N° 396971
MINISTRE DE DES FINANCES ET DES COMPTES PUBLICS
c/ Société Etablissements R… M…

9ème et 10ème chambres réunies
Séance du 10 janvier 2018
Lecture du 24 janvier 2018

CONCLUSIONS

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteur public

Les sociétés d'intérêt collectif agricole (SICA), auxquelles sont consacrés les articles L. 531-1 et suivants du code rural et de la pêche maritime, 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. Si ces sociétés ont le statut de « société coopérative » régie par la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération, elles ne sont pas des « sociétés coopératives agricoles » (SCA) relevant des articles L. 521-1 et suivants du code rural. En particulier, à la différence de ces dernières, les non coopérateurs doivent y détenir plus de 20% du capital ou des voix, et l'exclusivisme imposé aux SCA ne s'applique pas à elles, dès lors qu'elles doivent seulement réaliser plus de la moitié de leurs opérations avec leurs associés coopérateurs.

Parmi les nombreux dispositifs favorables dont les SCA et les SICA sont susceptibles de bénéficier, l'avantage fiscal dont il est aujourd'hui question n'est ni celui de l'exonération de taxe professionnelle des « exploitants agricoles » et de leurs groupements instituée par l'article 1450 du CGI, reposant sur la nature de l'activité exercée, en cause dans la décision *SICA Cité Domaine de Lorgeril* du 10 juillet 2017 de vos 10e et 9e chambres réunies (n° 392752, T. pp. 453-556, concl. E. Crépey), ni celui de l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties des « bâtiments affectés à un usage agricole » figurant au b du 6° de l'article 1382 du CGI, ni encore celui de l'exonération d'impôt sur les sociétés prévue, sous conditions, pour les opérations effectuées avec les sociétaires par l'article 207 du CGI, mais la réduction de base de la taxe professionnelle en faveur de certaines sociétés d'intérêt collectif agricole instituée par l'article 1468 du code général des impôts – et qui existe aujourd'hui encore en matière de cotisation foncière des entreprises

A la différence des autres dispositifs que nous venons de mentionner, reposant ouvertement sur des conditions tenant à la nature de l'activité exercée et des opérations réalisées, cette réduction de base se présente en première analyse comme subordonnée à des critères de composition du

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

capital et de qualité des associés. Dans sa rédaction applicable aux années 2007 à 2009 en litige, l'article 1468 du CGI dispose ainsi que : « *I. La base de la taxe professionnelle est réduite : / 1° Pour les coopératives et unions de coopératives agricoles et les sociétés d'intérêt collectif agricole, de moitié ; / A compter de 1992, cette réduction est supprimée pour : (...) b) Les sociétés d'intérêt collectif agricole dont plus de 50 % du capital ou des voix sont détenus directement ou par l'intermédiaire de filiales par des associés autres que ceux visés aux 1°, 2° et 3° de l'article L. 522-1 du code rural* ».

L'article L. 522-1 du code rural et de la pêche maritime énumère la liste limitative des personnes pouvant être « *associés coopérateurs* » d'une société coopérative agricole.

Cet article, qui reprend les dispositions de l'ordonnance n° 67-813 du 26 septembre 1967 relative aux sociétés coopératives agricoles, à leurs unions, à leurs fédérations, aux SCIA et aux sociétés mixtes d'intérêt agricole, entièrement refondues sur ce point par la loi n° 72-516 du 27 juin 1972, distingue cinq catégories : *« 1° Toute personne physique ou morale ayant la qualité d'agriculteur ou de forestier dans la circonscription de la société coopérative agricole ; / 2° Toute personne physique ou morale possédant dans cette circonscription des intérêts agricoles qui correspondent à l'objet social de la société coopérative agricole et souscrivant l'engagement d'activité prévu par le a du premier alinéa de l'article L. 521-3 ; / 3° Tout groupement agricole d'exploitation en commun de la circonscription ; / 4° Toutes associations et syndicats d'agriculteurs ayant avec la coopérative agricole un objet commun ou connexe ; / 5° D'autres sociétés coopératives agricoles, unions de ces sociétés et sociétés d'intérêt collectif agricole, alors même que leurs sièges sociaux seraient situés en dehors de la circonscription de la société coopérative agricole. / 6° Toute personne physique ou morale ayant la qualité d'agriculteur ou de forestier, ressortissant d'un Etat membre de la Communauté européenne et dont le domicile ou le siège est situé hors du territoire de la République française dans une zone contiguë à la circonscription de la société coopérative agricole*. »

Il résulte des travaux préparatoires de la loi n° 90-1168 du 29 décembre 1990 de finances pour 1991 dont est issu le resserrement du champ de cet avantage, qu'en excluant de son bénéfice les SICA dont plus de 50% du capital ou des voix sont détenus par des associés autres que ceux visés aux 1° à 3° de l'article L. 522-1 du code rural, le législateur a entendu réserver le bénéfice de cette réduction aux SICA dont le capital est « majoritairement détenu par des producteurs agricoles » (exposé des motifs de l'article 75 du projet de loi).

