionnement

1. Impôts sur les revenus

a) Impôt sur les sociétés :

Recettes	75.200	U.C.	
Charges (y compris amortissements)	70.745	U.C.	
Bénéfice imposable :	<u>4.455</u>	U.C.	
Impôt (50%)	2.227,50	U.C.	2.227,50

b) Impôt sur le revenu des personnes physiques dû par les associés :

Bénéfice d'exploitation	4.455	U.C.	
Impôt sur les sociétés 2.227,50 (
Réserve légale 111,40)	<u>2.338,90</u>	U.C.	
Bénéfice réparti :	2.116,10	U.C.	
soit par associé : $\frac{2.116,10}{10} =$	211,60	U.C.	
Avoir fiscal	<u>105,80</u>	U.C.	
Revenu mobilier imposable	317,40	U.C.	

A ce revenu mobilier imposable s'ajoute pour chacun des trois associés propriétaires des prairies un revenu foncier de :

Montant du fermage 110 x 20 =	2.200	U.C.	
Déduction forfaitaire (20%) 440(
Impôts ... (évaluation) 500)	<u>940</u>	U.C.	
Revenu foncier imposable	1.260	U.C.	

Compte tenu d'un taux moyen d'imposition de 20,71% (voir ci-dessus I-B-1), l'I.R.P.P. dû s'élève :

- pour chacun des 7 associés ne louant pas de

prairies à la société, à :
317,40 x 0,2071 = 65,70 U.C.
Avoir fiscal 105,80 U.C.

Impôt à acquitter néant

Les intéressés peuvent imputer sur l'I.R.P.P.
dû au titre de leurs autres revenus l'avoir
fiscal non utilisé soit :

105,80 - 65,70 = 40,10 U.C.

- pour chacun des trois associés louant leurs

prairies à la société, à :
(317,40 + 1.260) x 0,2071 = 326,70 U.C.
Avoir fiscal 105,80 U.C.
Impôt à acquitter 220,90 U.C.

soit pour les trois 220,90 x 3 = 662,70 U.C. 662,70

c) Taxe complémentaire :

La taxe complémentaire frappe les revenus fonciers
imposés au nom des 3 associés louant des prairies
à la société (taux moyen : 1,95% - voir ci-dessus
I-B 1) .

(1.260 x 3) x 0,0195 73,70 U.C. 73,70

d) Taxe d'apprentissage : 13.400 x 0,006 = 80,40 U.C. 80,40

e) Impôts locaux : comme dans le cas de société de fait mémoire

2. T.V.A.

Même situation que dans le cas de société de fait,
la S.A.R.L. se substituant éventuellement, par son
gérant, aux associés pour l'exercice des diverses
options possibles.

3.041,30

3. Droit de bail

165

C. Retrait d'un associé après huit ans

1. Droits d'enregistrement

Droit de mutation de 4,20% exigible sur le prix de

rachat de la part. Ce prix peut être évalué
au 1/10ème de l'actif net, soit :
118.382 U.C. (voir ci-dessus II-C-1)
+ 891 U.C. (réserve légale)
119.273 U.C.

Le droit de mutation exigible est donc de l'ordre de :

$\frac{119.273}{10} \times 0,042$ ~~==~~ 500 U.C. 500

2. Autres impôts
Pas d'incidence

IV - G.A.E.C. partiel
=====

A. Constitution

1. Droits d'enregistrement

- Droit fixe de 50 F, soit 9 U.C. 9
si l'acte de constitution est enregistré avant le
1er janvier 1971 (1)
- Droit de mutation sur acquisition du terrain : néant
(acquisition supposée placée sous le régime de la
T.V.A. immobilière) "

2. Taxe de publicité foncière : exonération "

3. T.V.A.

Comme dans le cas de société de fait 32.854,10

B. En cours de fonctionnement

Même situation que dans le cas de société de fait :

- I.R.P.P. 1.144,10
- Taxe complémentaire 107,70
- Contribution foncière des propriétés bâties mémoire
- T.V.A. 3.041,30
- Droit de bail 165

C. Retrait d'un associé après huit ans

Comme dans le cas de société civile :

- Droit de mutation 500

(1) A partir du 1er janvier 1971, le régime de droit commun des sociétés civiles sera, sauf prorogation du régime de faveur, applicable aux apports faits aux G.A.E.C.

QUATRIEME CAS : FUSION COMPLETE D'EXPLOITATIONS MIXTES

I - Société de fait

U.C.

A. Constitution

1. Droits d'enregistrement

Droit d'apport : néant

"

Droit de mutation : néant si, à défaut d'acte translatif, chaque associé reste légalement propriétaire des immeubles mis à la disposition de la société de fait.

"

Il n'en serait autrement que si les intéressés transféraient la propriété de leurs terres à une indivision formée entre eux, ce qui paraît peu vraisemblable.

En ce cas, un droit de mutation de 14% serait perçu sur la quote-part des droits cédés, soit les 4/5 de la valeur des terres ainsi mises en indivision.

200.000 x 4/5 x 0,14 = 22.400 U.C.

En outre la taxe de publicité foncière (0,60%) serait exigible :

200.000 x 0,006 = 1.200 U.C.

2. T.V.A.

- sur travaux immobiliers (construction des bâtiments d'exploitation et des installations fixes)

(60.000 + 20.000) x 0,23 = 18.400 U.C.

- sur achats de matériel de culture

65.000 x 0,23 = 14.950 U.C.

- sur achat du cheptel vif

40.000 x 0,075 = 3.000 U.C.

Ensemble : 36.350 U.C. 36.350

N.B. - La T.V.A. ainsi acquittée est éventuellement récupérable (voir ci-après B-2)

B. En cours de fonctionnement

1. Impôts directs

a) Impôt sur le revenu des personnes physiques :

Exploitation commune supposée située dans une région agricole comportant un bénéfice forfaitaire à l'hectare (exploitant fermier) de 372 F (1) soit pour 220 ha :

372 x 200 = 74.400 FF 74.400 FF

A ajouter : revenu cadastral imposable supposé égal à

17.600 FF

Bénéfice forfaitaire agricole : 92.000 FF

soit 16.576 U.C.

imposable au nom de chaque associé à

concurrence de : $\frac{92.000}{5} = 18.400$ FF

I.R.P.P. correspondant, pour un contribuable marié ayant deux enfants à charge

2.150 FF

soit 387,40 U.C.

I.R.P.P. globalement acquitté par les 5 associés

387,40 x 5 = 1.937 U.C. 1.937

b) Taxe complémentaire : néant "

(Base individuelle inférieure au nouvel abattement de 30.000 FF)

N.B. - Les intéressés n'ont pas intérêt à opter pour le régime de l'imposition d'après le bénéfice réel.

La base imposable serait en effet de :

Recettes 77.400 U.C.

Dépenses (y compris amortissements) 69.600 U.C.

Bénéfice d'exploitation 7.800 U.C.

(1) C'est le cas, pour l'année 1968, des exploitations de polyculture situées dans la Brie (zone nord du département de Seine et Marne) et qui sont classées en 3ème catégorie.

	Report	7.800	U.C.
Réintégration des salaires prélevés par les associés (1) :		18.000	U.C.
		<hr/>	
Bénéfice fiscal :		25.800	U.C.

Elle serait de la sorte supérieure à la base forfaitaire (16.576 U.C.)

c) Impôts locaux :

Contribution foncière des propriétés non bâties :	mémoire	mémoire
Contribution foncière des propriétés bâties :	exonération	"
Contribution des patentes :	exonération	"

2. T.V.A.

a) T.V.A. supportée annuellement :

sur achats d'engrais, de semences
et d'aliments du bétail

$(6.000 + 14.000) \times 0,075 =$ 1.500 U.C.

sur frais d'entretien des bâtiments
et installations fixes

$600 \times 0,23$ 138 U.C.

sur frais généraux (2)

$\frac{3.000}{3} \times 0,075 =$ 75 U.C.

$\frac{3.000}{3} \times 0,176 =$ 176 U.C.

$\frac{3.000}{3} \times 0,23$ 230 U.C.

sur les frais de matériel

(réparations et consommation)

$2.500 \times 0,176 =$ 440 U.C.

Ensemble : 2.559 U.C. 2.559

(1) Le bénéfice fiscal de l'exploitation agricole englobe, dans le cas de sociétés de personnes non passibles de l'impôt sur les sociétés, les profits résultant de l'activité personnelle des associés.

(2) On suppose que les frais généraux soumis à la T.V.A., soit $\frac{6.000}{2} = 3.000$, l'ont été à concurrence de :

- un tiers au taux réduit (eau...)
- un tiers au taux intermédiaire (électricité ...)
- un tiers au taux normal.

b) Récupération éventuelle :

- 1ère hypothèse : Option pour le régime de la T.V.A. agricole avec autorisation de l'appliquer aux ventes d'animaux.

1ère année

T.V.A. facturée annuellement aux acheteurs des produits :

77.400 x 0,075 = 5.805 U.C.

T.V.A. déductible :

sur investissements initiaux : 36.350

sur dépenses annuelles (à l'exclusion de la T.V.A. sur produits pétroliers, supposée égale à 2.000 x 0,176 = 352)

2.559 - 352 = 2.207 38.557 U.C.

T.V.A. à verser : néant

Crédit de T.V.A. 38.557 - 5.805 = 32.752 U.C.

Années suivantes

T.V.A. facturée 5.805 U.C.

T.V.A. à déduire 2.207 U.C.

Différence : 3.598 U.C.

à imputer, jusqu'à épuisement, sur le crédit de T.V.A. de 32.752 U.C.

- 2ème hypothèse : Option pour le régime du remboursement forfaitaire.

Remboursement forfaitaire annuel :

-sur animaux :

(400 + 4.000 + 12.000 + 9.000) x 0,035 = 889 U.C.

-sur autres produits :

(23.000 + 17.000 + 8.000 + 4.000) x 0,024 = 1.248 U.C.

Total : 2.137 U.C.

Charge nette résultant de la T.V.A. :

1ère année

$(36.350 + 2.559) - 2.137 = 36.772 \text{ U.C.}$

Années suivantes

$2.559 - 2.137 = 422 \text{ U.C.}$

- 3ème hypothèse : La société n'opte ni pour l'application de la T.V.A. ni pour le remboursement forfaitaire.

Elle peut seulement prétendre en ce cas à une "ristourne" de 8,87% sur les achats de matériel (T.V.A. comprise) s'ils sont effectués avant le 1er janvier 1972 :

$(65.000 + 14.950) \times 0,0887 = 7.091,60 \text{ U.C.}$

C. Retrait d'un associé après huit ans

1. Droits de mutation et taxe de publicité foncière

Valeur des immeubles :

terres : 200.000 U.C.

bâtiments :

$(60.000 - 24.000) \times \frac{115}{100} = 41.400 \text{ U.C.}$

246.000 U.C.

Quote-part correspondant aux droits cédés:

$\frac{246.000}{5} = 49.200 \text{ U.C.}$

Droits de mutation :

$49.200 \times 0,14 = 6.888 \text{ U.C.} \quad 6.888$

Taxe de publicité foncière :

$246.000 \times 0,006 = 1.476 \text{ U.C.} \quad 1.476$

2. Impôts sur les revenus

Pas d'incidence si, comme il y avait intérêt, l'associé sortant était resté sous le régime du forfait.

3. Autres impôts

Pas d'incidence.

II - Société civile
=====

A. Constitution

1. Droits d'enregistrement

Droit d'apport (1%)

375.000 x 0,01 = 3.750 U.C. 3.750

2. Taxe de publicité foncière (0,60%)

200.000 x 0,006 1.200 U.C. 1.200

3. T.V.A.

Comme dans le cas de société de fait 36.350

B. En cours de fonctionnement

Même situation que dans le cas de société de fait

I.R.P.P. 1.937

Contribution foncière des propriétés non bâties mémoire

T.V.A. 2.559

C. Retrait d'un associé après huit ans

1. Droits d'enregistrement

Droit de mutation de 4,20% exigible sur le
prix de rachat.

Ce prix peut être évalué au 1/5 de l'actif net soit :

valeur des terres	200.000)		
valeur des bâtiments	41.400	(
)		
valeur des installations fixes	4.600)		
valeur du matériel :		(432.950	U.C.
(65.000-52.000) x $\frac{115}{100}$ =	14.950	(
)		
valeur du cheptel vif	40.000	(
)		
fonds d'amortissement	92.000	(

A déduire : emprunt 50.000 U.C.

Actif net : 382.950 U.C.

Le droit de mutation est, en ce cas, de :

$\frac{382.950}{5} \times 0,042 = 3.216,80 \text{ U.C.}$ 3.216,80

2. Autres impôts

Pas d'incidence.

"

III - Société à responsabilité limitée

=====

A. Constitution

1. Droits d'enregistrement

sur apport d'immeubles (10,80%)

200.000 x 0,108 = 21.600 U.C.

sur autres apports (1%)

175.000 x 0,01 = 1.750 U.C.

Total : 23.350 U.C. 23.350

2. Taxe de publicité foncière

200.000 x 0,006 1.200 U.C. 1.200

3. T.V.A.

Comme dans le cas de société de fait 36.350

B. En cours de fonctionnement

1. Impôts directs

a) Impôt sur les sociétés :

Bénéfice imposable : 77.400 - 69.600 = 7.800 U.C.

Impôt (50%) 3.900 U.C. 3.900

b) Impôt sur le revenu des personnes

physiques

Bénéfice d'exploitation 7.800 U.C.

Impôt sur les sociétés 3.900)

Réserve légale 195 (4.095 U.C.

Bénéfice réparti : 3.705 U.C.

soit, par associé $\frac{3.705}{5}$ = 741 U.C.

Avoir fiscal 370,50 U.C.

Revenu mobilier imposable : 1.111,50 U.C.

A ce revenu mobilier s'ajoute un salaire (1)

imposable de :

(1) On suppose que la gérance de la société est exercée par un seul associé ou par un collègue de deux associés (gérance minoritaire): les rémunérations allouées aux associés ont, dans ce cas, et pour leur ensemble, le caractère de salaires du point de vue fiscal. Dans le cas contraire (gérance majoritaire) les rémunérations des gérants seraient taxées dans les conditions prévues à l'article 62 du Code général des Impôts (pas de déduction forfaitaire de frais professionnels, pas d'abattement de 20%, pas de réduction d'impôt de 5%).

Salaire annuel : 300 x 12 =	3.600	U.C.
Frais professionnels forfaitaires (10%)	360	U.C.
	<hr/>	
Salaire net	3.240	U.C.
Abattement de 20%	648	U.C.
	<hr/>	
Salaire imposable :	2.592	U.C.

Revenu global imposable :

$$1.111,50 + 2.592 = 3.703,50 \text{ U.C. soit } 20.554 \text{ FF}$$

Impôt brut correspondant (contribuable marié avec deux enfants à charge)	2.570	FF
	soit	463,10 U.C.
(avoir fiscal : 370,50 (
A déduire (réduction de 5% afférente)	500,10	U.C.
(aux salaires : 129,60 (<hr/>	
	néant	

c) Taxe d'apprentissage :

$$18.000 \times 0,006 = 108 \text{ U.C. } 108$$

d) Impôts locaux :

Comme dans le cas de société de fait :
contribution foncière des propriétés
non bâties

mémoire

2. T.V.A.

Même situation que dans le cas de société de fait 2.559

C. Retrait d'un associé après huit ans

1. Droits d'enregistrement

Droit de mutation de 4,20% exigible sur le prix de rachat de la part. Ce prix peut être évalué au 1/5ème de l'actif net, soit

382.950 U.C. (voir ci-dessus II-C-1)

1.560 U.C. (réserve légale)

384.510 U.C.

Le droit de mutation est donc de l'ordre de :

$$\frac{384.510}{5} \times 0,042 \quad \text{---} \quad 3.230 \text{ U.C. } 3.230$$

2. Autres impôts

Pas d'incidence.

IV - G.A.E.C.

=====

A. Constitution

1. Droits d'enregistrement

Droit fixe de 50 F (1) , soit 9 U.C. 9

2. Taxe de publicité foncière : exemption (1) "

3. T.V.A.

Comme dans le cas de société de fait 36.350

B. En cours de fonctionnement

Même situation que dans le cas de société de fait :

- I.R.P.P. 1.937

- Contribution foncière des propriétés non bâties mémoire

- T.V.A. 2.559

N.B. -Les associés ne peuvent pas prétendre au régime de la franchise ou de la décote en matière de T.V.A. dès lors que le chiffre d'affaires par associé ($\frac{77.400}{5} = 15.480$ U.C., soit 85.914 FF) excède le chiffre limite de 17.000 F.

C. Retrait d'un associé après huit ans

Comme dans le cas de société civile :

Droit de mutation 3.216,80

(1) Si l'acte de constitution est enregistré avant le 1er janvier 1971. A partir du 1er janvier 1971, le régime de droit commun des sociétés civiles sera applicable dans le cas d'apports faits à des G.A.E.C., sauf prorogation du régime de faveur.

5EME CAS : Vente de bétail et viande - abattoirs

lère hypothèse : installations d'abattage appartenant à l'organisation de producteurs

I. Société à responsabilité limitée (S.A.R.L.)

A. Constitution

1. Droits d'enregistrement

- droit d'apport (1%) : $60.000 \times 0,01 =$ 600
- droit de mutation (acquisition du terrain) : néant
(acquisition supposée placée sous le régime de la T.V.A. immobilière)

2. Taxe de publicité foncière

exonération (terrain à bâtir)

3. T.V.A.

- sur achat du terrain (T.V.A. immobilière) :
 $25.000 \times \frac{30}{100} \times 0,176 =$ 1.320
- sur coût de construction des bâtiments :
 $1.000.000 \times 0,23 =$ 230.000
- sur équipement : $500.000 \times 0,23 =$ 115.000
- Total T.V.A. 346.320 346.320

Cette T.V.A. est récupérable (voir ci-après B.2.)

B. En cours de fonctionnement

1. Impôts directs

a) Impôt sur les sociétés :

bénéfice brut : $7.431.300 - 6.971.400 =$ 459.900
dépendances de fonctionnement : 155.000
amortissements :
 $40.000 + 36.600$ 76.600
intérêts d'emprunt 60.000
291.600 291.600
bénéfice net 168.300

Réintégration des subventions à concurrence du montant des amortissements pratiqués (C.G.I. art. 42 septies)	<u>76.600</u>	
Bénéfice imposable	244.900	
Impôt sur les sociétés (50 %)	122.450	122.450
b) Impôt sur le revenu des personnes physiques dû par les associés sur la part de bénéfice leur revenant		
Bénéfice net	168.300	
Impôt sur les sociétés	122.450	
Dotations à la réserve légale	2.300	<u>124.750</u>
Bénéfice réparti	43.550	
Avoir fiscal correspondant (50 %)	<u>21.775</u>	
Revenus mobiliers imposables	65.325	
En supposant un taux d'imposition moyen de 20,71 % (cf. ci-dessus 1ère partie "Production", 2ème cas société de fait), l'I.R.P.P. est de :		
$65.325 \times 0,20,71 =$	13.528,80	
A déduire : avoir fiscal	<u>21.775</u>	
Impôt dû	néant	-
(L'excédent d'avoir fiscal peut être imputé par les bénéficiaires de la distribution sur l'I.R.P.P. dû du chef de leurs autres revenus).		
c) Taxe d'apprentissage :		
$100.000 \times 0,006 =$	600	600
d) Impôt locaux		
- Impôt foncier		mémoire
- Patente		mémoire

a) T.V.A. supportée :		
- sur achats : $6.971.400 \times 0,075 =$	522.855	
- sur combustible, électricité, ... $(13.000 + 7.000) \times 0,176 =$	3.520	
- sur dépenses d'entretien et divers $\frac{(20.000 + 15.000)}{2} \times 0,23 =$	<u>4.025</u>	
	530.400	530.400

b) Récupération de la T.V.A. supportée
lère année d'exploitation

T.V.A. due

- T.V.A. facturée sur ventes :
 $7.431.300 \times 0,075 =$ 557.347,50

T.V.A. imputable

- T.V.A. sur terrain	1.320	
- T.V.A. sur coût de construction	230.000	
- T.V.A. sur équipement	115.000	
- T.V.A. sur achats et dépenses de fonctionnement	<u>530.400</u>	
	876.720	<u>876.720</u>

T.V.A. à verser néant

Crédit de T.V.A. à reporter sur les années suivantes :
 $876.720 - 557.347,50 = 319.372,50$

Années suivantes

T.V.A. facturée	557.347,50
T.V.A. déductible (achats et dépenses de fonctionnement)	<u>530.400</u>
La différence soit	26.947,50

sera imputée sur le crédit de 319.372,50, en totalité
de la 2ème à la 12ème année et à concurrence de 22.950 UC
(soit le solde du crédit de T.V.A.) au cours de la
13ème année.

C. Retrait de 30 associés au bout de 10 ans

1. Droit d'enregistrement

Aucun droit si les parts rachetées sont annulées (réduc-
tion du capital)

2. Impôts directs

Le prix de rachat des parts peut être évalué à $\frac{30}{20}$ soit $\frac{600}{20}$ de la valeur de l'actif net social, évalué comme suit :

- terrain	25.000
- bâtiments (1.000.000 - 400.000) x 1,15 =	690.000
- équipements (500.000 - 366.000) x 1,15 =	154.100
- capital circulant	35.000
- réserve légale	6.000
- fonds d'amortissement	<u>766.000</u>
	1.676.100
A déduire : emprunts	<u>1.000.000</u>
Actif net	676.100

Prix de rachat des parts :

$$\frac{676.100}{20} = 33.800$$

L'excédent de ce prix de rachat sur la valeur nominale soit : $33.800 - (100 \times 30) = 30.800$

constitue pour les associés sortants des revenus de capitaux mobiliers passibles de l'I.R.P.P.

Ces revenus, qui ne comportent pas d'avoir fiscal, donneront lieu, compte tenu d'un taux moyen d'I.R.P.P. de 20,71 % (voir ci-dessus B.1.), à une imposition de :

$$30.800 \times 0,2071 = 6.378,60 \qquad 6.378,60$$

II. Société coopérative agricole à forme civile

A. Constitution

Comme dans le cas de S.A.R.L.

1. Droits d'enregistrement

600

2. T.V.A.

346.320

B. En cours de fonctionnement

1. Impôts directs

a) Impôt sur les sociétés

Exonération

-

b) Impôt sur le revenu des personnes physiques.

Dans le cas, le plus général, où les producteurs sont imposables suivant le régime du forfait de bénéfice agricole, la perception des ristournes versées par la coopérative reste sans incidence sur le montant de l'I.R.P.P. dû par ces producteurs.

-

c) Taxe d'apprentissage : 100.000 x 0,006 = 600

600

d) Impôts locaux : - patente : exonération

-

- impôt foncier

mémoire

2. T.V.A.

Même situation que dans le cas de S.A.R.L.

530.400

C. Retrait de 30 sociétaires au bout de 10 ans

1. Droits d'enregistrement

néant (voir S.A.R.L.)

-

2. Impôts directs

Aucun impôt, étant observé que le remboursement des parts ne peut être effectué qu'à la valeur nominale

-

III. Société d'intérêt collectif agricole (SICA) à forme anonyme

A. Constitution

1. Droits d'enregistrement

600

2. T.V.A.

346.320

B. En cours de fonctionnement

1. Impôts directs

a) Impôt sur les sociétés

Bénéfice net (voir ci-dessus I - B:S.A.R.L. 168.300

Réintégration de subventions (d°) 76.600

Total 244.900

A déduire : ristournes		
(totalité bénéfice disponible après paiement de l'impôt sur les sociétés et dotation à la réserve légale)(1)		
	<u>82.970</u>	
Base imposable	161.930	
Impôt sur les sociétés (50 %)	80.965	80.965
b) Taxe d'apprendissage : 100.000 x 0,006 =	600	600
c) Impôt locaux : - patente : exonération		-
Impôt foncier		mémoire
2. <u>T.V.A.</u>		
Même situation que dans le cas de S.A.R.L.		530.400
C. <u>Retrait de 30 associés au bout de 10 ans</u>		
1. <u>Droits d'enregistrement</u> : néant si les actions rachetées sont annulées (réduction de capital)		
2. <u>Impôts directs</u>		
Le prix de rachat des actions peut être évalué comme suit:		
Actif net (cf. ci-dessus I.C. S.A.R.L.)	676.100	
A déduire : réserve non distribuable correspondant aux subventions reçues	<u>500.000</u>	
	76.100	
Valeur des actions remboursées : $\frac{76.100}{20} =$	3.800	
L'excédent de ce prix sur la valeur nominale soit :		
$3.800 - 3.000 = 800$ UC constitue pour les associés sortants un revenu de capitaux mobiliers passible de l'IRPP et n'ouvrant pas droit à avoir fiscal.		
Compte tenu d'un taux moyen de 20,71 % (cf. ci-dessus B.1.)		
l'impôt dû est de : $3.800 \times 0,2071 =$	787	787

(1) La dotation à la réserve légale s'élève à $(168.300 - 80.965) \times 5/100 = 4.365$

Le bénéfice disponible est donc de : $168.300 - (80.965 + 4.365) = 82.970$

2ème hypothèse : Installations d'abattage mises à la disposition de la
Société

I. Société à responsabilité limitée (S.A.R.L.)

A. Constitution

Droits d'enregistrement

Droit d'apport : $(10 \times 600) \times 0,01 =$ 60 60

B. En cours de fonctionnement

1. Impôts directs

a) Impôt sur les sociétés

néant (pas de bénéfice par hypothèse) -

b) Impôt sur le revenu des personnes physiques :

Dans le cas, le plus général, où les producteurs sont imposables suivant le régime du forfait de bénéfices agricoles, le profit résultant pour eux de l'abattage et de la commercialisation de leurs animaux sous forme de carcasses n'est générateur d'aucun impôt supplémentaire, le forfait étant censé tenir compte de ce profit supplémentaire -

c) Taxe d'apprentissage : néant (à la charge de l'établissement prestataire de services) -

d) Impôts locaux (patente)

mémoire

2. T.V.A. mise à la charge des associés

- sur la redevance d'abattage

$(35 \times 6.300) \times 0,075 =$ 16.537,50

- sur les prestations remboursées à la société

$(1 \times 6.300) \times 0,23$ 1.449

17.986,50

17.986,50

N.B. Cette taxe pourra être récupérée par les producteurs ayant opté pour la T.V.A.

C. Retrait de 30 associés au bout de 10 ans

1. Droits d'enregistrement

Néant, si les parts rachetées sont annulées (réduction de capital) -

2. Impôts sur les revenus

Néant, dès lors qu'à défaut de réserves, les parts seront remboursées à leur valeur nominales.

-

II. Société coopérative agricole à forme civile

A. Constitution

- droits d'enregistrement

droit d'apport 1 % (10 x 600) x 0,01

60

60

B. En cours de fonctionnement

1. Impôts directs

a) Impôt sur les sociétés

exonération

-

b) Impôt sur le revenu des personnes physiques comme ci-dessus (S.A.R.L.)

-

c) Impôts locaux

patente : exonération

-

2. T.V.A.

Comme dans le cas de S.A.R.L.

