
Informations internes sur L'AGRICULTURE

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

IV. Italie

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*

DISPOSITIONS FISCALES EN MATIÈRE DE COOPÉRATION ET DE FUSION D'EXPLOI- TATIONS AGRICOLES

Série : "Informations Internes sur l'Agriculture"

IV. Italie

n° 98 (1)

Cette étude vient de paraître en langue
française et en langue italienne

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.

(1) Les études relatives à la Belgique, la France, le Luxembourg, la R.F. d'Allemagne et les Pays-Bas ont été diffusées sous les n°s 83, 84 et 85 des "Informations internes sur l'Agriculture"

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 des produits était l'objet principal de l'étude réalisée.

Comme les études consacrées aux autres Etats membres, le rapport pour l'Italie 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

Informations internes sur L'AGRICULTURE

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

IV. Italie

COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

DIRECTION GÉNÉRALE DE L'AGRICULTURE

DIRECTION « ÉCONOMIE ET STRUCTURE AGRICOLES » – DIVISION « BILANS, ÉTUDES, 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 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 le Società Italiane per Azioni - Roma

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

pour la Belgique:

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

pour les Pays-Bas:

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

pour le G.D. Luxembourg:

Me Joseph GLODEN Avocat à Luxembourg

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 le rapport pour l'Italie. Les rapports pour les autres Etats membres sont repris dans les volumes n° 83 (Belgique-France-G.D. de Luxembourg), n°84 (R.F. d'Allemagne) et n°85 (Pays-Bas) des "Informations Internes sur l'Agriculture".

°
° °

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.

S O M M A I R E (1)

	<u>Page</u>
<u>AVANT-PROPOS</u>	I
<u>PARTIE I</u> - Aperçu des formes juridiques	1
<u>PARTIE II</u> - Etude sur le régime fiscal applicable aux diverses formes de coopération et d'intégration dans l'agriculture	29
<u>PARTIE III</u> - Exemple de l'incidence fiscale selon la forme de coopération choisie	85
<u>PARTIE IV</u> - Rapports entre l'aspect fiscal et les autres aspects de la coopération et de l'intégration dans l'agriculture	96
<u>PARTIE V</u> - Conclusions concernant les différences de régime fiscal entre exploitations agricoles individuelles et collectives	109
<u>ANNEXES</u>	119

(1) Une table des matières détaillée se trouve à la fin du rapport

P A R T I E I

Aperçu des formes juridiques

1. Les différentes formes juridiques de la coopération dans l'agriculture

L'examen des différentes formes juridiques sous lesquelles peut se présenter en Italie la coopération agricole - qu'il s'agisse d'utilisation en commun de machines, de constitution et de gestion en commun de différents secteurs de l'exploitation, ou de gestion en commun soit de l'exploitation agricole toute entière, soit seulement de la commercialisation des produits - exige tout d'abord la définition de l'exploitation agricole et en second lieu celle des entreprises agricoles collectives et de leur régime fiscal. La distinction entre exploitation agricole et entreprise commerciale est en effet importante à la fois du point de vue du droit civil, puisqu'elle entraîne l'inapplicabilité à l'exploitation agricole des dispositions relatives à l'inscription au registre des entreprises (article 2136 du Code civil) des dispositions relatives à la tenue de livres comptables (article 2214 du Code civil) et des dispositions relatives à la faillite et au concordat (article 2221 du Code civil et article premier du décret n° 267 du 16 mars 1942) et du point de vue du droit fiscal, puisqu'elle détermine l'assujettissement des revenus de l'exploitation agricole à l'impôt sur le revenu agricole et de ceux de l'entreprise commerciale à l'impôt sur les revenus mobiliers.

Est donc exploitant agricole toute personne exerçant sur le plan professionnel et sous une forme organisée une activité ayant pour objet la culture du fonds, la sylviculture, l'élevage du bétail ou des activités connexes. Sont réputées connexes les activités ayant pour objet la transformation ou la vente des produits agricoles lorsque ces opérations rentrent dans le cadre normal de l'activité agricole (article 2135 du Code civil). L'activité agricole consiste en premier lieu dans l'exploitation de la fertilité du terrain, que celui qui l'exerce soit ou non propriétaire dudit terrain, et dans l'élevage du bétail avec les

produits du fonds. Elle comprend également les activités qui lui sont connexes, c'est-à-dire dont la nature, bien que commerciale à l'origine, se trouve absorbée par celle, strictement agricole, de l'activité à laquelle elles sont intégrées. Parmi les nombreux critères envisagés pour rattacher cette activité non agricole à l'activité de l'exploitation agricole (la doctrine avait énoncé ceux du caractère de cessaire, de l'autonomie, de la normalité, du caractère accessoire) le législateur italien a retenu celui de la connexité conjointement à celui de la normalité : cela signifie qu'en dehors des activités agricoles proprement dites, on considère comme agricole toute activité de transformation ou de commercialisation de produits agricoles comprise parmi celles normalement effectuées par l'agriculteur. On considère que ces activités sont les seules auxquelles s'applique le critère de la normalité expressément exigée par la loi et que, de ce fait, pour toutes les autres activités se rattachant au fonctionnement de l'exploitation agricole il appartient au juge d'établir dans chacun des cas si elles doivent être considérées comme accessoires ou principales du point de vue de l'agriculture. Il est évident que la reconnaissance de telles activités connexes consacre la "commercialisation" de l'exploitation agricole, laquelle néanmoins demeure telle et bénéficie par conséquent des avantages mentionnés plus haut et liés à sa forme juridique. Il est non moins évident que le critère de la connexité a été voulu élastique et propre à couvrir un nombre plus ou moins important d'opérations suivant les différentes régions ou les différents degrés de développement de l'agriculture. La jurisprudence tend plutôt à étendre le nombre des activités connexes qu'elle a déjà reconnues. Exemples : la floriculture, dans la mesure où elle ne constitue pas l'objet principal de l'activité agricole, l'apiculture, la culture des plantes ornementales, l'enlèvement des spathes du maïs, la collecte de fruits et la vente des fruits sur plante, le travail du bois abattu, la monte taurine, l'élevage des chevaux de course, etc. En revanche, la connexité a été récemment exclue pour le labourage motorisé et le battage-moissonnage pour le compte de tiers en dépit du fait que l'exploitant utilisait également les machines en cause dans son exploitation agricole.

Pour ce qui est des activités aux moyen desquelles est effectuée la "commercialisation" susmentionnée des produits agricoles, et plus précisément des activités de transformation et de vente, il y a lieu d'ajouter quelques éclaircissements : en effet, tandis que l'activité de transformation revêt un caractère typiquement commercial et qu'elle doit donc remplir la condition de la normalité, l'activité de vente des produits de la terre ou des animaux caractérise même les exploitations agricoles considérées au sens strict; par conséquent elle doit être normale en ce sens qu'elle ne doit pas se servir d'instruments excessifs pour l'entreprise agricole et qu'elle doit porter principalement, sinon exclusivement, sur les produits du fonds. La liaison entre l'activité de transformation et de vente et l'activité agricole normale peut être directe ou indirecte. Ainsi, l'établissement de distillation des produits agricoles du fonds en vue de la fabrication de liqueurs pourrait être considéré comme lié à l'activité agricole; mais la loi exige que cette liaison soit normale dans le cadre d'une exploitation agricole, ce qui n'est certainement pas le cas en l'occurrence.

En ce qui concerne, plus particulièrement, l'activité de vente des produits, le code italien a résolu le vieux problème du caractère commercial ou civil de la vente directe aux consommateurs des produits du fonds au moyen de magasins de vente ou débits. Cette activité ne peut dépasser certaines limites au-delà desquelles elle devient une activité véritablement commerciale. La limite établie par le code est définie par le critère de la connexité tempéré par celui de la normalité: par conséquent, les débits gérés par l'agriculteur qui n'ont pas pour but de servir, sinon exclusivement, du moins principa-

lement les intérêts de l'exploitation agricole, ou qui sont gérés selon des systèmes non considérés comme normaux en agriculture en égard aux exigences habituelles de temps et de lieu, ou qui écoulent surtout des produits achetés par l'agriculteur lui-même, sont soumis aux dispositions prévues par le code civil pour les entreprises commerciales.

Outre la définition de l'exploitation agricole, le code civil contient à l'article 2083 celle des petits exploitants agricoles, qui sont les personnes qui cultivent directement le fonds et celles qui exercent une activité professionnelle en ayant recours principalement à leur propre travail et à celui des membres de leur famille. Il y a lieu d'estimer que la définition englobe également le petit éleveur et le petit sylviculteur. Ces derniers exemples de petits exploitants agricoles n'offrent pas d'intérêt particulier, sauf pour le fait que les dispositions sur l'enregistrement, les livres comptables et la faillite ne leur sont pas applicables. Du reste, ces dispositions ne s'appliquent pas davantage à l'exploitant agricole ordinaire. Plus important est le statut du cultivateur direct, tant parce que les articles 1647 et suivants du code civil prévoient à son égard une série de limitations en ce qui concerne le contrat de bail que parce que les lois spéciales concernant l'accroissement de la petite propriété agricole ont prévu une série d'allégements fiscaux et financiers pour les baux conclus avec des cultivateurs directs, en élargissant de plus en plus la définition de ces derniers jusqu'à y inclure des entreprises d'une certaine importance.

1.1. La copropriété ou communauté par indivision

La forme la plus élémentaire de groupement juridique en agriculture est constituée par la copropriété ou communauté par indivision de une ou plusieurs machines agricoles ou de constructions ou d'installations nécessaires aux exploitations agricoles des différents individus, qui demeurent distincts. La communauté par indivision qui, dans les cas dont s'occupe la présente étude, peut être volontaire ou involontaire, est régie en premier lieu par le contrat ou le testament ou, en l'absence de ceux-ci, par les articles 1100 et suivants du Code civil. Le contrat doit être enregistré et transcrit s'il s'agit de communauté par indivision portant sur des biens immeubles. Chaque participant peut se servir de la chose commune pourvu qu'il n'en modifie pas la destination et n'empêche pas les autres de s'en servir ; il peut disposer de sa part en la cédant ou en l'hypothéquant et est tenu de contribuer aux dépenses nécessaires au prorata de sa participation.

Tous les participants interviennent dans l'administration de la chose commune : le principe appliqué est celui de la majorité, calculé sur la base non pas des personnes, mais de la valeur des parts. Il peut être institué un règlement pour la gestion ordinaire et la meilleure jouissance de la chose commune; la gestion peut être déléguée à un ou plusieurs participants ou encore à un étranger qui, dans les limites qui lui sont assignées, représente les copropriétaires dans les rapports avec les tiers. La loi prévoit la règle de la majorité pour les actes d'administration ordinaire et pour les décisions à caractère exceptionnel ; pour les actes de disposition du bien, l'accord de tous les copropriétaires est nécessaire. Dans le cas où la loi ou le contrat sont muets, les parts sont présumées égales. Pour la défense des droits du copropriétaire sont prévues les mêmes actions qu'en ce qui concerne le propriétaire; chaque copropriétaire peut demander à tout moment la dissolution de la copropriété et l'autorité judiciaire peut ordonner un sursis n'excédant pas 5 ans si la résolution immédiate porte atteinte au droit des autres copropriétaires. Il y a bien entendu également dissolution de la copropriété en cas de perte ou de destruction du bien qui en est l'objet.

Il convient de noter que le régime de la communauté par indivision peut être adopté soit en cas de copropriété de machines et de moyens de travail intéressant plusieurs exploitants agricoles, soit en cas de copropriété de construction servant à l'exercice d'une activité sectorielle des différentes exploitations, soit enfin en cas de copropriété du fonds et, par conséquent, de l'exploitation agricole toute entière. Il convient cependant de noter que, constituant une forme juridique de droit commun sur des biens, la communauté par indivision concerne exclusivement leur jouissance et ne couvre pas l'exercice d'une activité commerciale collective, laquelle devrait prendre la forme juridique de la société.

Il est possible toutefois que plusieurs cohéritiers exercent une entreprise agricole sur des fonds indivis sans qu'il en résulte une société de fait pour le droit civil, même s'il n'en est pas toujours ainsi dans le droit fiscal. Par ailleurs, statistiquement, en dehors des communautés indivises héréditaires, les communautés indivises contractuelles groupant des fonds sont assez rares tandis que la coopérative de services est préférée pour l'utilisation de matériel en commun.

L'avantage d'une telle forme se limite à celui qui résulte de la répartition des coûts d'investissement et de gestion des biens communs. C'est pourquoi s'il est concevable que plusieurs particuliers achètent en commun une machine agricole en fonction des besoins de leurs exploitations respectives, il semble néanmoins que soit préférable la formule de la coopérative de services, qui permet une meilleure réglementation non seulement du droit au bien, mais aussi des modalités de l'utilisation dudit bien, et qui bénéficie par ailleurs d'avantages aussi bien formels que fiscaux. Le régime de la communauté par indivision est également envisageable dans un cas comme la construction en commun d'une installation sectorielle, mais il semble préférable, et il est aussi plus courant dans la pratique de recourir au système de la coopérative de production. Le cas le plus fréquent de copropriété de l'entreprise agricole tout entière est celui qui découle d'une succession : toutefois, il ne s'agit pas alors d'une véritable coopération, tout au moins si

l'on entend par ce dernier terme le fait que des exploitants agricoles s'unissent pour accroître leurs ressources communes et faciliter leur accès au marché de la production ou de la vente. Dans le cas envisagé, en effet, l'entreprise agricole du de cujus ne subit pas de changements quantitatifs ni qualitatifs, même si la propriété des terres passe dans les mains des cohéritiers.

En ce qui concerne la commercialisation des produits, étant donné que la copropriété ou communauté par indivision se réfère aux biens et non à l'activité, il est bien possible que les copropriétaires d'une ou de plusieurs terres se livrent aussi aux activités de transformation et de vente connexes à l'exercice normal de l'activité agricole. Mais lorsque la commercialisation dépasse ces limites, d'agricole qu'elle était l'entreprise devient commerciale et doit alors prendre la forme des entreprises commerciales collectives, c'est-à-dire la forme d'une société commerciale.

1.2. L'association de fait

L'association de fait est assez répandue dans le secteur agricole, où, à cause de leurs faibles connaissances juridiques pour une part, et de leur méfiance instinctive à l'égard de tout recours aux instruments mis en place par la loi, pour une autre part, il n'est pas rare que plusieurs particuliers s'associent sans aucune formalité pour exploiter en commun un secteur de l'entreprise agricole ou l'entreprise tout entière ou pour exercer en commun une certaine activité économique. Cette forme de collaboration constitue un progrès par rapport à la simple copropriété des biens, car elle implique des rapports et des relations, entre les différents particuliers et un partage d'activité et de risque, encore que sous une forme embryonnaire. Dans le système juridique italien l'association de fait n'est pas prévue dans les textes; toutefois, son régime est assimilé par la doctrine et par la jurisprudence (qu'elles distinguent ou non entre les deux types) au régime établi par l'article 2297 du Code civil pour la société irrégulière, c'est-à-dire pour la société constituée en vertu d'un accord entre les membres, mais ne

remplissant pas les conditions formelles, et tout d'abord celles relatives à l'inscription au registre des entreprises. La société irrégulière diffère de l'association de fait en ce qu'elle fonctionne sans accord préalable exprimé entre les membres. Le régime de l'association de fait est celui qui est prévu pour la société simple, que nous examinerons plus loin.

Dans la pratique, l'association de fait se prête à toutes les formes de collaboration en agriculture, de la plus simple à la plus complexe, étant donné qu'elle est dépourvue de toute forme et résulte de la simple activité commune des particuliers. Elle se prête en outre à la commercialisation des produits agricoles, soit que celle-ci s'effectue dans les limites de la capacité de production des terres, soit qu'elle s'effectue au-delà de ces limites et revête alors le caractère d'une activité industrielle et commerciale. Elle entraîne toutefois en droit la responsabilité illimitée et solidaire des membres en ce qui concerne les obligations de l'organisme, mais elle ne bénéficie pas, du fait de l'absence de forme, de certains des nombreux avantages réservés à l'activité agricole. Sur le plan fiscal ensuite, outre qu'elle rend possible l'imposition de la société en tant qu'entité distincte des différents membres et qu'elle ne bénéficie pas des divers avantages fiscaux prévus pour les formes de sociétés désignées par la loi, elle suscite des problèmes complexes de détermination de la masse imposable (les différents apports ou l'ensemble du patrimoine) pour l'application du droit d'enregistrement, si son existence vient à être connue du fisc à la suite d'une mention dans un acte civil et judiciaire (art. 62, 72 loi sur le droit d'enregistrement).

1.3. La société simple

La société simple (réglée par les articles 2251 à 2290 du Code civil) n'exerce aucune activité commerciale et, pour cette raison, le législateur lui a réservé une place particulière dans l'économie agricole, où elle se distingue des contrats d'association dont nous traiterons plus loin. Les faits n'ont pas répondu aux souhaits du législateur qui voulait faire en sorte que la société simple devienne la forme type de l'association dans le secteur agricole : en effet les assujettis exerçant une

activité agricole se sont pour la plupart regroupés en sociétés de fait (qui tout en étant soumises au régime de la société simple n'en ont pas la forme) ou en consortiums, alors que les assujettis qui exercent une activité sortant du cadre normal de la production agricole ont adopté la forme des sociétés commerciales. Elle se distingue des autres types de société par un degré moindre d'autonomie du patrimoine : le patrimoine social résulte des apports et des bénéfices, est destiné à des fins sociales et reste distinct de celui des différents membres. Le titulaire des rapports juridiques avec les tiers est la société, qui répond de toutes les conséquences qui en découlent à travers ses représentants. La responsabilité des obligations sociales incombe en premier lieu à la société : les créanciers de la société peuvent en effet faire valoir leur droit sur le patrimoine social. Toutefois, en ce qui concerne les obligations sociales, les membres qui ont agi au nom et pour le compte de la société sont personnellement et solidairement responsables, ainsi que, sauf accord contraire, tous les autres. La limitation de la responsabilité doit être portée à la connaissance des tiers par des voies appropriées, faute de quoi elle n'est opposable qu'aux personnes qui en ont eu connaissance. Néanmoins, le membre auquel est réclamé le paiement de dettes contractées par la société peut demander, même si celle-ci est en liquidation, la réalisation préalable par les voies légales du patrimoine social en indiquant les biens sur lesquels le créancier peut se satisfaire (article 2268 du Code civil). En définitive, la responsabilité des membres est subordonnée à la réalisation préalable du patrimoine social). Les créanciers du membre ne peuvent pas agir sur le patrimoine social, mais uniquement sur les bénéfices du débiteur et c'est seulement si les autres biens de ce dernier sont insuffisants pour les satisfaire qu'il leur est possible de demander la liquidation de la part du membre débiteur (article 2270). Il n'est imposé, pour le contrat constitutif de la société, aucune forme particulière hormis celles exigées par la nature des biens apportés (article 2251). La gestion de la société appartient soit à chacun des membres séparément, soit, en vertu d'une stipulation expresse, conjointement à tous les sociétaires, auquel cas la volonté de la majorité est déterminante. La majorité est calculée sur la base du droit de participation aux bénéfices. La répartition des bénéfices s'effectue sur la base des participations, lesquelles sont présumées égales sauf stipulation contraire.

Les cas dans lesquels la société est dissoute et où par conséquent commence la phase de liquidation sont les suivants : venue à expiration du délai, réalisation de l'objectif que se proposait la société ou impossibilité de réaliser ledit objectif, volonté de tous les sociétaires, quand vient à manquer la pluralité des membres si celle-ci n'est pas rétablie dans un délai de six mois, autres cas prévus au contrat (article 2272). En cas de décès d'un des membres, les autres membres doivent verser aux héritiers le montant de sa part, à moins qu'ils ne préfèrent dissoudre la société ou la continuer avec lesdits héritiers avec l'accord de ceux-ci (article 2284). Le sociétaire peut à tout moment se retirer de la société constituée pour une durée indéterminée, soit pour les motifs prévus au contrat, soit pour toute raison valable. Il peut être exclu pour manquement grave aux obligations découlant du contrat social, en cas d'interdiction, de non habilitation ou de condamnation à une peine comportant l'interdiction de remplir une charge publique et à la suite d'une proclamation de faillite.

La société simple, qui pourtant, dans l'intention du législateur, devait trouver une application maximum dans le secteur agricole n'y est pas excessivement répandue, quoiqu'elle se prête à toutes les formes d'exploitation en commun de certains secteurs de l'entreprise ou d'entreprises agricoles entières. Elle se prête en outre à la commercialisation des produits agricoles (transformation et vente) à condition que celle-ci reste dans les limites de la capacité de production du fonds. Autrement il s'agirait d'une activité industrielle ou commerciale pour laquelle la forme de la société simple est exclue. Dans le cas où les particuliers se décident à s'unir sous la forme d'une société, la société simple se caractérise en effet, si on la compare aux sociétés commerciales, sociétés de personnes ou de capitaux, par une limitation minimum des responsabilités des membres, tout en étant soumise aux positions fiscales applicables aux sociétés. Par rapport à elle, les sociétés coopératives, (en général à responsabilité limitée) offrent l'avantage de la limitation de la responsabilité et bénéficient en outre d'un régime de faveur à la fois sur le plan formel et sur le plan fiscal. Il est bien entendu qu'il s'agit toujours d'entreprises collectives exerçant une activité agricole et non commerciale, car dans le cas contraire, elles ne pourraient prendre la forme de la société simple (article 2259 du Code civil).