La SICA Etablissements R... M…, dont le capital est détenu à hauteur de 20,3% et 29,2% par la SARL « Les fils de … » et par la SARL Sogeico, de 43 % par la SICA Conserverie morbihannaise, de 6,4% par la coopérative Union fermière morbihannaise, et des 1,1% restants par la SICA Agrobeauce, par une personne physique et par d'autres sociétés coopératives, a vu la réduction de base de taxe professionnelle qu'elle avait appliquée en vertu de l'article 1468 du CGI remise en cause par l'administration fiscale, au motif que plus de 50 % de son capital était détenu par des associés autres que ceux visés aux 1°, 2° et 3° de l'article L. 522-1 du code rural.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

La SICA a obtenu en première instance la décharge des cotisations supplémentaires de taxe professionnelle auxquelles elle avait été assujettie correspondant à ce redressement. L'arrêt de la cour administrative d'appel de Nantes confirmant cette décharge a toutefois été annulé par une décision du 25 février 2015 de vos 9e et 10e sous-sections réunies (n° 367105), au motif que la cour avait commis une erreur de droit en jugeant que devaient être regardées comme des personnes mentionnées aux 1°, 2° et 3° de l'article L. 522-1 du code rural les SARL « Les fils de … » et Sogeico, associées de la SICA Etablissements R… M…, en se fondant sur les personnes composant leur capital, sans rechercher si ces sociétés remplissaient elles-mêmes les conditions requises par ces dispositions.

Vous retrouvez désormais l'affaire en seconde cassation – toujours sur pourvoi du ministre, la cour ayant de nouveau confirmé la décharge.

Elle a estimé que la SICA Conserverie morbihannaise, la société coopérative Union fermière morbihannaise, la SICA Agrobeauce, ainsi que les autres personnes détenant 1,1% du capital de la société, relevaient des 1° à 3° de l'article L. 522-1 du code rural et en a déduit que, la somme de leurs participations représentant 50,5% des parts de la société Etablissements R… M…, cette dernière pouvait bénéficier de la réduction en base prévue par le I de l'article 1468 du CGI alors même que ses deux autres associés, la SARL « Les fils de … » et la SARL Sogeico avaient une activité industrielle et commerciale.

A l'appui de son pourvoi, le ministre soutient que la cour a insuffisamment motivé son arrêt, inexactement qualifié les faits et commis une erreur de droit en jugeant que l'activité de la société coopérative Union fermière morbihannaise et celle de la SICA Conserverie morbihannaise, toutes deux associées de la requérante, répondaient à la notion « d'intérêts agricoles » au sens du 2° de l'article L. 522-1 du code rural et de la pêche maritime.

Répondre au moyen du pourvoi suppose donc d'éclaircir ce qu'il y a lieu d'entendre par « t*oute personne physique ou morale possédant dans [la] circonscription des intérêts agricoles qui correspondent à l'objet social de la société coopérative agricole et souscrivant l'engagement d'activité prévu par le a du premier alinéa de l'article L. 521-3 »* du code rural.

Tout d'abord, en ce qu'il vise « *toute personne physique ou morale* » répondant aux critères qu'il fixe, le 2° de l'article L. 522-1 nous paraît indifférent à la forme juridique de l'associé coopérateur. Il nous semble qu'il inclut donc aussi les SICA qui auraient dans la circonscription des intérêts agricoles correspondant à l'objet social de la société, nonobstant le 5° du même article visant « *D'autres sociétés coopératives agricoles, unions de ces sociétés et sociétés d'intérêt collectif agricole, alors même que leurs sièges sociaux seraient situés en dehors de la circonscription de la société coopérative agricole* ». Ce 5° ne nous paraît en effet pas devoir être lu comme signifiant que toute SICA associée d'une société coopérative agricole (ou, par renvoi, d'une SICA) relèverait exclusivement de la 5e catégorie d'associés coopérateurs, mais seulement qu'une SICA qui ne satisferait pas aux conditions du 2° - notamment en raison de son périmètre – peut néanmoins être associé coopérateur, quand bien même elle n'aurait pas d'activité dans la circonscription. Si le législateur avait entendu faire relever toutes les SICA et sociétés

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

coopératives du 5°, il l'aurait écrit ainsi, sans ajouter ni l'expression « *alors même que leurs sièges sociaux seraient situés en dehors de la circonscription de la société coopérative agricole* », ni l'adjectif « *autres* », qui n'a de sens dans le cas des SICA que si de telles sociétés sont susceptibles de relever des catégories d'associés coopérateurs précédentes – puisqu'il faut rappeler que la société objet de l'article L. 522-1 n'est pas une SCA mais une SCA.