17.986,50

C. Retrait de 30 sociétaires au bout de 10 ans

1. Droits d'enregistrement

néant (réduction de capital)

--

2. Impôts sur les revenus

néant (remboursement à la valeur nominale)

-

III. Société d'intérêt collectif agricole (S.I.C.A.) à forme anonyme

A. Constitution

Droits d'enregistrement

Droit d'apport (1 %)

60

B. En cours de fonctionnement

1. Impôts directs

a) Impôt sur les sociétés

néant (pas de bénéfice par hypothèse)

-

b) Impôt sur le revenu des personnes physiques

néant (voir ci-dessus S.A.R.L.)

-

c) Impôts locaux
patente : exonération

-

2. T.V.A.

Comme dans le cas de S.A.R.L.

17.986,50

C. Retrait de 30 associés au bout de 10 ans

1. Droits d'enregistrement

néant si les actions rachetées sont annulées (réduction de capital)

-

2. Impôts sur les revenus

néant dès lors qu'à défaut de réserves les actions seront remboursées à la valeur nominale.

-

SIXIEME CAS : COMMERCIALISATION DE FRUITS ET LEGUMES

I. Société à responsabilité limitée (S.A.R.L.)

A. Constitution

1. Droits d'enregistrement

- droit d'apport (1 %) : 890.000 x 0,01 =	8.900	8.900
- droit de mutation (acquisition du terrain : néant (acquisition supposée placée sous le régime de la T.V.A. immobilière)		-

2. Taxe de publicité foncière

exonération (terrain à bâtir) -

3. T.V.A.

- sur achat du terrain (TVA immobilière) 220.000 x 30/100 x 0,176 =	11.616	
- sur aménagement du terrain, infrastructure, construction des bâtiments et équipement : (100.000 + 430.000 + 1.700.000 + 420.000) x 0,23=	609.500	
- sur matériel d'emballage : 850.000 x 0,23 =	<u>195.500</u>	
	816.616	816.616

Récupération de la TVA ainsi supportée : voir ci-après B.2.

B. En cours de fonctionnement

1. Impôts directs

a) Impôt sur les sociétés :

bénéfice net d'exploitation : 980.000-823.000	157.000
Réintégration de la subvention à concurrence du montant des amortissements pratiqués (on suppose que la subvention a été intégralement utilisée à construire les bâtiments)	<u>68.000</u>
Bénéfice imposable	225.000

N.B. Les sommes reçues pour la constitution du fonds d'intervention ne donnent lieu à aucun prélèvement fiscal. Il est admis en effet que ces sommes n'ont pas à être retenues pour la détermination des résultats imposables dès lors qu'elles sont destinées à être ultérieurement réparties entre les producteurs et qu'elles ne peuvent en conséquence, à aucun moment, être considérées comme acquises par la société qui n'en est que comptable.

b) Impôt sur le revenu des personnes physiques dû par les associés sur la part de bénéfice leur appartenant.			
Bénéfice net		157.000	
Impôt sur les sociétés	112.500		
Dotations à la réserve légale	2.225	<u>114.725</u>	
Bénéfice réparti		42.275	
Avoir fiscal 50 %		<u>21.137</u>	
Revenus mobiliers imposables		63.412	
En supposant un taux moyen d'imposition de 20,71 % (cf. ci-dessus : 1ère partie, "Production", 2ème cas, société de fait) l'IRPP est de			
	$63.412 \times 0,2071$	13.132,60	
Avoir fiscal à déduire		<u>21.137</u>	
Impôt dû		néant	-
(L'excédent d'avoir fiscal peut être imputé par les bénéficiaires de la distribution sur l'IRPP dû du chef de leurs autres revenus).			
c) Taxe d'apprentissage			
	$275.000 \times 0,006$	1.650	1.650
d) Impôts locaux :			
	Impôt foncier		mémoire
	Patente		mémoire
2. <u>T.V.A.</u>			
a) T.V.A. supportée			
	- sur dépenses d'entretien : $\frac{25.000}{2} \times 0,23$	2.775	
	- sur eau et électricité : $12.000 \times 0,176$	2.112	
	- sur location d'équipement mécanographique		
	$32.000 \times 0,23$	7.360	
	- sur imprimés : $11.000 \times 0,23$	2.530	
	- sur dépenses diverses :		
	$\frac{29.000}{2} \times 0,23$	<u>3.335</u>	
	TOTAL	18.112	18.112

b) Récupération de la TVA :

1ère année d'exploitation

T.V.A. due :

- sur les diverses recettes : 980.000 x 0,23 225.400

T.V.A. imputable :

- T.V.A. sur investissements initiaux: 816.616

- T.V.A. sur dépenses annuelles 18.112

834.728 834.728

- T.V.A. à verser

néant

Crédit de T.V.A. à reporter :

834.728 - 225.400 609.328

Années suivantes

- T.V.A. facturée 225.400

- T.V.A. déductible 18.112

La différence, soit 207.288

sera imputée, sur le crédit de T.V.A. de

609.328, soit en totalité au cours des 2ème et

3ème années et à concurrence de 194.752 UC

(soit le solde du crédit de T.V.A.) au cours de

la 4ème année.

C. Retrait de 50 associés au bout de huit ans

1. Droits d'enregistrement

Néant, si les parts rachetées sont annulées (réduction de capital)

2. Impôts directs

Le prix de rachat des parts peut être évalué à 50/1.000 soit 1/20 de la valeur de l'actif net social évalué comme suit :

- terrain 220.000

- immobilisations amortissables :

3.500.000 - (271.500 x 8) x $\frac{115}{100}$ 1.527.200

- fonds de roulement 70.000

- fonds d'amortissement 2.172.000

- réserve légale 89.000

4.078.200

A déduire : emprunt 2.400.000

Actif net 1.678.200

- prix de rachat des parts : $\frac{1.678.200}{20}$	83.910	
L'excédent de ce prix de remboursement sur la valeur nominale des parts soit : $83.910 - (890 \times 50)$	39.410	
constitue pour les associés sortants des revenus de capitaux mobiliers passibles de l'IRPP. Ces revenus qui n'ouvrent pas droit à l'avoir fiscal, donneront lieu, compte tenu d'un taux moyen d'IRPP de 20,71 %, à une imposition de :		
$39.410 \times 0,2071$	8.161,80	8.161,80

II. Société coopérative agricole à forme civile

A. Constitution

Comme dans le cas de S.A.R.L.

1. <u>Droits d'enregistrement</u>	8.900
2. <u>T.V.A.</u>	816.616

B. En cours de fonctionnement

1. Impôts directs

a) Impôt sur les sociétés : exonération	-
b) Impôt sur le revenu des personnes physiques : dans le cas, le plus général, où les producteurs associés sont imposables suivant le régime du forfait de bénéfice agricole, la perception des ristournes versées par la coopérative reste sans incidence sur le montant de l'impôt dû par ces producteurs.	-
c) Taxe d'apprentissage : $275.000 \times 0,006$	1.650 1.650
d) Impôts locaux : impôt foncier	mémoire
patente : exonération	mémoire

2. <u>T.V.A.</u> Même situation que dans le cas de S.A.R.L.	18.112
----------------------------------------------------------------	--------

C. Retrait de 50 associés au bout de 8 ans

1. <u>Droits d'enregistrement</u> néant (voir S.A.R.L.)	-
2. <u>Impôts directs</u> Aucun impôt, étant observé que le remboursement des parts ne peut être effectué qu'à leur valeur nominale.	-

III. Société d'intérêt collectif agricole (S.I.C.A.) à forme anonyme

A. Constitution

Comme dans le cas de S.A.R.L.

1. Droits d'enregistrement 8.900

2. T.V.A. 816.616

B. En cours de fonctionnement

1. Impôts directs

a) Impôt sur les sociétés :

bénéfice net d'exploitation (voir ci-dessus

S.A.R.L.) 157.000

Réintégration de la subvention (d°) 68.000

157.000

68.000

225.000

A déduire : ristournes (totalité du bénéfice disponible après paiement de l'impôt sur les sociétés et dotation à la réserve légale)(1) 80.523

Base imposable 144.477

144.477

Impôt sur les sociétés (50 %) 72.238

72.238

72.238

N.B. En ce qui concerne les sommes reçues au titre du fonds d'intervention, voir ci-dessus S.A.R.L. (I.B.1.a)

b) Taxe d'apprentissage

275.000 x 0,006

1.650

1.650

c) Impôts locaux

- impôt foncier

mémoire

- patente : exonération

mémoire

2. T.V.A.

Comme dans le cas de S.A.R.L.

18.112

C. Retrait de 50 associés au bout de 8 ans

1. Droits d'enregistrement

Néant si les actions rachetées sont annulées (réduction de capital) -

(1) La dotation à la réserve légale est de :
 $(157.000 - 72.238) \times 5/100 = 4.239$

Le bénéfice disponible est donc de :
 $157.000 - (72.238 + 4.239) = 80.523$

2. Impôts directs

Le prix de rachat des actions peut être évalué comme suit:

Actif net (cf. ci-dessus I-C-S.A.R.L.)	1.678.200
A déduire : réserve non distribuable correspondant à la subvention reçue	<u>500.000</u>
	1.178.200

Valeur des actions remboursées

<u>1.178.200</u> =	58.910
20	

L'excédent de ce prix sur la valeur nominale

soit : $58.910 - 44.500 = 14.410$ UC constitue pour les associés sortants des revenus de capitaux mobiliers passibles de l'I.R.P.P. (ces revenus ne donnent pas droit à l'avoir fiscal).

Compte tenu d'un taux d'imposition moyen de 20,71 %

l'impôt correspondant est de

$14.410 \times 0,2071$	2.984,30	2.984,30
------------------------	----------	----------

G.D. LUXEMBOURG

Maitre J. GLODEN
Avocat

S O M M A I R E

INTRODUCTION	pag.	1
 <u>PREMIERE PARTIE</u>		
APERCU DES DIVERSES FORMES JURIDIQUES DE LA COOPERATION ET DE LA FUSION ENTRE EXPLOITATIONS AGRICOLES		
A. Domaine de la production en commun		
I. La propriété indivise	"	2
II. La société civile	"	4
III. Les sociétés commerciales	"	6
a) Sociétés de personnes		
1) La société en nom collectif	"	6
2) La société en commandite simple	"	7
b) Sociétés de capitaux		
1) La société anonyme	"	7
2) La société en commandite par actions	"	8
3) La société coopérative	"	8
c) Sociétés à responsabilité limitée	"	9
IV. La société de fait	"	10
V. L'association agricole	"	10
B. Domaine de la commercialisation en commun	"	13
a) Formes non spécifiques à l'agriculture	"	13
I. La propriété indivise	"	13
II. La société civile	"	13
III. La société en nom collectif et la société en commandite simple	"	13
IV. La société anonyme	"	14

V. La société coopérative	pag.	14
VI. La société à responsabilité limitée	"	14
b) Formes spécifiques à l'agriculture	"	15
L'association agricole	"	15

DEUXIEME PARTIE

CHAPITRE I

SYSTEMES GENERAUX D'IMPOSITION

A. Impôts directs	"	17
1) Impôt sur le revenu	"	17
2) Impôt sur la fortune	"	18
3) Impôt foncier	"	19
4) Taxe sur les véhicules à moteur mécanique	"	19
5) Impôt commercial	"	19
6) Impôt sur le total des salaires et traitements payés par les entreprises	"	20
7) Taxe sur les chiens et taxe sur les cabarets	"	20
8) Impôt sur les tantièmes	"	20
B. Impôts indirects	"	21
1) Droits de timbre	"	21
2) Droits d'enregistrement	"	21
3) Droits d'hypothèques	"	21
4) Droits de transcription	"	21
5) Droits de succession	"	22
6) Taxe sur la valeur ajoutée	"	22
7) Droits d'accise	"	23
8) Impôt sur les assurances	"	23

CHAPITRE II

IMPOSITION DE L'EXPLOITATION AGRICOLE INDIVIDUELLE

a) Impôts dus lors de la constitution du patrimoine agricole	pag.	24
b) Impôts dus au cours de la production	"	25
Domaine de la commercialisation en commun	"	30
Les assujettis a l'impôt sur le revenu	"	32
Incidences fiscales des subventions allouées à l'agriculture	"	35bis
Compensation entre pertes et bénéfices	"	36

CHAPITRE III

IMPOSITION DES GROUPEMENTS

I. L'indivision	"	37
II. La société civile	"	39
III. La société en nom collectif	"	42
IV. La société en commandite simple	"	42
V. Société anonyme	"	42
VI. Société en commandite par actions	"	47
VII. Société à responsabilité limitée	"	47
VIII. Société coopérative	"	48
IX. Association agricole	"	50

TROISIEME PARTIE

EXEMPLES DE L'INCIDENCE FISCALE SELON LA FORME DE COOPERATION CHOISIE

A. DOMAINE DE LA PRODUCTION	"	53
Remarques préliminaires	"	53
1er cas : Utilisation en commun de machines indivision - association agricole	"	54
	"	54

IV

2ème cas : Production en commun de porcs à l'engrais	page	56
3ème cas : Exploitation en commun d'une étable de vaches laitières. Indivision - Société civile - société à responsabilité limitée - Société coopérative	"	59
4ème cas : Fusion complète d'exploitations mixtes. Entreprise individuelle - Indivision - Société civile - Société à responsabilité limitée - Société coopérative	"	60
B. DOMAINE DE LA COMMERCIALISATION	"	61
Remarques préliminaires	"	61
5ème cas : Vente de bétail et viandes - Abattoirs	"	63
6ème cas : Commercialisation de fruits et légumes	"	65

QUATRIEME PARTIE

FISCALITES ET AUTRES ASPECTS

A. DOMAINE DE LA PRODUCTION	"	67
B. DOMAINE DE LA COMMERCIALISATION	"	69

CINQUIEME PARTIE

ANALYSE DES DIFFERENCES ET CONCLUSIONS

A. DOMAINE DE LA PRODUCTION	"	70
B. DOMAINE DE LA COMMERCIALISATION	"	73

Annexe : Exemples de l'incidence fiscale selon la forme de coopération choisie

Remarques préliminaires	"	75
-------------------------	---	----

1er cas : Utilisation en commun de machines	"	76
2ème cas : Production en commun de porcs à l'engrais	"	78
3ème cas : Exploitation en commun d'une étable de vaches laitières	"	82
4ème cas : Fusion complète d'exploitations mixtes	"	86
5ème cas : Vente de bétail et viandes - Abattoirs	"	91
6ème cas : Association pour la commercialisation des fruits et légumes	"	95

I N T R O D U C T I O N

La réforme de l'agriculture dans les six pays de la Communauté ne peut donner les résultats escomptés - revenu et mode de vie des agriculteurs comparables à ceux des autres travailleurs de la société industrielle - qu'en s'orientant dans deux sens : la refonte des structures des exploitations agricoles d'une part, et la réorganisation des structures de commercialisation, d'autre part.

La réforme des structures de production ne peut se réaliser que par la formation d'entreprises agricoles de dimension suffisamment grande. Or, des entraves d'ordre économique et financier rendent difficiles, voire impossibles, à l'exploitant individuel de créer pareilles unités de production. C'est la voie de la collaboration inter-exploitations poussée et de la fusion progressive de plusieurs entreprises qui permet de doter l'agriculture d'unités de production et d'entreprises agricoles modernes.

Nous voilà en plein sujet de la présente étude dont l'objet est précisément de donner un aperçu des formes juridiques que peuvent revêtir au Luxembourg la coopération et la fusion entre exploitations agricoles ainsi que les régimes fiscaux applicables à ces divers types d'entreprises.

PREMIERE PARTIE

APERCU DES DIVERSES FORMES JURIDIQUES DE LA COLLABORATION ET DE LA FUSION ENTRE EXPLOITATIONS AGRICOLES

Le droit luxembourgeois présente un large éventail de formes de collaboration inter-exploitations, allant des rapprochements à caractère purement contractuel, dans lesquels les différentes exploitations conservent leur indépendance juridique, jusqu'aux rapprochements à caractère structurel qui présentent les caractéristiques inverses.

A) Domaine de la PRODUCTION en Commun

I. LA PROPRIETE INDIVISE

La propriété indivise constitue la forme de groupement la plus simple. Elle suppose que plusieurs personnes sont propriétaires en commun d'un ou de plusieurs biens. Cette indivision n'est qu'une juxtaposition de droits individuels. Chacun des copropriétaires est considéré comme propriétaire individuel de sa quote-part (moitié, tiers, quart ...) dans chacun des biens.

Le Code Civil luxembourgeois considère la copropriété comme un état provisoire qui peut cesser à tout moment par le partage du bien commun. Aucune disposition législative ne s'occupe de l'organisation de l'indivision.

La pratique a fait ressortir les caractéristiques suivantes :

- a) Chaque copropriétaire peut, par actes juridiques, disposer librement de sa quote-part, sans avoir besoin de consulter ses copropriétaires.
- b) Les actes matériels d'usage et de jouissance, les actes de disposition ou d'administration portant sur la totalité du bien exigent le consentement de tous les copropriétaires. Dans le but d'atténuer la rigueur de cette solution et de faciliter la mise en exploitation des biens indivis, l'on

fait appel à la théorie de la représentation et de la gestion d'affaires.

- c) L'indivision peut cesser à tout moment. En effet, aux termes de l'article 815 du Code Civil " Nul ne peut être contraint à demeurer dans l'indivision, et le partage peut toujours être provoqué, nonobstant prohibitions et conventions contraires " par l'un quelconque des copropriétaires.

Les copropriétaires par indivis peuvent toutefois s'interdire mutuellement par convention de demander le partage pendant un laps de temps qui ne peut excéder cinq ans mais cette convention peut être renouvelée.

Il est à relever que cette forme de groupement ne jouit pas d'une personnalité juridique propre distincte de celles des co-indivisaires.

Tant les difficultés d'administration et jouissance que le droit de chaque co-indivisaire de provoquer le partage constituent des désavantages indéniables de cette forme de coopération qui ne permet pas de réaliser une véritable intégration économique. La coopération se limite, en somme, à une répartition des coûts d'investissement et d'entretien des objets achetés en commun.

D'un autre côté, cette coopération n'exigeant l'abdication ni de la fonction de chef d'exploitation, ni de la propre autonomie, peut exercer un certain attrait tant que la mentalité paysanne reste fortement empreinte de traditionalisme..

Cette forme de coopération se retrouve principalement dans le domaine de l'utilisation en commun de machines. L'usure rapide des machines atténue les inconvénients engendrés par le droit accordé à chaque indivisaire par l'article 815 du Code Civil et ceci d'autant plus s'il y a une convention de sursis d'indivision.

La construction en commun d'une porcherie et l'engraissement communautaire de type industriels de porcs, indépendamment de tout faire-valoir de terres, peuvent facilement adopter le cadre de la propriété indivise.

L'étable communautaire conjointement avec l'exploitation de terres peut s'accomoder de cette forme en cas d'indivision successorale. Par contre, s'il y a lieu de créer entre plusieurs exploitants pareille coopération, la réglementation des différents apports peut donner

lieu à de graves difficultés. La même remarque vaut pour la fusion de plusieurs exploitations à caractère mixte qui voudraient adopter le régime de la propriété indivise.

Distinction entre les Sociétés Civiles et les Sociétés Commerciales :

Les sociétés peuvent être divisées en deux grands groupes, les sociétés civiles, d'une part, et les sociétés commerciales, d'autre part.

Les sociétés civiles sont celles qui ont pour objet des actes civils, tandis que les sociétés commerciales sont celles qui ont pour objet des actes de commerce. Toutefois, l'article 3 de la loi du 10 août 1915 sur les sociétés commerciales, dispose : "Pourront toutefois les sociétés, dont l'objet est civil, se constituer dans les formes de l'une des sociétés commerciales. Mais, dans ce cas, ces sociétés, ainsi que les opérations qu'elles feront, seront commerciales et soumises aux lois et usages du commerce".

Or, la production agricole ne constitue pas un acte de commerce mais présente un caractère civil. Contrairement à ce qui se passe en d'autres pays (p.ex. en Belgique), au Luxembourg une société à objet civil qui se constitue dans la forme de l'une des sociétés commerciales devient donc commerciale non seulement quant à la forme mais également quant au fond.

II. LA SOCIÉTÉ CIVILE

La forme de coopération la plus simple prévue dans le droit des sociétés est la société civile. Cette dernière est un contrat conclu "intuitu personae", c.à d. basé essentiellement sur la considération de la personnalité des associés.

Les articles 1832 et suivants du Code Civil règlent la société civile. Toutefois ces dispositions législatives ne constituent qu'un cadre fondamental. A part certaines dispositions d'ordre public, la plupart n'ont qu'un caractère supplétif et ne jouent qu'en l'absence de toute réglementation contraire. Cette élasticité permet aux associés de déterminer librement dans les statuts le fonctionnement de la société civile et de l'adapter à leurs problèmes spéciaux. La loi n'édicte aucun nombre minimum d'associés, ni aucune limite quant à l'objet de la société.

La société civile se caractérise par les traits suivants :

- a) La société doit être rédigée par écrit, lorsque son objet est d'une valeur de cent cinquante francs. En pratique un écrit est donc toujours exigé.
- b) Chaque associé doit faire un apport.
L'apport peut consister soit en une somme d'argent, soit en une chose, meuble ou immeuble, corporelle ou incorporelle, soit dans l'industrie de l'associé.
- c) La société est faite en vue de réaliser des bénéfices.
- d) Les bénéfices doivent être partagés entre tous les associés.
- e) Chacun des associés doit participer aux bénéfices, de même qu'il doit supporter les pertes.
Toutefois il n'est pas nécessaire qu'il y ait proportionnalité entre les apports et la répartition des bénéfices et des pertes.
- f) Les associés doivent collaborer les uns avec les autres sur un pied d'égalité (*affectio societatis*).

En droit luxembourgeois la société civile jouit de la personnalité juridique. Il en résulte que les biens mis en société ne sont pas indivis entre les associés. Ils forment un patrimoine distinct de celui de chacun des associés et appartiennent à l'être moral.

Les associés sont tenus personnellement des dettes sociales. Ils ne sont responsables solidairement, mais chacun pour une somme et part égales, encore que la part de l'un d'eux dans la société fût moindre, si l'acte n'a pas spécialement restreint l'obligation de celui-ci sur le pied de cette dernière part. Les biens sociaux répondent, bien sûr, pour le tout des dettes sociales, puisqu'ils sont la propriété de la personne juridique.

La stipulation que l'obligation est contractée pour le compte de la société ne lie que l'associé contractant et non les autres, à moins que ceux-ci ne lui aient donné pouvoir ou que la chose n'ait tourné au profit de la société.

La société civile pouvant adopter la forme soit de la société universelle, soit de la société particulière, elle convient comme cadre

juridique à tous les types de coopération entre agriculteurs, même au cas de fusion complète d'exploitations.

Il y a lieu de signaler que le projet de la première fusion d'exploitations au Luxembourg a opté pour la société civile.

III. LES SOCIÉTÉS COMMERCIALES

On distingue deux sortes de sociétés commerciales : les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux.

Les sociétés de personnes sont conclus "intuitu personae" et constituent des formes de collaboration basées sur la personnalité des associés, tandis que les sociétés de capitaux ont comme but principalement le financement.

a) SOCIÉTÉS DE PERSONNES

1) La Société en nom collectif -----

La société en nom collectif est formée par deux ou plusieurs personnes dont la responsabilité est solidaire et illimitée.

La société constitue une individualité distincte de celle des associés et fait le commerce sous une raison sociale.

Un associé ne peut se retirer de la société avant l'expiration du terme fixé pour la durée de la société. Si rien n'est prévu dans le contrat, il ne peut pas non plus céder sa part à un tiers qu'avec le consentement de tous les associés.

La société doit, à peine de nullité, être constituée par un écrit, soit sous seing privé, soit authentique. Un extrait de l'acte de société enregistré doit être publié aux annexes du Mémorial.

Vu l'élément personnel et l'absence d'un minimum obligatoire d'associés cette forme de société semble tout indiquée en matière de collaboration inter-exploitations ou de fusion.

La responsabilité solidaire et illimitée des associés pourrait toutefois constituer un handicap non négligeable.

La société en nom collectif est d'usage courant pour les exploitations en commun entre père et fils.

2) La Société en commandite simple

Cette société comprend d'une part les associés indéfiniment et solidairement responsables (les commandités) et, d'autre part, les associés qui ont dans la société des parts d'intérêts et ne sont responsables que jusqu'à concurrence des fonds qu'ils ont promis d'apporter (les commanditaires).

Bien qu'en principe la société en commandite simple puisse servir à toutes les formes de coopération dans le domaine agricole, elle n'a été jusqu'à présent guère utilisée.

b) SOCIETES DE CAPITAUX

1) La Société Anonyme

Les fondateurs de la société anonyme sont libres d'arrêter les stipulations qui seront les statuts de la société. Mais la loi leur impose un minimum de conditions. Il faut :

- a) Qu'il y ait au moins sept associés;
- b) Que le capital social soit intégralement souscrit;
- c) Que chaque action soit libérée d'un cinquième au moins en numéraire ou en apport effectif;
- d) Que l'acte de société spécifie les apports en nature et leur rémunération sous forme d'actions;
- e) Que l'accomplissement des conditions soit constaté dans un acte authentique.

Une large publicité est organisée autour de la constitution de la S.A. et de la mise en vente publique d'actions et d'obligations.

Un point intéressant est à relever concernant les actions représentatives d'apports en nature - cette catégorie d'actions jouerait de loin le rôle le plus important en matière de collaboration et de fusion sur le plan agricole - : ces actions sont frappées de non-négociabilité par les voies du droit commercial pendant un délai de deux ans.

La loi règle les attributions et responsabilités des administrateurs

et commissaires de surveillance. La loi prévoit, à côté des trois organes obligatoires (Conseil d'Administration composé de 3 administrateurs au moins, Collège des Commissaires et Assemblée Générale des Actionnaires), deux organes facultatifs (le Conseil Général composé des administrateurs et commissaires, et les Directeurs, gérants et autres agents chargés de la gestion journalière de la société).

Chaque année est dressé un inventaire et, à sa suite, le bilan et le compte des pertes et profits. L'intégrité du capital social est garantie par l'obligation de pratiquer les amortissements nécessaires pour compenser l'usure des installations et par l'institution de la réserve obligatoire d'un vingtième au moins des bénéfices de l'exercice, jusqu'à ce que le fonds de réserve ait atteint le dixième du capital social.

Dans les sociétés de capitaux en général, et dans la S.A. en particulier, les apports financiers comptent plus que la personnalité des actionnaires. Souvent les actionnaires ne sont impliqués qu'indirectement dans la gestion et la direction de l'entreprise. Actuellement il est difficile, voire impossible, de trouver sept agriculteurs enclins de s'associer. Tous ces griefs constituent des restrictions d'application de la S.A. dans le domaine agricole.

2) La Société en commandite par actions

En général, les règles de la commandite simple régissent tout ce qui concerne les commandités et leurs rapports avec les commanditaires, les règles de la société anonyme, les droits et devoirs des commanditaires.

3) La Société Coopérative

La société coopérative qui en droit luxembourgeois constitue une société commerciale se caractérise par les trois éléments suivants :

Variabilité du personnel social; toutefois un minimum de sept associés est obligatoire,
Variabilité du capital social,
Incessibilité des parts constitutives du capital.

Les mouvements d'entrées et de sorties amènent sans cesse des changements dans la composition du personnel et du capital social.