1.4. Les sociétés commerciales

Les sociétés commerciales prévues par le Code civil italien se répartissent en sociétés de personnes (en nom collectif et en commandite simple) et en sociétés de capitaux (par actions, en commandite par actions et à responsabilité limitée).

Un examen même superficiel de leur réglementation, qui du reste est généralement connue, nous emmènerait fort loin des limites assignées à la présente analyse. Nous nous contenterons donc d'établir de façon sommaire la distinction entre les deux catégories.

1.4.1 Sociétés de personnes. Ces sociétés sont soumises à une réglementation analogue à celle qui s'applique aux sociétés simples et n'ont pas la personnalité juridique. La raison sociale constitue une expression synthétique servant à indiquer le lien entre les sociétaires, dont les obligations demeurent distinctes des obligations de la société : il existe des différences de détail par rapport au régime applicable à la copropriété, justifiées par le but social qui caractérise l'activité commune, mais la société des personnes reste dans son essence une communauté par indivision plus nettement caractérisée. Le droit du sociétaire sur le patrimoine social est un droit de copropriété et il jouit de la faculté, découlant naturellement de la qualité de membre, de gérer les biens communs, avec comme seule restriction, indiquée expressément à l'article 2256 en dérogation à l'article 1102 du Code civil, l'interdiction d'utiliser les biens de la société à des fins étrangères à celle-ci, obligation expresse lui étant faite de se servir des biens aux fins stipulées dans le contrat de société. Les rapports entre la société et les tiers sont des rapports entre la collectivité des membres et les tiers et les obligations de la société ne représentent pas autre chose que les obligations de tous ses membres, ce qui a pour corollaire le principe de la responsabilité illimitée et solidaire de tous les sociétaires ou tout au moins des personnes agissant pour le compte de la société.

La priorité reconnue aux créanciers de la société par rapport aux créanciers particuliers du sociétaire (article 2270 et 2305 du Code civil), l'obligation d'une discussion préalable du patrimoine social (articles 2268 et 2304 du Code civil), la possibilité d'une limitation de la responsabilité du sociétaire (articles 2267 et 2312 du Code civil) constituent les différents aspects sous lesquels la loi reconnaît la validité de la société à l'égard des tiers, et s'ils confèrent à la communauté par indivision des caractères différents, ils en laissent intacte la substance. L'organisation interne de la société, c'est-à-dire la position de chaque membre relativement à l'activité de la société et à la perception des bénéfices résulte de l'ensemble des limitations que chaque membre a acceptées avec le contrat constitutif de la société ou des pouvoirs attribués à chacun d'eux en particulier. En principe tous les membres ont des pouvoirs égaux et des limitations égales, mais rien ne s'oppose à ce que le contrat de la société modifie le régime légal en attribuant à un membre unique le pouvoir de gestion et en étendant ou en réduisant les limitations qui dérivent du contrat de la société relativement à la jouissance de biens communs. Il n'existe pas d'organes de la société dans les sociétés constituées sur la base de personnes, mais les membres ont la possibilité de confier à l'un d'entre eux ou même à un étranger l'administration de la chose commune et le contrat de la société peut prévoir l'exécution de certaines opérations décidées par la majorité des copropriétaires.

1.4.2 Sociétés de capitaux. Dans la société constituée sur la base des capitaux la collectivité des membres disparaît pour faire place, par l'intermédiaire des apports, à une nouvelle personne morale, la société. Ainsi se trouve créé un diaphragme entre les différents membres et entre les membres et les tiers, diaphragme représenté précisément par la société et tous les différents rapports, internes et externes, doivent nécessairement passer par ce diaphragme. Les biens apportés ne demeurent pas propriété commune des membres, mais constituent le

patrimoine de la personne morale qu'est la société : sur ce patrimoine les membres n'ont ni un droit, ni des pouvoirs d'administration, de même les membres n'encourent aucune obligation du fait de l'activité de la société. La société agit par l'intermédiaire de ses organes et répond de ses obligations sur son patrimoine ; et même si le contrat de la société prévoit la responsabilité de certains membres pour les obligations de la société (comme par exemple dans le cas de la société en commandite par actions), cette responsabilité a nécessairement un caractère secondaire, comme celle qui concerne les obligations d'un tiers et non les obligations propres. Il existe donc toute une organisation juridique de la personne ; il existe des organes délibératifs et exécutifs ; il existe un régime de la personne morale contenu dans le statut, qui fixe les normes fondamentales pour le fonctionnement des organes de la société et l'activité de ces organes ; même quand il est donné au membre d'influencer l'activité de la société, à titre individuel ou en collégialité, celui-ci le fait non en tant que cotitulaire du patrimoine, mais en tant qu'organe de la société. Les pouvoirs de la société qui appartiennent au membre ne sont pas la conséquence d'un rapport avec le patrimoine de la société, mais d'une stipulation des statuts de la société ; la responsabilité illimitée qui parfois lui incombe n'est pas la conséquence de sa qualité de membre personnellement obligé, mais d'une conformation donnée du contrat de la société, c'est-à-dire de l'acceptation formelle de sa part de cette responsabilité. Les rapports externes existent entre la société et les tiers et les rapports internes entre les membres et la société et non entre les membres, de sorte que les droits et les obligations de chaque membre s'exercent à l'égard de la société et non pas des autres membres également. Parmi les sociétés de capitaux, le type le plus parfait est constitué par la société par actions, dans laquelle l'organisation juridique de la société fait abstraction de la personne des membres au point que les parts elles-mêmes (actions) sont fixées artificiellement en fractions du capital social et constituent des entités abstraites, avec un ensemble pré-établi de pouvoirs, de droits et

d'obligations. Toutefois, même dans la société à responsabilité limitée et dans la société en commandite par actions la structure capitaliste de la société est évidente, même si la personne du sociétaire y est plus en relief. Parmi les sociétés de capitaux il y a lieu de distinguer les sociétés à capital fixe et les sociétés à capital variable, les sociétés à but spéculatif et les sociétés à but mutualiste ou coopératif. Les sociétés à but spéculatif sont à capital fixe, tandis que les sociétés à but mutualiste, dont la raison d'être est de prêter des choses ou des services exclusivement ou principalement à leurs membres, sont le plus souvent à capital variable, précisément parce que la participation à la société est liée à l'intérêt que représente pour le membre le prêt des choses ou des services qui sont l'objet de l'activité de la société et que, pour cette raison, il importe que puissent adhérer à la société et s'en retirer les personnes qui ont besoin des prêts ou qu'en ont plus besoin.

La coopération agricole à tous les degrés de fusion peut également prendre la forme de société commerciale. On observe même que la société constituée sous la forme commerciale mais exerçant une activité strictement agricole demeure une exploitation agricole et ne devient pas une entreprise commerciale et qu'en conséquence les règles prévues pour cette dernière et notamment la faillite ne lui sont pas applicables. Il faut toutefois considérer, ne serait-ce qu'en raison du caractère relatif déjà souligné de la limite entre activité agricole et activité commerciale, qu'en général une exploitation agricole qui se constitue en société commerciale ne se limite pas à effectuer des opérations liées à l'exploitation du fonds, mais se livre à des activités typiquement commerciales et sort ainsi du secteur de l'exploitation agricole. C'est la raison pour laquelle on doit considérer comme très rares les cas d'exploitations agricoles constituées en sociétés commerciales. Entre autres choses, pour jouir au moins de l'avantage de la limitation de la responsabilité, elles doivent avoir la forme de sociétés de capitaux : et dans ce cas, outre les minima exigés pour le capital social (qui, à vrai dire, du fait de leur modicité, ne suscitent pas de problèmes

importants) et du caractère plus pesant et plus complexe de la constitution, de l'administration et de la gestion, il doit être fait face à des conséquences importantes sur le plan fiscal, telle que par exemple l'imposition obligatoire sur la base du bilan (d'où la nécessité de tenir une comptabilité détaillée) et l'application de l'impôt sur les sociétés.

L'hypothèse dans laquelle l'exploitation agricole se constitue en société commerciale appelle l'approfondissement de la notion d'activités "connexes" requise pour l'inclusion dans l'activité agricole, de certaines activités commerciales ; elle permet de soulever un problème que nous examinerons en abordant l'impôt sur la richesse mobilière qui frappe les entreprises collectives indépendamment de leurs membres.

En effet, si l'exploitation pratique la culture, la sylviculture ou l'élevage, peu importe qu'elle soit une entreprise individuelle ou une société ayant sa personnalité propre et jouissant d'une autonomie patrimoniale distincte de celle des membres (société de personnes ou de capitaux) : dans les deux cas en effet l'activité est typiquement agricole. En revanche, le problème de la connexité se pose si l'activité exercée consiste, par exemple, également dans la transformation ou la vente des produits. Par conséquent il est possible d'admettre qu'il y a activité connexe lorsque l'activité de commercialisation est exercée par un seul et même exploitant agricole. Si, par contre, plusieurs exploitants agricoles constituent une société sous la forme d'une société commerciale dont le seul but est la transformation et la vente des produits, comme cette société a une personnalité distincte de celle de ses membres, il n'est pas possible d'admettre qu'il y a connexion avec l'activité agricole exercée par ces derniers. En effet, la connexité entre l'activité non agricole et l'activité agricole n'existe que dans le cadre d'une même entreprise. Par conséquent, la société est considérée à tous égards comme une société commerciale et ne bénéficie donc pas du régime, parfois différent (voir partie III), dont jouissent par contre les sociétés commerciales exerçant une activité agricole

au sens propre. Tel est, par contre, le cas lorsque plusieurs chefs d'entreprise apportent à la société commerciale l'ensemble de leur entreprise, y compris ses activités agricoles au sens propre et les activités connexes de transformation et de vente des biens.

Sur le plan fiscal l'interférence du sujet collectif dans la transformation et la vente empêche comme nous le verrons, l'application de l'impôt sur le revenu agricole tant aux différents propriétaires des biens fonds qu'à l'entreprise collective et lorsque les conditions mentionnées à l'article 84 alinéa i du TUID sont remplies, également l'application de l'impôt sur la richesse mobilière.

1.5. Les sociétés coopératives

Les sociétés coopératives (appelées plus simplement coopératives) constituent la forme juridique la plus fréquemment adoptée dans la coopération agricole. Les causes en sont d'une part la possibilité d'employer cet instrument dans toutes formes de fusion, des plus simples aux plus compliquées, et dans les secteurs les plus disparates, et, d'autre part, l'action massive de stimulation entreprise par l'Etat sous forme d'avantages à la fois sur le plan juridique, sur le plan fiscal et sur le plan financier.

Le régime juridique des coopératives en général et des coopératives agricoles en particulier résulte des articles 2511 et suivants du Code civil et de nombreuses lois spéciales : c'est ce régime que nous allons étudier de façon sommaire. L'élément caractéristique des coopératives (dont la fonction sociale est soulignée par l'art. 45 de la Constitution) est celui de la mutualité, qui le distingue des sociétés commerciales, dont le but est précisément un but de spéculation ou lucratif. La distinction entre mutualité et spéculation, source de mainte controverse dans la doctrine et en jurisprudence, doit être cherchée dans le fait que tandis que les sociétés commerciales exploitent l'entreprise en vue de réaliser un bénéfice qui sera réparti entre les membres, le but des coopératives, s'il est bien de procurer aux membres

un bénéfice, est réalisé au moyen de la mutualité, c'est-à-dire grâce à l'élimination des intermédiaires et à l'établissement d'un rapport direct entre les particuliers qui s'associent. En principe, le bénéfice de la coopérative consiste dans la réduction des dépenses et des frais de l'activité commune : il est évident que la distinction entre cette fonction et l'exploitation d'une entreprise commerciale à but lucratif est très floue et justifie les controverses évoquées plus haut.

Le caractère mutualiste de l'objet des sociétés coopératives est accentué par certaines dispositions légales : ainsi l'article 2518, point 9 du Code civil dispose que l'acte public de constitution doit indiquer les normes selon lesquelles les bénéfices doivent être répartis, le pourcentage maximum des bénéfices à répartir et la destination des bénéfices restants. Cela parce que l'article 2536 prescrit que, quelque soit le montant du fonds de réserves légal, $1/5$ des bénéfices nets annuels au minimum doit y être versé. La fraction de bénéfice qui n'est pas destinée à la réserve légale ou statutaire et qui n'est pas non plus distribuée aux membres doit être affectée à des fins mutualistes. Et l'article 26 du décret-loi n° 1.577 du 14 décembre 1947 précise que les conditions relatives à la mutualité sont présumées remplies du point de vue fiscal lorsque le statut prévoit l'interdiction de distribuer des dividendes dans une proportion excédant l'intérêt légal sur le capital versé, l'interdiction de distribution des réserves et l'affectation du patrimoine social à des fins d'utilité publique. La société, étant donné qu'elle doit répondre à des besoins homogènes, groupe des personnes appartenant à la même catégorie (employés, petits commerçants, petits agriculteurs), ce qui rend obligatoire l'autorisation des administrateurs pour la cession de la part ou des actions (article 2523 du Code civil). Pour la même raison il est prévu une limite de participation pour chaque membre. Le capital est variable, car le nombre des membres n'est pas fixe, mais permet au contraire à de nouveaux individus de venir grossir les files des bénéficiaires de l'activité coopérative et également aux anciens membres de se retirer ; c'est pourquoi, contrairement à ce qui se passe dans les autres types de société, la modification du nombre des personnes des membres n'entraîne pas la modification de l'acte

constitutif (article 2520 du Code civil). Toujours en raison du but qu'elles poursuivent, les coopératives bénéficient d'exonérations fiscales et sont soumises au contrôle des pouvoirs publics (article 2542 du Code civil). Les sociétés coopératives comprennent deux types :

- a) à responsabilité limitée ;
- b) à responsabilité illimitée ;

La distinction n'est importante qu'en cas de faillite et de liquidation judiciaire. Dans l'une ou l'autre éventualité, les membres d'une coopérative à responsabilité illimitée sont responsables solidairement et de façon illimitée à titre subsidiaire (article 2513 du Code civil).

Pour le reste, le régime est calqué d'une façon générale sur celui des sociétés par actions (article 2516 du Code civil). Il convient de tenir compte du fait que la réglementation imposée par le Code concerne les coopératives en général : pour les coopératives agricoles, comme leur qualité d'exploitation agricole découle de l'activité exercée, la possibilité de faillite s'exclut d'elle-même et il ne subsiste que celle de la liquidation judiciaire sous le contrôle du Ministère du travail et de la prévoyance sociale. Comme nous l'avons déjà noté à propos de l'extension aux activités connexes, l'utilisation de l'instrument coopératif constitue une forme de "commercialisation" de l'exploitation agricole.

Outre le régime général contenu dans le Code civil, l'article 2517 rappelle les lois spéciales qui du fait de leur succession fréquente, particulièrement au cours des dernières années, rendent extrêmement changeante la réglementation du secteur des coopératives, et plus particulièrement des coopératives agricoles. La loi fondamentale en matière de coopération est constituée par le décret-loi du Chef du Gouvernement provisoire n° 1557 du 14 décembre 1947, modifié par les lois n° 285 du 8 mai 1949, n° 114 du 13 mars 1950, n° 695 du 10 août 1950 et n° 302 du 2 avril 1951. La récente loi n. 127 du 27 janvier 1971 a apporté des modifications substantielles à la réglementation juridique et fiscale des coopératives. Cette loi, outre qu'elle attribue le contrôle des coopératives et des consortiums de coopératives au Ministères du travail et de la prévoyance sociale et fixe les

formes de ce contrôle, règle l'inscription au registre préfectoral des coopératives (dont une section est réservée aux coopératives agricoles) et prescrit la constitution au Ministère d'un fichier général de la coopération où doivent figurer tous les organismes inscrits aux registres préfectoraux et tous les consortiums de coopératives admis aux adjudications publiques et les consortiums de coopératives d'autre nature à caractère régional et national. Pour ces consortiums, l'inscription aux registres préfectoraux et au fichier implique la reconnaissance juridique et le bénéfice des avantages fiscaux. Mais les dispositions les plus importantes de cette loi concernent le nombre des membres des coopératives, les conditions à remplir par ceux-ci, les limitations en matière d'actions et les conditions imposées en matière de mutualisme. Les coopératives se composent d'un nombre de membres illimité, mais ne pouvant être inférieur à neuf. Toutefois, l'inscription aux registres préfectoraux n'est pas admise pour les coopératives de consommation dont le nombre, au moment où est faite la demande, est inférieur à 50 ni les coopératives de production et de travail admises à participer aux adjudications publiques dont le nombre des membres est inférieur à 25.

Toutefois, le Ministère du travail et de la prévoyance sociale pourra, après consultation du Comité central des coopératives et en considération de certaines situations géographiques particulières ou de la nature particulière des travaux faisant l'objet de l'activité de la société, autoriser l'inscription de coopératives de production et de travail admises aux adjudications publiques comptant moins de 25 membres, mais en aucun cas moins de neuf.

Les membres des coopératives de travail doivent être des travailleurs et exercer l'art ou le métier correspondant à la spécialité des coopératives dont ils font partie ou apparentés à ladite spécialité. Ne peuvent être membres de ces coopératives les personnes exploitant pour leur compte des entreprises identiques ou apparentées à celle de la coopérative.

A titre exceptionnel, la qualité de membre est accordée à des personnes du secteur technique et administratif dans les limites numé-

riques strictement nécessaires au bon fonctionnement de l'organisme, leur nombre ne devant en aucun cas dépasser 12 % du nombre total des membres.

Ne peuvent être membres des coopératives de produits de consommation les intermédiaires et les personnes exploitant pour leur compte des entreprises commerciales de la même nature que la coopérative. Aux coopératives agricoles par baux collectifs ou exploitant la terre visées par le décret-loi du lieutenant-général du Royaume n° 279 du 19 octobre 1944 ne peuvent adhérer les personnes exerçant des activités autres que la culture de la terre. Les propriétaires, les fermiers et les métayers ne peuvent être membres de telles coopératives que s'ils exploitent la terre en faire-valoir direct et que les surfaces ainsi cultivées par eux sont insuffisantes pour occuper entièrement la main-d'oeuvre du noyau familial. L'admission en qualité de membres de personnes autres que celles qui cultivent la terre de leurs mains est prévue dans une proportion ne dépassant pas 8% du nombre total des membres et uniquement au bénéfice des personnes exerçant des fonctions administratives ou techniques au service de la société lorsque ces fonctions exigent la possession de la qualité de membre.

Les cultivateurs directs qui sont membres de coopératives ou d'autres sociétés ou associations de producteurs agricoles peuvent donner une délégation écrite à un autre membre ou à un parent jusqu'au 3e degré pour les représenter avec droit de vote dans les assemblées et avec le droit d'être élu dans les organes de la société. Dans les sociétés coopératives aucun membre ne peut détenir une part supérieure à 2 millions de liras (montant qui était de 250.000 liras avant la loi de 1971) ni un nombre d'actions dont la valeur nominale dépasse ladite somme. Pour les coopératives de conservation, de préparation, de transformation et d'aliénation de produits agricoles et pour les coopératives de production et de travaux, cette limite est de 4 millions (disposition introduite par la loi de 1971). La valeur nominale de chaque part ou action ne doit pas être inférieure à 5.000 liras. La valeur nominale de chaque action ne doit pas dépasser 80.000 liras.

Sur le plan fiscal, les conditions imposées en matière de mutualité sont considérées comme remplies si les statuts des coopératives contiennent les clauses suivantes :

a) interdiction de distribution des dividendes supérieurs à l'équivalent de l'intérêt produit au taux légal par le capital effectivement versé ;

b) interdiction de distribution aux membres des réserves pour la durée d'existence de la société ;

c) en cas de dissolution de la société, affectation à des fins d'utilité publique répondant à l'esprit mutualiste de l'intégralité du patrimoine social uniquement diminué du capital versé et des dividendes éventuellement venus à échéance.

Dans le domaine agricole, les lois-cadre déjà mentionnées ont été précédées et suivies d'une série de dispositions relatives à des secteurs particuliers, qui ont concouru à la constitution de formes typiques de coopératives agricoles, lesquelles toutefois rentrent dans le cadre des dispositions exposées ci-dessus : petites sociétés coopératives agricoles (loi n° 526 du 7 juillet 1907 et décret-loi n° 141 du 5/4/1945); baux collectifs ou par faire-valoir des terres en concession (décret loi n° 279 du 19 octobre 1944) ; coopératives paysannes pour l'exploitation des terres incultes (décret loi n° 275 du 19 octobre 1944 ; n° 597 du 26 avril 1946 et n° 89 du 6 septembre 1946) ; coopératives de producteurs pour la transformation et la conservation des produits (loi n° 165 du 23 avril 1949 et loi n° 949 du 25 juillet 1952) ; caves coopératives (loi n° 377 du 11 juillet 1904), fromageries coopératives, chais, séchoirs coopératifs, laiteries coopératives, y compris celles fonctionnant par roulement ⁽¹⁾, huileries coopératives (décret royal n° 166 du 21 mars 1901 et décret royal n° 370 du 26 janvier 1922), boulangeries coopératives, élevages coopératifs de poulets, coopératives pour l'utilisation de machines agricoles, pour l'aménagement des terres à drainer et à irriguer, pour les ouvrages de distribution de l'énergie électrique, pour l'amélioration du bétail, pour l'assistance technique, coopératives pour le traitement des betteraves en vue de l'extraction du sucre, coopératives forestières, coopératives agricoles des zones de forêt et de montagne intéressées à l'exploitation des pâturages, au boisement et au reboisement ; organisations de producteurs de fruits et légumes (loi n° 622 du 27 juillet 1967).