Ensuite, si la notion de « circonscription » fleure bon les locutions juridiques anciennes, elle apparaît bien définie. Dans le cas des sociétés coopératives agricoles, elle désigne ainsi le périmètre territorial d'action de la coopérative, que chaque SCA doit expressément fixer dans ses statuts en application de l'article L. 521-2 de ce code. Transposée aux SICA, cette notion nous paraît renvoyer à la « *région rurale déterminée* » en direction des agriculteurs ou habitants de laquelle la SICA doit, en vertu de l'article L. 531-1 du code rural, avoir pour objet de déployer son activité.

La notion d' « *intérêts agricoles* » se révèle, en revanche, plus floue et la jurisprudence, rare, a hésité sur l'interprétation qu'il convenait d'en donner.

Par une décision du 27 octobre 1986, *min. c/ Coopérative de culture mécanique Crau et Camargue* (n° 49543, p. 245, Dr. fisc. n° 12/87 comm. 626 concl. Fouquet), vous avez d'abord jugé que des associations syndicales autorisées, dont l'objet est l'assainissement des terres agricoles pour les propriétaires de la région, possédaient, eu égard à leur objet, des intérêts correspondant à l'objet social de la coopérative, mais que tel n'était en revanche pas le cas de communes, dès lors qu'elles n'exploitent pas de domaine agricole et n'agissent que dans l'intérêt général.

Puis, par une décision du 25 novembre 1988, *Association foncière de remembrement de Teille* (n° 39558, p. 420, concl. B. Stirn), vous avez jugé, après avoir relevé qu'elles avaient notamment pour objet d'effectuer des travaux d'amélioration foncière, que ces activités étaient assumées dans l'intérêt général de l'aménagement foncier et étaient « étrangères à celles que poursuivent les exploitants agricoles dans l'exercice de leur profession », que des associations foncières de remembrement ne pouvaient, « même si certains de ces travaux ont un caractère agricole », être regardées comme possédant des intérêts agricoles au sens de l'article 2-2 de l'ordonnance du 26 septembre 1966. Le fichage au Lebon de votre décision abandonne explicitement la jurisprudence *min. c/ CUMA Crau et Camargue.*

Enfin, par une décision du 28 avril 1993, *Société coopérative agricole de la région de Romans Romacoop* (n° 74260, p. 141, Dr. fisc. 38/93 comm. 1709 concl. O. Fouquet), vous avez jugé qu'une SICA qui vendait notamment des produits alimentaires et de l'outillage ne possédait pas des intérêts agricoles correspondant à l'objet social d'une SCA dont l'objet était d'assurer l'écoulement de la production de fruits et légumes de ses membres ainsi que l'approvisionnement de ceux-ci en produits nécessaires à l'exercice de leur activité. Votre décision n'explicite pas les motifs d'une telle appréciation, mais les conclusions du président Fouquet sont claires : il se déduit selon lui de l'objet des coopératives agricoles, qui est de se livrer aux opérations entrant normalement dans le cadre de la profession agricole, que « *par toute personne possédant des*

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

intérêts agricoles, il faut entendre toute personne participant, même partiellement, et quel que soit son statut, au cycle de développement écologique des êtres végétaux et animaux »

Depuis lors, plus rien dans votre jurisprudence – étant précisé que nous n'avons rien trouvé dans celle de la Cour de cassation.

La présente affaire vous offre donc l'occasion d'une confirmation et d'une clarification de la notion d'intérêts agricoles au sens du 2° de l'article L. 522-1 du code rural.

Les travaux préparatoires de l'article 9 de la loi du 27 juin 1972 dont l'article L. 522-1 du code rural est issu ne sont hélas d'aucun secours sur la portée de cette notion – peut-être car le législateur, s'il a réécrit sur ce point l'ordonnance (jamais ratifiée) du 10 septembre 1947 en substituant à la catégorie des « personnes possédant des intérêts correspondant à l'objet de la coopérative » celle des « *personnes physiques ou morales possédant dans cette circonscription des intérêts agricoles qui correspondent à l'objet social de la société coopérative agricole et souscrivant l'engagement d'activité »*, n'a pas eu le sentiment d'innover sur ce point précis.