L'associé démissionnaire ou exclu ne peut provoquer la liquidation de la société; il a droit de recevoir sa part telle qu'elle résultera du bilan de l'année sociale pendant laquelle la démission a été donnée ou l'exclusion prononcée. L'entrée d'un nouveau membre est subordonnée à l'admission prononcée, en principe, par l'assemblée générale.

A défaut de stipulations contraires dans les statuts, les associés ont voix égale à l'assemblée générale, sont tenus des engagements sociaux indéfiniment et solidairement, répartissent les bénéfices sociaux, moitié par parts égales, moitié au prorata de leurs mises.

Les sociétés coopératives peuvent se fédérer entre elles.

La société coopérative n'a jusqu'à présent servi de cadre juridique qu'à un nombre restreint de coopératives de vente.

c) SOCIETES A RESPONSABILITE LIMITEE

Ce type de société intermédiaire entre la société de personnes d'une part, et la société de capitaux d'autre part, combine les avantages de l'une et de l'autre, en ce qu'il permet aux associés de limiter leur responsabilité, tout en se servant d'une raison sociale portant leurs noms patronymiques ou l'un d'eux.

Aux termes de l'article 180 de la loi du 18 septembre 1933, la S.à r.l. peut être constituée pour un objet quelconque. Son cadre juridique peut être utilisé par toute entreprise collective qui ne doit pas nécessairement poursuivre des fins commerciales proprement dites.

Cette forme semble donc tout indiquée à une collaboration et fusion dans le domaine agricole. Elle l'est d'autant plus que deux associés suffisent à fonder une S.à r.l. sans toutefois dépasser le nombre de 40. Le capital social doit être libéré dès la constitution de la société et ne peut être inférieur à 100.000 francs.

La société peut être constituée soit par acte authentique, soit par acte sous seing privé.

La loi établit certaines règles restreignant le libre droit des propriétaires de disposer des parts sociales.

La responsabilité limitée des associés constitue une épée à double tranchant: d'une part, elle exerce un attrait sur les associés, d'autre part elle fait reculer les tiers devant des engagements importants avec la société.

C'est peut-être la raison qui entrave l'emploi de la s.p.r.l. qui est théoriquement applicable pour toute forme de collaboration.

IV. LA SOCIETE DE FAIT

Un aperçu du droit doit faire état d'un concept juridique dont le rôle va grandissant, à mesure que des irrégularités de forme entacheront les actes constitutifs de sociétés : de la notion de fait.

La société de fait est une société d'un type légal, nulle pour cause de violation substantielle de la loi. "Si la société de fait est une société hors la loi, elle ne se distingue point extérieurement des autres sociétés légalement constituées; sa vie juridique se développe de même, son activité économique s'exerce d'une manière identique". (Hémar). Mais sa durée est incertaine, puisqu'elle dépend d'une action en nullité intentée par un associé ou un tiers.

V. L'ASSOCIATION AGRICOLE

Les associations agricoles sont actuellement régies par l'arrêté granducal du 17 septembre 1945 portant révision de la loi du 27 mars 1900 sur l'organisation des associations agricoles.

L'association agricole peut se définir en droit luxembourgeois comme un groupement de personnes, en nombre variable - un minimum de cinq personnes est toutefois obligatoire - , qui coopèrent en matière agricole d'une manière active, dans un but d'entraide intéressée, poursuivant la satisfaction de besoins économiques professionnels par des mesures appropriées et notamment au moyen d'une entreprise commune.

Elle est gérée sur la base de l'égalité des droits et devoirs de ses associés. Elle n'est pas autorisée à distribuer des bénéfices. Ainsi, contrairement à d'autres législations, toute distribution de bénéfices reste interdite, la notion de service étant substituée à celle de profit.

Les associations agricoles luxembourgeoises peuvent réaliser des bénéfices, cette politique étant d'ailleurs inévitable dans leur chef, mais l'excédent variable ne peut être utilisé qu'en vue de la dotation de fonds de réserves et du versement de ristournes aux associés. L'article 9 du prédit arrêté, après avoir interdit toute distribution de bénéfices, stipule : "le versement de bonis ou ristournes aux associés sur frais généraux au prorata des opérations traitées par chacun des associés avec l'association n'est pas à considérer comme distribution de bénéfices."

Les associations agricoles ne sont pas considérées comme des commerçants et leurs diverses opérations ne sont, en aucun cas, réputées actes de commerce. Partant ces associations ne sont pas soumises aux prescriptions régissant les commerçants (incompétence des tribunaux de commerce pour les litiges les concernant, déclaration en état de faillite impossible).

L'association est une personne morale distincte de ses membres. La personnalité civile lui est acquise à compter du jour de la publication au Mémorial.

Elle sera formée par acte notarié ou par acte sous seing privé, fait en double original et enregistré.

Les associés peuvent déterminer librement dans les statuts tous les points concernant l'administration, la surveillance, l'assemblée générale, la responsabilité, les conditions d'admission et d'exclusion, les droits et obligations des associés, la durée de la société. Les statuts doivent, à peine de nullité, indiquer dénomination, siège et objet de l'association, composition du fonds social et proportion dans laquelle chaque associé contribuera à sa formation.

Les organes de l'association comprennent le comité, le conseil de surveillance et l'assemblée générale.

L'associé démissionnaire ou exclu ne peut provoquer la liquidation de l'association; il a droit de recevoir sa part telle qu'elle résulte du bilan de l'année sociale pendant laquelle la démission ou l'exclusion est intervenue.

L'article 1er de l'arrêté granducal précité énumère limitativement les objets sociaux compatibles avec la nature de l'association :

- 1) l'achat en commun de tous les objets destinés aux exploitations agricoles ou viticoles de leurs affiliés tels que engrais, fongicides, fourrages, aliments concentrés, semences, bétail, outils et machines.
- 2) l'acquisition de machines et d'outils en vue de l'utilisation en commun par les membres.
- 3) la transformation dans les installations en commun, de produits animaux et végétaux provenant des exploitations des associés.
- 4) la vente en commun de tous les produits des exploitations agricoles et viticoles de leurs membres ainsi que la création des organismes destinés à en faciliter l'écoulement.
- 5) l'exploitation en commun de terrains agricoles, viticoles et forestiers et l'organisation de toute espèce d'entr'aide.
- 6) l'élevage en commun du grand et du menu bétail, aviculture et apiculture comprises, ainsi que l'amélioration des races animales.
- 7) le développement de l'horticulture.
- 8) l'établissement et l'administration des caisses d'épargne et de crédit.

L'utilisation en commun de machines rentre telle quelle sous le n° 2 précité.

L'étable communautaire conjointement avec l'exploitation des terres ainsi que l'engraissement en commun de porcs peuvent adopter le cadre de l'association agricole.

Théoriquement même la fusion d'exploitations pourrait se faire sous le régime de l'association mais, dans ce dernier cas, cette forme de groupement est pourtant à décommander en raison de certaines lacunes et insuffisances de l'arrêté granducal de 1945.

Afin d'éluider l'interdiction de distribuer des bénéfices, les associés doivent recourir à des subterfuges, p.ex. chaque associé reçoit durant l'année un salaire; à la fin de l'exercice le compte final est dressé et l'excédent de caisse est réparti entre les associés sous forme de ristournes.

La majeure partie des groupements ayant pour objet la transformation des produits animaux et végétaux provenant des exploitations des associés et la vente en commun desdits produits se sont constitués sous la forme de l'association agricole.

B) Domaine de la COMMERCIALISATION en Commun

La législation luxembourgeoise ne prévoit aucune forme juridique de coopération et de fusion spécifique à la commercialisation.

Les formes discutées pour "la production" sont théoriquement toutes applicables dans le domaine de la commercialisation.

a) Formes non spécifiques à l'agriculture

I. LA PROPRIETE INDIVISE

Bien que théoriquement possible - surtout si l'on fait appel à la théorie de la représentation et de la gestion d'affaires dans les relations entre co-indivisaires - cette forme semble difficilement concevable en réalité, en raison de ses caractères mêmes (chaque copropriétaire peut provoquer le partage, absence de personnalité juridique propre, chaque copropriétaire peut librement disposer de sa quote-part ...).

II. LA SOCIETE CIVILE

La société civile a pour objet des actes civils.

Bien que l'article 638 du Code de Commerce déclare que "Ne seront point de la compétence des tribunaux de commerce les actions intentées contre un propriétaire, cultivateur ou vigneron, pour vente de denrées provenant de son cru", la question reste ouverte de savoir si la transformation et la commercialisation en commun de grandes quantités de produits agricoles constituent ou ne constituent pas des actes de commerce. Il va sans dire que si ces opérations sont réputées des actes de commerce, le cadre juridique de la société civile est à écarter. En effet, une société civile ne peut pas faire des actes réputés actes de commerce. Les actes de commerce sont réservés à une société de type commercial.

III. LA SOCIETE EN NOM COLLECTIF ET LA SOCIETE EN COMMANDITE SIMPLE

Sous le bénéfice des remarques faites au chapitre "Production" ces formes s'accrochent sans difficultés de cette forme de collaboration.

IV. LA SOCIETE ANONYME ET LA SOCIETE EN COMMANDITE PAR ACTIONS

Aucun obstacle d'ordre juridique ne s'oppose à leur application dans le secteur de la commercialisation.

V. LA SOCIETE COOPERATIVE

Il s'agit ici de la société coopérative proprement dite régie par la loi du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales.

La Société Coopérative a servi au cadre juridique de nombreux groupements dans le domaine de la commercialisation.

La société "Vinsmoselle" regroupant cinq coopératives viticoles et diverses autres organisations a adopté cette forme. "Vinsmoselle" a pour objet d'acheter le raisin non seulement chez ses membres mais également en dehors du cercle des membres associés et opère, en partant du produit primaire constitué par le raisin, toute transformation des premier, deuxième et éventuellement troisième stades. Vinsmoselle groupe parmi ses associés la société "Centralmarketing" (cf. infra) qui est chargée de l'écoulement des produits.

D'autre part, il est à relever qu'il n'y a pas d'obstacle juridique à ce que des associations agricoles régies par l'arrêté granducal du 17 septembre 1945 adhèrent comme associés à un pareil groupement.

VI. LA SOCIETE A RESPONSABILITE LIMITEE

La "Provia" (Manufacture de produits animaux et de viandes) est une s.à r.l. ayant pour associés la "Cepal" (Société de gestion du patrimoine de la Centrale Paysanne) et la "Delpa" (Organisation pour le développement économique et la promotion de l'agriculture). La Provia a pour mission de s'occuper de l'abattage des animaux, de l'achat, de la transformation et de la vente de viande et de produits de viande. C'est une exploitation qui travaille avec des installations appartenant à la Centrale Paysanne.

La société centrale dans le système luxembourgeois de la commercialisation des produits agricoles s'appelle "Centralmarketing" et a adopté la forme d'une s.à r.l.. La Centralmarketing a pour objet "d'acheter ou de manufacturer et de vendre, d'écouler ou de faire le commerce d'une façon quelconque avec tous articles, produits ou matières quels qu'ils soient qui sont utilisés ou susceptibles d'être utilisés en

rapport avec l'agriculture; d'acheter, de mettre en oeuvre, de transformer, de conditionner et de préparer en vue du marché, réaliser des débouchés, de vendre et de faire le commerce avec des produits agricoles de toute nature; de gérer, de diriger et de s'engager dans tout commerce ou toute affaire de caractère industriel, commercial ou financier qui, de l'appréciation de la société, est susceptible de servir ou d'assister des producteurs agricoles ou des groupements d'agriculteurs et de producteurs " (art. 2 des statuts).

La Centralmarketing a donc pour mission de s'occuper d'une façon quasi-illimitée de tout ce qui est en rapport direct ou indirect avec l'écoulement des produits agricoles. Par le truchement de participations la Centralmarketing tâche de contrôler la transformation et notamment l'écoulement des produits agricoles dans le cadre d'autres associations ou sociétés.

L'objet social de la Centralmarketing a amené les promoteurs de cette société à recourir à la forme juridique de la s.à r.l. En effet, l'association agricole prévue par l'arrêté granducal du 17 septembre 1945, incompatible avec certaines formes de transformation à caractère industriel ou certaines transactions d'un caractère commercial prononcé, n'était guère admissible. De même la société coopérative régie par la loi de 1915, à cause de la variabilité du capital et celle des associés, était trop aléatoire. La forme de la s.à r.l. était donc tout indiquée pour ce genre d'opérations.

Remarquons que Centralmarketing assure ou du moins participe à l'écoulement et la commercialisation des produits vinicoles, des oeufs, des fruits, du miel, des produits laitiers, de la viande et de certains produits chimiques.

La Silocentrale qui s'occupe de la vente de céréales, de semences et d'aliments pour le bétail s'est également constituée dans la forme de la s.à r.l.

b) Forme spécifique à l'agriculture

L'ASSOCIATION AGRICOLE

La législation concernant les associations agricoles (arrêté granducal du 17 septembre 1945 portant révision de la loi du 27 mars 1900)

précise les buts qui peuvent être poursuivis par lesdites associations. L'un de ces buts peut être :

"la transformation dans les installations en commun de produits animaux et végétaux provenant des exploitations des associés;

la vente en commun de tous les produits des exploitations agricoles et viticoles de leurs membres ainsi que la création des organismes destinés à en faciliter l'écoulement".

Les agriculteurs ont profité des avantages que leur accorde la législation sur les associations agricoles (personnalité civile, compétence des tribunaux civils, absence de qualité de commerçant) et ont adopté cette forme de groupement pour la presque totalité des laiteries et pour les 6 Caves coopératives des vigneron de la Moselle.

Les diverses opérations des associations agricoles n'étant en aucun cas réputées actes de commerce, il en résulte que la transformation dans le cadre de l'association agricole doit rester limitée, à défaut, l'association risquerait d'empiéter sur le domaine industriel et commercial assujetti à la juridiction commerciale.

La doctrine en matière de l'association agricole s'inspire de la considération que ces groupements des producteurs agricoles (agriculteurs et viticulteurs) ont pour objet de s'occuper de la transformation des produits agricoles au niveau du premier stade. Cette transformation du premier stade consiste à faire effectuer par le groupement ce que le producteur opérait antérieurement dans son exploitation agricole ou viticole.

En principe l'association agricole limite ses transactions aux seuls membres associés.

Dès qu'une association agricole empiétera sur le soi-disant deuxième stade de transformation (poudre de lait, crème glacée, vin champagnisé..) ou voudra étendre son activité dans le sens d'un achat de produits en dehors du cercle de ses membres, elle sort du cadre juridique qui est le sien.

La double limitation de l'activité d'une association agricole a p.ex. amené les promoteurs de la société "Vinsmoselle" à adopter la forme de la société coopérative de type commercial.

D E U X I E M E P A R T I E

P R E M I E R C H A P I T R E

S Y S T E M E S G E N E R A U X D ' I M P O S I T I O N

Dans l'aperçu succinct sur les systèmes généraux d'imposition la distinction classique entre impôts directs et impôts indirects est adoptée.

a. I M P O T S D I R E C T S

1) I m p ô t s u r l e r e v e n u

En matière d'impôt sur le revenu le Luxembourg a adopté l'impôt unique et synthétique qui atteint la situation globale des revenus du contribuable, c.à.d. l'impôt est calculé sur le total des revenus nets provenant de plusieurs sources. La loi concernant l'impôt sur le revenu dispose que "le total des revenus nets est constitué par l'ensemble des revenus nets déterminés distinctement pour chacune des catégories énumérées à l'article 10, les pertes dégagées pour l'une ou l'autre catégorie se compensant, s'il n'en est pas autrement disposé, avec les revenus nets des autres catégories". Aux termes de l'art. 10 de cette même loi entrent seuls en ligne de compte pour la détermination du total des revenus nets :

- 1) le bénéfice commercial,
- 2) le bénéfice agricole et forestier,
- 3) le bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale,
- 4) le revenu net provenant d'une occupation salariée,
- 5) le revenu net résultant de pensions ou rentes,
- 6) le revenu net provenant de capitaux mobiliers,
- 7) le revenu net provenant de la location de biens,
- 8) revenus nets divers.

Ajoutons que les revenus des trois premières catégories représentent des bénéfices, tandis que les revenus des catégories suivantes sont constitués par l'excédent des recettes sur les charges.

L'impôt sur le revenu est un impôt à taux progressif avec un maximum de 57%. La tranche de revenu inférieure à 26.400 frs. est exempte.

En vue de l'application du tarif, les contribuables sont répartis en trois classes basées sur l'état civil et la situation familiale.

L'assiette peut être réduite par suite d'abattements et correctifs, soit généraux, soit spéciaux.

2) Impôt sur la fortune

Bénéficiaire : L'Etat

Assujettis : Toutes les personnes physiques et les collectivités ayant leur domicile ou siège social ou établissement au Luxembourg. Les autres ne sont imposés que pour la fortune située dans le pays.

Biens imposables : 1. le capital foncier,
2. le capital engagé dans les exploitations commerciales, industrielles ou artisanales,
3. tous les autres capitaux.

Base imposable : Cet impôt se base sur la fortune nette totale de l'assujetti.

La valeur des biens fonciers se base sur la valeur foncière de ces biens établie en 1941.

Afin d'obtenir la fortune nette l'ensemble de la fortune brute est diminuée des dettes et autres charges. Des abattements de 100.000 frs. sont accordés :

- 1) au contribuable
- 2) à son épouse
- 3) à chacun de ses enfants et
- 4) aux autres personnes pour autant qu'elles soient susceptibles d'une bonification pour l'impôt sur le revenu.

Le taux est de 5 pro mille de la fortune imposable.

Cet impôt n'est pas déductible.

3) Impôt foncier

Bénéficiaires : Les Communes

Assujettis : Personnes physiques et juridiques, titulaires d'un droit de propriété ou d'autres droits réels sur les biens qui sont objets d'imposition.

Matière imposable : 1. Les terres et bâtiments agricoles et forestières.
2. Toutes les autres propriétés immobilières tant bâties que non bâties.

Base d'imposition : Selon la valeur unitaire fixée en 1941. En appliquant à cette valeur unitaire un coefficient d'évaluation (Steuermesszahl) qui est en principe de 10 pro mille, l'on obtient la valeur d'imposition.

Taux et modalités de calcul : A l'aide du coefficient d'évaluation est déterminée la valeur d'imposition. Cette valeur d'imposition est ensuite multipliée par le taux fiscal qui varie suivant la nature de l'immeuble et les besoins fiscaux des communes. Il varie actuellement entre 150 à 500.

Il n'est accordé aucune bonification pour charges de famille.

4) Taxe sur les véhicules à moteur mécanique

Cette taxe assujettit la possession d'un véhicule à moteur destiné à la circulation sur la voie publique.

Les tracteurs agricoles sont, sous certaines conditions, exempts de cette taxe.

5) Impôt commercial (Gewerbesteuer)

Les exploitations industrielles ou commerciales (Gewerbebetrieb) sont imposables de l'impôt commercial qui est perçu au profit des Communes.

Cet impôt est calculé à la fois sur le bénéfice d'exploitation (Gewerbeertrag) et le capital d'exploitation (Gewerbekapital) augmentés de certaines additions, mais diminués de certaines réductions.

Les taux de base sont les suivants :

sur le bénéfice d'exploitation : 4%

Ce bénéfice est préalablement diminué d'un abattement de 250.000 frs. pour les contribuables non passibles de l'impôt sur le revenu des collectivités et de 100.000 frs. pour les autres contribuables.

sur le capital d'exploitation : 2 pro mille.

- pour les exploitations passibles de l'impôt sur le revenu des collectivités le capital d'exploitation n'est pas imposable s'il est inférieur à 30.000 frs.

- pour les exploitations non passibles de l'impôt sur le revenu des collectivités le capital est diminué, préalablement à l'application du taux de base de 2 pro mille, d'un abattement de 500.000 frs.

L'impôt global de base résulte de l'addition des impôts de base calculés d'après les taux préindiqués.

L'impôt définitif est obtenu en multipliant l'impôt global de base par des coefficients fixés par les Communes.

Cet impôt est déductible.

6) Impôt sur le total des salaires et traitements payés par les entreprises

Quelques communes importantes perçoivent cet impôt. Il est en général de 1,2% sur la somme annuelle des salaires et traitements lorsque ceux-ci dépassent 400.000 frs. L'impôt n'est dû en aucun cas si cette somme ne dépasse pas 400.000 frs.

Seuls les assujettis à l'impôt commercial sont redevables de cet impôt.

7) Dans le seul désir d'être complet citons encore la taxe sur les chiens et la taxe sur les cabarets.

8) Impôts sur les Tantièmes (Steuerabzug von Aufsichtsratsvergütungen)

Cet impôt est perçu à la source sur les tantièmes, jetons de présence et autres émoluments alloués par les sociétés aux organes d'administration et de surveillance.

B. IMPOTS INDIRECTS

1) Droits de timbre

Cn distingue :

- a) droit de timbre dû en raison de la dimension du papier (papier timbré),
- b) droits fixes pour passeports, permis de chasse, légalisations..,
- c) droit de timbre proportionnel sur les effets de commerce, titres ou certificats d'actions et obligations des sociétés financières, commerciales, industrielles ou civiles.

2) Droits d'enregistrement

Cn distingue :

- a) droit fixe en général (20 frs.),
- b) droits minima pour certaines décisions de justice ,
- c) autres droits fixes pour permis de changer de nom de famille, naturalisation ..,
- d) droits proportionnels allant de 0,24 % - 14,40 %,
- e) droit d'abonnement sur les actions et obligations ,
- f) taxe annuelle due par les associations sans but lucratif et par les établissements d'utilité publique.

3) Droits d'hypothèques

Deux sortes de droits sont exigibles en matière hypothécaire : l'un est perçu au profit de l'Etat pour les inscriptions (0,50 pro mille du montant principal); l'autre représente le salaire du conservateur (10 frs. - 200 frs.).

4) Droits de transcription (droit de publicité foncière)

La formalité de la transcription est destinée à procurer aux tiers intéressés la publicité des mutations, des démembrements ou des charges de la propriété immobilière.

Matière imposable : Seront transcrits :

- 1) tous actes entre vifs, à titre gratuit ou onéreux, translatifs de droits réels immobiliers autres que les privilèges et les hypothèques.
- 2) les actes portant renonciation à ces mêmes droits.

- 3) les actes de partage de biens immeubles , ou équipollents à partage.
- 4) les baux d'une durée de plus de 9 ans.
- 5) les actes contenant quittance ou cession d'une somme équivalente à 3 ans au moins de loyers ou fermages non échus.

Base d'imposition : Généralement la valeur vénale.

Taux : 1% .

5) Droits de succession

Nature : Les transmissions de biens meubles ou immeubles à titre gratuit à l'occasion du décès d'un habitant du Grand-Duché, ou d'un non-habitant du Grand-Duché délaissant des immeubles par nature ou par destination situés au Grand-Duché.

Bénéficiaire : L'Etat.

Personnes assujetties : Héritiers et légataires.

Matière imposable : Actif net de la succession.

actif immobilier : valeur vénale.

Actif mobilier : valeur déclarée.

Taux : Est exempt du droit de succession tout ce qui est recueilli ou acquis en ligne directe; toutefois, l'héritier en ligne directe qui, soit par testament, soit par institution contractuelle ou autres dispositions soumises à l'événement du décès, acquiert dans une succession, à titre gratuit ou onéreux, des parts auxquelles il n'aurait pas eu droit sans ces dispositions, acquittera

- 1) sur la quotité disponible lui léguée par préciput et hors part: 2,5%
- 2) sur le surplus, la part héréditaire exceptée et sans distraction des charges autres que le passif existant au jour du décès: 5%

En dehors de la succession en ligne directe, le taux dépend du degré de parenté et de l'importance de la succession; il varie entre 6% et 48%.

6) Taxe sur la Valeur Ajoutée

A partir du 1er janvier 1970 la T.V.A. remplacera l'impôt sur le

chiffre d'affaires.

Champ d'application : Sont soumises à la T.V.A. :

- a) les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti dans le cadre de son entreprise ;
- b) l'importation de biens.

L'assujetti effectuant la livraison de biens ou la prestation de services ainsi que l'importation des biens sont les débiteurs de la taxe.

Taux de la taxe : Taux normal 8%
Taux réduits 4% et 2%

La loi prévoit que certaines livraisons et prestations sont exonérées de la taxe.

Régime forfaitaire : La loi prévoit, outre le régime normal, le régime de l'imposition forfaitaire. Un règlement pourra établir pour certaines catégories d'assujettis des forfaits en ce qui concerne :

- soit le montant de la taxe redue à l'Etat ou les bases servant au calcul de ce montant,
- soit le montant de certaines déductions à opérer.

L'imposition forfaitaire est difficilement compatible avec un système de T.V.A. qui se veut neutre. Ainsi, pour maintenir dans des limites étroites les distorsions pouvant résulter de l'imposition forfaitaire, la loi restreint-elle à certaines catégories de redevables l'application de forfaits.

Le régime forfaitaire est réservé aux petites entreprises (artisans, détaillants) pour lesquelles l'assujettissement au régime normal s'avérerait trop ardu ainsi qu'aux exploitations agricoles et forestières.

Abattement : La loi accorde un abattement à l'assujetti dont le chiffre d'affaires annuel hors taxe ne dépasse pas un million de frs.

- 7) Droits d'accise
- 8) Impôt sur les assurances

D E U X I E M E C H A P I T R E

IMPOSITION DE L'EXPLOITATION AGRICOLE INDIVIDUELLE

Dans le présent chapitre seront considérés les impôts dus :

- a) lors de la constitution du patrimoine agricole.
- b) au cours de la production.

a. IMPOTS DUS LORS DE LA CONSTITUTION DU PATRIMOINE AGRICOLE

1) Droits d'enregistrement

Le droit d'enregistrement qui intéresse avant tout l'exploitant individuel est celui qui atteint toute transmission de propriété, d'usufruit et de jouissance de biens meubles et immeubles entre vifs, tels que la vente, l'échange, la donation, les baux.

La base imposable est constituée par la valeur vénale du bien qui est l'objet de la mutation.

Le taux pour les ventes, reventes, cessions est de 6%, pour les échanges de 4,8%.

Toutefois certains aménagements fiscaux sont accordés aux exploitants agricoles :

- a) les transmissions à titre onéreux de biens ruraux, lorsque le revenu cadastral de toutes les terres agricoles de l'acheteur ne dépasse pas une certaine limite, profitent du taux réduit de 1,2% pour l'enregistrement et de 0,5% pour la transcription.
- b) l'échange de biens ruraux (terres agricoles à l'intérieur d'une même commune ou de communes limitrophes) est exempt de droits d'enregistrement.
- c) le partage sans soulte de biens ruraux est exempt des droits d'enregistrement; il est enregistré au droit fixe de 20 frs.
- d) les opérations de remembrement des propriétés rurales sont exonérées.

2) Droits d'hypothèque, droits de succession et de transcription

Ces droits sont dus lorsque leurs faits générateurs se présentent.

b. IMPOTS DUS AU COURS DE LA PRODUCTION

1) Impôt sur le Revenu

Etendue du bénéfice agricole et forestier.

Aux termes de l'art. 61 de la loi sur l'impôt sur le revenu le bénéfice agricole et forestier est constitué par le résultat que le contribuable obtient :

- 1) par la culture du sol en vue de la production de plantes ou de parties de plantes telle que l'agriculture proprement dite, la sylviculture, la viticulture, l'horticulture, ainsi que les cultures maraîchère, fruitière, en pépinières, en serres.
- 2) par l'élevage ou l'engraissement d'animaux, lorsque la nourriture de ces animaux provient ou pourrait provenir de la culture du sol d'une unité d'exploitation agricole dans des proportions et selon des critères à déterminer par règlement.