(1) Note du traducteur : Laiteries dont les installations sont utilisées individuellement et suivant un roulement quotidien par des coopérateurs transformant pour leur propre compte.

L'encouragement aux exploitations coopératives a été récemment mis en pratique avec le plan quinquennal (Plan vert) pour le développement de l'agriculture (loi n° 454 du 2 juin 1961, article 32 paragraphe 3) et ultérieurement avec les lois prises par délégation concernant les organismes de développement (décret présidentiel n° 948 du 23 juin 1962, article 1 paragraphe 12) et enfin avec les mesures visant au développement de l'agriculture pour la période de 1966-1970 (deuxième Plan vert, loi n° 910 du 27 octobre 1966, article 9).

L'examen qui précède a fait apparaître que s'il est vrai que la formule coopérative convient aux différentes formes de collaboration en agriculture au même titre que la formule de la société, c'est néanmoins la première qui a obtenu la préférence de la plupart des exploitants agricoles, cela étant dû avant tout à la politique d'encouragement pratiquée par l'Etat. On doit d'ailleurs considérer que pour une meilleure exploitation de l'entreprise agricole, lorsque l'exercice d'une activité commerciale est exclu, la forme coopérative est tout à fait adéquate, car elle se distingue justement de la forme de société par la fonction mutualiste qui consiste dans le fait que les personnes associées collaborent en vue de l'exploitation économique des biens ou de leur transformation la plus rationnelle et la plus économique ou de l'accès au marché le plus économique et le plus efficace. Au désavantage constitué par le nombre minimum de membres et par le maximum imposé du nombre des participations (limites à vrai dire faciles à contourner et qui à notre connaissance n'ont pas constitué un obstacle à la formation de coopératives agricoles; elles ont d'ailleurs été récemment élevées avec la loi de 1971) la forme coopérative offre sur le plan formel l'avantage de permettre l'adoption d'un instrument juridique rigoureusement soumis à la loi à la fois directement et par le biais du renvoi aux dispositions régissant les sociétés et l'avantage de la limitation de la responsabilité (dès lors que la plus grande partie en est à responsabilité limitée); sur le plan fiscal l'avantage est constitué par de nombreuses dispositions portant allègement et exonération aussi bien à l'établissement de l'acte constitutif que pendant la vie du sociétaire, tandis que sur le plan économique-financier il consiste en une série de mesures d'allègement dans le domaine des financements et par l'emploi d'instruments de droit public prévus par la législation spéciale.

Une objection plus valide est par contre celle selon laquelle la forme coopérative se prête mal à une fusion d'exploitations agricoles aux fins de rationalisation de leur production puisque, étant par nature une association de services, elle vise, plutôt qu'à augmenter la production, à réduire les dépenses et les frais des participants et à leur faciliter ainsi l'exercice de l'activité agricole. A l'appui de cette objection sont invoquées les dispositions du code et de la législation spéciale qui limitent la distribution des bénéfices et l'importance de la participation; dans la pratique, la coopérative ne pourrait fonctionner sur cette base que si elle disposait d'un nombre élevé de membres, ce qui se traduirait par l'éloignement des exploitants de la direction effective de l'entreprise résultant de l'intervention des organes de la société. Il est patent que la coopérative a plutôt la forme d'une association de catégorie que celle d'une exploitation collective, comme le montre notamment le fait que le droit de vote est indépendant du montant de la participation; cependant, la portée de l'objection exposée peut être réduite si l'on considère d'une part que le Code civil prévoit la distribution des bénéfices de la société une fois opéré le prélèvement de la fraction servant à alimenter la réserve légale et d'autre part que la loi de 1948 ne limite la distribution à la valeur de l'intérêt légal que pour sauvegarder le bénéfice des avantages sociaux; la coopérative peut distribuer des bénéfices plus importants pour peu qu'elle renonce à ces avantages. Certes, le bénéfice à distribuer par la coopérative est différent de celui d'une société commerciale puisqu'il consiste en une économie de frais, mais il faut tenir compte des limites rigoureuses imposées par la loi à l'activité de l'exploitation agricole afin que cette dernière ne se transforme pas en entreprise commerciale. C'est ce qui permet de dire que le désir d'assurer un bénéfice à l'exploitation agricole par l'exploitation plus rationnelle du fonds et des activités connexes trouve un instrument adéquat dans la société coopérative dont le but est justement de faciliter aux membres cette exploitation et, par conséquent, de leur procurer ce type de bénéfice. Tout bien pesé, la nécessité de ramener

la notion de bénéfice à la seule diminution des dépenses, si elle constitue une limitation importante dans l'activité commerciale, n'a pas les mêmes conséquences dans l'activité agricole (produire davantage, but supposé de la fusion des exploitations, équivaut alors à produire à moindre frais et à écouler le produit sur le marché dans de meilleures conditions, ce qui est la raison d'être principale des coopératives). Enfin, il ne faut pas oublier que la réalité actuelle dans l'agriculture italienne, c'est l'existence d'une série de petits exploitants auxquels la forme coopérative convient mieux que par exemple la forme de société. Dans l'optique d'une rationalisation de la fusion des exploitations agricoles, la forme coopérative semble également, malgré ses limites, plus adéquate que la forme de société, dans la mesure bien entendu où l'on entend demeurer dans le cadre de l'exploitation agricole et non pas constituer des sociétés commerciales avec toutes les conséquences que cela comporte sur le plan agricole.

1.6. Les consortiums ("Consorti")

Le terme consortium désigne dans le secteur agricole différentes institutions :

En premier lieu les associations du second degré entre coopératives appelées par le décret-loi du chef du Gouvernement provisoire n° 1577 de 1947 consortiums de coopératives.

En second lieu les consortiums formés par des propriétaires pour l'exécution de travaux et de services sur leurs propres terres ; ces consortiums se subdivisent en :

- a) consortiums de bonification (décret n° 215 du 13 février 1933)
- b) consortiums de remembrement foncier
- c) consortiums d'amélioration des terres
- d) consortiums forestiers.

En troisième lieu les consortiums de producteurs. De ces derniers subsistent encore de nos jours :

- a) les consortiums pour la lutte contre les maladies des plantes
- b) les consortiums pour la défense des appellations d'origine
- c) les consortiums agricoles.

De tous les types de consortiums indiqués ci-dessus et dont le régime général est fixé par les articles 2602 et suivants du Code civil, les seuls qui présentent un intérêt dans le cadre de la présente étude sont les consortiums agricoles qui étaient à l'origine des libres associations d'exploitants agricoles et qui, après avoir été intégrés dans le système corporatif, ont fait l'objet d'un règlement définitif par la loi 1235 du 7 mai 1948 en même temps que la fédération qui les regroupe et les représente. Du point de vue juridique, les consortiums agricoles revêtent la forme des coopératives à responsabilité limitée et, comme tels sont réglementés par les dispositions des articles 2514 et suivants du Code civil, pour autant qu'ils ne relèvent pas de la loi spéciale. Toutefois la structure et les tâches des consortiums (article 2 de la loi n° 1235 déjà mentionnée) ainsi que leurs rapports avec la Fédération montrent que ces organismes ont assumé, malgré leur forme juridique de droit privé, une fonction de stimulation et d'intervention non exclusivement privée en agriculture. Cette conviction est renforcée par l'organisation donnée par la loi de 1948 aux consortiums qui repose sur des statuts légalement prévus, d'un contenu absolument rigoureux et dans lesquels le rapport entre consortium et Fédération est indéniablement celui de contrôlé à contrôlant. La coexistence dans le régime des consortiums de l'intérêt public et de l'intérêt privé apparaît à travers les initiatives de caractère social et culturel déployées par ceux-ci dans l'intérêt des agriculteurs membres et non-membres, la sphère limitée d'autonomie privée pour ce qui touche à leur organisation, le grand nombre des dispositions ne souffrant pas de dérogations, l'abondance particulière des contrôles. En définitive et en dépit de leur forme juridique, les consortiums agricoles constituent plutôt une forme d'intervention publique dans l'économie agricole et ne sauraient être considérés comme une des formes que les exploitants peuvent librement choisir pour collaborer aux différents niveaux de leur activité.

1.7. Autres formes d'association en agriculture

Le système juridique italien connaît d'autres formes d'associations en agriculture dont l'importance est moindre et qui n'aboutissent pas à une coopération entre exploitants agricoles et présentent donc un intérêt très limité pour la présente étude.

1.7.1. La copropriété familiale tacite. La copropriété familiale tacite est prévue par l'article 2140 du Code civil, qui en matière de réglementation renvoie à la coutume. On considère que cette forme élémentaire d'association est caractérisée par une structure familiale (parenté, affinité, adoption, adoption révocable, communauté de toit et de table), par une organisation interne (direction assurée par le chef d'exploitation éventuellement flanqué d'un conseil de famille), par un patrimoine (en général un patrimoine héréditaire), par une activité de travail (apportée par les participants) et enfin par l'absence de toute formalité juridique et comptable. Les copropriétés familiales tacites se livrent généralement, en agriculture, à une activité de métayage et constituent ainsi la famille fermière exigée pour le contrat de métayage : c'est la raison pour laquelle l'extension du métayage a consacré le déclin de la copropriété familiale tacite. Mais elle est elle-même pratiquement disparue de nos jours soit à cause du caractère rudimentaire de sa réglementation, soit, plus récemment par suite de l'interdiction faite par la loi de conclure des contrats agricoles.

1.7.2 L'association en participation. L'autonomie du patrimoine, qui existe pour tous les types de société, y compris les sociétés de facto, est en revanche absente dans l'association en participation (article 2549 et suivants du Code civil) qui est le contrat par lequel une personne (l' "associante", c'est-à-dire le chargé de la gérance) attribue à une autre (l'associé) une participation aux bénéfices de son exploitation ou d'une ou plusieurs affaires en échange d'un apport déterminé. Il n'y a pas formation d'un fonds commun, les choses apportées par l'associé entrent dans le patrimoine de l'associé chargé de la gérance et le rapport est purement interne; la gestion de l'exploitation et de l'affaire appartient à l'associé chargé de la gérance qui est seul responsable envers les tiers, lesquels normalement n'ont pas connaissance de la participation de l'associé ou n'y attachent pas d'importance : le titre d'exploitant revient par conséquent à l'associé chargé de la gérance. L'associé a le droit d'être tenu au courant de la marche des affaires et participe, généralement pour moitié, aux bénéfices et aux pertes.

On voit que la possibilité de coopération fournie par cet instrument est fort réduite, puisque d'une part elle n'entraîne pas l'autonomie du patrimoine et que, d'autre part, elle permet seulement à l'associé d'apporter un capital ou un travail, mais non son exploitation agricole ou un secteur de celle-ci. Il s'agit à proprement parler d'une forme de participation (à travers les bénéficiaires) au résultat d'une exploitation appartenant à une autre personne, qui dans le secteur agricole, apparaît assez proche du contrat de métayage, ce qui fait douter des chances actuelles d'éventuelles associations en participation d'être autorisées en agriculture.

1.7.3. Les contrats agricoles. Les contrats agricoles visés aux articles 2141 et suivants du Code civil ont également un caractère d'association. Le métayage est le contrat par lequel une partie (le bailleur) et une autre partie (le métayer), ce dernier pour son propre compte et en qualité de chef d'une famille paysanne, s'associent pour l'exploitation d'un fonds : le bailleur apporte la jouissance du fonds ; le métayer fournit son travail et celui de sa famille ; les produits sont divisés en deux parts (suivant une proportion légèrement favorable au métayer en vertu de lois spéciales). Le métayage se distingue de la société en ce qu'il a un caractère purement interne, cependant que les deux parties ont avec les tiers des rapports distincts. Le bailleur a la direction de l'exploitation, mais n'exerce aucune autorité hiérarchique sur le métayer : la jurisprudence voit dans le métayage une co-participation de capitaux et de travail salarié et considère que le bailleur et le métayer sont exploitants agricoles au même titre. Il est toutefois évident qu'il ne s'agit pas d'une association entre deux titulaires d'exploitations agricoles distinctes.

Le colonat partiaire se distingue du métayage en ce que, à la différence de celui-ci, il n'implique pas la remise d'une métairie, c'est-à-dire d'un lot de terrain portant des cultures diverses, des bâtiments et un cheptel capable d'assurer un revenu à la famille qui l'exploite, mais d'un fonds, c'est-à-dire d'un terrain dépourvu de ces attributs. En outre, le colonat partiaire n'implique pas nécessairement la présence de la famille du fermier.

Dans le bail à cheptel se concrétise une forme de collaboration des types précédemment décrits qui a pour but l'élevage du bétail ; le bail à cheptel peut prévoir ou ne pas prévoir la remise d'herbages.

Par la loi n° 756 du 15 septembre 1964, afin de modifier les formes contractuelles peu satisfaisantes ou non conformes aux exigences du développement harmonieux de l'économie agricole, les contrats agricoles mentionnés jusqu'ici ont été interdits à dater de l'entrée en vigueur de ladite loi, à l'exception du bail à cheptel avec remise d'herbage. Les contrats de métayage déjà en vigueur sont prorogés jusqu'à nouvel ordre, les contrats conclus en violation de l'interdiction sont nuls, tandis qu'il n'est pas touché aux normes les plus favorables au métayer ou au colon qui résultent d'usages ou de coutumes locales. Les contrats atypiques éventuels sont nuls en ce qui concerne les clauses faisant partie des contrats agricoles interdits.

Il ne faut pas s'étonner que cette disgrâce encourue auprès du législateur par les contrats d'association en agriculture coïncide avec les mesures d'encouragement aux coopératives exposées dans la présente étude. Les contrats agricoles constituent en effet l'instrument contractuel principal de gestion de la grande entreprise de type agricole-capitaliste, laquelle ne doit désormais être accueillie favorablement que si elle revêt un caractère industriel ou commercial et entraîne de ce fait des rapports de travail subordonné avec les employés.

L'association coopérative, en revanche, n'est pas un instrument contractuel interne de la gestion, mais une formule de gestion en elle-même, particulièrement appropriée pour opérer la fusion des exploitations agricoles de petite et moyenne dimension.

P A R T I E II

Etude sur le régime fiscal applicable aux diverses formes de coopération et d'intégration dans l'agriculture

1. Exploitations individuelles

La présente étude a pour but d'examiner l'incidence du facteur fiscal sur les diverses formes possibles de coopération et d'intégration dans l'agriculture. Pour ce faire, il est nécessaire de commencer par l'examen de l'imposition frappant l'exploitation agricole individuelle, qui constitue l'élément de base des diverses formes d'agrégats pour lesquelles on se propose d'examiner la portée du facteur fiscal. L'analyse de l'imposition des exploitations agricoles individuelles est d'autant plus indispensable que dans ses grandes lignes le régime fiscal est le même pour des exploitations collectives. En ce qui concerne la méthode appliquée, on effectuera tout d'abord un examen détaillé de l'imposition de l'exploitation agricole individuelle et on renverra par la suite aux données déjà exposées, en se contentant de souligner les différences de régime qui existent éventuellement dans le cas des exploitations collectives. On procédera à cet examen en faisant une distinction entre les impôts qui portent sur la constitution ou la propriété de l'exploitation, ceux qui portent sur sa gestion et ceux qui portent sur sa dissolution et son extinction.

Dans cette partie, le régime fiscal des exploitations agricoles qui assurent aussi la commercialisation de leurs produits sera examiné globalement qu'il s'agisse de l'exploitation individuelle ou des diverses formes juridiques de groupement. On procédera de cette façon aussi bien lorsque la transformation, la conservation et la vente des produits ne sortent pas du cycle agricole normal et doivent donc être considérées comme des activités agricoles au sens strict, ou bien lorsque, au contraire, elles en sortent et sont alors considérées comme des activités industrielles ou commerciales. Naturellement, comme cela ressort de la partie I, cette dernière hypothèse ne peut être retenue ni en cas de copropriété ni en cas de la société simple.

1.1. Impôts relatifs à la constitution et sur la possession de l'entreprise

L'acquisition par les particuliers de biens nécessaires à l'exploitation agricole peut se faire soit par un acte de transfert entre vifs, soit par héritage. On ne considère ici que les biens immobiliers (terrains, bâtiments) et le bétail; le matériel et les stocks ne sont pas pris en considération séparément, ils sont inclus dans l'exploitation agricole transférée.

1.1.1. Les transferts effectués par acte entre vifs sont assujettis au droit d'enregistrement (R.D. n° 3269 du 30 décembre 1923) qui frappe les aliénations, ventes, reventes, cessions et rétrocessions et tous autres actes civils, judiciaires ou extra-judiciaires de transfert à titre onéreux de la propriété, de l'usufruit, de l'usage ou la jouissance de biens immobiliers, ou d'autres droits réels sur des biens immobiliers ainsi que des droits de creuser ou d'enlever des matériaux de terrains ou de mines. Cet impôt est perçu également sur les cessions de biens immobiliers en emphythèse ainsi que sur les constitutions de rentes foncières et les cessions de droits sur les eaux. L'impôt frappe l'acte de transfert et son taux est de 7,50 % (il est réduit d'un quart si le transfert a lieu dans les trois années suivant le précédent transfert à titre onéreux du bien ou du droit pour lequel l'impôt est versé); le taux de l'impôt est de 20 % si les biens immobiliers se trouvent à l'étranger; il est de 0,50 % s'il s'agit de bétail et de produits agricoles, y compris les coupes de bois; il est de 2 % s'il s'agit de biens mobiliers. Le taux est de 1 % si le transfert porte sur des biens immobiliers destinés à l'agriculture (y compris le cheptel mort et vif) lorsque l'acquéreur a l'intention d'effectuer des travaux de transformation approuvés par l'inspecteur provincial de l'agriculture.

L'assujetti peut aussi ne pas acquérir en toute propriété les biens qui font l'objet de l'exploitation agricole, mais en obtenir la jouissance à titre de location et dans ce cas, même s'il s'agit de

métairie, de fermage, de colonat, de bail à cheptel, de convention sur les pâturages etc., on applique le droit proportionnel d'enregistrement de 0,50 %.

Sauf pour les contrats de location ou autres contrats de jouissance et les contrats de transfert de droits réels de jouissance, pour lesquels la base imposable est constituée par le cumul des prestations ou par la capitalisation de la prestation annuelle, la base imposable est constituée pour les transferts de propriété, par la valeur vénale du bien au moment du transfert (article 15, R.D.L. n° 1639 du 7 août 1936). Toutefois, en ce qui concerne les fonds ruraux à l'exception des bois et des terrains à bâtir ainsi que des cheptels vifs, la loi n° 1044 du 20 octobre 1954 et la loi n° 255 du 27 mai 1959 prévoient que, pour le calcul des droits d'enregistrement et de succession, la base imposable peut être déterminée à l'aide des tableaux élaborés par la Commission centrale du Fisc pour l'application de l'impôt progressif extraordinaire sur le patrimoine, et mis à jour par application du coefficient fixé chaque année par ladite Commission. Pour les terrains inscrits au nouveau registre cadastral, le revenu du propriétaire doit être réévalué sur la base de ces coefficients. Les résultats devront ensuite être multipliés par le coefficient annuel de capitalisation qui a été fixé à 3 pour les dernières années (2,70 % pour 1963). Le résultat ainsi obtenu constitue la base imposable.

Exemple : revenu du propriétaire 2.500

$$2.500 \times 315 = 787.500$$

coefficient 315

$$787.500 \times 3 = 2.362.500$$

coefficient annuel de capitalisation : 3

$$2.362.500 = \text{revenu imposable}$$

Le contribuable peut demander que l'on procède à la détermination de la valeur vénale de ses fonds ruraux sur la base des prix normalement pratiqués dans le commerce lorsqu'il considère que cette valeur est inférieure à celle qui résulte de l'évaluation automatique.

Si, au lieu d'acquérir les différents biens nécessaires à l'exploitation agricole, l'assujetti a acquis l'exploitation globalement, il faut partir du principe que le législateur en matière fiscale n'ayant

pas considéré l'exploitation comme une entité autonome, le taux doit être appliqué en fonction des différents biens qui la composent. Si cependant les prix ne sont pas indiqués séparément, le taux supérieur est d'application (art. 47 loi sur le droit d'enregistrement). La valeur vénale de l'ensemble de l'exploitation n'est établie unitairement que pour la taxation initiale.