Tout au plus – mais c'est déjà beaucoup ! – nous paraît-il possible de déduire des longs débats en séance sur cette loi et sur l'ouverture du capital aux tiers non coopérateurs qu'elle a permise par ailleurs, traduisant une volonté de ne pas dénaturer l'esprit de la coopération agricole, une certaine méfiance vis-à-vis des « étrangers » à la profession agricole et un souhait de limiter ces personnes au statut de non coopérateur, qu'il y a lieu d'écarter l'approche large et souple qu'une lecture instinctive de la notion d' « intérêts agricoles » pourrait susciter en première approche, et que les parlementaires n'ont pas eu l'intention de permettre par cette voie à toute personne ayant des intérêts industriels ou commerciaux en amont ou en aval de la profession ou de la filière agricoles d'intégrer les coopératives avec le statut de coopérateur.

Si un distributeur commercial vendant en aval les produits de la coopérative sans avoir d'activité agricole, un industriel agro-alimentaire, ou encore une société fournissant en amont à la société coopérative des machines-outils et des équipements agricoles ne peuvent être, du seul fait qu'ils ont un intérêt direct en lien l'activité agricole de la coopérative et de ses membres agriculteurs – mais un intérêt qui n'est pas lui-même agricole, mais commercial ou industriel –, être regardés comme relevant du 2° de l'article L. 522-1 du code rural, à quoi la possession d'intérêts agricoles renvoie-t-elle ?

Certains commentateurs de la loi du 24 juin 1972 ont estimé que, par cette notion, le législateur avait entendu viser les seuls propriétaires d'exploitations agricoles les ayant données en bail à ferme ou métayage et n'ayant pas personnellement la qualité d'agriculteurs mais recevant en fermage des produits de l'exploitation[1]. Une telle interprétation peut se prévaloir de l'emploi du verbe « posséder » (« possédant des intérêts agricoles »), pouvant inciter à une lecture patrimoniale de la détention d'intérêts agricoles. Mais si nous nous accordons pour considérer

[1] JCl. Rural, V° Sociétés, fasc. 42 « Sociétés coopératives agricoles – Statut du sociétariat », G. Gourlay ; Dalloz, Rép. Droit des sociétés, rubrique « Coopératives agricoles », n° 101, M. Hérail.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

que ces personnes doivent être regardées comme entrant dans le champ du 2° de l'article L. 522-1 du code rural, nous ne sommes pas parvenue à identifier dans les travaux préparatoires de la loi de 1972 ce qui autoriserait une lecture à ce point restrictive de la notion d'intérêts agricoles qu'elle ne recouvrirait que ces seuls propriétaires.

Compte tenu de l'orientation générale de la loi, l'inclusion dans ce champ des personnes qui ont une activité agricole dans la circonscription, qui se dégage *a contrario* de vos décisions du 25 novembre 1988 et du 28 avril 1993, nous semble justifiée. Elle ne vise pas un ensemble vide, dès lors que toute activité agricole n'est pas nécessairement le fait d'un agriculteur, c'est-à-dire d'un exploitant agricole personnel ou d'une EARL exerçant une activité agricole à titre habituel et relevant du 1° de l'article L. 522-1 du code rural (rappr., pour la subordination de la « qualité d'agriculteur » au sens de la loi du 25 janvier 1985 sur le redressement judiciaire au caractère habituel de l'exercice d'activités définies à l'article 2 de la loi du 30 décembre 1988 : Cass. com. 5 avril 1994, n° 91-18.766, Bull. 1994 IV n° 145). En reconnaissant aux personnes exerçant même à titre accessoire une activité agricole, indépendamment de leur statut et de leur forme juridique, la possession d'intérêts agricoles leur donnant qualité pour adhérer en tant qu'associés coopérateurs à une SCA, une telle interprétation, qui permet d'éviter que la porte du sociétariat coopérateur soit fermée du seul fait du caractère non habituel d'une telle activité, nous paraît conforme à la préoccupation du législateur d'élargir le sociétariat coopérateur sans renoncer à l'identité agricole de la coopérative.

Cette approche équilibrée de la notion d'intérêts agricoles – ouverte aux non agriculteurs mais écartant la simple détention d'intérêts en lien avec la filière agricole – nous paraît confortée par la condition d'engagement d'activité que doivent souscrire les associés visés au 2° pour pouvoir être associés coopérateurs. Cette obligation, pour chaque coopérateur, d'utiliser tout ou partie des services de la société coopérative agricole, dont l'objet est tourné, en vertu de l'article L. 521-1 du code rural, vers les agriculteurs, n'aurait pas de sens à l'égard de personnes n'ayant aucune activité agricole.