Sans préjudice de la condition de la provenance des denrées consommées, un règlement d'administration publique pourra fixer à l'endroit des contribuables qui font habituellement des achats de bétail en disproportion avec la nature et l'étendue de leur domaine agricole, un délai minimum entre l'achat et la vente pour que l'opération garde son caractère agricole.

- 3) par l'apiculture et par l'exploitation de viviers ne comportant pas d'installations spéciales de nature industrielle.
- 4) par la chasse et la pêche exercées par le contribuable en corrélation avec son exploitation agricole ou forestière.
- 5) la valeur locative de l'habitation faisant partie du domaine agricole ou forestier de l'exploitant.
- 6) le résultat obtenu par le contribuable dans une exploitation accessoire agricole ou forestière.
- 7) le loyer ou fermage de biens de l'exploitation loués ou donnés à ferme à un tiers, lorsque la location ou l'affermage est en corrélation étroite avec l'exploitation agricole ou forestière du contribuable.

- 8) le bénéfice réalisé par la cession en bloc et à titre onéreux de l'exploitation ou d'une partie autonome ou d'une fraction de celle-ci ou par la cession définitive de l'exploitation ou d'une partie autonome de celle-ci.

La loi du 4 déc. 1967 concernant l'impôt sur le revenu définit le bénéfice provenant d'une exploitation agricole afin de distinguer nettement l'exploitation agricole d'une production agricole de type industriel qui ne jouit pas des faveurs réservées en matière d'impôt sur le revenu à l'exploitation agricole normale.

Etant donné le principe de l'impôt unique et synthétique au Luxembourg, les revenus nets provenant de l'exploitation agricole font masse avec les revenus des autres sources de l'exploitant pour former la base imposable à taux progressif.

Sauf exception les dispositions concernant le bénéfice commercial sont applicables au bénéfice agricole et forestier.

Exercice d'exploitation : La loi de 1967 a déterminé que l'exercice d'exploitation comprend la période allant du 1er janvier au 31 décembre.

Détermination du revenu : L'Administration des Contributions détermine le revenu imposable par régime forfaitaire lorsqu'il est inférieur à 120.000 frs. environ.

Lorsque le bénéfice réalisé dépasse 120.000 frs. l'exploitant devra tenir une comptabilité régulière et l'Administration retiendra le bénéfice agricole réel.

Pour la viticulture la loi prévoit un régime de semi-forfait c.à.d. que des forfaits sont établis pour certains frais de culture. Ces forfaits ne sont applicables que dans les exploitations viticoles qui ne sont pas obligées à la tenue d'une comptabilité régulière.

En général, on remarque une tendance à abandonner le système forfaitaire.

Lorsque le revenu imposable est inférieur à 110.000 frs., la loi prévoit que le bénéfice agricole et forestier est diminué d'un abattement fixé conformément aux dispositions ci-après sans qu'il puisse en résulter une perte compensable.

L'abattement est de 30.000 frs. au cas où le revenu imposable, compte

non tenu de l'abattement, est inférieur à 80.000 frs.

Lorsque, compte non tenu de l'abattement, le revenu imposable est égal ou supérieur à 80.000 frs. sans dépasser 110.000 frs., l'abattement est égal à la différence entre le montant de 110.000 frs. et ledit revenu imposable.

En ce qui concerne les bénéficiaires des exploitations viticoles la loi prévoit un système de péréquation intéressant : la partie du bénéfice dépassant la moyenne des bénéficiaires de l'exercice envisagé et des trois exercices précédents sera considérée comme revenu extraordinaire imposable d'un taux réduit.

La vente, dans le cadre et dans l'intérêt de l'exploitation agricole ou forestière, de produits achetés à des tiers n'affecte pas le caractère agricole ou forestier de cette exploitation, lorsque le prix d'achat total par année des produits ainsi vendus ne dépasse ordinairement pas une limite de 20% du chiffre d'affaires global de l'exploitation. Lorsque cette limite n'est pas dépassée, le fait que la vente se fait en tout ou en partie dans un magasin situé dans un centre urbain ne préjudicie pas au caractère agricole ou forestier de l'exploitation.

Lorsque, par contre, il est vendu dans le cadre de l'exploitation des produits achetés à des tiers dont le prix d'achat se monte ordinairement par année à plus de 30% du chiffre d'affaires global, l'exploitation a, dans son ensemble, le caractère d'une entreprise commerciale ou industrielle.

Lorsque le total annuel des achats à des tiers dépasse ordinairement 20% sans dépasser la limite des 30%, l'exploitation entière est agricole ou forestière ou bien elle est une entreprise commerciale ou industrielle suivant que les autres critères de l'exploitation agricole ou industrielle prévalent. En règle générale, on considérera l'exploitation comme agricole lorsque la vente se fait entièrement au centre de l'exploitation. Lorsque, par contre, la vente des produits achetés à des tiers se fait ensemble avec des produits de l'exploitation dans un magasin situé dans un centre urbain, le caractère commercial ou industriel de l'entreprise prévaut.

Lorsque la vente de produits d'une exploitation agricole ou forestière et de produits achetés à des tiers se fait dans un magasin séparé de

l'exploitation, il est évidemment possible que l'exploitation agricole et le magasin soient deux entreprises distinctes.

2) T.V.A.

Afin de libérer les exploitations agricole et forestières des exigences comptables et autres auxquelles elles ne sauraient faire face, la loi prévoit que le chiffre d'affaires réalisé par un producteur dans le cadre d'une exploitation agricole et forestière ou viticole est soumis à des taux réduits; simultanément la charge d'impôt grevant les biens et services utilisés pour les besoins de ces exploitations (charge en amont) est fixée forfaitairement et de façon uniforme au même niveau.

Plus particulièrement, les livraisons de produits provenant d'une exploitation forestière sont soumises à 2% de la base d'imposition; toutes les autres livraisons de bien qui figurent à l'annexe A de la loi et les prestations des services agricoles se trouvent imposées au taux de 4%. L'annexe A de la loi comprend, à quelques exceptions près, tous les produits qui peuvent faire l'objet de livraisons imposables dans le cadre d'une exploitation agricole et forestière. L'exception de loin la plus importante est celle des produits de distilleries agricoles qui doivent être soumis au taux normal.

Les taux de 2% et 4% sont calculés en fonction de la charge moyenne d'impôt qui grève les éléments utilisés pour les besoins des exploitations. Par suite de la fixation forfaitaire de la charge en amont aux mêmes niveaux que la taxe exigible, c.à.d. aux montants résultant de l'application des taux de respectivement 2% et 4% à la base d'imposition des opérations effectuées par l'assujetti dans le cadre de l'exploitation agricole, la dette fiscale et la charge en amont se compensent.

De ces dispositions se dégagent les conclusions suivantes :

1) Aucun versement d'impôt n'est à faire à l'Etat par les exploitations en question. Par suite de la fixation de taux forfaitaires égaux applicables à la même base pour le calcul tant de l'impôt réduit que de la taxe déductible, la dette fiscale et la charge en amont de compensent.

2) Ces aménagements permettent de décharger largement, sinon de dispenser les secteurs concernés de leurs obligations fiscales et administratives (tenue de livres, délivrance de factures, déclarations d'impôt).

3) La méthode retenue n'empêche pas l'exploitant agricole, en tant qu'assujetti, de répercuter sur l'acquéreur la taxe en amont calculée forfaitairement et de lui transmettre le droit à déduction.

Le droit d'option pour le régime d'imposition normal réservé par la loi aux exploitants agricoles les met en mesure d'éviter des cas de rigueur pouvant résulter de l'application de la méthode forfaitaire.

3) Impôt sur la fortune

L'exploitant individuel est assujetti à cet impôt. Vu les nombreux abattements en cette matière, les petites exploitations et la plupart des exploitations moyennes ne paient pas d'impôt sur la fortune.

4) Impôt foncier

L'exploitation individuelle est redevable de cet impôt (voir page 19).

5) Impôt Commercial

L'exploitant agricole individuel n'est pas assujetti à cet impôt.

6) Impôt sur le total des salaires et traitements payés par l'entreprise

L'exploitant agricole individuel n'y est pas assujetti.

Domaine de la COMMERCIALISATION en Commun

Les développements de la partie II se rapportant à la production en commun sont intégralement applicables aux groupements s'occupant de la commercialisation des produits agricoles.

Toutefois, il y a lieu de faire les remarques suivantes :

1. Sociétés de personnes (société en nom collectif, société en commandite simple).

Les sociétés de personnes à activité agricole ne sont pas assujetties à l'impôt commercial. Mais dès que l'activité de ces sociétés dépasse le cadre agricole, elles deviennent passibles de l'impôt commercial.

Le caractère de leur activité s'apprécie suivant les critères développés à l'alinéa suivant qui traite des associations agricoles.

Les critères qui décident de l'assujettissement ou de l'exemption des associations agricoles à l'impôt sur le revenu des collectivités s'appliquent, en effet, "sinngemäss" en matière d'impôt commercial.

2. Association Agricole

Les associations agricoles assujetties, en principe, à l'impôt sur le revenu des collectivités sont, toutefois, exemptes de cet impôt pour autant que leur activité concerne "la transformation ou la vente des produits agricoles ou forestiers provenant des exploitations de leurs membres, à condition que la transformation ou la vente reste dans le domaine de l'agriculture ou de la sylviculture". (L.I.R. article 161 alinéa 8).

Les critères, pour que cette condition soit donnée, sont essentiellement les suivants :

- 1) les produits obtenus en définitive, tant principaux qu'accessoires, doivent représenter des produits agricoles ou forestiers et non pas des produits commerciaux ou industriels;

- 2) l'activité de l'association doit représenter un travail que chaque cultivateur pourrait aussi accomplir dans sa propre exploitation agricole (premier stade de la transformation - Verarbeitung der ersten Stufe);

3) la vente des produits ne doit pas avoir lieu sous des formes commerciales en ce sens qu'elle ne peut avoir lieu avec la vente d'autres produits achetés à des tiers.

Dès que l'association agricole sort de ce cadre, soit qu'elle empiète sur le soi-disant deuxième stade de transformation (poudre de lait, vin champagnisé ..), soit qu'elle étende son activité dans le sens d'un achat de produits en dehors du cercle de ses membres, elle perd les avantages fiscaux. Elle devient imposable de l'impôt sur le revenu des collectivités en raison de l'ensemble de son bénéfice et de l'impôt sur la fortune en raison de l'ensemble de sa fortune. De même elle devient assujettie à l'impôt commercial.

La T.V.A. et l'impôt foncier sont toujours dus.

Remarquons que "les associations ne perdent pas l'exemption (de l'impôt sur le revenu des collectivités) par le fait de prendre et de déterminer, dans le cadre de l'arrêté grand-ducal du 17 septembre 1945 portant révision de la loi du 27 mars 1900 sur l'organisation des associations agricoles, des participations dans des entreprises industrielles ou commerciales dont l'objet consiste essentiellement dans la mise en oeuvre ou dans la vente de produits agricoles.

Toutefois les associations seront imposées à concurrence des apports effectués dans le cadre de ces participations. En outre, le revenu des participations sera imposable" (L.I.R. article 161, alinéa 8).

LES ASSUJETTIS A L'IMPOT SUR LE REVENU

Le régime de l'impôt sur le revenu s'applique à l'égard de toutes les personnes physiques ou sociétés bénéficiaires de revenus au Luxembourg, soit qu'elles y résident ou respectivement y ont leur siège statutaire ou principal établissement, soit qu'elles sont établies à l'étranger. Les sociétés de personnes supportent l'impôt dans le chef des associés, personnes physiques, pour leur part respective dans les bénéfices de la société.

L'article 2 de la L.I.R. dispose en effet :

"Les personnes physiques sont considérées comme contribuables résidents ou comme contribuables non résidents, suivant qu'elles ont ou qu'elles n'ont pas leur domicile fiscal ou leur séjour habituel au Grand-Duché".

Cet article pose le principe général de l'assujettissement à l'impôt des personnes physiques suivant leur résidence. Le droit fiscal luxembourgeois se réfère donc à la notion de résidence d'une personne et ne tient pas compte de sa nationalité pour la détermination de son domicile fiscal.

Il y aura domicile fiscal lorsqu'un contribuable dispose d'une habitation "dans des circonstances qui permettent de conclure qu'il la conservera et en fera usage". A défaut de domicile l'obligation fiscale pourra résulter de la "résidence habituelle" (gewöhnlicher Aufenthalt), laquelle existe si les circonstances font croire que le contribuable n'est pas seulement de passage dans le lieu où il séjourne. En toute hypothèse - même en l'absence du critère du domicile ou de la résidence habituelle - l'obligation fiscale de contribuable résident naît, avec effet rétroactif, lorsque le séjour au pays excède six mois consécutifs.

L'article 2 de la L.I.R. continue :

"Les contribuables résidents sont soumis à l'impôt sur le revenu en raison de leur revenu tant indigène qu'étranger.

Les contribuables non résidents sont soumis à l'impôt sur le revenu uniquement en raison de leurs revenus indigènes au sens de l'article 156 ci-après".

1. Situation d'une personne ayant son domicile fiscal à l'étranger mais qui retire des revenus d'une exploitation agricole située au Luxembourg.

Le droit fiscal luxembourgeois considère cette personne comme un contribuable non résident.

Ce contribuable est soumis au Luxembourg à l'obligation fiscale limitée (beschränkte Steuerpflicht) et acquitte l'impôt sur le revenu uniquement en raison de son revenu indigène, c'est-à-dire de son revenu réalisé au Luxembourg et pour autant seulement que ce bénéfice est réalisé par une exploitation agricole située au Luxembourg.

Le contribuable non résident n'est autorisé à déduire ses dépenses d'exploitation ou ses frais d'obtention que pour autant que ces dépenses ou frais sont en rapport économique direct avec les revenus indigènes (L.I.R. article 157 alinéa 1er).

Le contribuable non résident imposé par voie d'assiette est rangé dans la classe II du tarif sans que le taux de l'impôt puisse être inférieur à 15% (L.I.R. article 157 alinéa 4).

2. Situation d'une personne ayant son domicile fiscal au Luxembourg et qui participe à une société ayant son siège dans un autre pays.

S'agissant d'un contribuable résident il est soumis au Luxembourg à l'obligation fiscale illimitée (unbeschränkte Steuerpflicht) et supporte l'impôt sur tous ses revenus qu'ils soient d'origine luxembourgeoise ou qu'ils proviennent de l'étranger.

Quant aux revenus étrangers il y a lieu, toutefois, de faire les réserves suivantes :

1) Afin d'éviter la double imposition internationale le Luxembourg a conclu des conventions avec de nombreux pays (Belgique, France, Allemagne, Pays-Bas, ...). Ces conventions effectuent la répartition des impôts entre les Etats contractants.

L'article 134 de la L.I.R. dispose que "lorsqu'un contribuable

résident a des revenus partiellement ou entièrement exonérés par des conventions internationales, l'administration fixe l'impôt en ajoutant ces revenus au total des revenus nets et en déduisant de l'impôt la part correspondant aux revenus exonérés". En d'autres termes, l'administration luxembourgeoise calcule aux taux correspondant à l'ensemble du revenu du contribuable, les impôts directs afférents aux éléments du revenu dont l'imposition lui est réservée. Ce système d'imposition est applicable aux revenus d'origine allemande, anglaise, autrichienne, belge, française et, sous certaines réserves, néerlandaise mais non aux revenus imposables aux U S A pour lesquels la convention prévoit le système de l'imputation qui consiste à déduire l'impôt versé en raison du revenu étranger visé par la convention de l'impôt global dû en raison du revenu global.

2) En cas d'absence de convention tendant à éviter la double imposition les revenus étrangers sont, dans leur totalité, soumis à l'impôt au Luxembourg; sont toutefois déductibles dans les différentes catégories de revenus nets, et ce à titre de frais d'obtention ou de dépenses d'exploitation, les impôts personnels étrangers qui correspondent à l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou à l'impôt sur les tantièmes, pour autant que lesdits impôts étrangers frappent des revenus nets imposables au Grand-Duché (L.I.R. article 13).

Afin d'atténuer les inconvénients de la double imposition en cas d'absence de toute convention internationale tendant à éviter les doubles impositions, l'article 51 de la L.I.R. stipule lorsqu'il s'agit d'un établissement stable situé à l'étranger : "Le résultat non exonéré par une convention internationale réalisé dans un établissement stable situé à l'étranger et soumis à un impôt étranger analogue à l'impôt sur le revenu des personnes physiques n'est à compter, lors de la détermination du revenu imposable, que pour la moitié de son montant". De même les revenus provenant de la location, de l'affermage ou de la concession du droit d'exploitation ou d'extraction de biens situés à l'étranger ne sont compris, s'ils ne sont pas exonérés par une convention internationale, dans les revenus des catégories afférentes, que pour la moitié de leur montant.

Tout comme les personnes physiques les sociétés se divisent en deux groupes : d'une part les contribuables résidents lorsque leur siège

statutaire ou leur principal établissement se trouve sur le territoire du Grand-Duché, d'autre part les contribuables non résidents.

Sous le bénéfice des remarques faites au sujet du revenu des personnes physiques, les contribuables résidents sont soumis à l'obligation fiscale illimitée et passibles de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'ensemble de leurs revenus tant indigène qu'étranger, tandis que les contribuables non résidents soumis à l'obligation fiscale limitée ne sont passibles de cet impôt que pour leur revenu indigène.

Remarque :

Lorsqu'une personne a été contribuable résident pendant une partie et contribuable non résident pendant une autre partie de l'année d'imposition, l'impôt frappe distinctement le revenu imposable réalisé par cette personne pendant chacune de ces périodes.

Incidences fiscales des subventions allouées à l'Agriculture

Le prix d'acquisition ou de revient d'un bien ne forme la base de l'amortissement au regard de l'impôt sur le revenu que dans la mesure où le contribuable en assume réellement la charge. Partant la subvention que le contribuable a pu toucher pour l'acquisition du bien en cause est à retrancher du prix d'acquisition. C'est donc le prix d'acquisition diminué du montant de la subvention qui est porté à l'actif du bilan.

L'article 12 de la Loi d'orientation agricole du 23 avril 1965 concernant le dégrèvement fiscal pour investissements nouveaux en agriculture dispose que "les exploitants agricoles peuvent déduire de leur bénéfice agricole une quote-part du prix d'acquisition ou de ~~revient~~ des investissements nouveaux en outillage et matériel productifs ainsi qu'en aménagement d'étables".

La déduction est fixée à 30% pour la première tranche d'investissements nouveaux ne dépassant pas 2 millions, et à 20% pour la deuxième tranche dépassant la limite de 2 millions.

La déduction se détermine par rapport au prix net de subventions; il y a lieu de préciser qu'il s'agit d'une d'une déduction unique qui s'effectue au titre de l'exercice au cours duquel les investissements ont été faits.

Des aides fiscales du même genre sont accordées aux entreprises industrielles de mise en oeuvre de produits agricoles.

Eu égard à la circonstance que les bonifications d'intérêts accordées aux exploitants agricoles sont généralement allouées sous forme de don en capital, eu égard d'autre part à la circonstance que ce don n'est accordé qu'en rapport avec l'acquisition d'immobilisations déterminées (bien paternel, exploitation entière, bâtiments de ferme, terrain agricole), il y a lieu de traiter les subventions d'intérêts ainsi capitalisées, au regard de l'impôt sur le revenu, comme des subventions en capital destinées à l'acquisition des immobilisations. La subvention est donc à retrancher du prix d'acquisition de l'immobilisation subventionnée à porter à l'actif du bilan.

La subvention est à déduire de même du prix d'acquisition lorsqu'elle est accordée en rapport avec l'acquisition de terrains d'exploitation. Dans ce cas l'octroi de la subvention n'influencera pas le résultat d'exploitation.

COMPENSATION ENTRE PERTES ET BENEFICES

L'article 7 de la L.I.R. qui donne la définition du bénéfice imposable dispose : "Le total des revenus nets est constitué par l'ensemble des revenus nets, déterminés distinctement pour chacune des catégories, les pertes dégagées pour l'une ou l'autre catégorie se compensant, s'il n'en est pas autrement disposé, avec les revenus nets des autres catégories".

Les restrictions au principe de la compensation sont étrangères à notre matière.

Dans notre domaine il y a lieu de considérer les deux cas suivants :

1) l'exploitant individuel est sujet à des pertes tandis que le groupement a réalisé des bénéfices.

La compensation s'effectue entre la perte subie dans l'exploitation individuelle et la part revenant à l'exploitant individuel dans le bénéfice de la société.

2) La société est en perte tandis que l'exploitant individuel a réalisé des bénéfices.

Une distinction s'impose entre les groupements qui ont la personnalité juridique sur le plan fiscal et ceux qui ne l'ont pas.

a) Groupements ayant la personnalité juridique sur le plan fiscal (S.A., s.à.r.l., société en commandite par actions, société coopérative).

S'agissant de deux êtres juridiques distincts aucune compensation n'est possible.

b) Groupements sans personnalité juridique sur le plan fiscal (indivision, société civile, société en commandite simple, société en nom collectif).

Comme ces groupements supportent l'impôt dans le chef de leurs associés, personnes physiques, pour leur part respective dans les bénéfices du groupement, la compensation entre perte et bénéfice se fait.

T R O I S I E M E C H A P I T R E

IMPOSITION DES GROUPEMENTS

I. L'INDIVISION

=====

A. IMPOTS LORS DE LA CONSTITUTION

Il y a lieu de se référer aux développements sur les droits d'enregistrement, d'hypothèques, de transcription et de succession exposés au sujet de l'exploitation agricole individuelle (voir pages 24 et 25).

B. IMPOTS DUS EN COURS DE FONCTIONNEMENT

1) Impôt sur le revenu

Il y a lieu de se référer, en principe, aux développements sur l'impôt sur le revenu au sujet de l'exploitation individuelle.

Toutefois quelques remarques s'imposent :

a) Chaque co-indivisaire est imposé dans son propre chef, l'indivision elle-même n'est pas imposée comme telle. La répartition du bénéfice entre les coexploitants se fait dans la mesure de leurs droits respectifs dans l'exploitation collective.

b) En cas d'exploitation collective existant entre ascendants et descendants, la répartition du bénéfice entre les coexploitants dans la mesure de leurs droits respectifs n'est possible que

1) lorsqu'il y a indivision successorale quant à l'ensemble des immobilisations (cas le plus fréquent en cas d'indivision),

2) lorsqu'une gestion commune se justifie soit par l'importance extraordinaire du domaine agricole ou forestier, soit par d'autres circonstances exceptionnelles. Il faut en outre que les descendants participent d'une façon effective à la direction et

à la gestion de l'exploitation et que tous les membres soient possesseurs directs ou indirects d'une fraction ou de parties essentielles des immobilisations.

c) lorsque les conditions susmentionnées (indivision successorale, importance extraordinaire) ne sont pas données dans une indivision existant entre le père et son fils mineur, le père et son fils sont imposés collectivement.

Toutefois lorsqu'une rémunération est allouée à un proche parent autre que le conjoint imposable collectivement, cette rémunération est déductible comme dépense d'exploitation si elle est due en vertu d'un contrat de louage de service, à la double condition qu'il s'agisse d'une rémunération normale pour les services nécessaires et effectifs et que toutes les retenues et cotisations légalement obligatoires soient réglées. Dans ce cas le revenu du proche parent ne tombe pas sous l'imposition collective. mais est imposé dans le propre chef du proche parent.

2) T.V.A.

La T.V.A. est applicable.

3) Impôt sur la fortune

Cet impôt est applicable. Chaque indivisaire est imposé séparément pour sa part de capital.

4) Impôt foncier

Passible de cet impôt.

5) Impôt commercial

Ce type de groupement n'est pas passible à cet impôt.

6) Impôt sur le total des salaires et traitements

Ce type de groupement n'est pas passible de cet impôt.

C. EXTINCTION, ADHESION, DEFART D'UN INDIVISAIRE

Si un indivisaire veut se retirer de l'indivision il peut en provoquer le partage aux termes de l'art. 815 C.c. Si ses coindivisaires achètent soit lors d'une vente publique, soit amiablement sa part indivise, les droits d'enregistrement et de transcription sont dus.

II. LA SOCIETE CIVILE

=====

A. FONDATION DE LA SOCIETE

1) Droit d'apport

L'acte de formation et de prorogation de société est soumis à un droit proportionnel de 0,60% sur le montant total des apports mobiliers et immobiliers, déduction faite du passif.

Si les sommes ou valeurs ne sont pas déterminées dans l'acte, les parties doivent en faire une déclaration estimative dans l'acte.

Le droit d'apport est réduit en cas de société familiale de 0,60% à 0,30%.

La société civile est à considérer comme société familiale lorsque les parts sociales sont attribuées par l'acte constitutif, pour les 9/10 au moins, soit aux époux seuls, soit aux père et mère ou au survivant d'entre eux et à leurs descendants ou alliés en ligne directe, soit, en cas de décès des père et mère, aux frères et soeurs en état d'indivision et respectivement aux épouses et époux de ceux-ci (l'indivision n'est requise qu'en cas de décès des père et mère) ainsi qu'à leurs descendants et alliés en ligne directe.

Le droit d'apport ne s'applique bien entendu qu'à l'apport proprement dit, c.à.d. à la mise sociale en échange de laquelle l'associé ne reçoit d'autre équivalent que des droits sociaux.

Pour les transmissions de tout autre nature le droit commun p.ex. de la vente, de l'échange, est applicable.

Le droit d'apport frappe l'ensemble des mises sociales sans distinction entre celles qui sont représentées par des actions de capital et celles qui n'ont été rémunérées que par des titres bénéficiaires.

2) Droit de timbre

Malgré la généralité des termes, la loi n'a entendu frapper du droit de timbre que les titres négociables. Les parts dans la société civile en sont donc affranchies.

3) En cas d'opérations de droit commun effectuées par la société, p.ex. l'échange ou l'achat de terrains, le droit commun sur l'enregistrement, la transcription et les droits d'hypothèque est applicable.

4) Frais d'acte, honoraires du notaire, droits de publication et d'inscription...

B. EN COURS DE FONCTIONNEMENT

1) Taxe d'abonnement annuelle

La taxe d'abonnement annuelle ne s'appliquant qu'aux actions et obligations qui ont la forme de titres négociables, la société civile n'est pas assujettie à cette taxe.

2) Impôt sur le revenu

Il y a lieu de se référer, en principe, aux développements de la page 25.

Pour l'impôt sur le revenu, la société civile n'existe pas en tant que telle; chaque associé est exploitant et directement assujetti à ce titre à l'impôt sur le revenu, l'assiette du revenu imposable étant seule établie à titre collectif pour les besoins du calcul. La répartition des bénéfices et des pertes peut être réglée dans le contrat de société. A défaut de disposition spéciale, les bénéfices et les pertes sont généralement répartis proportionnellement aux apports. En cas d'abattement, un abattement unique se fera sur le bénéfice total de l'exploitation collective, sans que le nombre de

coexploitants soit pris en considération.

En cas de société civile existant entre ascendants et descendants, la disposition exposée ci-dessus sur l'exploitation collective est applicable.