Sur la même base imposable, les actes de transfert de biens immobiliers ou de droits réels immobiliers donnent lieu au paiement à l'Office du Registre du droit hypothécaire de transcription (loi n° 540 du 25 juin 1943) puisqu'il s'agit d'actes devant faire l'objet d'une transcription. Les transcriptions des certificats de déclaration de succession sont assujetties au même droit. Le taux est de 1 % jusqu'à concurrence d'une valeur de 5.000 livres et de 2 % pour la valeur excédentaire. Les barèmes annexés à la loi sur l'enregistrement et à la loi hypothécaire prévoient une série d'allègements en faveur des personnes morales exerçant une activité agricole, notamment un taux fixe pour l'enregistrement et la transcription. Il convient de rappeler en particulier que l'article 28 dernier alinéa de la loi n° 454 du 2 juin 1961 prévoit que l'impôt d'enregistrement et l'impôt hypothécaire frappant les actes relatifs à la constitution, à l'agrandissement ou au remembrement de la petite propriété rurale et accomplis conformément aux lois en vigueur est fixé à 500 livres. Ces actes sont en outre exonérés du droit de timbre.

En ce qui concerne la base imposable déterminée par la méthode automatique, il convient d'observer qu'en raison du phénomène accéléré de dévaluation de la monnaie et de l'ancienneté des relevés cadastraux, et en dépit des coefficients de réévaluation, elle est assez éloignée de la valeur réelle des fonds. Seules des circonstances exceptionnelles peuvent inverser la situation.

Le droit d'enregistrement est applicable à tous les actes établis sur le territoire italien. Les actes établis à l'étranger doivent être enregistrés et sont soumis à un droit lorsqu'ils concernent des transferts de propriété, l'usage ou la jouissance de biens immobiliers

situés en Italie ou l'imposition sur ces mêmes biens de servitudes, hypothèques ou autres charges, sur les locations ou sous-locations, renouvellements, reconductions, cessions, rétrocessions ou résiliations de locations de biens également situés en Italie. Sont compris dans les actes établis à l'étranger les jugements définitifs prononcés par les consuls et ayant pour conséquence l'un des transferts ou l'une des obligations susmentionnés relatifs à des biens immobiliers sis en Italie.

1.1.2. Si l'acquisition des biens a lieu pour cause de décès, l'héritier sera tenu d'acquitter l'impôt sur la valeur globale nette de l'héritage et le droit de succession sur sa part. Le premier est réglementé par le R.D.L. n° 434 du 4 mai 1942, par le D.L. n° 90, du 8 mars 1945 et par la loi n° 206 du 12 mai 1949. En vertu de cette loi, l'héritage global net, qui comprend toutes les donations et libéralités que les héritiers et légataires ont reçues du de cujus après l'entrée en vigueur du R.D.L. 1942/434 est assujéti, lorsqu'il est supérieur à 500.000 liores, à un impôt dont le taux va de 1 % pour les héritages dont la valeur ne dépasse pas un million, jusqu'à 35 % pour ceux dont la valeur est supérieure à 500 millions.

Pour l'héritage ou la part d'héritage dévolus aux ascendants ou descendants en ligne directe et au conjoint survivant, l'impôt est réduit de moitié et n'est pas exigible lorsque le montant imposable ne dépasse pas 3 millions. En aucun cas, le montant de l'impôt exigible ne peut dépasser la différence entre la valeur globale nette de l'héritage et trois millions. Tous les héritiers sont tenus solidairement au paiement de l'impôt, alors que les légataires sont tenus au paiement de l'impôt seulement à raison des quote-parts qui leur sont imputées proportionnellement à la valeur du legs. L'héritier qui a payé a un droit de recours à l'égard des autres héritiers et légataires dans les limites de la part d'impôt imputable à chacun d'eux. Lorsqu'il s'agit à la fois des héritiers et des légataires, l'impôt est calculé sur la totalité de l'héritage (puisque'il s'agit d'un impôt progressif sur le patrimoine global) et le montant obtenu est réparti entre les héritiers et les légataires proportionnellement aux parts respectives de chacun.

L'impôt sur les différentes parts est réglementé par le R.D. n° 3270 du 30 décembre 1923. Il frappe tous les transferts de biens et de droits effectués pour cause de décès. Les donations sont assimilées aux successions. Le taux progressif varie en fonction du degré de parenté entre le de cujus et les successeurs et de la valeur de la part de l'héritage ou du legs. Cinq catégories de taux sont prévues : le taux va d'un minimum de 1% pour les transferts entre ascendants et descendants pour une somme n'excédant pas 1 million et atteint 80 % pour les transferts entre parents au quatrième degré, amis ou étrangers, pour les sommes supérieures à 500 millions. Si deux successions ayant pour objet les mêmes biens s'ouvrent à un intervalle de moins de deux ans, l'impôt exigible pour le dernier transfert est réduit de moitié. Les héritiers sont redevables solidairement du paiement de l'impôt pour le montant total, sauf leur droit de recours à l'égard des co-héritiers ou des légataires; par contre ces derniers ne sont imposables que dans les limites de leurs legs respectifs.

La base imposable pour le calcul des deux impôts de succession est constituée, comme nous l'avons dit précédemment, par la valeur vénale des biens au moment de l'ouverture de la succession, ou, pour les fonds ruraux, par la valeur obtenue selon la méthode automatique, si elle est supérieure. Si la succession est constituée par l'ensemble de l'exploitation le droit s'applique aux différents biens qui la composent, sauf le cas d'évaluation unitaire pour établir éventuellement la valeur des éléments incorporels. La loi n° 1680 du 20 novembre 1962 prévoit que pour les successions, même à titre de legs, dévolues à des parents en ligne directe ou au conjoint, il y a exonération du droit de succession sur les parts ayant pour objet les fonds ruraux qui étaient cultivés directement par le défunt ou par les parents de celui-ci vivant sous son toit (jusqu'au troisième degré), lorsque ces parts sont dévolues à des agriculteurs ayant la qualité d'exploitants directs, ou faisant partie de la proche famille du défunt, ou tirant leurs moyens habituels d'existence d'un travail agricole salarié ou d'un travail relatif à l'élevage du bétail. Sont considérées comme exploitants directs les personnes qui se consacrent directement et habituellement à la culture manuelle de la terre ou à l'élevage du bétail, à condition que la main-d'oeuvre constituée par les membres de la famille ne soit pas inférieure au tiers de celle qui est nécessaire pour la culture des terres exploitées ou pour le soin du bétail élevé.

La valeur exonérée ne peut dépasser 6 millions de lires pour chaque bénéficiaire si ces derniers sont plus de deux, et 16 millions de lires dans tout autre cas. Les transcriptions des actes afférents aux transferts de propriété exonérés sont frappées d'une taxe hypothécaire fixe de 2.000 lires. Les exonérations susmentionnées sont accordées également aux métayers, fermiers fournissant leur travail manuel dans l'exploitation et aux autres travailleurs agricoles prenant mortis causa la succession d'un fonds cultivé par leur famille au moins pendant les cinq années ayant précédé l'ouverture de la succession.

Les deux impôts de succession sont acquittés selon une procédure unique : au moment de l'ouverture de la succession, les bénéficiaires doivent faire dans un délai de quatre mois une déclaration à l'Office d'enregistrement, lequel procédera à la liquidation du montant des droits de succession, de l'impôt hypothécaire sur les transferts mortis causa et percevra les droits pour l'inscription au Registre foncier du changement de propriété en faveur de l'héritier ou du légataire.

Dans les rapports internationaux la règle fondamentale en matière d'identification des biens soumis aux droits de succession figure à l'article 20 R.D. n° 3270 de 1923 qui déclare soumis à l'impôt tous les biens se trouvant sur le territoire national au moment de l'ouverture de la succession, indépendamment du lieu de décès de l'auteur et de sa qualité de ressortissant italien ou étranger. Il en résulte que si un ressortissant italien meurt à l'étranger en laissant des biens en Italie, ses héritiers doivent faire la déclaration de succession à l'office d'enregistrement italien de la même manière que les héritiers d'un étranger qui a laissé ses biens en Italie. Les transferts de biens, tant immobiliers que mobiliers, existant en dehors du territoire national ne sont donc pas soumis à l'impôt. Les crédits, qu'ils appartiennent à des ressortissants italiens ou à des étrangers, doivent être considérés comme existant sur le territoire italien, lorsqu'ils sont exigibles sur celui-ci, ou sont garantis par des biens se trouvant en Italie, ou sont la contrepartie de contrats portant sur des biens immobiliers sis en Italie ou lorsqu'ils résultent de contrats établis en Italie entre ressortissants italiens.

1.1.3. Si, pour la constitution de l'exploitation ou sa gestion, il convient d'obtenir un permis de l'administration ou tout autre acte administratif d'autorisation ou d'admission, la personne physique ou juridique intéressée est tenue d'acquitter la taxe sur les concessions gouvernementales définies dans le barème annexé au D.P. n° 121 du 1er mars 1961. Cet impôt est fixe. Ainsi, pour être obtenue du maire l'autorisation d'ouvrir un centre pour l'élevage de vaches et de vente de lait, la taxe est de 1.000 liras; pour être autorisé à produire et à commercialiser du lait pouvant être consommé cru, la taxe initiale est de 4.000 liras et la taxe annuelle de 2.000 liras; pour obtenir la licence de l'inspecteur provincial de l'agriculture en vue de pratiquer le battage à la machine, la taxe est de 1.000 liras par batteuse; elle est de 15.000 liras pour la licence devant être obtenue par les minoteries qui peuvent moudre plus de 500 q de céréales par jour; des taxes variables sont prévues pour les licences de panification et de vinification ainsi que pour le captage des eaux publiques; la redevance est de 1.000 liras pour l'autorisation de recueillir des plantes médicinales; de 10.000 liras pour l'autorisation préfectorale de planter des pépinières; de 10.000 liras pour la licence du ministère de l'agriculture nécessaire pour produire du matériel de reproduction avicole et cuniculicole; en outre des taxes sont prévues pour obtenir l'autorisation de pratiquer la monte des taureaux, des chevaux, etc..

1.1.4. Le régime fiscal italien ne prévoit actuellement aucun impôt sur le patrimoine, à l'exception de l'élément de l'impôt sur les sociétés portant sur le patrimoine et de l'impôt sur la plus-value des terrains à bâtir. Les impôts ordinaires et extraordinaires sur le patrimoine introduits pendant la période de l'immédiat après-guerre ont cessé d'être appliqués, même si pour certains arriérés leur produit figure encore parmi les recettes fiscales de l'Etat.

1.1.5. Le principal impôt lié à la possession en vertu d'un bail emphytéotique, à l'usufruit ou autre droit réel sur des terrains agricoles, est l'impôt sur le revenu du propriétaire des terrains, régi par les articles 49 et suivants du TUID n° 645 du 29 janvier 1958. Pour que le terrain soit assujéti à l'impôt, il n'est pas nécessaire qu'il produise effectivement un revenu agricole, il suffit qu'il soit inscrit au cadastre comme ayant une vocation agricole. Il en résulte que si la possession d'un terrain improductif par nature (par exemple terrains rocheux, rocailleux, arides ou argileux, le lit d'une rivière, le fond d'un lac) ou par sa qualification juridique (terrain domanial destiné à une utilisation publique, cimetière) ou encore d'un terrain destiné exclusivement à un service public gratuit (routes, places, terrains militaires), ne donne pas lieu au paiement de l'impôt, par contre la possession d'un terrain à vocation agricole constitue une condition d'imposition même si ledit terrain est maintenu en friche par le propriétaire. La loi prévoit en outre que ne sont pas assujéttis à l'impôt les terrains qui constituent les dépenses de bâtiments urbains comme les parcs et les jardins ainsi que les terrains destinés à l'exercice d'activités industrielles ou commerciales spécifiques, tels que des mines, des carrières, des tourbières, des marais salants, des madragues, etc. Les revenus de ces terrains sont en effet assujéttis respectivement aux impôts sur les immeubles et aux impôts sur la richesse mobilière.

Les assujéttis sont les titulaires des droits réels susmentionnés : si plusieurs personnes sont co-titulaires de ces droits, elles sont imposables solidairement (article 50 alinéas 1 et 2). Les biens doivent être inscrits au cadastre au nom des possesseurs déclarés au moment du relevé, et s'il y a contestation, ils doivent être inscrits au nom du possesseur de fait, avec indication adéquate et réserve de tout droit; si le possesseur est inconnu, les biens sont provisoirement attribués à l'Etat (article 7 T.U. n° 1572 du 8 octobre 1931). Il est possible que plusieurs personnes soient titulaires pro quota de différents droits

réels attributifs de la possession. Dans ce cas, l'inscription au cadastre doit indiquer comme co-possesseur chacun des co-titulaires du droit réel, en spécifiant la nature desdits droits et en attribuant à chacun la part du revenu global imposable correspondant à la valeur des droits de jouissance respectifs. L'article 50 paragraphe 3 du TUID prévoit que dans de tels cas chaque ayant-droit est tenu d'acquitter l'impôt sur la part du revenu imposable qui correspond à son droit de propriété, sans être solidaire pour les parts dues par les autres titulaires.

Pour déterminer les personnes assujetties à l'impôt, on tient compte exclusivement de l'indication donnée par les registres cadastraux au 31 août de l'année précédente (article 51, paragraphe 1). C'est pourquoi, dans l'hypothèse où le titulaire du droit réel sur un bien a cédé ce droit après le 31 août, il sera quand même redevable de l'impôt pour l'année suivante alors que le nouveau titulaire paiera pour la première fois l'impôt pour la deuxième année suivant la cession, conformément aux indications figurant au cadastre au 31 août de l'année précédente.

Dès lors que la condition de l'imposition est constituée par le fait d'être titulaire d'un droit réel attributif de la possession, le revenu des terrains constitue seulement le paramètre de l'impôt : il est la manifestation de richesse à laquelle la loi proportionne la contribution. A la différence des autres impôts réels (à l'exception de l'impôt sur le revenu agricole et en partie de l'impôt sur les bâtiments ainsi que de l'impôt sur la richesse mobilière), l'impôt sur les terrains ne frappe pas les revenus effectivement produits ou obtenus par le contribuable pendant la période d'imposition, mais la part du propriétaire sur le revenu moyen ordinaire pouvant être tirée des terrains, déduction faite des frais et des pertes, part que l'on détermine en appliquant les barèmes d'estimation établis conformément aux dispositions de la loi cadastrale (article 52 TUID).

En premier lieu le revenu imposable est constitué non par le revenu total fourni par le terrain, mais par la seule partie de ce revenu qui échoit au propriétaire en tant que tel : c'est-à-dire celle qui

est constituée par la rente dite de Ricardo et par là l'intérêt des capitaux fixes investis dans le sol (par exemple pour la construction de maisons d'habitation pour les colons, de canaux, de fossés, la plantation d'arbres, etc.) Les parts du revenu total résultant de la culture du terrain et qui peuvent être imputées aux capitaux d'exploitation (nécessaires pour les achats de semences, de matériel, de cheptels vifs et morts), au travail manuel de culture et d'élevage, au travail de gestion de l'exploitant, ne sont pas assujetties à l'impôt sur les terrains. En effet, les intérêts rapportés par le capital d'exploitation et le profit de l'exploitant sont soumis à l'impôt sur le revenu agricole; le salaire des travailleurs manuels de l'exploitation est assujetti à l'impôt sur la richesse mobilière si celui qui le perçoit est étranger à la propriété ou à la direction de l'exploitation, mais, il n'est assujetti à aucun impôt si c'est le propriétaire, le métayer ou le fermier qui travaille lui-même la terre.

En second lieu le revenu imposable est déterminé sur la base du système cadastral qui indique un revenu habituel moyen se rapportant aux valeurs de l'époque 1937-1939.

En troisième lieu, le revenu moyen ordinaire fourni par les fonds comprend la valeur des bâtiments ruraux qui par conséquent échappe à l'impôt sur les bâtiments à condition que ceux-ci appartiennent au propriétaire du terrain et qu'ils soient destinés :

a) au logement des personnes employées aux travaux manuels de culture, à la surveillance des terres, du bétail et des bâtiments ruraux et à la surveillance des ouvriers agricoles, ainsi qu'au logement des membres de leur famille vivant à leur charge;

b) à abriter le bétail nécessaire à la culture des terres ou alimenté grâce à ces terres;

c) à abriter les machines, l'équipement et les stocks nécessaires aux travaux de culture;

d) à la conservation des produits agricoles et au traitement et à la transformation de ces produits dans la mesure où les activités font partie de l'exercice normal de l'agriculture conformément à la technique qui le régit.

Le taux initialement prévu par le TUID était de 10 ‰ (article 53) mais la loi n° 1271 du 18 novembre 1964 l'a réduit à 5 ‰. Toutefois le taux indiqué dans les rôles est de très loin supérieur pour deux raisons distinctes :

Premièrement, parce que pour pourvoir à la réévaluation des biens immobiliers consécutive à la dépréciation monétaire, le D.L. n° 356 du 12 mai 1947 stipule que le revenu du propriétaire inscrit au cadastre doit être multiplié par 12; le ministère des finances dispose que pour effectuer l'ajustement en appliquant le taux, les bureaux doivent appliquer un taux unique de 120 ‰ (maintenant 60 ‰) qui est précisément celui qui ressort des rôles et des fiches de perception.

En outre il faut ajouter à ce taux les nombreuses surtaxes locales (surtaxes provinciales et communales qui s'élèvent à 30 ‰ et même 45 ‰, loi n° 1014 du 16 septembre 1960), centimes additionnels ECA au profit des établissements communaux d'assistance, et pour la Calabre, et les droits de perception. Le taux de l'impôt sur le revenu du propriétaire des terres appliqué à Rome en 1968 ressort du tableau suivant :

Contribution	Taux
Impôt de l'Etat	5,00
Surtaxe provinciale	25,00
Surtaxe communale	45,00
Cotisation au profit des chambres de commerce	0,02
Total	75,02
Contribution ECA	3,75
Contribution pour la Calabre 5 ‰	3,75
Total	82,52
Droit de perception provincial 0,29 ‰	0,24
Droit de perception communal 3,30 ‰	2,73
Total	85,49

Alors que le revenu cadastral de tout le territoire national (exprimé en lires de 1937-1939 et multiplié par 12) était en 1965 de 84.097 millions de lires, il peut sembler stupéfiant d'affirmer que l'incidence de l'impôt et des taxes sur ce revenu atteignait cette même année 81.118 millions. Cette apparente énormité se justifie si l'on considère que le revenu cadastral, même réévalué, est une valeur théorique et que, alors qu'on effectue la réévaluation en multipliant par 12 le revenu des terrains a en réalité augmenté d'environ 100 fois de 1937-39 à nos jours. Le taux moyen national réel est donc très inférieur au taux apparent.

Les articles 58 et suivants du TUID réglementent les allègements que la loi prévoit pour l'application de l'impôt. Les terrains montagneux sont exonérés de façon permanente. Cette qualification est attribuée :

a) aux terrains situés à une altitude non inférieure à 700 m au-dessus du niveau de la mer et à ceux qui sont constitués par des parcelles se trouvant seulement en partie à ladite altitude. L'exonération n'est valable qu'à partir de l'année qui suit l'introduction de la demande auprès de l'Office des impôts (Ufficio delle imposte);

b) aux terrains compris dans la liste des terrains montagneux dressée par la Commission centrale du fisc. L'exonération est décidée d'office et vaut à compter de l'année suivant l'inscription des terrains sur ladite liste;

c) aux terrains faisant partie de territoires montagneux de bonification. L'exonération s'applique à compter de l'année suivant la création de la zone et elle est accordée d'office lorsqu'elle porte sur l'ensemble du territoire de la commune fiscale; dans les autres cas, l'exonération doit être demandée par les intéressés ou pour tous ces derniers collectivement par la commune et elle est applicable à compter de l'année qui suit l'introduction de la demande à l'office des impôts.

Sont exonérés provisoirement les terrains reboisés sous la direction et la surveillance de l'administration des eaux et forêts, les taillis appartenant à des personnes privées et transformés en futaies, les oliveraies dans lesquelles on pratique le rajeunissement des oliviers; la durée de l'exonération varie en fonction de la durée de la nouvelle plantation. Sont aussi exonérés provisoirement les terrains bonifiés (pour 20 ans) et ceux sur lesquels ont été réalisées d'autres mesures d'amélioration foncière (pour cinq ans). Il convient de noter que si, pour les taillis et les terrains reboisés l'exonération est provisoire mais totale, dans les autres cas cette exonération est non seulement provisoire mais limitée au seul accroissement de revenu résultant des travaux ou des amendements. Etant donné que la base imposable est constituée par le revenu moyen ordinaire, l'exonération ne s'applique pas lorsque les nouvelles plantations sont des reconstitutions nécessaires pour maintenir les cultures dans un état normal; exception faite des plantations destinées à remplacer les vignes détruites ou endommagées par le phylloxera et les plantations d'agrumes détruites ou endommagées par la pourriture des racines ou la pourriture sèche. L'exonération doit être demandée à l'office des impôts avant le 31 janvier de l'année suivant celle où les derniers travaux de transformation agricole ont été réalisés ou respectivement l'année où a eu lieu la modification de la qualité des cultures ou de la catégorie. L'introduction tardive de la demande entraîne la perte de l'exonération pour la période qui précède l'introduction de ladite demande. En plus des exonérations objectives indiquées ci-dessus, quelques exonérations spécifiques sont accordées par les lois spéciales. Elles concernent le Saint-Siège, l'Oeuvre nationale des combattants, l'Oeuvre nationale des orphelins de guerre, l'Oeuvre nationale pour la protection des invalides de guerre, l'Institut pour l'assistance aux grands invalides du travail, l'Association nationale des familles des tués à la guerre.