Les travaux préparatoires de la loi de finances pour 1991 ayant exclu, à compter de 1992, du champ de la réduction de base de la taxe professionnelle les SICA dont plus de la moitié du capital est détenue par des associés autres que ceux visés aux 1° à 3° de l'article L. 522-1 du code rural renforcent également cette interprétation, en ce qu'ils révèlent une lecture identique par le législateur fiscal des dispositions du code rural précitées. Il en ressort en effet que le Parlement a entendu, par cette restriction, réserver le bénéfice de cet avantage aux SICA dans lesquelles les « producteurs agricoles » sont majoritaires.

Enfin, les « intérêts agricoles » ainsi définis doivent « correspondre à l'objet social » de la société coopérative. En exigeant une correspondance entre les intérêts agricoles de l'associé coopérateur et l'objet de la société, le 2° de l'article L. 522-1 du code rural nous semble exclure, à titre d'illustration, qu'une personne ayant des intérêts agricoles dans le secteur céréalier soit associé coopérateur d'une coopérative laitière. Pour dire les choses de manière plus agreste, cette condition de correspondance s'oppose au mélange des choux et des carottes.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Encore faut-il, pour que la boucle soit bouclée, s'accorder sur la notion d'activité agricole.

Vous définissez avec constance l'exercice d'une activité agricole comme la réalisation d'opérations qui s'insèrent dans le cycle biologique du développement animal ou végétal (CE, 9 mars 1957, *Sieur W…*, n° 26580, p. 163), mais aussi d'opérations qui constituent le prolongement de telles opérations, à l'instar d'activités de transformation ou de vente des produits de l'exploitation par l'exploitant. Ces critères ont été repris par l'article 2 de la loi n° 88-1202 du 20 décembre 1988 relative à l'adaptation de l'exploitation agricole à son environnement économique et social, aujourd'hui codifié à l'article L. 311-1 du code rural et de la pêche maritime.

Pour que des activités qui, de par leur nature, constitueraient normalement des activités commerciales ou industrielles présentent, au motif qu'elles se situent dans le prolongement de l'acte de production ou ont pour support l'exploitation agricole, un caractère agricole et, par suite, civil, ces activités doivent en principe, en vertu tant de la lettre de la loi que de votre jurisprudence, être le fait d'un exploitant agricole et réalisées à partir des produits de son exploitation.

Telle est le cas d'une activité de vente du vin en bouteilles produit à partir du raisin de l'exploitation constitue le prolongement normal de l'activité agricole des viticulteurs et doit être assimilé à un produit de la ferme (CE, 4 juin 1976, *Association des viticulteurs de Côte-d'Or*, n° 98863, RJF 12/76 n° 538), d'une activité de négoce de bestiaux dans le prolongement d'une activité principale d'élevage de bovins de la même société est regardée comme agricole (Cass. soc. 14 juin 1989, n° 86-16.887, au Bulletin), ou encore de la mise en conserves de produits de l'exploitation par l'exploitant (CE, 21 mars 1953, *Min. c/ Sieur D…*, n° 13904, Rec. p. 149). En revanche, la transformation, la vente ou le conditionnement par une personne de produits agricoles achetés à des tiers ne constitue pas le prolongement ou l'accessoire d'une activité agricole d'un exploitant et ne saurait, par suite, être qualifiée d'activité agricole (CE, 20 novembre 2013, *Société P… et Fils*, n° 360562, T. pp. 429-551, RJF 2/14 n° 153, concl. B. Bohnert BDCF 2/14 n° 23 ; Cass. soc. 11 juillet 2002, n° 00-16.177, Bull. 2002 V n° 252 : une société qui exerce ainsi une activité se situant à un stade postérieur au cycle de la production agricole, dans lequel elle-même n'intervient pas, n'a pas d'activité agricole), alors même que cette personne serait par ailleurs elle-même exploitant agricole (v. CE, 27 juillet 2009, *SA Cailles Robin*, n° 294589, RJF 12/09 n° 1101 ; Cass. soc. 3 novembre 1988, n° 86-12.405, Bull. 1988 V n° 561 : pour le caractère commercial de l'activité de négoce de bestiaux à laquelle se livre un agriculteur en parallèle de son exploitation, et non dans le prolongement de celle-ci).