3) Impôt commercial

La société civile à activité agricole et forestière n'est pas assujettie à l'impôt commercial.

4) Impôt sur la fortune

La fortune de la société est établie en commun mais chaque associé est imposé séparément pour sa part de capital dans la société, la société elle-même n'est pas imposée comme telle.

5) T.V.A.

La T.V.A. s'applique.

6) Impôt foncier

La société civile est soumise à cet impôt.

7) Impôt sur le total des salaires et traitements payés par les entrepreneurs

La société civile n'est pas assujettie à cet impôt.

C. LORS DE L'EXTINCTION, DE L'ADHESION OU DU DEPART D'UN SOCIETAIRE

Si les apports sont augmentés postérieurement à l'acte de fondation, le droit d'apport sera dû, à titre de supplément, sur le montant des sommes ou valeurs qui ne l'auront pas encore acquitté.

L'augmentation du capital, soit par incorporation des réserves, soit par réévaluation du capital social, n'est pas passible du droit proportionnel d'enregistrement du chef d'apports nouveaux.

La retraite d'un associé, de quelque manière qu'elle s'opère, met fin à l'existence de la société civile, si la survivance n'en a pas été formellement réservée par les statuts. Par la dissolution, l'être moral qui personnifiait la société disparaît et le droit des associés est transformé en une copropriété indivise des valeurs sociales. Nul doute que l'acte qui constate la cession de pareils droits indivis est passible du droit de mutation eu égard à la nature des biens transmis.

Les actes de dissolution de société qui ne portent ni obligation, ni transmission de biens immeubles ou meubles entre les associés ou autres personnes sont assujettis au droit fixe de 20 frs.

Afin de prévenir toute fraude, la loi dispose que l'attribution d'un immeuble, lors de la liquidation ou de la dissolution d'une société, à un associé autre que celui qui a apporté cet immeuble à la société, donne ouverture au droit d'enregistrement et de transcription sur les transcriptions immobilières à titre onéreux, si elle a lieu dans les 5 ans de l'apport de l'immeuble.

La cession de parts sociales dans les sociétés de personnes, si elle est permise, est sujette à un droit de 1,2%

III. LA SOCIETE EN NOM COLLECTIF =====

L'imposition de la société en nom collectif est la même que celle de la société civile.

IV. LA SOCIETE EN COMMANDITE SIMPLE =====

Même imposition que la société civile.

V. SOCIETE ANONYME =====

A. FCNDATION DE LA SOCIETE

1) Droit d'apport

Le droit d'apport est dû sur tout le capital social souscrit. Voir à ce sujet développements page 39.

Il y a lieu de remarquer que les dispositions concernant la société familiale ne s'appliquent pas ici.

2) Droit de timbre

Les titres ou certificats d'actions, qu'elles soient libérées ou non libérées et le renouvellement de ces actions ainsi que les titres d'obligations dans la S.A.; sont assujettis au droit de timbre proportionnel.

Ce droit est fixé à 0,10% de la valeur nominale.

3) En cas d'opérations de droit commun effectuées par la société, p.ex. vente, échange, le droit commun sur l'enregistrement, la transcription et les droits d'hypothèque est applicable.

4) Frais d'acte, honoraires du notaire, droits de publication, d'inscription au Registre aux Firmes, etc.

Si le capital social est important, l'ensemble de ces frais est compris dans un forfait à arrêter par le notaire rédacteur de l'acte. A titre d'ordre de grandeur, il faudrait compter pour une S.A. au capital social de 1.000.000 frs., avec une somme de 20.000 frs. environ.

B. EN COURS DE FONCTIONNEMENT

1) Taxe d'abonnement annuelle

La taxe d'abonnement est un droit d'enregistrement établi sur la négociabilité des titres. Elle a pour objet la circulation présumée des actions et obligations en tenant compte des variations de leur valeur vénale.

Cette taxe est due à partir de l'émission des titres.

Sont assujettis à la taxe d'abonnement les titres ou promesses d'intérêts, actions ou obligations dans les S.A.

Le droit est de 0,36% du montant du capital desdits intérêts, actions et obligations, évalué par leur cours moyen pendant l'année précédente, déduction faite des versements restant à faire sur les parts ou titres non entièrement libérés.

Dans aucun cas, le minimum du droit perçu ne pourra être inférieur à 500 frs.

Cette taxe n'est pas déductible.

2) Impôt sur le revenu

En vertu du principe de la double imposition applicable au Luxembourg, le bénéfice d'une S.A. subit à 2 reprises la charge de l'impôt.

En premier lieu, le bénéfice de la S.A. est passible de l'impôt sur le revenu des collectivités, impôt redû par la société elle-même comme contribuable.

En deuxième lieu, les bénéfices distribués sont passibles, à leur tour, de l'impôt sur le revenu dans le chef des associés. Le mode de perception à cet égard constitue normalement un stoppage à la source appelé "retenue d'impôt sur les revenus de capitaux".

L'impôt sur le revenu des collectivités est impôt à taux gradué :
20% lorsque le revenu imposable ne dépasse pas 400.000 frs.,
30% pour les bénéfices ne dépassant pas 1 million,
40% pour les bénéfices dépassant 1 million.

Des clauses limites tendent à éviter, pour les revenus se situant aux environs immédiats de respectivement 400.000 frs. et de 1 million, l'accroissement trop brusque de la charge d'impôt.

Il est indifférent que le revenu est distribué ou non aux ayants droit . La société est imposée sur son revenu, abstraction faite des allocations aux associés,

Elle est imposée au même taux, que le revenu imposable soit viré aux réserves en vue d'un autofinancement de la société ou qu'il soit distribué.

Au Luxembourg il n'existe pas de possibilité à option au profit de quelque organisme à caractère collectif que ce soit, le législateur précisant à titre de disposition impérative les redevables de l'impôt sur le revenu des collectivités.

Le revenu-assiette de l'impôt sur le revenu des collectivités est le même que pour les personnes physiques. Les rémunérations des administrateurs et commissaires ne constituent pas des dépenses déductibles lorsqu'elles ne concernent pas la gestion journalière de la société. Cet impôt n'est pas déductible.

3) Impôt Commercial

La S.A. est toujours et pour toute son activité soumise à l'impôt commercial, même si elle exerce une activité agricole. En effet, l'obligation fiscale à l'impôt commercial est liée à la seule forme juridique d'une société constituée sous la forme d'une société de capitaux, le genre et l'étendue de l'activité de cette société restent sans influence sur son imposition du chef de l'impôt commercial.

4) Impôt sur la fortune

La société est redevable de cet impôt dans son propre chef; toutefois la fortune minimum d'imposition (steuerpflichtiges Mindestvermögen) est fixée à 500.000 frs.

5) T.V.A.

La S.A. est redevable de la T.V.A.

La société anonyme qui est obligée à une comptabilité en due forme, a avantage à opter pour le régime d'imposition normale.

6) Impôt foncier

Cet impôt est dû.

7) Impôt sur le total des salaires et traitement payés

La S.A. y est soumise.

8) Retenue d'impôt sur les revenus de capitaux

La retenue d'impôt sur le revenu des capitaux est un corolaire de l'impôt sur le revenu des collectivités.

Tous les revenus de capitaux n'en sont pas passibles mais seulement les dividendes et parts de bénéfice revenant au bailleur de fonds ainsi que les arrérages et les intérêts.

Le taux de la retenue est fixé à

15% pour les revenus variables (dividendes + par dividendes)

5% pour les arrérages et intérêts.

Cet impôt est déduit de l'impôt sur le revenu que le bénéficiaire doit verser en définitive.

En résumé on peut compter pour une S.A. avec les taux d'impôts globaux suivants :

Bénéfices en dessous de	1.000.000 frs	45% à 50%
Bénéfices dépassant	1.000.000 frs	50% à 55%

C. AUGMENTATION DE CAPITAL, DISSOLUTION DE LA SOCIETE

Je me réfère quant à l'augmentation des apports et la dissolution de la S.A. aux développements page 41 (à l'exclusion de ce qui est dit en cas de retrait d'un associé dans une société de personnes).

En cas de liquidation, de fusion, de cession et de transformation - toutes ces hypothèses sont traitées de la même façon au point de vue fiscal - il n'existe pas une imposition sur les bénéfices de liquidation comme tels. Il est cependant certain qu'une S.A. dissoute et en voie de liquidation est imposée au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités, mais seulement "sur le bénéfice net réalisé pendant la liquidation". Le bénéfice imposable correspond à la différence entre l'actif net investi de la société au moment de la dissolution et le produit net de la liquidation à distribuer.

VI. SOCIETE EN COMMANDITE PAR ACTIONS

=====

Même imposition que société anonyme.

Parmi les dépenses déductibles pour déterminer l'assiette-revenu de l'impôt sur le revenu des collectivités, il y a lieu de comprendre les montants dus aux commandités du chef de loyers, d'avoirs en compte ou d'une activité au service de la société.

VII. SOCIETE A RESPONSABILITE LIMITEE

=====

A. FONDATION DE LA SOCIETE

1) Le droit d'apport

Le droit d'apport est dû sur tout le capital souscrit.

La s.à.r.l. peut constituer une société familiale et bénéficier dans ce cas de la réduction du droit d'apport à 0,30% (voir page 39).

2) Droit de timbre

Ce droit n'est pas dû.

3) Frais d'acte, honoraires du notaire, droit de publication.

B. EN COURS DE FONCTIONNEMENT

1) Taxe d'abonnement annuelle

Cette taxe est due. Toutefois, pour les parts sociales d'une s.à.r.l., la taxe est réduite à 0,18 % .

2) Impôt sur le revenu

Les dispositions développées au sujet de la S.A. (page 44) sont pleinement applicables à la s.à.r.l.

Il y a un point intéressant à relever à propos de la s.à.r.l. : La s.à.r.l., surtout lorsqu'elle constitue une entreprise à caractère familial, verse à ses associés à titre de rémunération des fonctions

sociales qu'ils exercent, des sommes importantes qui diminuent considérablement les revenus passibles de l'impôt sur le revenu des collectivités.

3) Impôt Commercial

La s.à.r.l. est comme la S.A. toujours soumise à l'impôt commercial.

4) Impôt sur la fortune

La s.à.r.l. est passible de cet impôt. La fortune minimum d'imposition est fixée à 200.000 frs.

5) T.V.A.

Cette taxe est applicable.

6) Impôt foncier

La s.à.r.l. y est soumise.

7) Impôt sur le total des salaires et traitement payés

La s.à.r.l. y est assujettie.

8) Retenue d'impôt sur les revenus de capitaux

Cet impôt est applicable.

C. AUGMENTATION DE CAPITAL, DISSOLUTION DE LA SOCIETE

Je me réfère aux développements page 46 qui sont applicables.

Les parts sociales d'une s.à.r.l. étant soumises à la taxe d'abonnement, aucun droit spécial n'est perçu lors de leur cession.

VIII. SOCIETE COOPERATIVE

=====

Il s'agit ici de la société coopérative à forme commerciale régie par la loi du 10 août 1915.

La société coopérative à forme commerciale se range, en principe, parmi les sociétés à capitaux.

A. FONDATION DE LA SOCIETE

1) Le droit d'apport

Le droit d'apport est dû sur tout le capital social souscrit.

Les dispositions concernant la société familiale ne s'appliquent pas.

2) Droit de timbre

Le droit de timbre n'étant dû que sur les titres négociables, les parts sociales dans la société coopérative, qui sont incessibles à des tiers, sont affranchies de ce droit.

3) Frais d'acte, honoraires du notaire, droits de publication, d'inscription.

B. EN COURS DE FONCTIONNEMENT

1) Taxe d'abonnement

Cette taxe n'est pas due.

2) Impôt sur le revenu

La société coopérative est passible de l'impôt sur le revenu des collectivités. Je me réfère à ce sujet aux développements concernant la S.A.

Il y a lieu de considérer comme dépense déductible pour déterminer l'assiette-revenu les ristournes allouées à ses membres par la société coopérative dans la mesure où l'excédent distribué provient d'affaires traitées avec les membres. La déduction n'est toutefois pas permise dans la mesure où les distributions de bénéfice autres que les ristournes n'atteignent pas 5% de l'actif net investi à la fin de l'exercice d'exploitation.

3) Impôt Commercial

La société coopérative est toujours et pour toute son activité soumise à cet impôt.

4) Impôt sur la fortune

Passible à cet impôt.

5) T.V.A.

6) Impôt foncier

La société coopérative est assujettie à l'impôt foncier.

7) Impôt sur le total des salaires et traitements payés

La société coopérative est passible de cet impôt.

8) Retenue d'impôt sur les revenus des capitaux

La société coopérative y est soumise.

C. AUGMENTATION DE CAPITAL, DISSOLUTION DE LA SOCIETE

Je me réfère aux développements page 46.

IX. ASSOCIATION AGRICOLE

=====

A. FCNDATION DE L'ASSOCIATION

L'acte de société sera enregistré au droit fixe.

Ni le droit d'apport, ni le droit de timbre ne sont dus.

B. EN COURS DE FONCTIONNEMENT

1) Taxe d'abonnement

Cette taxe n'est pas due.

2) Impôt sur le revenu

En principe, les associations agricoles sont passibles de l'impôt sur le revenu des collectivités (körperschaftssteuerepflichtig).

Toutefois les associations sont exemptées de l'impôt sur le revenu des collectivités sous deux conditions :

- 1) il faut que ces associations soient créées conformément à l'arrêté granducal du 17.9.1945 sur l'organisation des associations agricoles;
- 2) il faut que leur activité concerne
 - a) l'utilisation en commun de machines ou installations agricoles ou forestières;
 - b) la transformation ou la vente de produits agricoles ou forestiers provenant des exploitations agricoles, viticoles ou forestières de leurs membres, à condition que la transformation ou la vente reste dans le domaine de l'agriculture, de la viticulture ou de la sylviculture.

Lorsque l'activité de l'association sort du domaine de l'agriculture, elle est passible de l'impôt pour l'ensemble de son bénéfice.

L'exemption est donc limitée à des opérations déterminées. L'application des conditions reçoit, toutefois, une interprétation bienveillante.

Les associations agricoles qui remplissent les conditions prévues pour l'exemption de l'impôt sur le revenu des collectivités ne perdent pas l'exemption par le fait de prendre et de détenir, dans le cadre de l'arrêté granducal du 17 septembre 1945 sur l'organisation des associations agricoles, des participations dans des entreprises industrielles ou commerciales dont l'objet consiste essentiellement dans la mise en oeuvre ou la vente de produits agricoles. Toutefois les associations seront imposées à concurrence des apports effectués dans le cadre de ces participations. En outre, le revenu des participations sera imposable.

Les ristournes allouées à ses membres par l'association agricole constituent, sous certaines conditions, des dépenses déductibles. Je me réfère à ce sujet aux précisions données au sujet des sociétés coopératives.

3) Impôt Commercial

Lorsque l'association agricole se limite aux opérations prévues par l'arrêté granducal de 1945 (utilisation en commun de machines ... voir l'énumération page 12), ce même arrêté dispose que ces diverses opérations ne sont en aucun cas réputées actes de commerce.

Partant l'impôt commercial qui ne frappe, en principe, que l'exploitation commerciale (Gewerbebetrieb), n'est pas dû.

4) Impôt sur la fortune

Lorsque l'association agricole est exemptée de l'impôt sur le revenu des collectivités, elle est exemptée du même coup de l'impôt sur la fortune.

5) T.V.A.

En principe, l'association agricole y est soumise.

6) Impôt foncier

L'association agricole y est assujettie.

7) Impôt sur le total des salaires et traitements payés

Cet impôt n'est pas dû.

En conclusion, il y a lieu de remarquer que l'association agricole bénéficie pratiquement d'une immunité fiscale.

=====

T R O I S I E M E P A R T I E

EXEMPLES DE L'INCIDENCE FISCALE SELON LA FORME DE
COOPERATION CHOISIE

Tableaux synoptiques (1)

A. DOMAINE DE LA PRODUCTION

Remarques préliminaires communes aux quatre cas

1. Les exemples sont calculés sur l'exercice 1970 (constitution le 2/1/1970).
2. Il est admis que l'impôt foncier (1%) et le droit d'hypothèque (0,5 pro mille) font partie des frais généraux.
3. Etant en régime transitoire il est à remarquer que conformément à l'article 92 de la loi du 5 août 1969 concernant la TVA, la TVA grevant les biens d'investissement n'est déductible qu'à concurrence de 50% pour l'exercice 1970.
La TVA récupérable a été indiquée entre parenthèses et n'est pas comprise dans les totaux. En régime d'imposition normal l'exploitant est, en effet, en droit de déduire la TVA payée en amont de la dette fiscale dont il est lui-même redevable.
Tandis que l'exploitant individuel a, en matière de TVA, un droit d'option entre le régime d'imposition forfaitaire (voir page 28) et le régime d'imposition normal, l'article 5 de l'arrêté granducal du 19 décembre 1969, dans le souci d'éviter d'éventuelles distorsions de concurrence, exclut du régime forfaitaire de la TVA les associations agricoles, les groupements de producteurs et les autres organisations de producteurs ainsi que leurs unions.
4. Pour les sociétés de capitaux il n'est pas tenu compte des droits de timbre.
5. Il n'est pas tenu compte du droit d'enregistrement qui est de l'ordre de 4 à 5 UC dû en cas de constitution d'une association agricole.
6. Les impôts locaux sont indiqués pour mémoire.
7. Tous les montants sont indiqués en UC.

(1) Les calculs détaillés se trouvent en annexe

Premier cas

UTILISATION EN COMMUN DE MACHINES

=====

	Indivision	Association agricole
<u>A. Constitution</u>		
TVA (hangar + matériel) récupérable	(812)	(812)
non récupérable	812	812
	<hr/>	
Total en cas de constitution	812 UC	812 UC
 <u>B. Fonctionnement</u>		
- 1re hypothèse :		
Dépenses couvertes par participants :		
Impôt sur le revenu	466 UC par participant	
TVA	-	
- 2e hypothèse		
Participants paient travaux		
Impôt sur le revenu	466 UC par participant	466 UC par participant
TVA	(160)	(160)
Impôts locaux	p.m.	p.m.
 <u>C. Retrait</u>		
1. Impôt sur le revenu grevant la plus-value		
a) en cas de cessation totale de toute activité	-	-
b) en cas de continuation d'une exploitation individuelle	3	3
2. Droits de mutation	45,4	45,4

Commentaire

L'imposition de l'indivision et de l'association agricole est identique. En effet, tant que l'association agricole est créée conformément à l'arrêté granducal du 17/9/1945 et qu'elle limite son

activité à l'utilisation en commun de machines ou installations agricoles et forestières, aucun impôt propre ne naît dans le chef du groupement; seuls les associés sont imposés dans leur chef respectif.

Il est à relever que l'association agricole n'est possible qu'au cas où les associés paient les travaux exécutés.

Lorsque le sociétaire cesse toute activité le bénéfice de cession ou de cessation est diminué d'un abattement de 4.000 UC ou d'une quote-part proportionnelle de ce montant, suivant que la cession ou la cessation se rapporte à l'entreprise entière ou à une partie autonome ou fraction de celle-ci. D'autre part, ce bénéfice ajusté est taxé à un taux de faveur.

Deuxième cas

PRODUCTION EN COMMUN DE PORCS A L'ENGRAIS

=====

U.C.

	Entreprise individuelle	Exploitations collectives Indivision Sté civile S.à.r.l			Société coopérat.
--	----------------------------	------------------------------------------------------------	--	--	----------------------

A. Constitution

1. Droits d'enregistrement + transcription + frais de notaire	125	125	125	125	125
2. Droit d'apport			120	120	120
3. TVA (construction + ma- chines + outils) non récupérable	2.400	2.400	2.400	2.400	2.400
récupérable	(2.400)	(2.400)	(2.400)	(2.400)	(2.400)
Total lors de la constitution	2.525 UC	2.525 UC	2.645 UC	2.645UC	2645UC

B. Fonctionnement

1. Impôt sur la fortune	100	100	100	100	100
2. Impôt sur le revenu des personnes physiques	1.211	1.211	1.190	821	826
3. Impôt commercial				530	530
4. Impôt sur la fortune des sociétés de capitaux				100	100
5. Taxe d'abonnement				36	
6. Impôt sur le revenu des collectivités				1.490	1.490
7. TVA	(2.302)	(2.302)	(2.302)	(2.302)	(2.302)
8. Impôts locaux	pm.	pm.	pm.	pm.	pm.
Total en cours de fonctionnement	1.311	1.311	1.290	3.077	3.046
Surcharge par rapport à l'exploitation individuelle	-	-	-	1.766	1.735

C. Retrait d'un associé

1. Impôt sur le revenu grevant la plus-value :					
a) en cas de cessation to- tale de toute activité		30	30	30	
b) en cas de continuation de l'exploitation individuelle		163	163	163	
2. Droits de mutation :					
1ère hypothèse		388,5	46,6	-	
2e hypothèse		340,7	-	-	

Commentaire

Les formes de coopération et de fusion qui ne donnent pas naissance à une personne morale distincte sur le plan du droit fiscal entraînent les conséquences fiscales les moins lourdes. Il est à relever qu'en droit luxembourgeois la société civile jouit, sur le plan du droit civil, d'une personnalité distincte de celle de ses membres; sur le plan du droit fiscal, par contre, la société civile est considérée comme n'ayant pas de personnalité juridique propre.

En effet, dans les formes de groupement dénuées de personnalité juridique propre (indivision et société civile), les membres sont personnellement imposables pour la part leur revenant dans les bénéfices du groupement. La charge fiscale supportée par chacun des associés est identique à celle qui aurait été la sienne si les bénéfices avaient été réalisés dans le cadre d'une exploitation individuelle. Partant en cours de fonctionnement la dette fiscale de l'entreprise individuelle, de l'indivision et de la société civile, est identique.

Les sociétés de capitaux (s.à.r.l. et société coopérative) sont soumises, au point de vue de l'imposition des revenus annuels, à une double imposition : le bénéfice est taxé une première fois dans le chef de la société (impôt sur le revenu des collectivités) et une seconde fois dans le chef des associés (impôt sur le revenu des personnes physiques). Tandis que la société civile à activité agricole est exempte de l'impôt commercial, la société à responsabilité limitée et la société coopérative sont, de par leur forme juridique, soumis à cet impôt; en effet, le genre et l'étendue de l'activité d'une société de capitaux restent sans influence sur son imposition du chef de l'impôt commercial.

En cas de retrait d'un associé les droits de mutation varient selon les modalités suivantes :

Indivision - 1^{re} hypothèse : la cession se fait par acte notarié qui comprend les droits indivis tant dans les immeubles que dans les meubles.

Dans ce cas les droits d'enregistrement, de transcription et de notaire s'établissent sur la valeur de cession des droits indivis dans les immeubles et les meubles.

2^e hypothèse : la cession des droits indivis dans les

meubles peut se faire par acte sous seing privé; dans ce cas aucun droit d'enregistrement n'est dû sur cette cession.

La cession de parts indivises dans les immeubles, par contre, doit toujours avoir lieu par acte notarié.

Société civile : Sauf stipulation contraire la société civile se trouve dissoute en cas de retrait d'un associé.

1^{re} hypothèse : si la cession des parts dans la société civile se fait par acte soumis à l'enregistrement, le taux du droit d'enregistrement sur la valeur cédée est de 1,2 %.

2^e hypothèse : la cession de parts ne doit pas faire obligatoirement l'objet d'un acte soumis à la formalité de l'enregistrement; dans ce cas aucun droit n'est perçu.

S.à.r.l. : comme les parts d'une s.à.r.l. sont soumises à la taxe d'abonnement, aucun droit de mutation n'est dû en cas de cession.

Société coopérative : les parts d'une société coopérative sont en principe incessibles.

La société civile n'entraînant aucune charge fiscale plus onéreuse que l'entreprise individuelle, sauf la charge unique du droit d'apport lors de la constitution, constitue la forme de groupement la plus économique du point de vue fiscal.

Troisième cas

EXPLOITATION EN COMMUN D'UNE ETABLE DE VACHES LAITIERES

U.C.

	Entreprise		Exploitations collectives		
	individuelle	Indivision	Sté civ.	s.à r.l.	Soc.coop.
A. Constitution					
1. Droits d'enregistrement de transcription + frais de notaire	690	690	690	690	690
2. Droit d'apport			540	540	540
3. TVA (construction + matériel) non récupérable	6.004	6.004	6.004	6.004	6.004
récupérable	(6.004)	(6.004)	(6.004)	(6.004)	(6.004)
Total lors de la constitution	6.694	6.694	7.234	7.234	7.234
B. Fonctionnement					
1. Impôt sur la fortune	450	450	450	450	450
2. Impôt sur le revenu des personnes physiques	676	676	613	325	342
3. Impôt commercial				770	770
4. Impôt sur la fortune des sociétés de capitaux				450	450
5. Taxe d'abonnement				162	
6. Impôt sur le revenu des collectivités				1.059	1.059
7. TVA	(1438)	(1438)	(1438)	(1438)	(1438)
8. Impôts locaux	pm.	pm.	pm.	pm.	pm.
Total en cours de fonctionnement	1.126	1.126	1.063	3.216	3.071
Surcharge par rapport à l'exploitation individuelle	-	-	-	2.090	1.945
C. Retrait d'un associé					
1. Impôt sur le revenu grevant la plus-value :					
a) en cas de cessation totale de toute activité		175	175	175	
b) en cas de continuation de l'exploitation individuelle		297	297	297	
2. Droits de mutation :					
1re hypothèse		986	118	-	
2e hypothèse		916		-	

Commentaire

Les remarques et conclusions exposées ci-avant pour les cas 1 et 2 s'appliquent également pour ce cas.

Quatrième cas

FUSION COMPLETE D'EXPLOITATIONS MIXTES

U.C.

=====

	Entreprise		Exploitations collectives		
	individuelle	Indivision	Sté civ.	Sàrl.	Soc.coop.
A. Constitution					
1. Droits d'enregistrement, de transcription + frais de notaire	26.000	20.800			
2. Droit d'apport			2.250	2.250	2.250
3. TVA	-	±	-	-	-
Total lors de la constitution	26.000	20.800	2.250	2.250	2.250
B. Fonctionnement					
1. Impôt sur la fortune				1.875	1.875
2. Impôt sur le revenu des personnes physiques	1.598	7.990	7.990	7.991	7.986
3. Impôt commercial				770	770
4. Impôt sur la fortune des sociétés de capitaux				0	0
5. Taxe d'abonnement				315	
6. Impôt sur le revenu des collectivités				1.452	1.452
7. TVA	(1688)	(1688)	(1688)	(1688)	(1688)
8. Impôts locaux	pm.	pm.	pm.	pm.	pm.
Total en cours de fonctionnement	1.598	7.990	7.990	12.403	12.083
Charge fiscale par exploitant (1/5)	1.598	1.598	1.598	2.480	2.416
Surcharge fiscale en cours de fonctionnement par rapport à l'exploitation individuelle	-	-	-	882	818
C. Retrait d'un associé					
1. Impôt sur le revenu grevant la plus-value :					
a) en cas de cessation totale de toute activité		368	368	368	
2. Droits de mutation :					
1re hypothèse		5.439	653	-	
2e hypothèse		5.049	-	-	

Commentaire

Il y a lieu de se reporter aux commentaires des cas 1 et 2.