Il convient de distinguer des exonérations le dégrèvement pour dommages causés par les intempéries prévu à l'article 61 du TUID. Son application ne constitue pas en fait, comme celle des exonérations,

une obligation pour l'administration des finances, mais relève plutôt d'un pouvoir discrétionnaire qu'elle a la possibilité d'exercer. Les conditions d'application du dégrèvement sont :

a) la perte d'au moins les deux tiers du produit ordinaire de l'exploitation;

b) la non-prise en considération des intempéries ayant causé les pertes lors de l'établissement du barème : en effet, on a estimé que certains phénomènes atmosphériques (grêle, inondations, sécheresse, etc) peuvent être considérés comme courants dans certaines zones et pour certaines cultures et que par conséquent ils ont été pris en considération lors de la détermination du revenu imposable du propriétaire. L'article 9 de la loi n° 739 du 21 juillet 1960 prévoit en effet qu'en cas de phénomènes naturels présentant un caractère exceptionnel et ayant causé la perte d'au moins la moitié du produit ordinaire des exploitations agricoles, le ministère des finances est autorisé à accorder un dégrèvement total des impôts, surtaxes et centimes additionnels dus pour l'année en question, en délimitant les zones touchées, en accord avec les ministres de l'intérieur, du Trésor, de l'agriculture et des forêts. L'administration des finances procède d'office aux vérifications nécessaires, le cas échéant avec la collaboration des inspecteurs provinciaux de l'agriculture et des inspecteurs départementaux des forêts.

1.1.6. Pour compléter l'examen de l'imposition relative à la constitution et à la possession d'une exploitation agricole, il convient de rappeler brièvement certains impôts d'importance mineure.

En premier lieu, les centimes additionnels déjà mentionnés pour la Calabre et pour les organismes communaux d'assistance (de l'ordre de 5 %). Les premiers s'appliquent à tous les impôts perçus par le Trésor et aux taxes communales et provinciales. Les seconds s'ajoutent aux impôts et surtaxes sur les biens fonciers, à l'impôt sur la richesse mobilière, à l'impôt de succession et à l'impôt d'enregistrement, aux impôts hypothécaires, à toutes les redevances communales et provinciales perçues sur la base d'un rôle.

En second lieu, il convient de rappeler que les personnes assujetties aux impôts sur le revenu de propriétaire des terres et aux impôts sur la richesse mobilière sont tenues d'acquitter des cotisations au profit des chambres de commerce, d'industrie et d'agriculture, cotisations qui varient d'un endroit à l'autre mais restent limitées au montant global assigné à chaque province par le ministre de l'industrie lors de l'approbation du budget.

Enfin, lorsque les terrains ont fait l'objet d'améliorations résultant de travaux réalisés par l'Etat ou avec le concours de l'Etat, les propriétaires sont tenus de payer la contribution d'amélioration prévue par le RDL n° 2000 du 28 novembre 1938. La base imposable est constituée par la plus-value du bien-fonds à la date d'achèvement des travaux. Le taux applicable à la plus-value est de 25 %. Pour les travaux réalisés par des administrations publiques ayant un budget autonome, le produit de la contribution, déduction faite des frais d'assiette et de recouvrement, est attribué auxdites administrations. Les provinces, les communes et les associations de collectivités publiques territoriales peuvent prélever des redevances pour les améliorations générales et spécifiques (RD n° 1175 du 14 septembre 1931 ; loi n° 246 du 5 mars 1963).

1.2. Impôts sur l'exercice de l'entreprise

L'exercice de l'entreprise agricole sur le fonds donne lieu à la perception d'impôts directs et indirects. En ce qui concerne l'imposition directe, il faut d'une part examiner de façon plus précise l'impôt réel spécifique qui frappe le revenu de l'exploitation agricole en laissant de côté l'examen de l'impôt personnel qui frappe le revenu total et donc également le revenu agricole; d'autre part, il convient de rappeler la différence fondamentale entre l'activité agricole au sens propre et l'activité commerciale, étant donné que seule la première donne lieu à l'application de l'impôt sur le revenu agricole alors que la seconde entraîne l'application de l'impôt sur la richesse mobilière.

1.2.1. L'applicabilité de l'impôt sur le revenu agricole est conditionnée par l'exercice de l'entreprise agricole sur des fonds détenus au titre de la propriété, de l'usufruit ou en vertu d'autres droits réels et dont le revenu imposable fourni au propriétaire dépasse 600 livres. Par conséquent, pour être redevable de l'impôt, il ne suffit pas, comme pour l'impôt sur le revenu du propriétaire, d'être titulaire d'un droit réel attributif de la possession; il faut en outre exercer une activité agricole sur le fonds. Il devrait en découler que les propriétaires des terres laissées en friche, bien qu'étant redevables de l'impôt sur le revenu du propriétaire des terres, ne sont pas redevables de l'impôt sur le revenu agricole. On estime au contraire que, l'impôt étant appliqué selon le système cadastral, la condition de la simple possibilité de l'exercice d'une activité agricole se substitue à l'exercice effectif d'une telle activité. C'est pourquoi l'impôt est dû également lorsque le propriétaire laisse ses terres en friche et n'y exerce pas une activité agricole, à condition que les terres considérées ne soient pas affermées. Dans ce dernier cas, le fermier devra payer l'impôt sur la richesse mobilière, tandis que le propriétaire acquittera seulement l'impôt sur le revenu du propriétaire; l'exonération de l'impôt sur le revenu agricole en faveur des propriétaires n'est pas automatique et n'est accordée que sur demande, celle-ci devant être présentée au bureau des contributions directes compétent dans un délai de trois mois à compter du début de la période de fermage. Le non-respect du délai entraîne la perte d'exonération pour la période antérieure à la présentation de la demande (art. 67 TUID).

L'article 63 TUID, qui établit que l'impôt est dû par le possesseur du fonds, celui-ci ayant un droit de recours à l'encontre des associés à la gestion de l'entreprise proportionnellement au revenu qu'ils perçoivent, admet que la condition d'applicabilité de l'impôt peut être remplie en cas de gestion de l'exploitation agricole sous une forme d'association.

D'après la notion de condition d'applicabilité contenue dans la loi, l'assujetti devrait être celui qui exerce l'activité agricole sur

les terres; néanmoins, du fait de l'application du système cadastral, l'assujetti est en réalité le possesseur du fonds en vertu d'un titre de propriété ou de tout autre droit réel, indépendamment de la gestion effective de l'exploitation.

La base imposable est constituée par le revenu du capital d'exploitation (investissements en cheptel mort et vif) et par la valeur du travail de direction fourni par l'entrepreneur. En pratique les offices techniques du Trésor établissent le revenu ordinaire moyen de l'unité de superficie pour chaque qualité et catégorie et pour obtenir le revenu du propriétaire, elles en déduisent la rémunération du travail manuel, les intérêts du capital d'exploitation et le profit du travail de direction : les quotes-parts du revenu afférentes à ces deux derniers facteurs constituent le revenu agricole de chaque parcelle.

Le revenu agricole est en réalité le revenu mobilier de l'exploitation agricole; cette dernière peut toutefois vendre les produits à l'état brut, les soumettre à des traitements ou à des transformations qui en altèrent la nature initiale, elle peut enfin transformer ou vendre les produits livrés par d'autres exploitations. Il s'agit donc de déterminer quand l'exploitation exerce une activité restant dans le cadre de la production agricole, et quand au contraire elle exerce une activité industrielle ou commerciale au sens de l'article 2195 CC, qui rend applicable à son égard l'impôt sur la richesse mobilière.

Ce problème, qui présente une très grande importance dans la pratique et dans la jurisprudence, est résolu sur la base des articles 62, 63 et en particulier 55 TUID qui définissent le revenu agricole sous trois aspects :

a) le capital d'exploitation et le travail de direction doivent être employés dans les limites du potentiel de l'exploitation;

b) le revenu agricole doit provenir de l'exercice normal de l'agriculture selon la technique qui le régit;

c) le titulaire du droit réel attributif de la possession du fonds doit exercer l'activité agricole dans ses différentes phases par ses propres moyens, ou sous des formes d'association agricole régies par le droit commun.

Ces trois points méritent d'être examinés chacun à leur tour. Le premier se comprend facilement : si en effet, l'exploitation agricole transforme des produits provenant d'autres exploitations ou fait commerce de ces produits, les revenus qu'elle en tire ne font pas partie du revenu ordinaire moyen attribué à l'exploitation mais, s'agissant de revenus industriels ou commerciaux, ils sont assujettis à l'impôt sur la richesse mobilière.

Le deuxième point a suscité de nombreuses polémiques :

1) en ce qui concerne la question de savoir si la non-prise en considération de certains traitements (par exemple transformation du raisin en vin, des olives en huile et du lait en fromage) pour la fixation du revenu du propriétaire suffit pour indiquer que ces transformations sortent du cycle normal de la production agricole, la jurisprudence a pris une orientation négative, estimant que le cycle de production agricole doit être considéré sur des bases objectives; c'est pourquoi le fait qu'une opération ne soit pas habituelle dans une zone donnée n'entraîne pas eo ipso son exclusion du cycle agricole normal;

2) en ce qui concerne la nature des machines employées dans l'exploitation agricole, la jurisprudence estime maintenant qu'un travail ne sort pas du cycle agricole normal par le simple fait qu'il est réalisé au moyen de machines, même coûteuses et complexes, étant donné que la nature agricole ou industrielle d'une transformation dépend uniquement des résultats et non des moyens employés;

3) en ce qui concerne enfin la notion de cycle normal de la production agricole, l'opinion la plus répandue dans la jurisprudence y fait entrer toutes les opérations nécessaires pour rendre commercialisable et conserver la production de l'exploitation ou les animaux qui y sont élevés, et seulement celle-ci. C'est ainsi que pour l'agriculture et la sylviculture, la jurisprudence exclut du cycle normal la culture de plantes ornementales en serres; en ce qui concerne l'élevage, elle estime que l'élevage de la volaille, même en couveuse, la monte taurine (à condition que les taureaux appartiennent à l'exploitation), l'apiculture non industrielle font partie du cycle agricole, alors qu'elle

en a décidé autrement pour l'élevage industriel, l'élevage des faisans, des chevaux de course, la monte équine; enfin, en ce qui concerne le traitement et la transformation des produits, elle a estimé que la sélection et le séchage du tabac, le pressage du raisin, la transformation du lait en beurre et en fromage, la transformation des olives en huile et le rouissage du chanvre, font partie du cycle agricole, alors qu'elle est d'avis contraire pour le décorticage des pignons, la production de riz glacé, la transformation du raisin en confiture etc.

Depuis 1939, la détermination du montant imposable se fait selon le système cadastral. Cela est expressément prévu à l'article 65, alinéa 2 du TUID, tandis que l'article 68 renvoie aux dispositions édictées pour l'impôt sur le revenu du propriétaire des terres, et notamment à celles qui concernent les variations du revenu imposable (articles 55 et 56), et à leur date d'entrée en vigueur (article 57). L'emploi du système cadastral comporte un désavantage pour les petits propriétaires métayers et fermiers, par rapport aux commerçants ayant un revenu égal : on applique, en effet, pour ces derniers le régime de l'impôt sur la richesse mobilière qui prévoit un abattement et la réduction de moitié du taux pour les revenus de faible importance.

Le taux de l'impôt versé au Trésor est fixé à 10 %. Toutefois, sans tenir compte des surtaxes locales (qui ont été supprimées pour cet impôt en 1961) et en considérant seulement les centimes additionnels ECA et pour la Calabre ainsi que les droits de perception, il s'élève à 11,40 % pour la commune de Rome. Le revenu cadastral global a été de 18.135 millions de lires en 1965; le montant de l'impôt et des centimes additionnels s'est élevé à 2.089 millions cette année là.

Le TUID ne prévoit qu'une seule exonération en ce qui concerne l'impôt sur le revenu agricole : il s'agit de l'exonération en faveur des terrains montagneux, prévue en ce qui concerne l'impôt sur le revenu du propriétaire, par l'article 58, auquel l'article 68 renvoie expressément. Une autre exonération applicable, qui toutefois concerne l'impôt sur la richesse mobilière, est l'exonération accordée aux coopératives

agricoles. Le dégrèvement de l'impôt en cas d'affermage de l'exploitation du fonds est réglementé par l'article 67 TUID et doit être demandé par l'intéressé. Enfin, l'exploitant peut bénéficier du dégrèvement pour intempéries prévu à l'article 61, auquel l'article 68 se réfère explicitement.

1.2.2. Le revenu produit par l'exercice de l'activité d'exploitant agricole ne peut être assujéti à l'impôt sur la richesse mobilière, au lieu d'être assujéti à l'impôt spécifique sur le revenu agricole que dans deux cas :

a) Lorsque l'exploitant du fonds n'en est pas propriétaire. Dans ce cas, tandis que le propriétaire verse l'impôt sur le revenu du propriétaire, le fermier paye l'impôt sur la richesse mobilière et peut demander à être exonéré de l'impôt sur le revenu agricole. S'il s'agit d'une petite exploitation affermée, c'est-à-dire d'une exploitation reposant surtout sur le travail de l'exploitant et des membres de sa famille, le revenu est imposable en catégorie C1 en tant que revenu d'un travail indépendant, et les taux applicables sont les suivants :

(Article 85 TUID) : jusqu'à 4 millions	8 %
de 4 à 10 millions	10 %
de 10 à 20 millions	12 %
Plus de 20 millions	15 %

Le taux est réduit de moitié pour les premières 720.000 liras. En outre, il faut y ajouter les centimes additionnels pour la Calabre et pour les ECA de 5 % et de 10 % sur l'impôt, ainsi que les surtaxes communales et provinciales et les cotisations au profit des Chambres de commerce.

b) Lorsqu'il s'agit d'une grande ferme, c'est-à-dire d'une exploitation gérée avec l'aide de personnel étranger à la famille du fermier et dans le cas d'une exploitation qui a une activité sortant du cadre purement agricole et qui doit donc être considérée comme industrielle ou commerciale (à condition qu'elle ne présente pas un caractère artisanal), l'impôt sur la richesse mobilière est appliqué sur les revenus de catégorie B, c'est-à-dire les revenus mixtes du capital et du travail.

Le taux est alors le suivant :

jusqu'à 4 millions	18 %
entre 4 et 10 millions	20 %
entre 10 et 50 millions	22 %
entre 50 et 100 millions	23 %
plus de 100 millions	25 %

Naturellement, la réduction de moitié est applicable pour les premières 720.000 liras ainsi que pour les surtaxes, centimes additionnels et cotisations.

Lorsqu'il s'agit d'entreprises constituées par des exploitations afferchées, que ce soit des petites ou des grandes entreprises, dès lors qu'elles exercent une activité agricole au sens strict, l'article 114 du TUID permet de déterminer le revenu imposable lorsque la demande en est faite préalablement, sur la base des revenus cadastraux réévalués selon les coefficients fixés chaque année par le ministère des finances en fonction de l'évolution des prix des produits agricoles et des moyens de production correspondants (ces coefficients étaient de 3 pour les revenus du propriétaire et de 4 pour les revenus agricoles entre 1950 et 1961. Maintenant ils ont été ramenés à 2,50 et 3,50 et sont appliqués au revenu cadastral multiplié par 12 pour calculer les différents impôts). Si les contribuables n'utilisent pas cette possibilité, ou s'il s'agit d'exploitations exerçant une activité sortant du cadre normal de la production agricole, l'impôt frappe le revenu déclaré par le contribuable ou constaté par l'Office et déterminé par la comparaison entre les recettes d'une part, les charges, le passif et les pertes de l'autre. Dans ce dernier cas la loi prévoit un abattement à la base de 240.000 liras.

En ce qui concerne la territorialité, l'impôt italien s'applique aux revenus provenant d'activités commerciales et industrielles et aux revenus du travail indépendant provenant d'activités exercées sur le territoire italien. Par conséquent, l'entreprise agricole individuelle doit être exercée en Italie (art. 82, alinéas c) et d) T.U.I.D.). Sont également imposables en Italie les revenus perçus à l'étranger

par des assujettis domiciliés ou résidant sur le territoire italien lorsqu'ils ne sont pas imposables dans l'autre pays en vertu d'accords internationaux. Cela est, du reste, difficilement concevable dans le cas où les entreprises agricoles sont exercées sur des terres situées à l'étranger, mais cela pourrait se produire lorsque l'entreprise agricole exercée sur des terres situées en Italie possède à l'étranger des installations de transformation ou de vente de ses produits. Il doit s'agir alors d'une entreprise qui exerce ses activités dans le secteur agricole mais qui dépasse les limites du cycle normal de la production agricole; autrement dit l'entreprise doit être, soit industrielle soit commerciale. Les revenus des entreprises commerciales opérant tant en Italie qu'à l'étranger sont considérés comme produits en Italie pour la part résultant de l'activité exercée sur le territoire italien par l'intermédiaire du siège central, de succursale ou d'autres organisations stables. En ce qui concerne les entreprises constituées sur le territoire italien sont considérées produits en Italie les revenus provenant d'activités exercées à l'étranger sans une organisation stable ayant une gestion et une comptabilité séparées (art. 82 T.U.I.D.).

1.2.3. Le revenu de l'exploitation agricole est assujetti, de même que tous les autres revenus du contribuable, à l'impôt complémentaire sur le revenu global des personnes physiques quand il dépasse 960.000 liras par an, y compris les montants exonérés (abattement de 240.000 liras à la base et de 100.000 liras pour l'épouse et chaque enfant à charge). Dans le calcul du revenu global, les revenus des propriétaires des terres et les revenus agricoles sont évalués en multipliant la base imposable par les coefficients de variation fixés chaque année par le ministère des finances (2,50 et 3,50 respectivement comme nous l'avons vu). On déduit du revenu global les impôts, les intérêts débiteurs, les dettes et les pertes inhérentes à sa production. Le taux est progressif et va de 2 % pour les revenus de 240.000 liras à 65 % pour les revenus supérieurs à 500 millions de liras. Il convient d'ajouter les centimes additionnels ECA et pour la Calabre. La détermination de l'impôt s'effectue sur la base de la déclaration du contribuable, mais à défaut d'une telle déclaration, ou en cas d'inexactitude, elle peut être effectuée par induction sur la base du train de vie.

L'impôt complémentaire frappe aussi bien les ressortissants italiens que les étrangers. Par conséquent le revenu global est constitué notamment par :

- a) les revenus produits sur le territoire italien et appartenant à des personnes quelle que soit leur résidence;
- b) les revenus produits à l'étranger et perçus sur le territoire italien par des personnes résidant en Italie;
- c) les revenus produits à l'étranger par des personnes résidant en Italie lorsque ces revenus ne sont pas imposables à l'étranger en vertu d'accords internationaux.

Sont considérées aussi comme résidant sur le territoire italien les personnes qui y séjournent depuis au moins un an, même si elles ne sont pas inscrites dans les registres de la population, ainsi que les ressortissants italiens résidant à l'étranger pour des raisons de service intéressant l'administration publique.

1.2.4. L'impôt familial ("imposta di famiglia") est analogue à l'impôt complémentaire progressif mais il relève de la compétence des communes. Il frappe le revenu global des personnes physiques qui y ont leur résidence. L'impôt frappe tous les revenus de la cellule familiale qui sont imputés au chef de famille, déduction faite des frais de production, des dépenses et impôts, et il tient compte de la nature desdits revenus et de tout autre signe de richesse résultant du train de vie des membres de la famille. En fixant la base imposable, les communes peuvent réduire de 50 % au maximum les revenus des cultivateurs directs et des artisans pour la part de ces revenus provenant de leur travail manuel (art. 18, loi n.1014 du 16.9.1960). En pratique, les communes utilisent les déterminations effectuées pour l'impôt de l'Etat, mais elles peuvent procéder indépendamment à leur propre détermination de la base imposable. Les taux varient d'une commune à l'autre et sont progressifs; la fixation d'abattements à la base et d'un minimum imposable est possible; on applique en outre les centimes additionnels pour les ECA et pour la Calabre.

1.2.5. Le principal impôt indirect relatif à l'exercice de l'entreprise est l'impôt général sur les recettes (loi n° 762 du 19 juin 1940) qui s'applique à toutes les recettes en argent ou en moyens de paiement remplaçant l'argent, perçues par des personnes physiques, des personnes morales ou des organismes de toute nature, tant nationaux qu'étrangers, à titre de contrepartie des cessions de biens ou des prestations de service, effectuées dans le pays. Pour la détermination des recettes imposables, aucune déduction n'est admise pour les frais de production, les impôts, les taxes, les droits, les coparticipations ou autres, même si ces frais grèvent directement les recettes considérées. Lorsque l'acte économique qui donne lieu aux recettes se fait par voie d'écriture soumise à enregistrement, l'impôt est dû indépendamment du droit d'enregistrement; il comprend le droit de timbre qui serait dû pour la quittance. L'impôt est payé pour chaque recette au moyen de timbres, par virements en compte-courant postal ou par abonnement, sauf s'il est prévu la possibilité de le payer una tantum à un taux forfaitaire ou bien au moment d'une opération particulière comme l'importation.