Vous avez toutefois déjà admis que, dans le cas particulier des SCA mais aussi des SICA, cette condition de prolongement de l'activité agricole de l'exploitant s'apprécie en appréhendant ces sociétés et leurs membres agriculteurs coopérateurs comme un tout, de sorte qu'une coopérative ne réalisant elle-même aucune opération s'inscrivant dans le cycle biologique végétal ou animal mais se livrant à des opérations dans le prolongement direct de l'exploitation agricole de ses membres a été regardée, à plusieurs reprises, par votre jurisprudence comme exerçant une activité agricole, et non une activité commerciale ou industrielle.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Vous l'avez d'abord jugé dans le cas de sociétés coopératives agricoles se livrant à des activités de transformation de produits agricoles achetés à leurs adhérents, pour en déduire que les bâtiments utilisés à cette fin devaient être regardés comme affectés à un usage agricole par ces coopératives pour l'application de l'exonération de taxe foncière du b du 6° de l'article 1382 du CGI (CE, 31 décembre 2008, *Société coopérative fromagère de Planèze*, RJF 4/09 n° 360, n° 308998, concl. N. Escaut BDCF 4/09 n° 52 : caractère agricole de l'activité de production de fromage et de crème par une SCA à partir du lait de vache acheté et collecté auprès de ses adhérents, le fromage étant ensuite vendu à un affineur et la crème à un grossiste ; CE, 21 novembre 2011, *min. c/ SCA de Broons*, n° 338224, RJF 2/12 n° 137, concl. L. Olléon Dr. fisc. 12/12 c. 202, à propos de la fabrication d'aliments pour animaux de ferme principalement à partir des céréales collectées auprès des adhérents). Notons qu'il ne s'agissait pas, dans ces affaires, de prestations de services de transformation rendues aux membres, mais bien d'achats de produits et de leur transformation. Pour justifier cette approche, les conclusions des rapporteurs publics font notamment état de ce que l'article 1382 du CGI a poursuivi un objectif de neutralité de la loi fiscale, par l'égalité de traitement des agriculteurs exerçant seuls leur activité et de ceux ayant choisi de se regrouper sous la forme de sociétés coopératives.

Toutefois, le raisonnement conduisant à reconnaître l'affectation à un usage agricole de leurs bâtiments par les coopératives s'est fondé sur une interprétation de la notion même d'activité agricole et était nécessairement, dès lors, appelé à faire tache d'huile et à déborder le seul cadre de la disposition de l'article 1382, 6°, b du CGI.

Votre récente décision *SICA Cité Domaine de Lorgeril* du 10 juillet 2017 en témoigne. Il s'agissait d'appliquer l'article 1450 du CGI exonérant de CFE les « exploitants agricoles ». Vous avez jugé qu'une SICA exerçant une activité de mise en bouteille et de conditionnement de vins fournis exclusivement par les viticulteurs comptant parmi ses membres devait, dès lors qu'elle exerçait ainsi une activité constituant le prolongement normal de l'activité de culture de la vigne et de vinification de ses membres, être regardée comme un exploitant agricole au sens de l'article 1450 du CGI. Là encore, l'objectif de neutralité de la loi fiscale à l'égard de l'organisation des agriculteurs semble avoir joué un rôle. Mais une fois de plus, il nous paraît impossible de cantonner une telle approche globalisante de l'exploitation agricole des associés et de l'activité de la coopérative qui se situe dans son prolongement direct à la seule application de l'article 1450 du CGI, dès lors que vous avez fondé votre solution sur l'interprétation de la notion d'activité agricole et avez rendue celle-ci au visa de l'article L. 311-1 du code rural.

Or si vous n'avez peut-être pas toujours eu le sentiment dans ces décisions d'adopter des interprétations débordant l'application de la loi fiscale, vous ne pouvez l'ignorer dans la présente affaire, dès lors que l'application de la loi fiscale dépend de l'interprétation frontale et directe des dispositions du code rural et de la pêche maritime régissant les catégories d'associés coopérateurs visées à l'article L. 522-1 de ce code.

Selon nous, les qualifications d'activité agricole retenues dans vos décisions *SICA Cité Domaine de Lorgeril, Société coopérative fromagère de Planèze*, ou encore *SCA de Broons* doivent donc, à configuration de faits similaire, conduire à regarder des SCA ou des SICA exerçant des activités

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

de transformation et de conditionnement de produits agricoles de leurs membres comme se livrant à une activité agricole, y compris lorsque ces activités ne sont pas exercées sous forme de services rendus à leurs membres, mais par un achat des produits suivis de leur transformation par la société.

En revanche, même si la frontière est délicate à tracer et la différence, ténue, nous ne vous inviterons pas à pousser plus avant l'approche globalisante de ces décisions et à regarder comme exerçant une activité agricole, car dans le prolongement de l'exploitation agricole des membres, une SICA qui se bornerait à une activité de vente des produits agricoles des adhérents.