B. DOMAINE DE LA COMMERCIALISATION

Remarques préliminaires communes aux deux cas

Les remarques préliminaires se rapportant aux exemples en matière de production s'appliquent de même à ceux du domaine de la commercialisation.

Quelques précisions d'ailleurs également valables pour le domaine de la production semblent opportunes :

1. Les taux d'amortissement appliqués au Luxembourg sont fixés d'après la durée probable d'utilisation des biens en question.

En principe les taux se trouvent fixés comme suit :

- pour les bâtiments : suivant la technique de construction de 2 à 5%; nous admettons 3% en moyenne.
- pour l'équipement : 10% en moyenne pour les installations fixes (achalandage, mobilier ...)
15% à 20% pour les installations mobiles (machines, charroi ...).

2. Il n'est pas tenu compte du fait que les subventions sont à déduire des biens d'investissement pour la constitution desquels elles ont été accordées. En effet, lesdites subventions diminuent les bases amortissables et font augmenter

- a) les bénéfices courants
- b) les plus-values sur la cession de parts.

3. Tous les montants sont indiqués en UC.

4. Fiscalité et cycle économique :

Tous les droits, impôts et taxes, à l'exception de la seule TVA, entrent dans le cycle économique des opérations effectuées (charges et revenus).

En ce qui concerne la TVA elle constitue un cycle parallèle aux opérations qu'elle grève (Traglast). On ne peut considérer ni comme charge la TVA en amont, ni comme revenu la TVA facturée, exception faite de la TVA rémanente grevant les investissements en période transitoire qui constitue une véritable charge. L'effet de la TVA

est d'ordre mécanique et a une influence sur la trésorerie (Zahllast), c.à.d. présente des charges ou des revenus en matière de rendement financier.

Cinquième cas

VENTE DE BÉTAIL ET VIANDES - ABATTOIRS

=====

U.C.

	1ère hypothèse :		2e hypothèse :	
	Installations appartenant à l'organisation		Installations mises à la disposition de l'organisation	
	S.à r.l.	Société coopérative	S.a r.l.	Société coopérative
A. Constitution				
1. Droits d'enregistrement, de transcription + frais de notaire	2.500	2.500		
2. Droit d'apport	360	360	36	36
3. TVA (construction + machines, outils) non récupérable	60.000	60.000		
récupérable	(60.000)	(60.000)		
Total lors de la constitution	62.860 UC	62.860 UC	36 UC	36 UC
B. Fonctionnement				
1. Impôt commercial	13.600	13.600	30	30
2. Impôt sur la fortune des sociétés de capitaux	20	50	30	30
3. Taxe d'abonnement	104		10	
4. Impôt sur le revenu des collectivités	59.240	59.240	94	94
5. TVA	(281.856)	(281.856)	(297.000)	(297.000)
6. Impôts locaux	p.m.	p.m.	p.m.	p.m.
Total en cours de fonctionnement	72.964 UC	72.890 UC	164 UC	154 UC

Commentaire

Les mêmes constatations et remarques peuvent, en principe, être faites que pour les cas de la production en commun auxquelles il convient partant de se reporter.

Il y a lieu d'ajouter quelques précisions :

1ère hypothèse : Outre que la société coopérative n'est pas soumise à la taxe d'abonnement elle peut distribuer une partie de son bénéfice en franchise de l'impôt sur le revenu des collectivités ;

l'article 167 n° 3 de L.I.R. stipule, en effet, que "les ristournes allouées à leurs membres par les sociétés coopératives et les associations agricoles sont déductibles à titre de dépenses du bénéfice imposable, dans la mesure où l'excédent distribué provient d'affaires traitées avec les membres. La déduction n'est toutefois pas permise dans la mesure où les distributions de bénéfice autres que les ristournes n'atteignent pas 5% de l'actif net investi à la fin de l'exercice d'exploitation".

Comme les données sur les autres revenus des sociétaires sortants manquent le calcul de l'impôt sur le revenu grevant le bénéfice de cession des sociétaires sortants s'avère impossible.

2e hypothèse : Fiscalement la société ne peut travailler sur une "non profit basis". La cotisation de chaque sociétaire devra être fixée de sorte que le capital investi porte un rendement de 6% à 10%.

Le bénéfice annuel réalisé a été estimé à 500 UC.

Sixième cas

COMMERCIALISATION DE FRUITS ET LEGUMES
=====

U.C.

Société coopérative Association agricole

A. Constitution

1. Droits d'enregistrement, transcription + frais de notaire	22.000	22.000
2. Droit d'apport	4.320	
3. T.V.A. non récupérable	106.000	106.000
récupérable	(106.000)	(106.000)

Total lors de la constitution	132.320 UC	128.000 UC
-------------------------------	------------	------------

B. Fonctionnement

1. Impôt commercial	18.350	
2. Impôt sur la fortune des sociétés de capitaux	p.m.	0
3. Impôt sur le revenu des collectivités	52.978	
4. TVA	(7.080)	(7.080)
5. Impôts locaux	p.m.	p.m.

Total en cours de fonctionnement	71.328 UC	p.m.
----------------------------------	-----------	------

Commentaire

La constitution d'une s.à r.l. requérant que les parts sociales soient entièrement libérées au moment de la constitution de la société, cette forme de société est à écarter en l'espèce : en effet d'après les données de l'exemple, le capital actuellement versé par les membres s'élève à 720.000 UC, tandis que 120.000 UC ne sont pas libérées lors de la constitution.

Exception faite de la taxe d'abonnement qui est due en cas de s.à r.l., l'imposition de la s.à r.l. est identique à celle de la société coopérative.

L'association agricole constitue sans aucun doute la forme de groupement la plus favorable du point de vue fiscal. En effet, tant que

l'association agricole ne constitue en quelque sorte que la prolongation de l'activité de l'agriculteur (der verlängerte Arm des Bauern) et limite son activité au premier stade de la transformation, aucun impôt propre ne naît dans le chef du groupement. Mais dès que l'association sort de ce cadre, soit qu'elle empiète sur le soi-disant deuxième stade de transformation, soit qu'elle étende son activité dans le sens d'un achat de produits en dehors du cercle de ses membres, elle perd les avantages fiscaux et devient imposable de tout l'éventail des impôts dus par les sociétés commerciales proprement dites (impôt sur le revenu des collectivités, impôt sur la fortune, impôt commercial).

Q U A T R I E M E P A R T I E

FISCALITE ET AUTRES ASPECTS

A. Domaine de la PRODUCTION

1. La législation civile et commerciale luxembourgeoise d'une part, et la législation fiscale d'autre part, ont subi des influences différentes.

Tandis que l'ordre juridique civil et commercial a été emprunté, sauf quelques changements minimes, aux législations française et belge, la législation fiscale allemande, introduite pendant la deuxième guerre mondiale, est toujours en vigueur. Les modifications que le législateur luxembourgeois a apportées au fil des années à cette législation n'ont guère altéré l'économie générale du régime fiscal originaire.

2. Le droit fiscal luxembourgeois accuse une certaine autonomie par rapport aux autres branches du droit.

Il s'attache souvent plus aux situations de fait qu'à la qualification juridique donnée à ces situations. L'appréciation des situations d'après les critères économiques comme règle d'interprétation est d'application courante (wirtschaftliche Betrachtungsweise).

Cette autonomie se manifeste également sur le plan du contentieux. Les litiges en matière fiscale se trouvent en partie soumis à un ordre juridique spécial (le Comité du Contentieux du Conseil d'Etat).

3. La politique fiscale luxembourgeoise marque une nette préférence pour l'approche directe afin de saisir les facultés contributives des redevables. En 1968 les impôts directs représentaient 54% du produit total des recettes fiscales, tandis que les impôts indirects n'en représentaient que 46%.

4. Un certain parallélisme existe entre l'imposition des revenus d'une société et le degré de responsabilité de ses membres.

A la responsabilité solidaire et illimitée des associés des sociétés de personnes (société civile, société en nom collectif, société en commandite simple) et de l'indivision correspond une imposition

moins onéreuse. En effet ces formes de groupement ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu des collectivités et leurs membres sont personnellement imposables chacun pour la part lui revenant dans les bénéfices. La charge fiscale supportée par chacun des associés est donc identique à celle qui aurait été la sienne si les bénéfices avaient été réalisés dans le cadre d'une exploitation individuelle.

Les sociétés de capitaux, par contre, dans lesquelles la responsabilité des sociétaires se trouve limitée à leurs apports, sont soumises à de lourds impôts (double imposition des revenus, impôt commercial, taxe d'abonnement ...). S'y ajoute l'appareil complexe et compliqué de l'administration et de la gestion.

5. Caractère personnel

A côté de l'imposition favorable les sociétés de personnes, l'indivision et l'association agricole gardent à la collaboration un caractère personnel (nombre limité d'associés, statut d'indépendant des sociétaires).

Dans les sociétés de capitaux les apports financiers comptent plus que la personnalité des actionnaires qui risquent de devenir de simples salariés et de ne participer qu'indirectement à la gestion et à la direction de l'exploitation.

6. Stabilité

Le régime fiscal favorable des sociétés de personnes et de l'indivision est gravement contrebalancé par le fait que le retrait d'un associé provoque généralement la dissolution du groupement.

7. Financement

Les possibilités de financement d'un groupement sont également déterminées par la forme de la société et la nature de la responsabilité.

En cas de responsabilité limitée les conditions de formation d'un capital social propre sont des plus favorables. Les possibilités de financement externes sont par contre, à raison même de la limitation de la responsabilité, relativement petites. Toutefois, lorsque les moyens propres sont élevés l'on peut, malgré tout, attirer des capitaux étrangers énormes.

Lorsque la responsabilité est illimitée, il est facile d'attirer des capitaux étrangers, par contre plus difficile de réunir un capital social élevé.

B. Domaine de la COMMERCIALISATION

Comme les formes de groupements utilisées pour la commercialisation sont ceux du domaine de la production, les traits caractéristiques des statuts fiscal, juridique, économique et social sont ceux du domaine de la production analysé ci-avant auxquels il convient partant de se référer.

C I N Q U I E M E P A R T I E

ANALYSE DES DIFFERENCES ET CONCLUSIONS

A. Domaine de la PRODUCTION

En cours de fonctionnement l'imposition de l'exploitation individuelle est identique à celle de l'indivision, de la société civile, de la société en nom collectif, de la société en commandite simple et dans une certaine mesure de l'association agricole. Pendant le 1er exercice les sociétés de personnes accusent, par rapport à l'exploitation individuelle et l'indivision, une surcharge fiscale constituée par le droit d'apport qui est dû lors de la fondation de ces sociétés.

Comparée aux sociétés de capitaux, l'exploitation individuelle de même que les sociétés de personnes jouissent d'un régime fiscal favorable. Le droit d'apport, le droit de timbre, la taxe d'abonnement annuelle, l'impôt commercial, la double imposition du revenu, l'impôt sur le total des salaires et traitements, constituent des taxes et impôts auxquels l'exploitation individuelle et l'indivision ne sont pas soumis. Les sociétés de personnes bénéficient de l'exonération de ces mêmes impôts, à l'exception du droit d'apport qui est dû.

L'assiette-revenu s'établit, en principe, dans tous les groupements de la même manière. En cas de société soumise de par les prescriptions du droit commercial, à la tenue d'une comptabilité régulière, l'imposition forfaitaire possible en cas des petites et moyennes exploitations doit céder le pas à l'imposition suivant le bénéfice réel.

De la comparaison des différents groupements ainsi que de leur régime fiscal résultent certaines constatations :

D'une part, les formes de sociétés examinées ont été créées à l'usage surtout des secteurs industriel et commercial et ne s'adaptent qu'imparfaitement à l'agriculture de groupe.

D'autre part, l'agriculture est soumise au droit fiscal commun à tous les contribuables. Un système d'imposition propre à l'agriculture n'existe pas, si ce n'est par rares fragments.

En raison du caractère spécifique de la production agricole le statut de la coopération devrait faire siennes les principes suivants:

1) Sur le plan psychologique

Un effort tout particulier doit être fait pour faire comprendre aux agriculteurs que l'individualisme et le repliement sur soi sont incompatibles avec les exigences d'une agriculture moderne et compétitive.

Au sein du groupement d'exploitation en commun l'agriculteur doit conserver un statut de chef d'exploitation avec ses possibilités d'initiative et ses responsabilités. Les associés ne doivent pas devenir de simples salariés mais continuer à participer directement à la gestion de l'exploitation. L'éducation et l'information doivent contribuer à la création d'un esprit de groupe permettant l'aptitude à la concertation et à la prise de décision en commun.

2) Sur le plan juridique

La responsabilité des associés doit rester limitée.

La forme choisie doit assurer une stabilité suffisante et parer au retrait inconsidéré des associés.

Dans le domaine successoral des lois doivent écarter le morcellement de la propriété. Des dispositions doivent, en outre, déterminer les principes de la gestion, de l'administration, de l'usage du sol, de la mobilité et de la continuité dans l'entreprise.

Le groupement devra être basé sur l'apport tant du travail des associés que du capital.

3) Sur le plan fiscal et financier

Des avantages fiscaux et financiers doivent être consentis aux

agriculteurs qui acceptent de se regrouper.

Fidèle à sa fonction économique le régime fiscal, au lieu de rendre plus onéreux le regroupement des exploitations, doit favoriser la transformation des entreprises. Le statut fiscal du groupement ne devrait, en aucun cas, être plus onéreux que celui de l'exploitation individuelle. Les pouvoirs publics pourraient notamment, lors de la constitution d'exploitations collectives, prendre en charge les frais des actes notariés ainsi que des études préliminaires, ou tout au moins consentir un abaissement des droits d'enregistrement.

La section orientation du FEOGA doit contribuer à la mise sur pied et au développement de ces nouvelles formes d'exploitation. Un certain nombre d'expériences pilotes pourraient même être financées directement par le FEOGA.

En l'état actuel du droit luxembourgeois l'association agricole est à recommander pour l'utilisation en commun de machines et d'installations agricoles (régime fiscal éminemment favorable, facilités de constitution, régime de gestion et d'administration simplifié). La société civile s'accommode actuellement le mieux de la production animale et végétale communautaire ainsi que de la fusion d'exploitations. Dans la société civile la charge fiscale supportée par associé en cours de fonctionnement est identique à celle qui aurait été la sienne si les bénéfices avaient été réalisés dans le cadre de l'exploitation individuelle. Par le jeu de clauses adéquates les statuts permettent aux associés de tenir compte dans une large mesure des exigences d'une agriculture de groupe.

Soucieux de promouvoir le développement d'une agriculture moderne et compétitive le législateur devrait créer une forme de société spécialement adaptée aux exigences de l'agriculture de groupe. Il serait souhaitable que pareille société puisse, dans un effort d'harmonisation des législations nationales, s'élaborer sur le plan communautaire dans une forme valable pour tous les Etats Membres.

B. Domaine de la COMMERCIALISATION

Sous le bénéfice des développements exposés pour le domaine de la production, développements qui sont également applicables au domaine de la commercialisation, certaines considérations supplémentaires s'imposent :

L'agriculture doit chercher à acquérir le maximum de la valeur ajoutée à sa matière première en allant le plus loin possible dans le sens de la distribution et de la commercialisation de ses produits. Il est courant, en effet, que les produits agricoles aient pratiquement triplé de valeur lorsqu'ils arrivent au consommateur. Perçue par les agriculteurs eux-mêmes cette plus-value constituerait une source de revenu appréciable.

Le secteur coopératif agricole pourrait aller jusqu'à la commercialisation de ses produits dans ses propres magasins à succursales multiples. On peut, en effet, s'imaginer que les agriculteurs, par l'intermédiaire de la coopération, possèdent des chaînes de distribution ou tout au moins qu'ils aient une participation importante dans pareilles chaînes. Outre que ces initiatives constitueraient une valorisation de la production agricole, elles permettraient la création d'emplois et de débouchés pour les jeunes agriculteurs obligés de quitter une exploitation trop petite et forcés de se reconvertir.

Au niveau européen, la mise en place d'offices semble souhaitable afin de faciliter l'adaptation de l'offre à la demande et la concertation à tous les niveaux des gens intéressés par un même produit.

Alors que la coopération dans le domaine agricole de la production en commun est à ses débuts au Luxembourg, la commercialisation coopérative des produits agricoles au contraire connaît, grâce à l'impulsion de la Centrale Paysanne (Organisation Professionnelle des agriculteurs), un essor fulgurant. Par le truchement de divers organismes commerciaux, la Centrale Paysanne tâche de contrôler la transformation et le marketing des produits agricoles et tend à en centraliser la vente.

S'il s'agit de commercialiser uniquement la production des membres du groupement et que cette activité se limite au premier stade de transformation, la forme de l'association agricole est à conseiller. Celle de la s.à r.l. ou de la société coopérative devrait, au contraire, être retenue si le groupement étendait son activité à la commercialisation de produits achetés en dehors du cercle de ses membres ou encore s'il s'avancait sur le deuxième stade de la transformation et s'occupait de la commercialisation de produits agricoles transformés (p.ex. poudre de lait, crème glacée, vin champagnisé...).

En résumé, en l'état actuel de la législation luxembourgeoise tant juridique que fiscal les formes de coopération et de fusion suivantes sont à recommander :

A. Domaine de la production en commun :

- Association agricole
- Société civile

B. Domaine de la commercialisation en commun

- Association agricole
- Société à responsabilité limitée
- Société coopérative.

A N N E X E

Exemples de l'incidence fiscale selon la forme
de coopération choisie

Remarques préliminaires

1. Les exemples sont calculés sur l'exercice 1970 (constitution le 2/1/1970).
2. Il est admis que l'impôt foncier (1%) et le droit d'hypothèque (0,5 pro mille) font partie des frais généraux.
3. Etant en régime transitoire il est à remarquer que conformément à l'article 92 de la loi du 5 août 1969 concernant la T.V.A., la T.V.A. grevant les biens d'investissement n'est déductible qu'à concurrence de 50% pour l'exercice 1970.
4. Pour les sociétés de capitaux il n'est pas tenu compte des droits de timbre.
5. Il n'est pas tenu compte du droit d'enregistrement fixe (e.g. 2 à 3 UC) dû en cas de constitution d'une association agricole.
6. Le calcul des impôts locaux est effectué sur la base de taux moyens.

A. DOMAINE DE LA PRODUCTION

Premier cas

UTILISATION EN COMMUN DE MACHINES
=====

I) TVA et autres impôts

a) TVA rémanente grevant les investissements amortissables pour 1970 : (50% de 8%) =

4% de la valeur du hangar = 160 UC

4% de la valeur du matériel (16.310 UC) = 652 UC

b) TVA grevant les opérations de l'exploitation en cours de fonctionnement n'a pas d'incidence, c.à d. tous les prix sont admis nets de TVA.

II) Dépenses annuelles

Dépenses annuelles : 6.433 UC (cf. note de travail).

III) Imposition des groupements

A) INDIVISION

1) Constitution

Pas d'impôts.

2) Fonctionnement

a) On suppose que les dépenses sont couvertes par les 8 participants :

Dépenses totales du groupement : 6.433 UC

Part par participant : $\frac{6.433}{8} = 804$ UC

Revenu brut supposé par participant : 5.804 UC

Revenu net imposable par participant : $5.804 - 804 = 5.000$ UC

Impôt sur le revenu par participant : 466 UC = 9,3%
=====

b) Les sociétaires paient les travaux exécutés.

Bénéfice réalisé par le groupement : $9.920 - 6.433 = 3.487$ UC

Part de bénéfice par participant : $\frac{3.487}{8} = 436$ UC

Chaque sociétaire doit verser par an pour les divers travaux :
 $10.124 = 1.240$ UC.

Revenu brut de chaque participant : $5.804 + 436 = 6.240$ UC
Revenu net imposable par participant : $6.240 - 1.240 = 5.000$ UC
Impôt sur le revenu par participant : 466 UC
=====

B) ASSOCIATION AGRICOLE

Cette forme de groupement n'est possible qu'au cas où les associés payent les travaux exécutés.

Dans cette hypothèse l'imposition est la même qu'en cas d'indivision (cf. supra 1 2) b)).

IV) Retrait d'un sociétaire après 8 ans

a) Valeur comptable des investissements :
Bâtiments : 76% de 4.160 = 3.162 UC
Equipement C

Valeur résiduelle 3.162 UC

b) Plus-value réalisée par le sociétaire sortant :
 $\frac{8}{15}$ % de 3.162 = 17 UC

c) Impôt sur le revenu grevant la plus-value :

En cas de cessation définitive de toute activité :
la plus-value de 17 UC n'est pas imposée dans notre cas. En effet, le bénéfice de cession ou de cessation est diminué d'un abattement de $\frac{1}{8}$ de 4.000 UC = 500 UC avant l'imposition.

En cas de continuation de l'exploitation individuelle :
3 UC (taux normal).

d) Droits de mutation

Valeur de cession du bâtiment : $3.162 + (15\% \text{ de } 3.162)$
= 3.636 UC

Part du sociétaire sortant : $3.636 : 8 = 454$ UC

S'agissant d'un immeuble la cession doit se faire par acte notarié. Les droits d'enregistrement et de transcription ainsi que les frais de notaire peuvent être évalués à 10% ; $10\% \text{ de } 454 = 45,4$ UC.

Deuxième cas

PRODUCTION EN COMMUN DE PORCS A L'ENGRAIS
=====

I) TVA et autres impôts

a) Terrain frappé des droits d'enregistrement et de transcription ainsi que des frais de notaire évalués à 10% de 1.250 UC.

Coût total : 1.375 UC

b) Autres investissements grevés de la TVA non déductible sur investissement :

pour 1970 : 50% de 8% = 4% de 60.000 = 2.400 UC.

c) TVA grevant les opérations de l'exploitation n'a pas d'incidence c.à d. tous les prix de vente et de revient sont admis nets de TVA.

II) Bénéfice de l'exploitation individuelle

Revenu net imposable : 8.000 UC.

III) Impôts de l'exploitant individuel

a) Impôt sur la fortune : 0,5% de 20.000 UC = 100 UC

b) Impôt sur le revenu sur 8.000 UC = 1.211 UC = 15,1%

Total : 1.311 UC

IV) Impôts de l'exploitation collective

Formes	Coexploitation		Sociétés de capitaux	
	Indivision	Soc. civile	S.à r.l.	Société coopérative
Bénéfice supra	8.000	8.000	8.000	8.000
./. droit d'apport lors de la constitution		120	120	120
./. Impôts de l'exercice d'exploitation :				
Impôt commercial sur capital			50	50
Impôt commercial sur bénéfice			480	480
Impôt fortune des sociétés de capitaux			100	100
Taxe d'abonnement (0,18% de 2.000)			36	
Impôt sur revenu des collectivités			1.490	1.490
Bénéfice après impôts	8.000	7.880	5.724	5.760
./. Réserve légale			286	288
Bénéfice distribué entre associés	8.000	7.880	5.438	5.472

V) Impôts personnels des coexploitants

Il est entendu que le salaire alloué aux deux sociétaires qui font l'engraissement ne fait pas augmenter le total des revenus de ces sociétaires, que partant la charge fiscale est de 15,1 % de ce revenu en remplacement d'un autre revenu aux fins de réaliser un revenu global identique à celui de l'exploitant individuel.

Formes	Indivision	Société civile	S.à r.l.	Société coopérative
Revenu distribué entre les 10 coexploitants	8.000	7.880	5.438	5.472
(1) Impôt sur le revenu (15,1 %)	1.211	1.190	821	826
Impôt sur la fortune grevant les participations	100	100	100	100
<hr/>				
Sous-totaux des impôts personnels des associés	1.311	1.290	921	926
Impôts de l'association		120	2.276	2.240
<hr/>				
Total des impôts payés par l'association + impôts personnels des associés	1.311	1.410	3.179	3.166
./. Impôts de l'exploitant individuel	1.311	1.311	1.311	1.311
<hr/>				
Surcharge fiscale de la collectivité pour le 1er exercice	0	99	1.886	1.855
./. charge unique lors de la constitution (droit d'apport)		120	120	120
<hr/>				
Surcharge en cours de fonctionnement	-	-	1.766	1.735

Pour la société civile il y a lieu de remarquer que la surcharge en cours de fonctionnement sera nulle et non pas négative car le revenu des coexploitants accroîtra de la somme du droit d'apport, et partant en cours de fonctionnement on aura pour la société civile le même tableau que pour l'indivision.

ad (1) : La retenue d'impôt sur les revenus de capitaux est effectuée par un stoppage à la source. Cette retenue est opérée par le débiteur des revenus pour compte du bénéficiaire. Cette retenue constitue une sorte de paiement provisoire venant en déduction de la cote d'impôt à payer sur le revenu.

La retenue n'est pas déductible lors de la détermination du bénéfice

imposable. Les revenus bruts provenant de capitaux figurent donc sans aucune déduction dans le bénéfice imposable. L'impôt retenu à la source "sera imputé sur la créance d'impôt due au titre d'une année d'imposition" (L.I.R. article 154),

VI) Retrait d'un sociétaire après 8 ans

a) Valeurs comptables des investissements (valeur initiale ./ . amortissements cumulés) :

Bâtiments : 76% de 37.440 = 28.454

Equipement : 20% de 20.800 = 4.160

Valeur résiduelle totale : 32.614 UC

b) Plus-value réalisée par le sociétaire sortant :

1,5% (un dixième de 15%) de 32.614 = 489 UC

c) Impôt sur le revenu grevant la plus-value :

. En cas de cessation totale de l'activité du sociétaire :

34% de 89 = 30 UC

. En cas de continuation de l'exploitation individuelle :

163 UC (tarif normal).

d) Droits de mutation

Valeur de cession :

Bâtiments (28.454 + (15% de 28.454) = 32.822

Equipement = 4.784

Valeur du terrain = 1.250

Valeur totale de cession : 38.856 UC

Quote-part correspondant aux droits cédés : 38.856 : 10 = 3.885 UC

A) INDIVISION

1ère hypothèse : Acte notarié de cession (acte de vente) porte sur les droits indivis tant dans les immeubles que dans les meubles . Les droits d'enregistrement et de transcription ainsi que les frais de notaire peuvent être évalués à 10% :

Coût: 104 de 3.885 = 388,5 UC

2e hypothèse : La cession des droits indivis dans les meubles peut également avoir lieu par acte sous seing privé : dans ce cas aucun droit d'enregistrement n'est dû sur cette cession.

La vente des parts indivises dans l'immeuble, par contre, doit toujours avoir lieu par acte notarié soumis à l'enregistrement et la transcription : 10% de 34.072 = 340,7 UC

B) SOCIETE CIVILE

Sauf stipulation contraire dans les statuts la société civile se trouve dissoute en cas de retrait d'un associé.

- 1ère hypothèse : La cession se fait par acte soumis à l'enregistrement : 1,2% de 38.85 UC = 46,6 UC .

- 2e hypothèse : La cession de parts ne fait pas l'objet d'un acte soumis à l'enregistrement : aucun droit n'est dû.

C) S.A.R.L.

La cession de parts d'une S.à r.l. est exempte du droit de mutation. Les parts d'une S.à r.l. sont en effet soumises à la taxe d'abonnement.

D) SOCIETE COOPERATIVE

Les parts d'une société coopérative sont, en principe, incessibles.