En ce qui concerne l'agriculture, les recettes sont constituées pour les propriétaires, possesseurs et locataires des exploitations rurales, fermiers et exploitants, par les sommes constituant la contrepartie des ventes de denrées ou de produits agricoles à des commerçants ou des industriels, à l'exclusion du bétail vivant et des produits viticoles. L'assujetti à l'impôt est toutefois le commerçant ou l'industriel acquéreur. Ainsi, les ventes directes à des particuliers ne donnent pas lieu à des recettes imposables pour autant que l'activité agricole ne sorte pas du cycle agricole normal. Pour le bétail sur pied, l'impôt est appliqué una tantum au moment de l'abattage, à raison de 6 % pour les viandes fraîches, bovines, ovines et porcines, de 5 % pour les viandes fraîches équinées et de 5,30 % pour les charcuteries et les viandes en conserve. Pour les vins, à l'exclusion des vins mousseux (spumanti) et des marcs (vinacce), on implique l'impôt una tantum au moment de la mise à la consommation à raison de 6 % du prix ou de la valeur des produits; pour les vins destinés à l'industrie, le taux est de 3 %.

Le taux normal est de 3,30 %. Toutefois dans le secteur de l'agriculture en particulier, la loi fiscale ainsi que de nombreuses lois particulières ont fixé des modes particuliers de paiement ainsi que des

taux différents. Il convient d'en rappeler quelques uns à titre d'exemple. Ainsi pour les volailles et les lapins on applique bien le taux de 3,30 % qui couvre toutes les transactions économiques présumées; pour le riz décortiqué et non décortiqué, le taux est de 2 %; pour les fleurs fraîches et le gibier on applique un taux una tantum de 4 % au moment de la mise en consommation; pour les fruits et légumes, le poisson et le raisin, le taux forfaitaire est de 2,30 %. Les mêmes taux s'appliquent una tantum pour les importations de ces produits. Pour les produits anticryptogamiques et les engrais, le taux est de 5,30 %; pour le bois résineux, de 9,60 % s'il s'agit d'une production nationale; de 6, 7,20 ou 8,40 % si le produit est importé; pour les huiles végétales et pour l'orge le taux est de 1,30 à chaque stade enfin il est de 1,20 % pour les saillies du bétail. Celui qui perçoit la recette transfère l'impôt à la charge de l'acquéreur en le portant en compte sur la facture.

Ne sont pas assujettis à l'impôt général sur les recettes, les recettes obtenues en contrepartie de prestations au détail, fournies par des artistes ou des artisans dont les revenus peuvent être classés dans la catégorie C/1. aux fins de la perception de l'impôt sur la richesse mobilière. A cette fin, on considère comme prestation au détail une prestation dont la rétribution ne dépasse pas 400.000 livres.

1.2.6. Parmi les impôts locaux pouvant frapper l'exploitation agricole, il convient de mentionner les impôts communaux de consommation, applicables à toute une série de biens énumérés par la loi et parmi lesquels la commune peut faire un choix pour instituer l'impôt. Parmi ces biens, figurent notamment les vins, les viandes fraîches et les charcuteries, la volaille, le gibier, etc.. L'impôt communal sur le bétail frappe solidairement les propriétaires détenteurs de chevaux, mules, ânes, bovins, buffles, caprins, moutons et porcs se trouvant sur le territoire de la commune. Son taux ne peut excéder 1 % de la valeur moyenne de l'animal; il ne peut excéder 2 % pour les moutons et les porcs, les chevaux, les mules et les ânes n'appartenant pas aux exploitations agricoles.

L'article 29 de la loi n° 454 du 2 juin 1961 exonère de l'impôt de consommation les matériaux employés par les agriculteurs individuels ou associés pour la construction et la réparation de toutes les installations indispensables au bon fonctionnement et au développement de l'entreprise agricole.

L'impôt sur les activités industrielles, commerciales, artistiques et l'exercice des professions libérales frappe quiconque exerce, même de façon irrégulière, une de ces activités dont il tire un revenu assujéti à l'impôt sur les revenus de la richesse mobilière. Par conséquent, cet impôt communal ne s'applique à l'exploitation agricole que dans les deux cas examinés précédemment.

Le taux va jusqu'à 3 % pour les revenus de la catégorie B et jusqu'à 2,4 % pour les revenus de la catégorie C/1; la base imposable est constituée par le revenu net inscrit au rôle de l'impôt sur la richesse mobilière. Dans le cas de revenus exonérés de ce dernier impôt, en vertu de lois spéciales, la commune peut déterminer la base imposable et appliquer un taux pouvant aller jusqu'à 4,5 % pour les revenus de catégorie B et jusqu'à 3,6 % pour les revenus de catégorie C/1. En dehors de cette dernière hypothèse, la province peut percevoir un centime additionnel de 1,50 % ou de 1,20 % selon la catégorie des revenus.

1.3. Impôts relatifs à l'extinction de l'entreprise

En ce qui concerne l'entreprise individuelle, l'extinction a lieu en règle générale en raison du décès de l'exploitant, du transfert de l'entreprise entre personnes vivantes ou de sa liquidation. Dans les deux premiers cas, le transfert peut donner lieu à l'application des impôts sur les successions et des droits d'enregistrement qui toutefois concernent les ayant-cause et ont donc déjà été examinés à propos de la constitution de l'entreprise. La phase d'extinction peut cependant soulever des problèmes d'ordre fiscal pour les exploitations collectives qui revêtent la forme d'une société; en effet, l'extinction aussi bien totale qu'à l'égard d'un associé, donne lieu au versement de l'impôt d'enregistrement. Nous en parlerons lorsque nous examinerons l'imposition de ces unités.

2. Copropriété et communauté

2. 1. Impôts relatifs à la constitution ou à la possession de l'entreprise

Nous avons déjà indiqué que, tandis que la communauté consiste dans la jouissance de la chose commune, la société comporte l'investissement d'une certaine quantité de biens pour l'exercice en commun

d'une activité économique. La copropriété, tant des différents moyens de production que de certains secteurs de l'exploitation ou de l'ensemble de l'exploitation agricole, peut résulter d'un hasard (héritage) ou d'un contrat. Lorsque deux ou plusieurs personnes acquièrent des biens en commun, il peut arriver que l'acte d'achat régleme les rapports entre ces personnes pour l'utilisation des biens achetés; il s'agit alors d'établir si les parties ont seulement voulu régler l'utilisation des biens en commun ou au contraire ont voulu constituer une société, auquel cas il faudrait acquitter aussi l'impôt d'enregistrement sur les apports (à défaut d'autres données, l'office des impôts applique l'impôt sur l'ensemble de la valeur des biens en communauté). On estime qu'à défaut d'une volonté expresse ou implicite de gérer l'exploitation en commun, on ne peut prétendre qu'il y ait constitution de société. Si par contre deux sujets acquièrent en commun des instruments (exemple : moissonneuses-batteuses) afin de les employer ensuite pour le compte de tiers, on estime en général qu'il y a du même coup création de société. La différence entre société et communauté revêt une importance particulière pour l'application pratique de l'impôt d'enregistrement, lorsqu'on veut distinguer entre communauté et société de fait, surtout pour établir si à une communauté incidente résultant d'un héritage a succédé une société de fait entre les héritiers pour continuer la gestion de l'exploitation dont ils ont hérité. Lorsque la communauté portant sur des biens immobiliers, mobiliers ou sur l'exploitation, résulte de l'acquisition en commun par des personnes vivantes, l'impôt d'enregistrement est applicable sur le principal apport si les propriétaires sont au nombre de deux; sur les 2/3 de la valeur s'ils sont trois; enfin, s'ils sont quatre, l'impôt s'applique sur les 3/4 des biens apportés par chacun et par tous les copropriétaires. On applique donc le régime de la permutation puisqu'on considère que chaque copropriétaire échange les biens qui constituent son apport contre une partie de ceux qui sont apportés par chacun des autres copropriétaires. Les taux sont ceux prévus pour les transferts à titre onéreux, selon la nature des biens. Pour les fonds ruraux, la valeur peut être déterminée automatiquement.

Si, au contraire, l'acquisition des moyens d'exploitation d'un secteur ou de l'ensemble de l'exploitation agricole se fait par héritage, les cohéritiers sont tenus solidairement, sauf leur droit de recours, d'acquitter les impôts de succession et les impôts hypothécaires tandis que les légataires sont tenus d'acquitter les impôts sur les biens légués. A cet égard, le fait qu'il existe un ou plusieurs héritiers n'entraîne aucune différence. A l'égard des taxes sur les concessions gouvernementales également, l'existence d'une exploitation agricole gérée en commun et non individuellement, n'entraîne aucune conséquence. Si la copropriété ou la cotitularité d'un autre droit réel attributif de la possession porte sur les terres, les codétenteurs sont tenus solidairement, sauf leur droit de recours, de payer l'impôt sur le revenu du propriétaire des terres et les centimes additionnels et surtaxes qui s'y rapportent.

2.2. Impôts relatifs à l'exercice de l'entreprise

Si l'activité d'exploitant agricole est exercée sur des fonds possédés par plusieurs personnes soit en vertu d'un titre de copropriété, soit en vertu d'un droit réel attributif de la possession, celles-ci sont tenues solidairement de payer l'impôt sur le revenu agricole. Si l'exploitation est affermée collectivement ou si l'activité exercée sur cette exploitation sort du cadre normal de la production agricole, les exploitants sont assujettis solidairement à l'impôt sur la richesse mobilière de la catégorie B ou C/1 selon les cas. Pour les fermes collectives, la question s'est posée de savoir si elles peuvent être assujetties à l'impôt et la jurisprudence a souvent estimé qu'elles constituaient des sujets autonomes, distinctes des composants, taxables en tant que tels sur le revenu de la richesse mobilière, soit sur la base de la différence entre les recettes et les coûts, soit sur la base des revenus cadastraux réévalués conformément à l'article 114 du TUID.

Dans l'hypothèse d'une entreprise collective sortant du cycle normal de la production agricole, exercée sur des fonds en copropriété il convient de considérer que s'agissant d'une entreprise industrielle ou commerciale collective, elle revêt la forme d'une société commerciale ou d'une société de fait. En tout cas, c'est l'entreprise en tant

que telle qui paie l'impôt sur la richesse mobilière, alors que les revenus des différents entrepreneurs sont assujettis à l'impôt complémentaire global sur le revenu global. Cette hypothèse se réalise également en cas de copropriété d'instruments de travail, même gérés pour le compte de tiers.

La forme de la copropriété n'entraîne aucune conséquence en ce qui concerne l'assujettissement à l'impôt général sur les recettes des échanges effectués par les personnes qui la constituent. Dans l'hypothèse de la copropriété sur un secteur de la production ou sur la totalité de l'exploitation agricole, étant donné que plusieurs personnes bénéficient des recettes, elles seront tenues solidairement au paiement de l'impôt.

2.3. Impôts relatifs à l'extinction de l'entreprise

La forme normale d'extinction de la copropriété est le partage. Le partage des biens immobiliers ou mobiliers enregistrés, tels que les machines agricoles, doit être effectué par acte écrit. A l'acte de partage, qui a la nature d'un acte déclaratif, on applique le taux graduel de 20 pour mille pour les 1.000 premières liras et de 10 pour mille pour le reste de la valeur, quelle que soit la nature des biens partagés. Cela à condition que les attributions en nature au moment du partage, correspondent à la valeur de la quote-part. Si par contre l'attribution est supérieure à la valeur de la quote-part, comme cela se produit en cas d'affectation de la totalité de l'exploitation à l'un des participants au partage avec inclusion de tout le passif, la partie de la valeur des biens attribués dépassant celle de la quote-part sera assujettie à l'impôt proportionnel de transfert, le taux applicable étant celui qui correspond à la nature des biens transférés. En ce qui concerne les biens fonds, il y a lieu de signaler que l'évaluation au moment du partage doit être effectuée sur la base de la valeur vénale et non sur la base des coefficients automatiques comme c'est en revanche le cas pour les transferts entre vifs ou pour mortis causa.

3. Société de fait

3.1. Impôts relatifs à la constitution ou à la possession de l'entreprise

D'après le système institué par la loi d'enregistrement, sont assujettis à l'enregistrement et au paiement de l'impôt prévu à l'article 81, du barème de l'annexe A (1 % pour les apports en espèces, en biens mobiliers, et pour les contrats de location; 2,50 % sur la

valeur brute pour les apports d'établissements et installations industriels; 7,50 % pour les apports de biens immobiliers) non seulement les actes écrits de constitution des sociétés, qui doivent être enregistrés, dans un délai déterminé, mais également les conventions verbales créant des sociétés de fait, à condition qu'elles soient énoncées dans des actes assujettis à l'enregistrement ou que leur existence soit constatée par un jugement devant faire l'objet d'un enregistrement, même lorsqu'elles ne renferment pas d'autres dispositions qui rendent cette formalité obligatoire. Il convient de ne pas perdre de vue, et nous le rappelons ici, tout d'abord que pour tous les apports en société de terrains à destination agricole et des installations, bâtiments, équipements et cheptels s'y rapportant, la loi n° 1271 du 18 novembre 1964 stipule que l'impôt d'enregistrement est exigible au taux de 1 % si l'apport est reconnu utile à la restructuration foncière par le service de l'Inspection provinciale de l'agriculture, qui délivre un certificat conforme sur papier libre.

Comme nous l'avons vu la société de fait peut résulter de la gestion en commun de l'entreprise agricole ou d'un de ses secteurs et elle est soumise au régime de la société civile si cette gestion ne sort pas des limites normales de l'activité agricole, alors qu'elle est soumise au régime de la société en nom collectif si l'activité présente un caractère industriel ou commercial. Cette distinction n'importe pas en ce qui concerne l'impôt dû sur l'énonciation de contrats verbaux de société, alors qu'elle intervient en cas de transformation de la société de fait en une société nomément désignée. En effet, si la société agricole de fait veut se transformer en une société en nom collectif, elle est redevable de l'impôt sur la création de la société civile et de l'impôt sur la transformation en société en nom collectif. Si la société de fait exerce une activité commerciale, l'adoption du statut de la société en commandite simple entraîne l'application de l'impôt sur la constitution de la société et sur la transformation en commandite simple.

Le problème le plus difficile à résoudre concerne l'assiette de l'impôt. Si l'acte portant constitution de la société ou le jugement en constatant l'existence n'indique pas la nature ou l'espèce des biens apportés, l'office des impôts doit demander aux contribuables d'en déclarer la valeur. A défaut, il procède lui-même à l'évaluation de cette valeur. En pratique les offices des impôts, tout en reconnaissant que la société naît pour le fisc au moment de l'énonciation du contrat mais qu'il convient de tenir compte des biens apportés au moment de la constitution du lien social, ont souvent été amenés d'une part à procéder à une réévaluation des biens sociaux, et d'autre part, à défaut d'éléments précis, à considérer comme apport l'ensemble du patrimoine social existant au moment de l'énonciation du contrat. On a vivement objecté qu'en dépit des difficultés de preuve, la valeur et la nature des apports doivent être déterminées au moment où ceux-ci ont été effectués.

La forme de société de fait la plus répandue est la communauté par indivision à la suite d'un héritage. Son existence et par conséquent son caractère imposable sont établis lorsque les cohéritiers continuent à gérer l'exploitation du de cujus non pas pour liquider les affaires pendantes au moment du décès, mais afin de poursuivre cette gestion pour leur propre compte. La jurisprudence est sans équivoque et se réfère surtout à la durée de la gestion. Il est clair que dans ce cas, les cohéritiers payeront en tant que tels les impôts de succession, qui par contre ne s'appliquent pas à la société de fait.

Etant donné que la constitution de la société de fait ne donne pas lieu à l'inscription au registre des entreprises, la taxe sur les concessions gouvernementales y afférente n'est pas applicable.

Au taux de l'impôt d'enregistrement s'ajoutent les 2 % de l'impôt hypothécaire si la constitution de la société comporte des transferts de biens immobiliers ou de droits hypothécables, les 5 centimes additionnels pour la Calabre et les 5 centimes additionnels ECA.

Les apports effectués à titre de capital par les membres des sociétés de fait ne sont pas assujettis à l'impôt général sur les recettes (article 1, alinéa a de la loi instituant l'impôt général sur les recettes).

Si la société de fait exerce l'entreprise agricole dans son ensemble et par conséquent possède aussi la terre, il convient de considérer qu'elle est aussi redevable de l'impôt sur le revenu du propriétaire des terres. Toutefois, en raison du formalisme du système cadastral et de l'absence de toute formalité qui, au contraire, caractérise la société de fait, les terrains restent dans la majeure partie des cas affectés par le cadastre aux propriétaires associés. L'impôt est inscrit au rôle à leur nom, bien qu'il figure dans le passif de la société de fait et qu'il soit donc supporté par le groupe.

3.2. Impôts relatifs à l'exercice de l'entreprise

La même considération devrait être faite pour l'impôt sur le revenu agricole si l'activité d'entrepreneur est exercée sur des terres possédées en propriété ou en vertu d'autres droits réels par un ou plusieurs associés. Dans ce cas, puisqu'il y a une séparation entre la société de fait qui exerce l'entreprise et les associés titulaires des droits réels, il ne serait pas possible d'appliquer à ces derniers l'impôt sur le revenu agricole alors qu'on pourrait toujours considérer comme imposables sur la richesse mobilière les revenus agricoles du sujet collectif. Pour éviter cette disparité de traitement l'article 84 alinéa i) du TUID exonère de l'impôt sur la richesse mobilière les revenus tirés de l'exercice de l'activité agricole au sens propre par des coopératives, des sociétés et des associations de quelque forme que ce soit; la doctrine et la jurisprudence donnent à cette règle l'interprétation la plus large possible. La même exonération s'applique aux associations de fermiers qui exercent l'activité d'exploitants agricoles sous une forme collective. Si par contre le titulaire du bail à ferme est l'exploitation collective en tant que telle ou si l'activité exercée sort du cadre normal de la production agricole (et par conséquent également dans le cas où la société de fait assure des prestations de service à des tiers) l'impôt sur la richesse mobilière est applicable. S'il s'agit d'une société de fait, il y a lieu d'appliquer en règle générale les taux indiqués pour les revenus de catégorie B, sauf si la société exerce une activité par l'intermédiaire des membres d'une famille, auquel cas ce sont les taux de la catégorie C/1 qui seront applicables.

Contrairement à l'impôt sur le revenu agricole qui frappe un revenu moyen et ordinaire fixé par le cadastre, l'impôt sur la richesse immobilière frappe le revenu effectif résultant de la différence entre les recettes et les coûts : dans la mesure où le revenu résulte de l'activité commune, il est attribué en général à la société et tant qu'assujetti distinct des associés, puisque la loi fiscale considère comme imposables même les associations de fait non personnifiées (article 8 TUID). Etant donné que la copropriété porte sur les biens et non sur l'activité, la jurisprudence a souvent considéré comme des sociétés de fait les fermes collectives eu égard à l'activité commune exercée par les fermiers.

Que ce soit l'impôt sur le revenu agricole ou l'impôt mobilier qui soit applicable, le revenu fourni à chaque associé par l'activité de la société est assujetti comme tous ses autres revenus à l'impôt complémentaire et à l'impôt familial.

On peut examiner à cet égard le problème qui se pose lorsque la société et l'associé relèvent de régimes juridiques (et donc d'Etats) différents.

En ce qui concerne l'imposition des sociétés ayant des activités internationales, ce problème a déjà été examiné à propos de l'entreprise individuelle et, vu la nature réelle de l'impôt sur la richesse mobilière, il n'y a aucune modification dans le cas des entreprises collectives (société de personnes ou de capitaux). Rappelons-en brièvement les conclusions.

1) Une société qui a son siège en Italie et qui exerce des activités à l'étranger est assujettie à l'impôt italien sur la richesse mobilière pour les revenus provenant de l'activité qu'elle exerce à l'étranger si elle ne dispose pas dans l'autre pays d'une organisation stable et d'une comptabilité séparée.

2) Réciproquement, une société étrangère qui exerce en Italie des activités industrielles ou commerciales est assujettie à l'impôt italien sur la richesse mobilière pour la partie du revenu provenant de l'activité qu'elle exerce en Italie par l'intermédiaire d'une organisation stable (sans qu'il soit nécessaire qu'elle ait une comptabilité séparée).

Il est à noter que les hypothèses examinées ci-dessus ne peuvent se produire que pour les entreprises industrielles et commerciales opérant dans le secteur agricole et non pour les entreprises agricoles au sens strict, qui d'ailleurs ne sont pas assujetties à l'impôt sur la richesse mobilière (sauf en cas de location de terrains, qui doivent toutefois être situés en Italie). C'est ainsi que pour les sociétés italiennes qui exercent l'entreprise agricole également sur des terres situées à l'étranger, ces dernières donnent lieu à une organisation stable et, en raison de la comptabilité séparée, le revenu correspondant échappe au fisc italien. Naturellement ces sociétés devront acquitter à l'étranger à la fois l'impôt foncier et l'impôt sur le revenu produit. Les sociétés étrangères qui possèdent des terres en Italie sur lesquelles elles exercent l'entreprise agricole au sens strict échappent à l'impôt sur la richesse mobilière mais sont assujetties à l'impôt sur le revenu agricole, sur la base du système cadastral. En ce qui concerne les sociétés étrangères qui exercent en Italie une activité agricole au sens strict sur des terres qu'elles louent, le revenu sera soumis à l'impôt sur la richesse mobilière s'il est produit en Italie par l'intermédiaire d'une organisation stable : d'une manière générale c'est le cas pour l'exploitation agricole.