D'une part, en effet, dans vos précédentes décisions, les sociétés coopératives concernées se livraient à des activités de transformation agroalimentaire de produits agricoles des adhérents qui, non seulement, étaient dans le prolongement normal de l'activité de leurs membres – de sorte que, eussent-elles été réalisées par eux, elles auraient été qualifiées d'agricoles – mais pour lesquelles la coopérative se substituait à eux.

En revanche, une coopérative ou la SICA qui se borne à acheter des produits à ses membres pour les revendre, ne nous paraît, en se limitant à une activité de revente de ce qui lui a déjà été vendu par les agriculteurs, réaliser aucune opération qui serait dans le prolongement normal de l'exploitation agricole de ses adhérents. D'une certaine façon, le prolongement normal de l'exploitation qu'est la vente de ce produit agricole en l'état a déjà eu lieu : mais il a été réalisé par l'agriculteur associé lui-même. Prolongement normal de vente sur prolongement normal de vente, sans aucune opération autre que cette revente, ne vaut – sauf à entraîner des qualifications en cascade d'acticités agricoles en présence de pures activités d'intermédiaires.[2]

D'autre part, la préoccupation de neutralité qu'il convient de garder à l'esprit ne porte pas seulement sur les schémas d'organisation des agriculteurs : elle concerne également la concurrence entre sociétés coopératives (SCA ou SICA) et entreprises commerciales classiques. Les travaux préparatoires de la loi de finances pour 1991 ayant réduit le champ de la réduction de base de TP, mais aussi ceux de la loi du 24 juin 1972 font état de la volonté de préserver les avantages accordés aux coopératives agricoles lorsqu'ils sont justifiés par les spécificités de celles-ci, mais aussi de ne pas créer de concurrence déloyale à l'égard d'entreprises commerciales du fonctionnement et de l'objet desquelles elles ne se distingueraient pas.

Soulignons que les conséquences d'un tel refus de qualification agricole de cette activité pour les SCA et SICA doivent être dédramatisées. En effet, il leur est toujours loisible d'adhérer comme

[2] A cet égard, compte tenu de la distinction des personnes de la SICA et de ses adhérents mais aussi de la différence des textes à appliquer, la décision par laquelle la Cour de cassation a jugé que, lorsque des revenus proviennent d'une société commerciale dont l'activité est le négoce de produits de l'exploitation agricole du cotisant, que l'activité de cette société et celle de cette exploitation sont complémentaires, et que la société est le prolongement de l'acte de production de ce cotisant, les revenus perçus de cette société par le cotisant doivent être considérés comme des revenus professionnels devant être intégrés dans l'assiette des cotisations sociales dues au régime de protection des personnes non salariées des professions agricoles (Cass. civ. 2e , 3 juillet 2008, n° 07-16.892, Bull. 2008, II, n° 158), ne nous paraît pas devoir faire obstacle à ce que vous refusiez la globalisation de l'activité de négoce d'une SICA avec celle d'exploitant agricole de ses membres.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

associés coopérateurs à d'autres SCA, mais sur le fondement du 5° de l'article L. 522-1 du code rural, et non du 2° de cet article. Par ailleurs, une telle qualification est sans incidence sur l'affiliation de leurs salariés à la MSA, celle-ci étant expressément prévue par le 6° de l'article L. 722-20 du code rural, quelle que soit l'activité de ces sociétés. Les conséquences d'une telle qualification commerciale seront donc essentiellement fiscales.

Par suite, nous vous invitons à considérer qu'une SICA ayant pour seul objet le négoce des produits agricoles de ses membres ne se livre pas à une activité agricole et, par suite, n'a pas d'intérêts agricoles au sens du 2° de l'article L. 522-1 du code rural, tandis qu'une telle société qui a pour activité la transformation des produits des exploitations de ses adhérents se livre, en revanche, à une telle activité et possède de tels intérêts.

Reste seulement à déterminer si une telle activité doit être exclusivement ou, à tout le moins, majoritairement réalisée à partir des seuls produits des adhérents.

Nous ne sommes pas certaine que la condition d'exclusivité soit nécessairement requise. Certes, dans votre décision *SICA Cité Domaine de Lorgeril*, vous avez relevé que cette SICA se livrait à une activité de mise en bouteille et de conditionnement de vins fournis exclusivement par les viticulteurs membres. Mais il s'agissait, d'une part, d'un constat de fait et, d'autre part, du point de savoir si cette société avait la qualité d'exploitant agricole, ce qui suppose la réalisation d'une activité agricole à titre habituel et principal – or toute opération réalisée à l'égard de tiers n'a pas un caractère agricole.