Troisième cas

EXPLOITATION EN COMMUN D'UNE ETABLE DE VACHES LAITIERES
=====

I) TVA et autres impôts

a) Terrain frappé des droits d'enregistrement et de transcription ainsi que des frais de notaire évalués à 10% de 6.900 = 690 UC

b) TVA rémanente grevant les investissements amortissables
pour 1970 : 50% de 8% = 4% de la valeur des bâtiments
(96.900 UC) = 3.876 UC
4% de la valeur de l'outillage = 2.128 UC

c) La TVA relative aux autres éléments (opérations d'achat et de vente) n'a pas d'incidence pour l'exploitation, les prix alignés s'entendent partant nets de TVA.

II) Bénéfice net de l'exploitation individuelle

a) En admettant un taux d'amortissement de 3% pour les bâtiments le bénéfice net issu des données du cas d'espèce revient à 6.393 UC
./ . amortissement sur TVA des bâtiments: 3% de 3.876 116
./ . amortissement sur TVA de l'outillage: 10% de 2.128 213

b) Bénéfice net imposable ajusté : 6.064 UC

III) Impôts de l'exploitant individuel

a) Impôt sur la fortune : 0,5% de 9.000 = 450 UC
b) Impôt sur le revenu de 6.064 = 676 UC = 11,1 %

Total : 1.126 UC
=====

IV) Impôts de l'exploitation collective

Formes	Coexploitation		Sociétés de capitaux	
	Indivi- sion	Soc. civile	S.à r.l.	Société Coopérative
Bénéfice supra	6.064	6.064	6.064	6.064
./.. charges fiscales lors de la constitution (droit d'apport)		540	540	540
./.. Impôts de l'exercice d'exploitation :				
Impôt commercial sur capital			450	450
Impôt commercial sur le bénéfice			320	320
Impôt sur la fortune des sociétés (9.000 UC)			450	450
Impôt sur le revenu des collectivités			1.059	1.059
Taxe d'abonnement			162	
Bénéfice après impôts	6.064	5.524	3.083	3.245
./.. Réserve légale			154	162
Bénéfice distribué entre associés	6.064	5.524	2.929	3.083

V) Impôts personnels des coexploitants

Chaque sociétaire est censé retirer d'une autre activité agricole un revenu complémentaire de sorte que chaque sociétaire reçoit un revenu égal à celui de l'exploitant individuel.

	Indivi- sion	Société civile	S.à r.l.	Société coopérative
Revenu des exploitants	6.064	5.524	2.929	3.083
Impôt sur le revenu des personnes physiques (11.1%)	676	613	325	342
Impôt sur la fortune (10.45)	450	450	450	450
<hr/>				
Sous-totaux des impôts personnels des associés	1.126	1.063	775	792
+ Impôts de la collectivité		540	2.981	2.819
<hr/>				
Total des impôts payés tant par les associés que par la société	1.126	1.603	3.756	3.611
./. Impôts personnels de l'exploitant individuel	1.126	1.126	1.126	1.126
<hr/>				
Surcharge fiscale de la collectivité pour le 1er exercice	0	477	2.630	2.485
./. charge unique lors de la constitution(droit d'apport)		540	540	540
<hr/>				
Surcharge relative en cours de fonctionnement de l'entreprise	-	-	2.090	1.945

VI) Retrait d'un sociétaire après 8 ans

a) Valeur comptable des investissements :

Bâtiments 76% de 96.900 = 73.644 UC

Equipement 20% de 30.700 = 6.140 UC

Valeur résiduelle : 79.784 UC

b) Plus-value réalisée par le sociétaire sortant :

1,5% de 79.784 = 1.197 UC

c) Impôt sur le revenu grevant la plus-value :

. En cas de cessation définitive de toute activité :

22% de 797 UC = 175 UC (tarif de faveur)

. En cas de continuation de l'exploitation individuelle :

297 UC (tarif normal)

d) Droits de mutation

Valeur de cession :

Terrain 6.900

Bâtiments 84.690

Equipement 7.061

98.651 UC

Quote-part correspondant aux droits cédés : $1/10$ de 98.651 = 9.865 UC

A) INDIVISION

- 1ère hypothèse : Acte notarié de cession sur parts indivises dans meubles et immeubles : 10% de 9.865 = 986,5 UC

- 2e hypothèse : Cession des droits indivis dans les meubles par acte sous seing privé non enregistré : aucun droit n'est dû.

Cession des parts indivises dans les immeubles par acte notarié : 10% de $\frac{9.1590}{10} = 915,9$ UC

B) SOCIETE CIVILE

- 1ère hypothèse : La cession se fait par acte soumis à l'enregistrement : 1,2% de 9 865 = 118 UC

- 2e hypothèse : La cession fait l'objet d'un acte non soumis à l'enregistrement : aucun droit.

C) S.A.R.L.

Aucun droit de mutation n'est dû.

D) SOCIETE COOPERATIVE

Les parts sont, en principe, incessibles.

Quatrième cas

FUSION COMPLETE D'EXPLOITATIONS MIXTES

=====

I) TVA et autres impôts

a) Droits et frais sur la mise en commun des immeubles :

1. Pour l'indivision : droits d'enregistrement, de transcription et frais de notaire sur valeurs transférées c.a d. sur 4/5 des valeurs totales : $4/5$ de 260.000 = 208.000 UC

Coût : 10% de 208.000 = 20.800 UC

2. Pour les autres formes d'association les droits d'enregistrement, de transcription et frais de notaire sont remplacés par le droit d'apport infra.

b) La TVA grevant les investissements est à ignorer; elle n'est pas due sur les biens dont la transmission est soumise au droit d'enregistrement ou d'apport.

c) La TVA grevant les opérations est sans incidence, tous les prix s'entendant nets de TVA.

II) Bénéfice de l'exploitant individuel

Ce bénéfice est de 9,080 UC (cf. note de travail page 7).

III) Impôts de l'exploitant individuel

a) Impôt sur le revenu = 1.598 UC = 17,6%

b) Impôt sur la fortune p.m.

La valeur unitaire de l'exploitation est fixée par un service spécial de l'Administration des Contributions à environ 48.000 UC. L'emprunt initial étant de 50.000 UC il n'y a pas de fortune nette imposable.

IV) Impôts de l'exploitation collective

Formes	Coexploitation		Sociétés de capitaux	
	Indivi- sion	Soc. civile	S.à r.l:	Société coopérative
Bénéfice supra	9.080	9.080	9.080	9.080
./. amortissement sur frais d'enregistrement + transcription des bâtiments suite à l'apport dans l'indivision 3% de 6.000 (6.000 = 10% de 60.000)	180			
./. droit d'apport lors de la constitution (0,6% de 375.000)		2.250	2.250	2.250
./. impôts de l'exercice d'exploitation :				
impôt commercial sur le capital (0,5% de 30.000 capital d'ex- ploitation estimé)			150	150
impôt commercial sur le bénéfice			620	620
Impôt sur la fortune des sociétés (cf. remarque sub. exploitation individuelle)			0	0
Taxe d'abonnement			315	
Impôt sur le revenu des collectivités			1.452	1.452
<hr/>				
Bénéfice après impôts	8.900	6.830	3.293	4.608
./. Réserve légale			215	230
<hr/>				
Bénéfice distribué entre associés	8.900	6.830	4.293	4.608

V) Impôts personnels des coexploitants

Formes	Indivi- sion	Société civile	S.à r.l.	Société coopérative
Part de bénéfice distribué dans les groupements par exploitant (1/5)	1.780	1.366	859	922
Salaire d'un associé (à ajouter : chaque associé y travaillant il faut que chaque associé ait le même complément)	3.600	3.600	3.600	3.600
Revenu total d'un associé	5.380	4.966	4.459	4.522
Impôt sur le revenu (17,6%)	947	873	785	795
(1) Impôt sur la fortune	0	0	375	375
Sous-totaux d'un associé	947	873	1.160	1.170
Sous-totaux de tous les associés (5 fois)	4.735	4.365	5.800	5.850
+ Impôts de la société		2.250	4.787	4.472
Charges fiscales totales de l'exploitation collective	4.735	6.615	10.587	10.322
(2) charges fiscales sur le cumul des revenus complémentaires de tous les associés	3.256	3.620	4.066	4.011
Charges fiscales de l'association et de revenu global de tous les associés	7.991	10.235	14.653	14.333
Charge fiscale par associé (1/5)	1.598	2.046	2.930	2.866
./. charges fiscales de l'exploitation individuelle	1.598	1.598	1.598	1.598
Surcharge fiscale pendant le 1er exercice	0	450	1.332	1.268
./. droit d'apport	-	450	450	450
Surcharge fiscale en cours de fonctionnement	0	0	882 UC	818 UC

ad (1) : En ce qui concerne l'indivision et la société civile cet impôt grève la base identique à celle de l'exploitation individuelle, c.à d. valeur unitaire ./. emprunt.

Toutefois en cas d'association sous forme de société de capitaux, chaque sociétaire est taxé sur la valeur vénale (capital nominal) de sa participation c.à d. pour chacun des sociétaires

$$0,5\% \text{ de } \frac{375.000}{5} = 375 \text{ UC.}$$

ad (2) : Les charges fiscales sur le cumul des revenus complémentaires de tous les associés se déterminent de la manière suivante :

p. ex. pour l'indivision :

Revenu de l'exploitant individuel	9.080 UC
Revenu total d'un associé	<u>5.380 UC</u>
Complément de revenu d'un associé	3.700 UC
Complément de revenu des 5 associés	18.500 UC
Impôt sur le revenu grevant ce cumul des revenus complémentaires : 17,6 de 18.500 =	3.256 UC

VI) Retrait d'un sociétaire après 8 ans

a) Valeur comptable des investissements :

Bâtiments : 76% de 60.000	=	45.600 UC
Equipement : 20% de 85.000	=	<u>17.000 UC</u>
Valeur résiduelle	:	62.600 UC

b) Plus-value réalisée par le sociétaire sortant :

3% (= 1/5 de 15%) de 62.600	=	1.878 UC
-----------------------------	---	----------

c) Impôt sur le revenu grevant la plus-value :

. En cas de cessation définitive de toute activité :

34,2% de 1.078 = 368 UC (taux de faveur)

. Le cas de la continuation de l'exploitation individuelle ne se présente pas dans le présent exemple.

d) Droits de mutation

Valeur de cession :

Terrain	200.000 UC
Bâtiments	52.440
Equipement	19.550

Total : 271.990 UC

Quote-part correspondant aux droits cédés : $\frac{271.990}{5} = 54.398$ UC

A) INDIVISION

- 1ère hypothèse : Acte notarié de cession sur parts indivises dans meubles et immeubles :

10% de 54.398 = 5.439 UC

- 2e hypothèse : Cession des droits indivis dans les meubles par

acte sous seing privé non enregistré : aucun droit n'est dû.

Cession des parts indivises dans les immeubles
par acte notarié : 10% de $\frac{252.440}{5} = 5.048,8$ UC

B) SOCIETE CIVILE

- 1ère hypothèse: la cession se fait par acte soumis à l'enregistrement : 1,2% de 54.398 = 652,7 UC

- 2e hypothèse : la cession fait l'objet d'un acte soumis à l'enregistrement : aucun droit.

C) S.A.R.L.

Aucun droit de mutation n'est dû.

D) SOCIETE COOPERATIVE

Les parts sont, en principe, incessibles.

B. DOMAINE DE LA COMMERCIALISATION

Cinquième cas

VENTE DE BETAAIL ET VIANDES - ABATTOIRS
=====

Première hypothèse

INSTALLATIONS D'ABATTAGES APPARTENANT A UNE ORGANISATION DE PRODUCTEURS

I) TVA et autres impôts

a) Terrain frappé des droits d'enregistrement, de transcription +
frais de notaire évalués à 10% de 25.000 UC = 2.500 UC

b) TVA rémanente grevant les investissements amortissables pour 1970 :
50% de 8% = 4% de la valeur des bâtiments = 40.000 UC
(1.000.000)

4% de la valeur de l'équipement = 20.000 UC
(500.000)

c) TVA grevant les opérations de l'exploitation en cours de fonctionnement n'a pas d'incidence, c.à d. tous les prix sont admis nets de TVA. Il en est de même des dépenses d'entretien du bâtiment effectuées par la société elle-même, du moment que ces frais ne représentent pas d'investissement mais une charge courante d'exploitation.

II) Bénéfice annuel net

Bénéfice brut : Ventes 7.431.300 UC

./. Achats 6.971.400 UC

Bénéfice brut : 459.900 UC

Dépenses :

- Dépenses de fonctionnement 155.000

- Amortissement

sur bâtiments : 3% de 1.040.000 =
(TVA rémanente comprise) 31.200

équipement : 10% de 416.000
(TVA rémanente comprise) 41.600

20% de 104.000
(TVA rémanente comprise) 10.400

- Intérêts de l'emprunt à 6% 60.000

Total frais et amortissement : 298.200

Bénéfice net imposable : 161.700 UC

=====

III) TVA due en cours de fonctionnement

- Entretien bâtiments : 8% de 20.000	=	1.600
- Eau, combustible, électricité: 4% de 20.000	=	800
- Divers : 8% de 7.500	=	600
- Achats animaux : 4% de 6.971.400	=	278.856
		<hr/>
Total :		281.856 UC

IV) Impôts de l'exploitation collective

	S.à r.l.	Société coopérative
Bénéfice supra	161.700	161.700
./. droit d'apport (0,6% de 60.000)	360	360
./. Impôts de l'exercice d'exploitation :		
Impôt commercial sur capital d'expl.	250	250
" " sur bénéfice d'expl.	13.350	13.350
(1) Impôt sur la fortune des sociétés de capitaux	20 (minimum)	50 (minimum)
Impôt sur le revenu des collectivités (40%)	59.240	59.240
Taxe d'abonnement (0,18%)	104	-
	<hr/>	<hr/>
Bénéfice après impôts	88.376 UC	88.450 UC
./. réserve légale (1/20)	4.420	4.425
	<hr/>	<hr/>
Bénéfice distribué entre les associés	83.956 UC	84.025 UC

ad (1) : La valeur unitaire de l'exploitation est fixée comme suit :

Valeur unitaire des immeubles estimée		200.000
Equipement (TVA rémanente comprise)		520.000
Capital circulant		35.000
./. Emprunt	./. 1.000.000	
./. Subventions	./. 500.000	
		<hr/>
Valeur négative	./. 750.000 UC	

Impôt sur la fortune :

Cote minimale : 1.000 frs lux. (20 UC) pour s.à r.l.

2.500 frs lux. (50 UC) pour société coopérative

V) Retrait des 30 sociétaires après 10 ans

a) Valeurs comptables des investissements :

Bâtiments : 70% de 1.040.000	=	728.000 UC
Terrain (frais d'enregistrement compris)	=	27.500
		<hr/>
Valeur résiduelle totale :		755.500 UC

b) Plus-value réalisée par les 30 sociétaires sortants sur 600
15% de 755.500 = 113.325 $\frac{30}{60}$ = 5.666 UC

Comme les données sur les autres revenus des sociétaires sortants manquent, le calcul de l'impôt sur le revenu grevant le bénéfice de cession s'avère impossible.

Deuxième hypothèse

INSTALLATIONS D'ABATTAGE UTILISEES PAR LA SOCIETE

I) TVA et autres impôts

a) Droits d'apport lors de la constitution

$$600.10 = 6.000 \text{ à } 0,6 = 36 \text{ UC}$$

b) TVA grevant les opérations en cours de fonctionnement n'a pas d'incidence.

II) Fiscalement la société ne peut travailler sur une "non profit basis". La contribution de chaque sociétaire devra être fixée de sorte que le capital porte un rendement de 6% à 10%.

Le bénéfice réalisé est estimé à 500 UC.

III) TVA due en cours de fonctionnement

- Achats animaux : 4% de 6.971.000	=	278.856 UC
- Redevance d'abattage: 35.6.300	=	17.640
8% de 220.000		
- Pour prestations remboursées à la société		
8% de 6.300	=	504

Total : 297.000 UC

IV) Impôts de l'exploitation collective

	S.à r.l.	Société coopérative
Bénéfice	500	500
Droits d'apport	36	36
Impôt commercial sur bénéfice	0	0
Impôt commercial sur capital	30	30
Impôt sur la fortune	30	30
Impôt sur le revenu des collectivités	94	94
Taxe d'abonnement	10	
	<hr/>	<hr/>
Bénéfice après impôts	300	310
Réserve légale (5%)	60	60
	<hr/>	<hr/>
Bénéfice à distribuer	240 UC	250 UC

Sixième cas

ASSOCIATION POUR LA COMMERCIALISATION DES FRUITS ET LEGUMES
=====

I) TVA et autres impôts

- a) Terrain frappé des droits d'enregistrement, de transcription +
frais de notaire évalués à 10% de 220.000 = 22.000 UC
- b) TVA rémanente grevant les investissements :
50% de 8% = 4% de 2.650.000 = 106.000 UC
- c) TVA grevant les opérations en cours de fonctionnement n'a pas
d'incidence.

II) Bénéfice annuel

Recettes :	980.000
./. Dépenses :	823.000
	<hr/>
Bénéfice net	157.000
./. Ajustement des amortissements	5.204
	<hr/>
Bénéfice net ajusté	151.796 UC
	=====

III) TVA due en cours de fonctionnement

- Entretien bâtiments : 8% de 25.000 =	2.000
- Eau + électricité : 4% de 12.000 =	480
- Administration : 8% de 32.000 =	2.560
- Imprimés : 8% de 11.000 =	880
- Divers : 8% de 14.500 =	1.160
	<hr/>
Total :	7.080 UC

IV) Impôts de l'exploitation collective

	Société coopérative	Association agricole
Bénéfice supra	151.796	151.796
./. droits d'apport (0,6% de 72.000)	4.320	-
./. Impôts de l'exercice d'exploitation :		
Impôt commercial sur capital (0,5% de 127000)	6.350	-
Impôt commercial sur bénéfice	13.000	-
Impôt sur la fortune	p.m.	-
Impôt sur le revenu des collectivités	5.278	-
	<hr/>	
Bénéfice après impôts	75.148	151.796
./. Réserve légale	3.857	
	<hr/>	
Bénéfice distribué entre associés :	71.291 UC	151.796 UC

V) Retrait de 50 sociétaires après 8 ans

a) Valeur comptable des investissements :

Terrain (220.000 + 22.000)	=	242.000
Bâtiments : 68% de 1.768.000	=	1.202.240
Equipement : 20% de 436.800	=	87.360
Aménagement du terrain (104% de 100.000)	=	104.000
Infrastructure: 44% de 447.200	=	207.768

Valeurs comptables résiduelles : 1.843.368 UC

b) Plus-value réalisée :

15% de 1.843.368 = 276.505 UC

Quote-part de la plus-value correspondant aux droits cédés :

5% (50 sociétaires de 1000) de 276.505 = 13.725 UC

c) Comme les données sur les autres revenus des sociétaires sortants manquent, le calcul de l'impôt sur le revenu grevant le bénéfice de cession s'avère impossible.

ANNEXE



A N N E X E
=====

**EXEMPLES AYANT SERVI COMME BASE DE CALCUL DE L'INCIDENCE
FISCALE SELON LA FORME DE COOPERATION CHOISIE**

A. <u>EXEMPLES DANS LE DOMAINE DE LA PRODUCTION</u>	1
1er cas : utilisation en commun de machines	3
2e cas : production en commun de porcs à l'engrais	6
3e cas : exploitation en commun d'une étable de vaches laitières	8
4e cas : fusion complète d'exploitations mixtes	11
B. <u>EXEMPLES DANS LE DOMAINE DE LA COMMERCIALISATION</u>	
5e cas : vente de bétail et viandes - abattoir	14
6e cas : associations pour la commercialisation de fruits et légumes	18

A. EXEMPLES DANS LE DOMAINE DE LA PRODUCTION

1. Les calculs sont exécutés pour les 4 cas suivants :

- utilisation en commun de machines
- production en commun de porcs à l'engrais
- exploitation en commun d'une étable de vaches laitières
- fusion complète d'exploitations mixtes.

Pour chacun de ces cas, un nombre limité de calculs est fait. Ils correspondent aux types de sociétés choisis comme les plus intéressants.

Si certaines données reprises dans la description des quatre cas étaient incompatibles avec les législations nationales (ex. : nombre de sociétaires, participation financière maximale), il a été procédé à l'adaptation indispensable en fonction des contraintes nationales.

2. Les calculs sont du type statique. Cela revient à dire que l'on comparera l'incidence fiscale d'une exploitation ou branche d'exploitation existante d'une taille donnée appartenant à un seul exploitant d'une part et, d'autre part, l'incidence fiscale de cette même exploitation ou branche dans l'hypothèse où elle a plusieurs exploitants agissant en commun et ayant choisi telle ou telle forme juridique de coopération ou de fusion.

3. Les calculs sont effectués en envisageant les phases suivantes de la vie de la société :

- à sa constitution
- au cours du fonctionnement
- lors du retrait d'un sociétaire.

4. En matière de revenus de la dite exploitation ou branche d'exploitation, on admettra le principe que l'exploitation individuelle procure un revenu x . L'exploitation collective fournit un même revenu

distribué à parts égales entre les sociétaires ($\frac{x}{n}$). Ceux-ci sont supposés retirer d'une autre activité agricole un revenu complémentaire égal à $\frac{(n-1)x}{n}$ de sorte que chaque sociétaire reçoit un revenu égal à celui de l'exploitant individuel :

$$(x = \frac{x}{n} + \frac{(n-1)x}{n}).$$

On applique le taux d'imposition tel qu'il se présente en fiscalité dans chacune des formes juridiques envisagées.

5. Pour chacun des quatre cas, tous les montants sont indiqués avec la TCA (taxe sur le chiffre d'affaires) et autres impositions non incluses. Le montant de ces taxes est à calculer.

Les taux de conversion en UC utilisés pour les monnaies nationales sont les suivants (arrondis)

$$1 \text{ UC} = 50 \text{ FB} = 50 \text{ Flux}$$

$$1 \text{ UC} = 4 \text{ DM}$$

$$1 \text{ UC} = 5,55 \text{ Ff}$$

$$1 \text{ UC} = 625 \text{ Lit.}$$

$$1 \text{ UC} = 3,62 \text{ fl}$$

6. Pour les quatre cas, il est aussi admis que les exploitants agissant en commun sont tous mariés, âgés de moins de 60 ans et avec femme et 2 enfants à charge. En outre, il est admis qu'ils ne disposent d'aucun revenu provenant d'activités non agricoles.
7. Il n'est pas tenu compte dans les calculs des subventions éventuellement accordées.

1er cas : Utilisation en commun de machines

I. Caractéristiques

-Il s'agit d'un groupement pour l'utilisation en commun de machines constitué de 8 exploitants agricoles. Il a pour but l'utilisation en commun de machines agricoles destinées principalement à la culture de la betterave sucrière.

-Chaque sociétaire est supposé cultiver, dans sa propre exploitation, 10 ha en betterave sucrière.

<u>A. Coûts d'établissement</u>	<u>U.C.</u>
Construction d'un hangar	4.000
Achat du matériel (voir page 5)	16.310
	<hr/>
	20.310

Le financement de cette somme est fait grâce à un prêt de 20.310 U.C. remboursable en 10 ans au taux de 6 %.

Le terrain nécessaire à la construction du hangar est mis gratuitement à la disposition de la société par un des sociétaires.

B. Budget

<u>1. Dépenses :</u>	<u>U.C.</u>
Amortissement du matériel (taux maximum prévu par les dispositions fiscales ; en l'absence 15 % par an)
Amortissement du hangar (taux maximum prévu par les dispositions fiscales; en l'absence : 5 %)
Entretien matériel et hangar	1.957
Intérêt du capital emprunté (6 %)	1.218
Assurances	489
Frais généraux (1)	100
	<hr/>

X U.C.

2. Recettes :

Selon la forme juridique que prendra le groupement, il est à prévoir :

a. soit que les dépenses sont couvertes par les 8 participants (parts égales); il n'y a dès lors pas de bénéfices ou trop perçu;

b. soit que les sociétaires paient les travaux exécutés selon un tarif fixé (voir page 5). Après clôture de l'exercice et apurement des comptes, le trop perçu (ou le déficit éventuel) est reparti entre eux :

+ soit comme ristourne (ou supplément à payer)

+ soit comme bénéfice (ou perte).

(1) 50 % des frais généraux ont donné lieu à l'application de la T.C.A.

Pour les 80 ha concernés, les recettes s'élèvent dans ce cas à :

Travaux de printemps	3.200
Travaux d'épandage	1.600
Travaux de semis et binage	1.600
Travaux de récolte	3.200
Utilisation du hangar	320
	<hr/>
	9.920 U.C.

Dans ce cas, le bénéfice ou trop perçu serait 9.920

- X

Y U.C., déductio

non faite du remboursement du capital emprunté.

Le bénéfice existant est réparti à parts égales (Y/8) entre les participants, éventuellement après déduction des impôts sur la société et de la réserve légale. Il est, en outre, supposé que chaque participant tire d'autres activités agricoles un revenu net de 5.000 U.C. (c.à.d. un revenu brut est de 5.000 UC augmenté de sa part dans les dépenses de la société).

Le revenu provenant de la culture de betteraves sucrières n'est pas à considérer dans le calcul du bénéfice ou trop perçu de la société.

Il est compris dans les 5.000 UC, c.à.d. la mise en commun porte uniquement sur l'exécution de certains travaux mécaniques.

Retrait d'un sociétaire

Il est supposé avoir lieu au bout de 8 ans ; sa part est rachetée par un ou plusieurs des sociétaires. La valeur des bâtiments et de l'équipement est évaluée à la valeur amortie augmentée de 15 %.

Liste du matériel acheté et valeur

Machines	Valeur U.C.	Nombre	Valeur tot. U.C.
- Pulvériseur à disques	1.640	1	1.640
- Canadienne	480	1	480
- Herse	1.460	1	1.460
- Crosskillette	640	1	640
- Distributeur d'engrais	1.000	1	1.000
- Distributeur centrifuge	240	1	240
- Semoir 6 rangs	1.050	1	1.050
- Bineuse 6 rangs	600	3	1.800
- Effeuilleuse 6 rangs	3.000	1	3.000
- Arracheuse 6 rangs	2.000	1	2.000
- Chargeuse 6 rangs	3.000	1	3.000
Total	15.110		16.310

Tarifs appliqués par le groupement à l'ha

	<u>U.C.</u>
Travaux de printemps	40
Semis et binage	20
Epandage	20
Hangar (par ha emblavé à betterave)	4
Récolte	40

2e cas : Production en commun de porcs à l'engrais

1. Caractéristiques de l'exploitation

- Exploitation spécialisée (sans terro) dans l'engraissement de porcelets âgés de 6 à 8 semaines (20 kg de poids vif) jusqu'à un poids de 110 kg vif. Accroissement de poids cherché : 90 kgs).
- L'engraissement porte sur 500 porcs à la fois. La capacité annuelle de la porcherie est de 1.200 porcs engraisés.
- Les 1.200 porcelets nécessaires d'un poids minimum de 20 kgs sont achetés par l'exploitation (valeur évaluée à 12 UC/porcelet).
- La totalité des aliments nécessaires à l'engraissement est achetée sur le marché.

-Investissements :	<u>U.C.</u>
Achat du terrain	1.250
Mise en valeur du terrain	4.000
Construction porcherie	36.000
Machines, outils	20.000
	<hr/>
	61.250

-Amortissement de la porcherie :

- . bâtiments : taux maximum prévu par les dispositions fiscales.
En l'absence : 5 %
- . équipements : 10 % par an.