En ce qui concerne l'application de l'impôt complémentaire à l'associé (l'impôt sur la richesse mobilière n'est pas applicable aux bénéficiaires de la société dans le chef de l'associé : art. 83, alinéa a) TUID) remarquons que :

1. Si la société opère en Italie, le revenu est imposable dans le chef de l'associé, qu'il soit ou non résidant ou ressortissant italien;
2. Si la société opère à l'étranger, le revenu qui en résulte n'est imposable en Italie que s'il est perçu par un assujetti qui y a sa résidence ou si, n'étant pas perçu en Italie par un assujetti résidant en Italie, il n'est pas imposable à l'étranger en vertu d'un accord international;
3. Enfin, si la société opère en Italie et à l'étranger, il convient de faire la distinction entre sociétés de personnes et sociétés de capitaux, comme nous le verrons par la suite.

a) S'il s'agit d'une société de personnes, l'associé italien est imposé sur la part des bénéfices qui lui revient pour l'activité exercée en Italie par une organisation stable et sur la part des bénéfices perçus en Italie pour l'activité exercée à l'étranger, ou enfin sur la part des bénéfices qui provient de l'activité à l'étranger mais qui n'est pas perçue à l'étranger et qui n'est pas non plus taxée à l'étranger, en vertu d'un accord international.

b) S'il s'agit d'une société de capitaux, il convient de tenir compte du lieu où les dividendes sont distribués et donc du siège social. Un impôt de 30 % sera retenu sur les bénéfices distribués par les sociétés italiennes à des membres résidant à l'étranger; cet impôt est appelé "cedolare secca". Toutefois les bénéficiaires de ces dividendes ont droit, à concurrence des deux tiers de ladite retenue, au remboursement des impôts qu'ils prouvent avoir acquitté à l'étranger sur les mêmes bénéfices, en fournissant un certificat du service fiscal compétent du pays étranger (article 5 D.L. n° 22 du 21 février 1967 modifié par la loi n° 209 du 21 avril 1967).

En ce qui concerne l'impôt général sur les recettes, il est applicable en vertu des réglementations générales à tous les échanges entre la société de fait et les tiers et entre cette société et les associés dès lors qu'il s'agit de personnes juridiques distinctes. En revanche, la répartition des bénéfices entre les membres d'une société de fait échappe à l'impôt en vertu de l'article 1, alinéa b) de la loi n° 762 du 19 juin 1940. L'impôt général sur les recettes s'applique aux remboursements aux associés en espèces ou en nature. Les apports faits à la société de fait par les associés à titre de capital ne sont pas soumis à l'impôt général sur les recettes.

3.3. Impôts relatifs à l'extinction de l'entreprise

Les actes de dissolution de la société de fait sont également assujettis à l'impôt d'enregistrement lorsqu'ils sont portés à la connaissance du fisc dans les formes indiquées précédemment, et cela que la dissolution porte sur la société dans son ensemble ou soit limitée à un associé. Pour les actes de dissolution, l'impôt fixe est de

1000 liras, mais lorsque la dissolution est suivie de la liquidation de la société, l'impôt sur la constitution doit être acquitté s'il n'a pas déjà été payé. Lors de la liquidation, si les biens sociaux sont attribués à des personnes autres que les apporteurs, les taux sont les mêmes que pour les actes de transfert; si en revanche les biens sont attribués aux apporteurs, le taux est de 20 % pour la première tranche de 1000 liras et de 10 % pour le reste. Si les biens attribués sont supérieurs en valeur à l'apport, on applique, pour la différence, le taux pratiqué pour les actes de transfert à titre onéreux. Le même régime est applicable en cas de retrait ou d'exclusion de l'associé, sauf s'il s'agit d'une exclusion pure et simple. La mort de l'associé rend applicables : l'impôt progressif sur l'acte constatant l'attribution de la quote-part en nature aux héritiers de l'associé, l'impôt proportionnel de transfert si la quote-part du défunt revient à la société, l'impôt d'apport sur le crédit des héritiers de l'associé défunt à l'égard de la société si ceux-ci sont admis en tant que nouveaux associés.

En ce qui concerne l'impôt général sur les recettes, la cession de la part sociale de l'associé qui se retire à un autre associé est exonérée à condition qu'elle résulte d'un contrat unique ayant pour objet la part considérée en tant qu'entité et non les biens et marchandises qu'elle comprend ; dans ce dernier cas, on est en présence de deux rapports économiques différents : l'un consiste en la répartition et l'attribution à l'associé des biens de la société et est exonéré de l'impôt en vertu de l'article 1 alinéa a) de la loi portant institution de cet impôt, tandis que l'autre consiste en une vente ordinaire qui est soumise à l'impôt.

4. Société de personnes

Il s'agit ici de toutes les sociétés de personnes considérées globalement, y compris la société civile, puisque d'une part les problèmes se présentent en substance de la même façon du point de vue fiscal et que, d'autre part, le Code civil (articles 2293 et 2315) rattache la réglementation sur les sociétés de personnes à la réglementation

fondamentale des sociétés civiles. Il convient de rappeler toutefois que si l'exercice des activités non commerciales, et en premier lieu des activités agricoles, est réservé à la société civile, les autres sociétés de personnes dites commerciales peuvent toutefois exercer une activité agricole au sens strict. Il convient de rappeler en outre qu'en ce qui concerne l'entreprise agricole, l'exercice de l'activité sous la forme d'une société, qui peut comporter n'importe quel niveau d'intégration, peut porter aussi bien sur un fonds qui est la propriété de la société que sur des fonds qui continuent d'appartenir aux différents associés et sont exploités en commun par ceux-ci. Comme on le verra, cette distinction présente de l'importance pour l'imposition des terrains.

4.1. Impôts relatifs à la constitution et à la possession de l'entreprise

L'acte constitutif de toutes les sociétés de personnes (même de la société civile bien qu'il ne soit soumis à aucune condition de forme) est soumis à l'enregistrement obligatoire et est donc assujéti à l'impôt d'enregistrement aux taux indiqués à l'article 81 du barème de l'annexe A, déjà exposés précédemment. Le taux est fonction de la nature des apports, et par conséquent varie selon que la mise en commun porte sur les terres ou seulement sur les instruments utilisés pour les exploiter et sur les produits de cette exploitation. Si l'acte constitutif comporte un transfert de propriété portant sur des biens immobiliers ou le transfert d'autres droits susceptibles d'être hypothéqués, il est assujéti à l'impôt hypothécaire au taux de 2 % (1 % pour la première tranche de 5000 liras), celui-ci étant perçu par le bureau d'enregistrement. Pour que la société de personnes soit constituée régulièrement (on applique autrement le régime de la société civile qui ne requiert pas de telles formalités) l'acte constitutif doit être déposé pour l'inscription au registre des entreprises. Cette inscription entraîne l'application de la taxe sur les concessions gouvernementales qui s'élève à 6.000 liras (4.000 liras jusqu'à 1.000.000 de capital).

Il est possible de léguer par testament des terrains ou des exploitations agricoles à une société devant être créée, auquel cas les dispositions ne sont pas appliquées si la société n'est pas

constituée dans un délai d'un an à compter de la date à laquelle le testament est exécutable. Dans ce cas comme dans le cas (plus fréquent) où la société honorée dans le testament est déjà constituée, c'est la société de personnes qui devra faire la déclaration et qui paiera l'impôt de succession. Pour la transcription des certificats de déclaration de succession relatifs à des biens immobiliers, elle paiera l'impôt hypothécaire de 2 %.

L'apport de marchandises effectué à titre de couverture d'actions ou de parts sociales régulièrement souscrites lors de la constitution de la société ou d'une augmentation du capital, ne donne pas lieu au paiement de l'impôt général sur les recettes, puisque l'article 1 alinéa a) de la loi portant institution de l'impôt est alors applicable.

Quant à l'impôt sur le revenu du propriétaire des terres, étant donné qu'il s'applique sur la base du système cadastral, il convient de tenir compte des indications du cadastre pour déterminer l'assujetti. Pour les sociétés civiles les biens sont inscrits au nom de la société selon la dénomination adoptée dans le contrat social et avec indication de la résidence. Pour les sociétés en nom collectif il convient d'indiquer la raison sociale, le siège, les associés et les parts respectives de chacun. Pour la société en commandite simple il convient d'indiquer la raison sociale et le siège tels qu'ils figurent dans l'acte constitutif. Naturellement ces inscriptions cadastrales supposent que la société de personnes soit propriétaire des terres. Si par contre l'exploitation en commun se limite à l'emploi des machines agricoles, à l'élevage de bétail ou encore à la vente des produits, l'impôt sur le revenu du propriétaire est alors payé par les différents propriétaires des terres.

4.2. Impôts relatifs à l'exercice de l'entreprise

Il convient en premier lieu de rappeler les impôts qui pendant la vie de l'exploitation dépendent de faits concernant sa forme juridique. C'est ainsi que les actes de fusion de sociétés sont soumis au même impôt d'enregistrement que celui qui est prévu pour les actes

constitutifs mais réduit à la moitié les actes de transformation sont assujettis à un impôt d'enregistrement égal à 0,50% de l'actif brut; l'admission d'un nouvel associé qui n'apporte que son travail ou son industrie est assujettie à la taxe fixe de 1000 liras, de même que les déclarations de prorogation de la durée et les modifications des statuts; les augmentations de capital sont assujetties à l'impôt d'enregistrement selon le même barème que les actes constitutifs.

Pour l'inscription au registre des entreprises des actes portant augmentation du capital, prorogation de la durée de la société, modification de son objet et du type de société, fusion, etc.; la taxe sur les concessions gouvernementales s'élève à 4000 liras si la société a un capital inférieur à 1.000.000 et à 6000 liras si son capital est supérieur à ce chiffre.

En ce qui concerne l'impôt sur le revenu agricole, il convient de rappeler la distinction faite plus haut. Si la société agricole exerce son activité sur des terres qui restent la propriété des différents associés, ces derniers, qui sans aucun doute payent alors l'impôt sur les revenus du propriétaire, ne payent pas en revanche l'impôt sur le revenu agricole dès lors qu'ils n'exercent pas l'activité d'exploitant agricole sur les terres. Si, au contraire, les associés exercent l'entreprise agricole sur leurs terres et s'ils font partie d'une société qui traite et transforme les produits de leurs terres, ils sont assujettis à l'impôt sur le revenu agricole, appliqué sur la base du système cadastral aux revenus provenant de leur exploitation agricole, alors que l'activité qui ne sort pas du cadre normal de la production agricole et que la société exerce avec des produits livrés par les membres n'est pas soumise à l'impôt sur la richesse mobilière en vertu de l'article 84, alinéa i, TUID. Cet article exonère en effet l'activité de transformation des produits livrés, et admet que l'impôt sur le revenu agricole a déjà été acquitté par chaque associé. Par contre, si la société exerce une activité sortant du cadre agricole, elle est soumise à l'impôt sur la richesse mobilière de la catégorie B.

Si, en revanche, la société exerce ses activités agricoles sur des terres sur lesquelles elle dispose d'un droit de propriété ou d'un autre

droit réel, la scission mentionnée plus haut n'existant pas, elle paiera l'impôt sur le revenu agricole à condition qu'elle exerce une activité agricole au sens strict.

Les revenus résultant d'une participation dans une société civile, une société en nom collectif ou en commandite simple, sont assujettis à l'impôt complémentaire global applicable au montant des revenus nets de la société, proportionnellement à la quote-part pour laquelle l'associé a un droit sur les bénéfices de la société (article 135, alinéa c) TUID).

L'impôt général sur les recettes s'applique, conformément aux règles que nous avons déjà vues pour l'exploitation individuelle, à tous les échanges entre la société de personnes et les tiers ainsi qu'entre cette société et les associés. Toutefois, il n'est pas applicable aux répartitions entre associés des bénéfices résultant de l'utilisation des capitaux par la société de personnes. Cette interdiction prévue par la loi sur les sociétés par actions, a été étendue par voie d'instructions ministérielles à tous les types de sociétés.

4.3. Impôts relatifs à l'extinction de la société

Les actes de dissolution des sociétés de personnes et les déclarations de retrait total ou partiel de ces sociétés sont assujettis à la taxe fixe d'enregistrement qui s'élève à 1000 lires. Si à la suite de la dissolution, de la liquidation, du retrait ou de l'exclusion, des biens immobiliers sont attribués aux associés en compte ou pour solde de parts sociales, l'impôt progressif d'enregistrement est de 10 pour mille pour la première tranche de 1000 lires et de 20 pour mille pour le reste de la valeur si l'attribution est faite en faveur de l'apporteur ou s'il s'agit d'une attribution de biens-fonds acquis ou construits par la société. L'impôt progressif est de 20 ou 10 pour mille s'il s'agit de biens mobiliers de quelque nature ou valeur que ce soit. En revanche on applique l'impôt proportionnel au taux indiqué pour les transferts à titre onéreux lorsque l'attribution a lieu en faveur d'une personne autre que celle ayant apporté les biens immobiliers à la société, même si ces biens ont été améliorés ou transformés par la société.

En ce qui concerne l'applicabilité de l'impôt général sur les recettes, voir ce qui a été dit pour la société de fait.

5. Société de capitaux

Les sociétés de capitaux sont classées par le Code civil parmi les sociétés commerciales au sens propre. Par conséquent, s'il est vrai que l'exploitation agricole peut revêtir cette forme juridique sans perdre ses traits caractéristiques, il n'en reste pas moins que dans la plupart des cas, les sociétés de capitaux qui exercent leur activité dans le secteur agricole ne se limitent pas à la simple activité agricole mais s'occupent aussi du traitement industriel et de la commercialisation des produits.

5.1. Impôts relatifs à la constitution et à la possession de l'entreprise

En ce qui concerne cette catégorie d'impôts il n'y a rien à ajouter à ce qui a déjà été dit pour les sociétés de personnes; Naturellement, les actes constitutifs soumis à l'impôt seront différents dans la mesure où la forme sociale est différente, par exemple pour les sociétés par actions.

Il convient du reste d'observer que pour les sociétés de capitaux la taxe sur les concessions gouvernementales pour inscrire au registre des entreprises les actes de constitution, de prorogation, d'augmentation de capital, de modification de l'objet ou de la raison sociale, ainsi que les actes de fusion, est de 10.000 liras jusqu'à un capital d'un million, de 16.000 liras entre 1 et 2 millions et de 3.000 liras pour chaque million ou fraction de million supplémentaire.

5.2. Impôts relatifs à l'exercice de l'entreprise

En revanche les impôts concernant la vie des sociétés de capitaux revêtent une plus grande importance. En ce qui concerne l'impôt d'enregistrement des actes relatifs à la forme de la société, il convient d'observer que parmi ceux-ci une importance particulière

s'attache à tous ceux qui ont pour objet le capital social et les actions (augmentation du capital, émission d'actions) et qui impliquent comme nous l'avons vu, le paiement de la taxe sur les concessions gouvernementales.

En ce qui concerne les impôts directs, il convient encore une fois de faire une distinction selon que la société de capitaux est propriétaire des terres ou exerce simplement ses activités agricoles sur des terres appartenant aux associés. Dans le second cas, on peut répéter ce qui a déjà été dit pour les sociétés de personnes : les associés propriétaires paieront l'impôt sur le revenu du propriétaire des terres alors que la société ne paiera l'impôt sur la richesse mobilière que si ses activités sortent des limites du cycle normal de la production agricole. Dans le premier cas, c'est-à-dire si la société est propriétaire des biens-fonds, elle paiera l'impôt sur le revenu du propriétaire des terres ou l'impôt sur le revenu agricole, et si elle exerce une activité industrielle ou commerciale l'impôt sur la richesse mobilière.

Dans les cas où la société agricole de capitaux est assujettie à l'impôt sur la richesse mobilière, on devrait procéder à la taxation sur la base du bilan et des écritures comptables (celles qui sont prévues par le Code civil et celles, plus détaillées, qui sont prévues par la législation fiscale) puisqu'il s'agit là d'un assujetti pour lequel, en vertu de la forme juridique, la loi prévoit ce type de taxation. Toutefois, pour les exploitations collectives en fermage tout au moins, l'article 114 du TUID prévoit que l'impôt mobilier peut être appliqué sur la base des indications cadastrales. Ce principe a été affirmé par la Commission Centrale des Impôts (8 novembre 1968, n.99269) même pour les assujettis imposables sur la base du bilan. En général, la petite société agricole, même s'il s'agit d'une société de capitaux, a une comptabilité plutôt rudimentaire, tandis que toutes l'imposition directe sur les terrains est basée sur la méthode cadastrale. Toutefois, malgré les critiques, les inspecteurs départementaux ont réaffirmé à maintes reprises que l'impôt sur la richesse mobilière frappant les sociétés

de capitaux qui exercent une activité agricole doit être appliqué sur la base du bilan ou de la comptabilité imposée par la réglementation fiscale en vigueur. Cela entraîne naturellement une grosse dépense pour les exploitations qui choisissent cette forme de société. Il convient toutefois de ne pas perdre de vue que, puisque toutes les sociétés qui exercent une activité agricole au sens strict sont en pratique exonérées de l'impôt sur les biens mobiliers en vertu de l'article 84 alinéa i) TUID, la taxation sur la base du bilan ne peut pratiquement s'appliquer qu'aux sociétés commerciales qui exercent leur activité dans le secteur agricole et cela en conformité avec les règles générales. Rappelons que pour les sociétés de capitaux, les revenus assujettis à l'impôt sur la richesse mobilière ne bénéficient pas de l'abattement à la base de 240.000 liras ni de la réduction des taux de moitié pour la première tranche de 720.000 liras.

Une autre charge résulte du fait que la société de capitaux est assujettie à l'impôt sur les sociétés au taux de 9,50 pour mille sur le patrimoine imposable et de 19 % sur la partie du revenu global excédant 6 % du patrimoine. Le patrimoine imposable est constitué par la somme du capital souscrit et versé ou par le patrimoine net tel qu'il ressort du bilan, par les réserves ordinaires et extraordinaires et par les bénéfices reportés à nouveau moins les pertes d'exercices antérieurs reportées à nouveau et les autres postes figurant au passif du bilan. Le revenu global est la somme des revenus déjà assujettis aux impôts réels plus les sommes perçues à titre de dividende par les sociétés et associations de tous types et les intérêts créditeurs, rémunérations, gratifications, ainsi que tout autre revenu ; il convient de retirer de cette somme les charges, dettes et pertes inhérentes à la production des différents revenus, les impôts ordinaires et les pertes de l'exercice tels qu'ils ont été déterminés en vue de la perception de l'impôt sur la richesse mobilière.

Le bénéfice résultant de la participation à une société de capitaux est assujetti, pour celui qui le perçoit, à l'impôt complémentaire à concurrence du montant perçu, à quelque titre ou sous quelque forme que ce soit (article 135 alinéa d) TUID).

En ce qui concerne l'impôt général sur les recettes, ce qui a été dit pour les sociétés de personnes est valable également dans le cas présent. Il est rappelé que la non-imposabilité des dividendes de sociétés par actions est expressément établie par la loi portant institution de l'impôt (art. 1 alinéa f).

5.3. Impôts relatifs à l'extinction de l'entreprise

En ce qui concerne l'impôt d'enregistrement sur les attributions de biens immobiliers aux membres de la société par actions, les taux déjà indiqués pour les transferts à titre onéreux sont applicables. Pour les actes de dissolution et de liquidation totale ou limitée à un associé, on applique les règles déjà vues pour les autres formes de sociétés. En ce qui concerne l'applicabilité de l'impôt général sur les recettes, les sommes provenant de la cession de parts sociales sont soumises au même régime que celui qui a été déjà examiné pour les sociétés de fait. Les sommes provenant de l'aliénation de titres publics et privés ne constituent pas des recettes imposables.

6. Coopératives

La forme de la société coopérative - surtout à responsabilité limitée - est celle qui est adoptée dans la majorité des cas d'intégration et de collaboration entre exploitants agricoles. On peut dire en effet que si l'importance des autres formes d'associés, notamment des sociétés, est négligeable, dans le secteur agricole, la forme coopérative constitue, à défaut de formes juridiques typiques pour l'agriculture, la forme normalement choisie pour l'intégration des exploitations. Cela tient notamment aux nombreux avantages accordés par le législateur aux coopératives, surtout sur le plan fiscal, pourvu que le respect du principe mutualiste, qui caractérise cette forme juridique, puisse être induit de l'existence des éléments indiqués dans la partie I.