De même, lorsqu'il s'agit d'apprécier si un bâtiment est affecté à un usage agricole par une coopérative au sens de l'article 1382 du CGI, l'exigence d'un dimensionnement des installations et d'une utilisation pour les besoins des seuls adhérents – sauf baisse temporaire d'activité – s'explique par le fait que, si ces bâtiments sont utilisés pour une activité réalisée partiellement avec des non adhérents, ils sont alors affectés, dans cette mesure, à des activités non agricoles et ne remplissent pas la condition d'usage posée par le texte.

Or la condition qu'il s'agit en l'espèce de satisfaire tient seulement à la possession d'intérêts agricoles tenant à l'exercice, même accessoire, d'une activité agricole. Une SICA ou SCA qui se livrerait à des opérations qui, pour partie, seraient le prolongement de l'activité agricole de ses membres et, pour partie, réalisée à partir d'achats à des tiers, pourrait être regardée comme se livrant, dans la mesure où elle transforme les produits de ses membres, à une activité agricole, dans le prolongement normal de l'activité de production de ses membres, et comme ayant donc des intérêts agricoles, même si pour le surplus elle effectue des opérations industrielles ou commerciales. Mais si nous hésitons à exiger l'exclusivité des relations avec les membres, il ne saurait pour autant être question d'accepter que l'activité en cause ne soit exercée que minoritairement avec ceux-ci. En effet, si vous admettez d'appréhender de manière globale l'activité d'une SCA ou d'une SICA et celle de ses adhérents pour considérer que, même si la première n'est pas exploitant agricole, les opérations de transformation qu'elle réalise à partir des produits des seconds doivent être regardées comme se situant dans le prolongement de l'activité agricole par nature de ses membres et être réputées agricoles pour ce motif, vous ne retenez une

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

telle approche neutralisante et transparente du groupement en sociétés coopératives pour l'appréciation du caractère agricole de l'activité qu'en raison des caractéristiques très spécifiques de celles-ci. Or une SCA ou une union de coopératives ne peut traiter plus de 20% de ses opérations avec des tiers non coopérateurs, et une SICA ne peut réaliser plus de 50% de son chiffre d'affaires avec des non associés. Dans ces conditions, subordonner la transparence et, par suite, le caractère agricole « par contamination » des opérations par nature industrielle ou commerciale d'une SCA ou d'une SICA à ce que ces opérations soient réalisées de manière, pour l'une, exclusive ou quasi-exclusive, pour l'autre, à tout le moins très majoritaire avec les coopérateurs nous paraît justifiée.

Si vous suivez notre analyse, vous accueillerez le pourvoi.

En effet, la cour a relevé que l'Union fermière morbihannaise avait pour activité la collecte, conservation, transformation et vente de produits agricoles, végétaux et animaux, provenant pour une partie prépondérante de tiers. Dès lors que cette activité était réalisée essentiellement avec des non coopérateurs, il n'y a pas lieu de faire jouer, à l'égard de ces activités par nature commerciales et industrielles, la transitivité bienveillante du caractère agricole de ces opérations par prolongement de celle des agriculteurs coopérateurs. Par suite, en déduisant de ces constatations que cette union de coopératives possédait des « intérêts agricoles » au sens du 2° de l'article L. 522-1 du code rural, la cour a commis une erreur de droit et inexactement qualifié les faits.

Réglant l'affaire au fond, s'agissant d'une seconde cassation, vous constaterez que la société n'était pas majoritairement détenue par des associés visés aux 1° à 3° de l'article L. 522-1 du code rural, dès lors que l'Union fermière morbihannaise et les SARL Les Fils de ... et la SARL Sogeico, qui ne possèdent pas d'intérêts agricoles au sens du 2° de cet article et ne sont ni des agriculteurs, ni des GAEC, détiennent la majorité de son capital. Par ailleurs, aucun des moyens par lesquels la société conteste la régularité de la procédure de contrôle et d'imposition n'est fondé.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt du 17 décembre 2015 de la cour administrative d'appel de Nantes et du jugement du 13 décembre 2011 du tribunal administratif d'Orléans ;

- à ce que les cotisations supplémentaires de taxe professionnelle auxquelles la société Etablissements R... M... a été assujettie au titre des années 2004, 2005, 2006 et 2007, à raison de la remise en cause de la réduction de 50 % de la base de cette taxe pour son établissement situé à La Chapelle Saint-Mesmin, soient remises à sa charge ;

- et au rejet des conclusions de la société Etablissements R... M... au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, présentées tant en appel qu'en cassation.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.