-Charges : Les coûts moyens d'engraissement s'élèvent à 54,5 UC/100 kg de poids vif (80 % de ce montant est supposé avoir été soumis à la TCA)

-Prix moyen pour la vente des porcs engraisés : 60,6 UC/100 kg de poids vif

-Bénéfice . : $\frac{(60,6 - 54,5) \times 1.200 \times 110}{100} = 8.000$ UC

2. Données propres à l'exploitation collective

- 10 exploitants décident de réaliser ensemble cet engraissement de porcelets. La porcherie est construite en commun par les 10 sociétaires.
- Tous les travaux liés à l'engraissement en commun des porcs sont effectués par deux sociétaires (salaire annuel brut : 1.500 UC)
- Chaque sociétaire vend par an 120 porcelets à l'exploitation collective. Les animaux engraisés sont propriété de la collectivité.

- Répartition du bénéfice : chaque sociétaire reçoit 1/10 de 8.000 UC, soit 800 UC (le cas échéant après déduction des impôts sur la société et de la réserve légale). Il est supposé, en outre, que chaque sociétaire retire un revenu de 7.200 UC de ses autres activités agricoles.
- Retrait d'un sociétaire : le retrait d'un sociétaire est supposé avoir lieu au bout de 8 ans; sa part est rachetée par un ou plusieurs des sociétaires. La valeur des bâtiments et de l'équipement est évaluée à la valeur amortie augmentée de 15 %.

3. Financement :

	Exploitation individuelle	Exploitation collective
. Prestations en nature (main-d'oeuvre)	11.250 U.C.	1.125 UC/sociétaire au départ
. Emprunt remboursable en 5 ans (6,75 %) d'un montant de	30.000 U.C.	3.000 UC/sociétaire
{ . apport en espèce	10.000 U.C.	1.000 UC/sociétaire
{ . capital circulant (apport)	10.000 U.C.	1.000 UC/sociétaire
	61.250 U.C.	

3e cas : Exploitation en commun d'une étable de vaches laitières

1. Caractéristiques de l'exploitation

- L'étable, à sa constitution, comporte 150 vaches laitières, 50 génisses et 60 veaux. Le terrain pour les bâtiments a été acquis par achat. L'exploitation comporte 60 ha de prairies artificielles (sous forme de bail emphytéotique).

	<u>UC</u>
a) <u>Coûts d'établissement</u> :	
Terrain pour les étables	6.900
Étable avec salle de traite	69.000
Silos à deux tours	16.600
Silos-fosses	3.000
Outillage	30.700
Bétail (150 vaches, 50 génisses, 60 veaux)	76.000
Habitation des ouvriers chargés des soins des animaux	8.300
Aménagement du sol, etc.	5.500
Capital circulant	5.000
	<hr/> 221.000

Valeurs des bâtiments est considérée hors TVA

b) Budget de l'exploitation

-Recettes

Recettes provenant du lait :

150 vaches x 4.200 l. à 0,0918 UC	59.000 UC
Différence d'inventaire	
85 veaux nouveau-né x 25 UC	2.200
10 veaux maigres x 150 UC	1.500
50 vaches et génisses x 250 UC	12.500
	<hr/>

16.200 UC

75.200 UC

	<u>U.C.</u>	
<u>-Dépenses</u>		
Coûts de l'outillage (dont amortissement de 10 %)	6.100	
Travail effectué par des tiers	5.300	
Bail (110 UC/ha)	6.600	
Engrais	6.800	
Achats d'aliments	15.100	
Coûts directs du bétail (insémination artificielle, vétérinaire, contrôle)	2.300	
Coûts généraux (1)(voiture, téléphone, eau, électricité)	1.400	
Semences	900	
Salaires payés	13.400	
Bâtiments (amortissement de 96.900 U.C. selon taux maximum prévu par les dispositions fiscales. En l'absence : 5 %) (2)	...	(à calculer)
Intérêt sur capital emprunté 6 %	8.000	<u>X U.C.</u>
 Bénéfice net	 Y U.C.	

2. Données propres à l'exploitation collective

- 10 exploitants décident de réaliser en commun l'exploitation de l'étable considérée.
- Les bâtiments ainsi que le cheptel mort et vif sont propriété du groupement.
- Le terrain pour les bâtiments a été acheté par la société.
- Les 60 ha de prairies artificielles sont mis à la disposition de la société par 3 sociétaires (chacun 20 ha) sous forme de bail emphytéotique (110 UC/ha)
- En dehors de leurs activités collectives, les exploitants continuent chacun à avoir une exploitation agricole individuelle.
- Le travail est assuré par des ouvriers salariés et des tiers.
- Le bénéfice net de Y U.C. est distribué en totalité à part égale pour chaque sociétaire (soit $\frac{Y}{10}$). Le cas échéant après déduction des impôts sur la société et de la réserve légale.

(1) Pour les coûts généraux, 50 % ont donné lieu à l'application de la T.C.A., à répartir suivant les taux imputables aux différents postes qui entrent dans les frais généraux - indiquer les bases d'évolution

(2) l'aménagement du sol (5.500 UC) est supposé à ne pas amortir

- Retrait d'un sociétaire :

Il se retire après 8 ans et sa part est rachetée par un ou plusieurs des sociétaires.

La valeur des bâtiments et de l'équipement, est évaluée à la valeur amortie augmentée de 15 %.

3. Financement

Le capital nécessaire, qui s'élève à plus ou moins 221.000 U.C. provient

	exploitation individuelle	exploitation collective
- apports (dont 50 % en nature sous forme de bétail)	90.000 UC	9.000 UC/sociétaire
- d'un emprunt à 6 % à la Raiffeisenbank remboursable en 10 ans	131.000 UC	13.100 UC/sociétaire
	221.000 UC	

4e cas : Fusion complète d'exploitations mixtes

1. Caractéristiques de l'exploitation

- Exploitation de 200 ha consacrée à la polyculture et l'élevage.

Elle est constituée de :

Fourrages	80 ha
Prairies naturelles	20 ha
Blé	45 ha
Orge	33 ha
Avoine	22 ha
Vaches laitières	70
Génisses	14
Veaux d'élevage	14
Bovins à viande	40
Truies	15
Porcs engraisés	200

a) Données d'inventaire

U.C.

Terres	200.000
Bâtiments	60.000
Installations fixes	20.000
Matériel pour les cultures	65.000
Cheptel vif	40.000
Capital circulant	40.000

b) Budget de l'exploitation

Lait	23.000
Veaux vendus	400
Vaches de réforme	4.000
Bovins engraisés vendus	12.000
Porcs vendus	9.000
Blé	17.000
Orge	8.000
Avoine	4.000
Total recettes	<u>77.400</u>

<u>c) Coûts</u>	<u>U.C.</u>
Engrais et semences	6.000
Aliments du bétail achetés	14.000
Travail	18.000
Bâtiments (amortissement)	... (à calculer)
Installations fixes (amortiss. 10 %)	2.000
Entretien bâtiments et installations fixes	600
Frais généraux (1)	6.000
Matériel cultures (amortiss. 10 %)	6.500
Matériel cultures : réparation + consommation	2.500
Intérêt du capital emprunté (6 %)	3.000
Frais spécifiques bétail (vétérinaire, inséminations, ass. etc.)	8.000
	<hr/>
Total :	X

Bénéfice net (déduction non faite du remboursement du capital emprunté) :

$$\begin{array}{r} 77.480 \\ - \quad X \\ \hline Y \quad \text{U.C.} \end{array}$$

Amortissement

- Bâtiments : selon le taux prévu par les dispositions fiscales. En l'absence 5 %
- Matériel de culture et installations fixes : 10 % par an.

2. Données propres à l'exploitation collective

- 5 propriétaires exploitants décident de fusionner entièrement leurs exploitations de 40 ha chacune
- Chaque sociétaire détient 1/5 du capital. Ils mettent leurs terres et leurs bâtiments d'exploitation à la disposition de l'exploitation fusionnée; la société en devient propriétaire pendant toute sa durée.

(1) 50 % des frais généraux ont été frappés par la T.C.A.

- Tous les sociétaires travaillent à plein temps dans l'exploitation et reçoivent un salaire mensuel de 300 U.C.
- Le cheptel vif et mort devient propriété de la société.
- Les frais généraux (impôts, remboursements d'emprunts, etc.) sont à charge de l'exploitation fusionnée.
- Le solde des bénéfices est reparti à parts égales entre les sociétaires (soit $\frac{Y}{5}$)

3. Financement

Prêt de 50.000 U.C. remboursable en 10 ans.

Taux de prêts : 6 %

Le restant du capital : bâtiment, installations fixes, matériel, cheptel vif, capital circulant, (U.C. 175.000) est apporté en espèces par les membres en parts égales. Les terres (valeur 200.000 UC) sont apportées en nature à parts égales.

Retrait d'un sociétaire :

Il se retire après 8 ans et sa part est rachetée par un ou plusieurs des sociétaires.

La valeur des bâtiments et de l'équipement est évalué à la valeur amortie augmentée de 15 %.

B. EXEMPLES DANS LE DOMAINE DE LA COMMERCIALISATION

Cinquième cas : VENTE DE BETAIL ET VIANDES - ABATTOIR

I. INSTALLATIONS D'ABATTAGES APPARTENANT A UNE ORGANISATION DE PRODUCTEURS

1. Caractéristiques

- Abattoir traitant exclusivement des gros bovins et des porcs :		
<u>bovins</u> : 75 têtes par jour d'un poids carcasse moyen		
de 275 kg		20.625 kg/j
<u>porcs</u> : 180 têtes par jour d'un poids carcasse moyen		
de 80 kg		14.400 kg/j
		<u>± 35.000 kg/j</u>

Pour une activité de 180 j. environ ceci correspond à une production annuelle d'environ 6.300 T de viande

- Les sociétaires -au nombre de 600 environ- vendent leur bétail à la société qui procède à l'abattage et à la vente de la viande. La société n'achète ou ne vend pas de bétail ou de viande provenant de non-membres.

2. Investissements

	<u>U.C.</u>
- Terrain : achat (à une tierce personne)	25.000
- Constructions bâtiments etc. (mis en service 1965)	1.000.000
- équipement	500.000
- capital circulant	35.000
	<u>1.560.000</u>

3. Financement

	<u>U.C.</u>	
- capital en propre (y compris capital circulant)	60.000	(100 UC/Sociétaire)
- subventions	500.000	
- emprunt à 6 % remboursable en 15 ans	1.000.000	
	1.560.000	

Amortissement

Constructions :	800.000 UC en 30 ans	(si le maximum autorisé par la législation fiscale est plus bas, retenir celui-ci)
	200.000 UC en 15 ans	
Equipement :	400.000 UC en 15 ans	
	100.000 UC en 10 ans	(idem)

4. Dépenses de fonctionnement

	<u>U.C.</u>	
Personnel	100.000	
Combustible, électricité	13.000	
Eau	7.000	
Entretien bâtiment	20.000	{ 50% exécuté par des tiers 50% exécuté par la société elle-même
Divers	15.000	- dont 50 % est supposé être soumis à la TVA. (taux général)
	155.000	

5. Achat d'animaux

(prix exclusif taxes sur les chiffres d'affaires)

Bovins :

13.500 têtes, poids vif 500 Kg/têtes
au prix moyen de 68 UC/100 Kg vif = 4.590.000 U.C.

Porcs :

32.400 têtes poids vif de 105 Kg/tête
au prix moyen de 70 U.C./100 Kg vif = 2.381.400 U.C.

6.971.400 U.C.

6. Recettes

- Vente de sous-produits (fumier, sang..)	40.000 UC
- Vente de viande en carcasse	
bovine : 3.710 T. au prix moyen de 1.350.U.C./T =	5.008.500 UC
porcine: 2.590 T. au prix moyen de 920 U.C./T =	2.382.800 UC
	<hr/>
Total viande : 6.300 T	7.391.300 UC
- Total ventes	7.431.300 UC

7. Bénéfice

Le bénéfice est

- a) versé en partie dans les réserves légales conformément aux dispositions en vigueur
- b) l'excédent est distribué aux sociétaires au prorata des livraisons de bétail

8. Retrait de sociétaires

Le retrait de 30 sociétaires est supposé avoir lieu au bout de 10 ans. Leurs parts sont remboursées par la Société. La valeur des bâtiments et de l'équipement est évaluée à la valeur amortie augmentée de 15 %.

II. INSTALLATIONS D'ABATTAGE UTILISEES PAR LA SOCIETE

L'abattoir, appartenant par exemple à un service public est mis à la disposition de la société pendant une durée déterminée chaque semaine et moyennant une redevance calculée par tonne de viande abattue (contrat de prestation de service).

Les sociétaires souscrivent chacun pour une part à la société : 10 UC entièrement versées.

1. Caractéristiques

Analogues à celles reprises sous I 1.

La vente des viandes est assurée par la société pour le compte des sociétaires et dans les locaux de l'abattoir.

2. Redevance

La redevance forfaitaire supposée à payer par les sociétaires à l'abattoir est de 35 UC/Tonne abattue. En plus chaque sociétaire paie 1 UC/Tonne abattue pour les frais généraux de la société. Il est supposé que la société ne fait pas de bénéfice.

3. Retrait de sociétaires

Le retrait de 30 sociétaires est supposé au bout de 10 ans. Leurs parts sont remboursées. (voir I 6)

Sixième cas : ASSOCIATIONS POUR LA COMMERCIALISATION DE FRUITS ET LEGUMES

1. Caractéristiques

Association de vente du type "Veiling" (criée), groupant 1.000 producteurs de fruits (pommes et poires).

Ventes sont faites par l'association pour le compte de ses membres. (1) Un fonds d'intervention fonctionne auprès de l'association pour le retrait des produits n'atteignant pas le "prix de retrait"

2. Investissements

	<u>U.C.</u>
Achat de terrain (à un tiers personne)	220.000
Aménagement du terrain	100.000
Infrastructure	430.000
Bâtiments	1.700.000
Equipement	420.000
Matériel d'emballage	850.000
Fonds de roulement	70.000
	<hr/>
	3.790.000

3. Financement

	<u>U.C.</u>	
Subvention	500.000	
Capital propre versé par les membres	720.000)
non versé	170.000	
Emprunt	2.400.000	(5% remboursable en 20 ans)
	<hr/>	
	3.790.000	

4. Exploitation

Recettes :

- Contribution des membres (3,5 % du chiffre d'affaire)	630.000
- Mise en location d'emballages	165.000
- Bénéfice sur emballages non réemployés	37.000
- Mise en location d'entrepôts frigo	28.000
- Travaux de triage et de conditionnement	65.000
- Divers	55.000
	<hr/>
	980.000

(1) c.à.d. la Société ne devient pas propriétaire des produits.

<u>Dépenses</u>	<u>U.C.</u>	
- personnel et charges sociales	330.000	
- entretien	25.000	} 50 % exécuté par des tiers 50 % exécuté par la société elle-même
- eau, électricité	12.000	
- administration (location d'équipement mé- canographique)	32.000	
- frais postaux	7.000	
- imprimés	11.000	
- assurances	14.000	
- divers	29.000	-dont 50 % soumis à T.V.A. (taux général)
	<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/>	
	460.000	

Intérêts

5 % sur capital non encore remboursé
de 1.800.000 UC 90.000

Amortissement

- Bâtiments	4 %	68.000	} dans le cas où le taux d'amor- tissement admis par les disposi- tions fiscales est inférieur au taux indiqué il y a lieu d'uti- liser les taux légaux
- Infrastructure	7 %	30.000	
- Equipement	10 %	42.000	
- Emballage	15 %	127.500	
- Frais d'achat du terrain	10 % de 15.000 U.C.	1.500	
- Aménagement du terrain	(4 %)	4.000	
		<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/>	
		273.000	

Total dépenses 823.000

Le trop perçu est remboursé aux membres au prorata de leurs livraisons ou versé dans les réserves légales.

<u>5. Fonds d'intervention</u>	<u>U.C.</u>
- Contribution des membres (0,5 % du chiffre d'affaire)	+ 90.000
- indemnités payées aux membres pour produits retirés du marché	- 120.000
- subventions	+ 50.000

6. Retrait de sociétaires

50 sociétaires sont supposés se retirer après 8 ans. Leurs parts sont remboursées par la société.

La valeur des bâtiments, équipements, etc.. est évaluée à la valeur amortie augmentée de 15 %.

Informations internes sur L'AGRICULTURE

		Date	Langues
N° 1	Le boisement des terres marginales	juin 1964	F (1) D (1)
N° 2	Répercussions à court terme d'un alignement du prix des céréales dans la CEE en ce qui concerne l'évolution de la production de viande de porc, d'œufs et de viande de volaille	juillet 1964	F (1) D (1)
N° 3	Le marché de poissons frais en république fédérale d'Allemagne et aux Pays-Bas et les facteurs qui interviennent dans la formation du prix du hareng frais	mars 1965	F (1) D (1)
N° 4	Organisation de la production et de la commercialisation du poulet de chair dans les pays de la CEE	mai 1965	F (1) D (1)
N° 5	Problèmes de la stabilisation du marché du beurre à l'aide de mesures de l'Etat dans les pays de la CEE	juillet 1965	F D
N° 6	Méthode d'échantillonnage appliquée en vue de l'établissement de la statistique belge de la main-d'œuvre agricole	août 1965	F (1) D (2)
N° 7	Comparaison entre les « trends » actuels de production et de consommation et ceux prévus dans l'étude des perspectives « 1970 » 1. Produits laitiers 2. Viande bovine 3. Céréales	juin 1966	F (1) D
N° 8	Mesures et problèmes relatifs à la suppression du morcellement de la propriété rurale dans les États membres de la CEE	novembre 1965	F (1) D
N° 9	La limitation de l'offre des produits agricoles au moyen des mesures administratives	janvier 1966	F D
N° 10	Le marché des produits d'œufs dans la CEE	avril 1966	F (1) D (1)
N° 11	Incidence du développement de l'intégration verticale et horizontale sur les structures de production agricole – Contributions monographiques	avril 1966	F (1) D
N° 12	Problèmes méthodologiques posés par l'établissement de comparaisons en matière de productivité et de revenu entre exploitations agricoles dans les pays membres de la CEE	août 1966	F (1) D
N° 13	Les conditions de productivité et la situation des revenus d'exploitations agricoles familiales dans les États membres de la CEE	août 1966	F D
N° 14	Situation et tendances des marchés mondiaux des principaux produits agricoles – « bovins – viande bovine »	août 1966	F D
N° 15	Situation et tendances des marchés mondiaux des principaux produits agricoles – « sucre »	février 1967	F D (1)
N° 16	Détermination des erreurs lors des recensements du bétail au moyen de sondages	mars 1967	F (1) D (3)

(1) Epuisé.

(2) La version allemande est parue sous le n° 4/1963 de la série « Informations statistiques » de l'Office statistique des Communautés européennes.

(3) La version allemande est parue sous le n° 2/1966 de la série « Informations statistiques » de l'Office statistique des Communautés européennes.

		Date	Langues
N° 17	Les abattoirs dans la CEE I. Analyse de la situation	juin 1967	F D
N° 18	Les abattoirs dans la CEE II. Contribution à l'analyse des principales conditions de fonctionnement	octobre 1967	F D
N° 19	Situation et tendances des marchés mondiaux des principaux produits agricoles – « produits laitiers »	octobre 1967	F D(1)
N° 20	Les tendances d'évolution des structures des exploitations agricoles – Causes et motifs d'abandon et de restructuration	décembre 1967	F D
N° 21	Accès à l'exploitation agricole	décembre 1967	F D
N° 22	L'agrumiculture dans les pays du bassin méditerranéen – Production, commerce, débouchés	décembre 1967	F D
N° 23	La production de produits animaux dans des entreprises à grande capacité de la CEE – Partie I	février 1968	F D
N° 24	Situation et tendances des marchés mondiaux des principaux produits agricoles – « céréales »	mars 1968	F D
N° 25	Possibilités d'un service de nouvelles de marchés pour les produits horticoles non-comestibles dans la CEE	avril 1968	F D
N° 26	Données objectives concernant la composition des carcasses de porcs en vue de l'élaboration de coefficients de valeur	mai 1968	F D
N° 27	Régime fiscal des exploitations agricoles et imposition de l'exploitant agricole dans les pays de la CEE	juin 1968	F D
N° 28	Les établissements de stockage de céréales dans la CEE – Partie I	septembre 1968	F D
N° 29	Les établissements de stockage de céréales dans la CEE – Partie II	septembre 1968	F D
N° 30	Incidence du rapport des prix de l'huile de graines et de l'huile d'olive sur la consommation de ces huiles	septembre 1968	F D
N° 31	Points de départ pour une politique agricole internationale	octobre 1968	F D
N° 32	Volume et degré de l'emploi dans la pêche maritime	octobre 1968	F D
N° 33	Concepts et méthodes de comparaison du revenu de la population agricole avec celui d'autres groupes de professions comparables	octobre 1968	F D
N° 34	Structure et évolution de l'industrie de transformation du lait dans la CEE	novembre 1968	F D
N° 35	Possibilités d'introduire un système de gradation pour le blé et l'orge produits dans la CEE	décembre 1968	F D
N° 36	L'utilisation du sucre dans l'alimentation des animaux – Aspects physiologiques, technologiques et économiques	décembre 1968	F D

(1) Épuisé.

		Date	Langues
N° 37	La production de produits animaux dans des entreprises à grande capacité de la CEE – Partie II	février 1969	F D
N° 38	Examen des possibilités de simplification et d'accélération de certaines opérations administratives de remboursement	mars 1969	F D
N° 39	Evolution régionale de la population active agricole – I : Synthèse	mars 1969	F D
N° 40	Evolution régionale de la population active agricole – II : R.F. d'Allemagne	mars 1969	F D
N° 41	Evolution régionale de la population active agricole – III : Bénélux	avril 1969	F D
N° 42	Evolution régionale de la population active agricole – IV : France	mai 1969	F
N° 43	Evolution régionale de la population active agricole – V : Italie	mai 1969	F D
N° 44	Evolution de la productivité de l'agriculture dans la CEE	juin 1969	F D en prép.
N° 45	Situation socio-économique et perspectives de développement d'une région agricole déshéritée et à déficiences structurelles – Etude méthodologique de trois localités siciliennes de montagne	juin 1969	F I (4)
N° 46	La consommation du vin et les facteurs qui la déterminent – RF d'Allemagne	juin 1969	F D
N° 47	La formation de prix du hareng frais dans la Communauté économique européenne	août 1969	F D
N° 48	Prévisions agricoles I Méthodes, techniques et modèles	septembre 1969	F D
N° 49	L'industrie de conservation et de transformation de fruits et légumes dans la CEE	octobre 1969	F D
N° 50	Le lin textile dans la CEE	novembre 1969	F D
N° 51	Conditions de commercialisation et de formation des prix des vins de consommation courante au niveau de la première vente – Synthèse, R.F. d'Allemagne, G.D. de Luxembourg	décembre 1969	F en prép. D
N° 52	Conditions de commercialisation et de formation des prix des vins de consommation courante au niveau de la première vente – France, Italie	décembre 1969	F D en prép.
N° 53	Incidences économiques de certains types d'investissements structurels en agriculture – Remembrement, irrigation	décembre 1969	F D en prép.
N° 54	Les équipements pour la commercialisation des fruits et légumes frais dans la CEE – Synthèse, Belgique et G.D. de Luxembourg, Pays-Bas, France	janvier 1970	F
N° 55	Les équipements pour la commercialisation des fruits et légumes frais dans la CEE – RF d'Allemagne, Italie	janvier 1970	F

(4) Cette étude n'est pas disponible en langue allemande.

		Date	Langues
N° 56	Agriculture et politique agricole de quelques pays de l'Europe occidentale I. Autriche	mars 1970	F D
N° 57	Agriculture et politique agricole de quelques pays de l'Europe occidentale II. Danemark	avril 1970	F D
N° 58	Agriculture et politique agricole de quelques pays de l'Europe occidentale III. Norvège	avril 1970	F D
N° 59	Constatation des cours des vins de table à la production I. France et R.F. d'Allemagne	mai 1970	F D en prép.
N° 60	Orientation de la production communautaire de viande bovine	juin 1970	F D en prép.
N° 61	Evolution et prévisions de la population active agricole	septembre 1970	F D en prép.
N° 62	Enseignements à tirer en agriculture d'expérience des «Revolving funds»	octobre 1970	F D
N° 63	Prévisions agricoles II. Possibilités d'utilisations de certains modèles, méthodes et techniques dans la Communauté	octobre 1970	F D
N° 64	Agriculture et politique agricole de quelques pays de l'Europe occidentale IV. Suède	novembre 1970	F D
N° 65	Les besoins en cadres dans les activités agricoles et connexes à l'agriculture	décembre 1970	F D
N° 66	Agriculture et politique agricole de quelques pays de l'Europe occidentale V. Royaume-Uni	décembre 1970	F D
N° 67	Agriculture et politique agricole de quelques pays de l'Europe occidentale VI. Suisse	décembre 1970	F en prép. D
N° 68	Formes de coopération dans le secteur de la pêche I. Synthèse, R.F. d'Allemagne, Italie	décembre 1970	F D en prép.
N° 69	Formes de coopération dans le secteur de la pêche II. France, Belgique, Pays-Bas	décembre 1970	F D en prép.
N° 70	Comparaison entre le soutien accordé à l'agriculture aux Etats-Unis et dans la Communauté	janvier 1971	F D en prép.
N° 71	Agriculture et politique agricole de quelques pays de l'Europe occidentale VII. Portugal	février 1971	F D
N° 72	Possibilités et conditions de développement des systèmes de production agricole extensifs dans la CEE	avril 1971	F D
N° 73	Agriculture et politique agricole de quelques pays de l'Europe occidentale VIII. Irlande	mai 1971	F en prép. D en prép.
N° 74	Recherche sur les additifs pouvant être utilisés comme révélateurs pour la matière grasse butyrique	mai 1971	F (1) D en prép. (1)
N° 75	Constatation des cours des vins de table II. Italie, G.D. de Luxembourg	mai 1971	F D en prép.

(1) Etude adressée uniquement sur demande.

		Date	Langues
N° 76	Enquête auprès des consommateurs sur les qualités de riz consommées dans la Communauté	juin 1971	F D en prép. I
N° 77	Surfaces agricoles pouvant être mobilisées pour une réforme de structure	août 1971	F D en prép.
N° 78	Problèmes des huileries d'olive Contribution à l'étude de leur rationalisation	octobre 1971	F I en prép.
N° 79	Gestion économique des bateaux pour la pêche à la sardine – Recherche des conditions optimales – Italie, Côte Méditerranéenne française I. Synthèse	décembre 1971	F I
N° 80	Gestion économique des bateaux pour la pêche à la sardine – Recherche des conditions optimales – Italie, Côte Méditerranéenne française II. Résultats des enquêtes dans les zones de pêche	décembre 1971	F en prép. I
N° 81	Le marché foncier et les baux ruraux – Effets des mesures de réforme des structures agricoles I. Italie, Pays-Bas	janvier 1972	F D en prép.
N° 82	Le marché foncier et les baux ruraux – Effets des mesures de réforme des structures agricoles II. R.F. d'Allemagne, France	janvier 1972	F D en prép.
N° 83	Dispositions fiscales en matière de coopération et de fusion d'exploitations agricoles I. Belgique, France, G.D. de Luxembourg	février 1972	F

32