6.1. Impôts relatifs à la constitution et à la possession de l'entreprise

Parmi les lois fiscales, celle qui octroie aux organismes coopératifs les plus grands avantages est la loi instituant l'impôt d'enregistrement, qui d'une part étend à toutes les coopératives indistinctement, l'exonération complète de cet impôt et d'autre part octroie le bénéfice de l'enregistrement avec perception d'un impôt fixe minimum (2000 livres) aux coopératives qui répondent à certaines conditions. Les articles 6 à 8 du barème C annexé à la loi d'enregistrement prévoient l'enregistrement gratuit, sans qu'il puisse jamais y avoir répétition, pour les actes constitutifs, les actes d'admission ou de retrait des membres des sociétés coopératives en général et des coopératives agricoles en particulier, des caisses rurales et agricoles et des mutuelles agricoles. L'exonération s'applique également si les apports se font en nature et non en espèces. Puisqu'ils font partie intégrante de l'acte constitutif jouissent également de l'exonération absolue :

- a) les modifications de l'acte constitutif, notamment la dissolution anticipée et la prorogation;
- b) les actes complétant les actes constitutifs;
- c) la demande d'homologation et la mesure par laquelle l'autorité judiciaire ordonne la transcription des actes constitutifs et des statuts;
- d) les actes nécessaires pour la publication des actes constitutifs;
- e) les décisions d'augmentation de la valeur nominale des actions ou parts, les versements d'actions nouvelles ou de primes.

Les actes relatifs à l'activité de la coopérative bénéficient aussi d'un allègement fiscal, mais par application de la taxe fixe de 2000 livres. En réalité, beaucoup d'entre eux relèvent de l'exercice de l'entreprise, mais nous préférons les mentionner ici pour traiter le sujet de façon exhaustive.

Le bénéfice de la taxe fixe est prévu par les articles 65 et 66 de la loi d'enregistrement pour tous les actes des coopératives à condition que :

- a) elles soient légalement reconnues conformément aux dispositions du Code civil;
- b) leurs associés possèdent les qualités prévues par la loi spéciale (examinées dans la partie I);
- c) elles soient régies en vertu des principes mutualistes énoncés par la législation fiscale (examinés dans la partie I);
- d) les actes soient passés dans un délai de 10 ans à compter de la constitution de la coopérative;
- e) le capital social versé ne dépasse pas un certain montant (3.000.000);
- f) les actes soient prévus dans l'acte constitutif;
- g) les actes ne concernent pas une simple opération de médiation ou de revente à des tiers;
- h) les registres obligatoires soient tenus à jour régulièrement;
- i) la valeur des différents actes ne dépasse pas certaines limites (20 fois le capital versé);
- l) la coopérative soit inscrite au registre préfectoral et dans le fichier général;
- m) l'enregistrement ait lieu dans les délais fixés par la loi.

Lorsque ces conditions sont remplies, l'enregistrement avec application de la taxe fixe est limité pour les coopératives agricoles au seul acte de première attribution du fonds; la taxe normale est due sur les rétrocessions volontaires à la coopérative effectuées ultérieurement ou sur les attributions ultérieures du fonds, même si le prix n'a pas été payé en totalité ou en partie par le premier attributaire. Il faut en outre que la valeur du fonds ne dépasse pas 5 millions de liras et si l'associé a reçu d'autres attributions que la valeur de ces dernières ne dépasse pas 2,5 millions.

Ces actes de première attribution des fonds ruraux aux membres des coopératives agricoles jouissent en outre du bénéfice de la réduction au quart de l'impôt hypothécaire, à condition que chaque domaine

n'ait pas une valeur supérieure à 5 millions. Toujours en ce qui concerne l'impôt hypothécaire, les coopératives pour la formation de la petite propriété rurale, si elles sont légalement constituées par des cultivateurs fournissant un travail manuel dans l'exploitation, bénéficient de l'impôt fixe (2000 liras) sur les actes d'achat des fonds de terre et les actes de partage ou d'affectation de ces fonds, à condition que les sociétaires bénéficiaires soient tous des cultivateurs exploitant directement les terres et qu'ils remplissent les conditions requises par la loi sur la petite propriété rurale (loi n° 114, du 24 février 1948).

Les actes constitutifs des coopératives et les actes inhérents à leur gestion qui bénéficient d'allègements en ce qui concerne l'impôt d'enregistrement sont en outre exonérés du droit de timbre.

Enfin, en ce qui concerne les taxes sur les concessions gouvernementales, sont exonérés pour toutes les coopératives :

a) les actes constitutifs, même si les coopératives ne remplissent pas les conditions relatives à la mutualité prévues par la législation fiscale, l'inscription au registre des sociétés tenu auprès du tribunal et l'inscription au bulletin officiel des sociétés par actions;

b) les modifications apportées à l'acte constitutif et les décrets d'homologation y relatifs ainsi que l'inscription au registre et la publication au bulletin;

c) le dépôt des bilans au greffe du tribunal et au ministère du travail et de la prévoyance sociale.

En ce qui concerne l'impôt sur le revenu du propriétaire des terres, il convient de répéter ce qui a été dit pour les autres types de sociétés : si donc la coopérative agricole est elle-même propriétaire des terres, elle sera inscrite au cadastre et paiera l'impôt correspondant; sinon, l'impôt foncier sera à la charge des sociétaires propriétaires.

6.2. Impôts relatifs à l'exercice de l'entreprise

On a examiné dans le paragraphe précédent la réglementation concernant l'impôt d'enregistrement des actes inhérents à l'exercice de l'entreprise coopérative.

Si la coopérative possède en propriété ou en vertu d'autres droits réels les terres sur lesquelles elle exerce l'entreprise agricole au sens propre, elle est alors assujettie à l'impôt sur le revenu agricole. En revanche, des problèmes se posent lorsque la coopérative exerce une activité sortant du cadre normal de la production agricole ou lorsqu'elle exerce une activité ne sortant pas de ce cadre mais sur des terres qu'elle loue ou qui appartiennent aux différents associés. Dans le premier cas l'applicabilité de l'impôt sur la richesse mobilière catégorie B n'est pas douteuse. La coopérative, même s'il s'agit d'une coopérative à responsabilité limitée, bénéficie de l'abattement à la base de 240.000 liras et de la réduction de moitié du taux pour la première tranche de 720.000 liras. En outre sont déductibles du revenu déclaré :

a) les sommes que, en dehors du dividende, les coopératives de consommation répartissent entre les associés sous forme de restitution d'une partie du prix de la marchandise achetée (art. 111 alinéa a) du TUID). Il s'agit de ce que l'on appelle les ristournes, qui économiquement ont une fonction analogue à celle des remises ou escomptes; mais qui juridiquement consistent dans la restitution aux associés d'une partie du prix payé à l'achat. Sont considérées comme coopératives de consommation : les coopératives ainsi nommées au sens strict, les consortiums agricoles, les coopératives de cultivateurs qui ont pour but l'achat et la distribution aux associés des engrais, des produits pesticides et insecticides et des instruments de travail;

b) les sommes versées à leurs sociétaires par les coopératives de production et de main-d'oeuvre à titre de complément des salaires déjà payés, dans les limites des salaires courants (art. 111 alinéa b) du TUID). Cette disposition tend à éviter une distribution de bénéfices annuels nets aux associés sous forme de salaires, ce qui reviendrait à tourner l'interdiction de distribuer des dividendes supérieurs à l'intérêt légal.

Dans le second cas indiqué ci-dessus, l'impôt sur la richesse mobilière devrait être appliqué, mais il ne l'est pas étant donné que l'article 84 alinéa i) du TUID exonère de cet impôt les revenus réalisés par des sociétés coopératives et par des associations constituées sous quelque forme que ce soit, et résultant du traitement, de la transformation ou de la vente des produits livrés par les sociétaires pour autant que ces opérations ne sortent pas du cadre de l'exercice normal de l'agriculture selon la technique qui le régit et portent sur des quantités n'excédant pas la production des fonds propres ou exploités sous le régime du fermage, du métayage ou du colonat. Il est vrai que si d'une part ces coopératives de producteurs ne réalisent pas normalement des revenus propres et se bornent à effectuer des opérations pour le compte et dans l'intérêt des producteurs associés en clôturant généralement leur bilan en équilibre, d'autre part, le supplément de revenus résultant des opérations effectuées par les coopératives peut difficilement, même si l'associé exerce son activité d'exploitant agricole sur des terres qui lui appartiennent, être assujetti à l'égard de ce dernier à l'impôt sur le revenu agricole, qui est basé sur le système cadastral. Le mécanisme décrit se traduit ainsi par le non-assujettissement à l'impôt du revenu résultant des opérations effectuées par la coopérative.

Il est clair enfin que si la coopérative exerce des activités dont une partie sort du cadre normal de la production agricole tandis que l'autre ne dépasse pas ce cadre, l'impôt sur la richesse mobilière ne s'appliquera qu'aux revenus résultant des premières.

L'article 7 bis de la loi n° 1031 du 27 octobre 1957 prévoit que ne sont pas assujettis aux impôts directs les revenus réalisés par les sociétés coopératives constituées en caves coopératives, quelle que soit leur dénomination en vue de la transformation du vin produit et livré par les associés. Le ministère des finances estime que cette disposition a été intégrée dans l'article 84, alinéa I) TUID et que par conséquent elle s'applique dans les limites du cycle normal de la production agricole et seulement pour l'impôt sur la richesse mobilière. Sont

exonérés de l'impôt sur la richesse mobilière les éventuels excédents de gestion d'une coopérative d'agriculteurs qui se groupent pour acheter des machines destinées à être employées exclusivement au labourage collectif des terres leur appartenant. Pour les baux à ferme contractés par des coopératives, l'article 114 du TUID prévoit qu'il est possible de demander la détermination du revenu sur la base du système cadastral. Le mode de faire-valoir est très important puisque c'est de lui que dépend la classification du revenu dans la catégorie B (si la coopérative locataire cultive directement les terres) ou dans la catégorie C 1 (si la coopérative répartit les terres en plusieurs lots et les attribue à de petits exploitants). Enfin, l'article 12 de la loi de 1971 prévoit que sont exonérés de l'impôt sur la richesse mobilière de catégorie A (l'article 86 du TUID n'étant pas applicable ici) les intérêts sur les sommes que les membres versent, outre les apports au capital social, aux sociétés coopératives et à leurs consortiums ou que ceux-ci retiennent à leurs membres, à condition que les conditions suivantes soient remplies :

- a) Les versements et les retenues doivent être effectués exclusivement en vue de la réalisation de l'objet social et ne doivent dépasser, pour chaque membre, le montant de 3 millions de livres. Pour les coopératives de conservation, de traitement et de vente des produits agricoles ainsi que pour les coopératives de production et de main-d'oeuvre, cette limite est fixée à 8 millions;
- b) Les intérêts payés sur les sommes précitées ne doivent pas dépasser le taux des intérêts légaux;
- c) Les statuts des sociétés coopératives et de leurs consortiums doivent prévoir les conditions indiquées à l'article 25 du décret législatif n. 1377 du 14 décembre 1947 et ces conditions doivent prévoir les conditions indiquées à l'article 26 du décret législatif n. 1377 du 14 décembre 1947 et ces conditions doivent être effectivement respectées.

Puisque l'article 8 du TUID range toutes les coopératives sans distinction de forme, parmi les assujettis taxables sur la base du bilan, elles doivent acquitter l'impôt sur les sociétés. Toutefois l'article 151 du TUID déclare que sont exonérés de cet impôt :

a) les coopératives de main-d'oeuvre et de consommation et leur consortium, les coopératives visées à l'alinéa i) de l'article 84 et les coopératives de service constituées par des exploitants directs à condition que le capital social versé ne dépasse pas 4 millions de liras, que le patrimoine imposable ne dépasse pas 8 millions et que les statuts prévoient expressément les conditions indiquées à l'article 26 du décret législatif n° 1577 du 14 décembre 1947, ratifié et modifié par la loi n° 302 du 2 avril 1951. L'exonération n'est pas applicable lorsque l'administration financière constate que les conditions indiquées aux alinéas a) et b) de l'article 26 précité n'ont pas été effectivement observées pendant les cinq dernières années;

b) les sociétés coopératives à responsabilité illimitée, à condition qu'elles fournissent des biens, des services et du travail uniquement à leurs membres et qu'elles ne réalisent pas d'opérations avec les tiers en dehors des limites prévues expressément par les lois spéciales;

c) les consortiums de bonification, d'amélioration, d'irrigation, d'aménagement hydraulique, les associations pour l'exploitation en commun de terres appartenant à la collectivité.

Pour les coopératives et leurs consortiums visés à l'alinéa a) lorsque, les autres conditions étant remplies, le capital et le patrimoine dépassent les limites indiquées, ainsi que pour les coopératives constituées en vertu de la loi ou en application de dispositions législatives à des fins d'utilité sociale ou d'intérêt public, l'impôt frappe le patrimoine excédant 5 millions et le taux applicable à la partie du revenu qui excède 6 % du patrimoine est ramené à 7,50 %.

Toutes ces limites ont été supprimées par l'article 8 de la loi n. 127 du 17 février 1971 qui exonère de l'impôt sur les sociétés toutes les coopératives et leurs consortiums régis par les principes mutualistes et n'ayant pas des objectifs de spéculation privée, qui sont inscrits dans les registres préfectoraux ou dans le fichier général de la coopération.

Dans les cas, qui ne sont pas rares dans le secteur agricole, de coopératives à activités mixtes; c'est-à-dire se consacrant en partie à la transformation et au traitement des produits agricoles et effectuent, par ailleurs, des travaux sortant du cadre normal de l'activité agricole, les allègements fiscaux sont applicables seulement sur la partie du patrimoine et du revenu correspondant à l'activité qui peuvent bénéficier du régime de faveur.

En ce qui concerne l'impôt général sur les recettes, la loi exonère certains transferts de marchandises de la coopérative aux associés et vice-versa (art. 8 et 9 de la loi n° 1 du 7 janvier 1949), ainsi que les frais de transformation et de gestion supportés par la coopérative et remboursés par les associés sous quelque forme que ce soit (loi n° 609 du 25 juillet 1959). L'article 8 de la loi n° 1 de 1949 stipule que la fourniture de produits agricoles par des associés producteurs directs à des coopératives ou consortiums de traitement ou de vente en commun ou encore à des associations similaires à caractère coopératif, même non régulièrement constituées, ne donne pas lieu à des recettes imposables même si ces produits ont subi une première transformation; il en va de même pour la restitution aux associés du produit résultant du traitement ou de la transformation.

La loi n° 609 du 25 juillet 1959 complétant l'article 8 précité prévoit : // l'exonération de l'impôt sur tous les frais de gestion et de transformation des produits agricoles supportés par les organismes visés par ledit article, indépendamment de la façon dont ces frais sont acquittés, c'est-à-dire tant dans l'hypothèse de versements directs par les débiteurs (associés) que d'inscription au débit de ces derniers.

L'impôt sur les recettes est dû sur la vente des produits livrés par les producteurs ou des produits résultant de leur traitement ou leur transformation par lesdits organismes.

En ce qui concerne les produits livrés à des sociétés coopératives légalement constituées par les organismes visés au premier paragraphe, qui leur sont associés, l'impôt sur les recettes n'est pas applicable, cette exonération étant limitée aux produits qui ont été livrés à ces organismes par leur propres associés pour être vendus ou traités même s'ils ont été transformés par lesdits organismes.

La disposition énoncée aux premier et troisième paragraphes ne s'applique pas à l'égard des organismes qui y sont mentionnés et auxquels les associés vendent leurs produits agricoles au lieu de les leur remettre en vue de leur traitement ou de leur vente.!!

L'exonération s'applique aussi à ceux qui ont de facto la qualité d'associé sans l'être en droit faute d'une décision d'admission. Bénéficient entre autres de cette mesure les laiteries coopératives "turnarie", les coopératives constituées entre propriétaires pour transformer le bois de leurs propriétés forestières, les coopératives meunières, tandis qu'elle ne s'applique pas aux redevances versées par les associés à la coopérative pour l'utilisation des machines agricoles appartenant à cette dernière. L'article 9 de cette loi prévoit que le transfert de marchandises entre consortiums de coopératives exclusivement d'approvisionnement et les coopératives membres du consortium ne constitue pas une recette imposable lorsque les consortiums n'exercent aucune activité de caractère industriel. Ces allègements sont considérés comme applicables aux échanges entre les consortiums de coopératives de production et de main-d'oeuvre et les coopératives associées, entre la fédération italienne des consortiums agricoles et les consortiums provinciaux.

6.3. Impôts relatifs à l'extinction de l'entreprise

En ce qui concerne la dissolution tant totale que partielle de la société coopérative, il n'existe aucune disposition de faveur puisque la loi veut au contraire en augmenter l'activité et en assurer

l'existence. Puisqu'il s'agit toutefois d'une société, elle sera assujettie aux impôts déjà examinés précédemment pour cette forme juridique.

7. Autres formes d'association dans l'agriculture

7.1. Nous avons déjà dit que pratiquement aucune des formes d'association désignées par le terme de consortium ne se prête à faciliter l'intégration d'exploitations agricoles privées. Les associations du second degré entre coopératives sont traitées comme ces dernières et les échanges entre les coopératives et les consortiums sont soumis au même régime que les échanges entre les coopératives et leurs sociétaires. Les consortiums de propriétaires pour l'exécution de travaux et de services intéressant leurs propres terres sont assez fréquents; toutefois, alors que d'une part leurs activités ne se rapportent pas à l'exercice de l'entreprise agricole, d'autre part les redevances des membres des consortiums sont soumises à un régime fiscal qui les exonère de tout impôt (notamment de l'IGE). Le problème de l'imposabilité des boni de gestion des consortiums a été longuement examiné et différentes solutions ont été proposées par la doctrine et la jurisprudence.

Il reste enfin les consortiums agricoles provinciaux et leur fédération, dont les rapports, relevant essentiellement du droit public, font l'objet du point de vue fiscal d'une série de lois d'encouragement. Nous avons vu notamment que la fédération nationale est considérée comme un groupement de coopératives et qu'elle est traitée comme telle du point de vue fiscal.

7.2. L'acte constitutif de l'association en participation est soumis à l'impôt d'enregistrement au taux de 1 % de la somme des valeurs apportées s'il s'agit d'espèces et de biens mobiliers et de 2,5 % s'il s'agit d'établissements ou d'installations industriels. Il n'y a aucune particularité en ce qui concerne les impôts directs, puisque les impôts fonciers restent à la charge de l'assujetti inscrit au cadastre tandis que l'impôt sur la richesse mobilière éventuellement perçu est à la charge de l'associant. Naturellement, les bénéfices perçus par l'associé sont soumis à l'impôt personnel.

L'impôt général sur les recettes est régi par l'article 12 du D.L. n° 789 du 3 mai 1948 ; en vertu de cet article, sont considérés comme soumis à l'IGE les paiements en espèces ou en nature qui, dans les associations en participation ou autres associations similaires, de fait ou de droit, sont effectuées entre associants et associés ou tout adhérent à l'association, à titre de contrepartie, participation aux bénéfices, coparticipation ou autre, même si le droit à leur perception ne naît qu'au moment où sont réalisées les recettes relatives à l'entreprise qui fait l'objet de l'association. Il est clair que le régime réservé à ces échanges est moins favorable que celui qui est applicable aux dividendes et bénéfices des sociétés, puisque ceux-ci échappent à l'impôt. Echappent aussi à l'impôt les échanges réalisés dans le cadre des contrats de métayage, de colonage partiaire, etc..

7.3. Les livraisons de produits agricoles aux coopératives et consortiums de coopératives effectuées par les propriétaires de terres affermées ou louées à colonage partiaire ne sont pas soumises à l'impôt général sur les recettes.

P A R T I E III

Exemple de l'incidence fiscale selon la forme de
coopération choisie (1)

1er cas : Utilisation en commun de machines

S'agissant d'un groupement ayant pour objet l'utilisation en commun de machines agricoles destinées surtout à la culture des betteraves à sucre, groupement constitué de 8 membres, et étant donné qu'il a été prévu expressément què dans certains cas les frais afférents au fonctionnement de la société seront couverts directement par les associés, on peut, pour la quantification, procéder à une comparaison utile entre l'incidence fiscale grevant l'entrepreneur individuel et celle grevant la société de capitaux. Il est en effet à noter que, dans le cas considéré, les sociétés coopératives sont soumises au même régime que les sociétés de capitaux puisque les conditions justifiant l'application du régime de faveur ne sont pas remplies dans les exemples donnés.

Comme il ressort du tableau ci-après, l'entrepreneur individuel est soumis à des charges comparativement plus lourdes que l'actionnaire d'une société de capitaux. Cela est dû notamment au fait que ses revenus sont soumis en totalité à l'impôt sur la richesse mobilière de catégorie B et par conséquent à l'impôt de famille et à l'impôt complémentaire.

En revanche, dans les calculs effectués on a supposé que le membre d'une société de capitaux tire d'autres sources un revenu tel qu'il équivaut à celui de l'entrepreneur individuel, revenu qui par hypothèse n'est pas soumis à l'impôt sur la richesse mobilière mais seulement à l'impôt de famille et à l'impôt complémentaire.

La variation par rapport au montant du revenu imposable du barème des trois impôts directs considérés (richesse mobilière, impôt de famille et impôt complémentaire), fait que les charges fiscales grevant l'entrepreneur individuel sont, comme le montre d'ailleurs le tableau suivant, très supérieures à celles supportées par l'associé d'une société de capitaux :

(1) Les calculs détaillés se trouvent en annexe.

Utilisation en commun de machines

Unité : u.c.

	Entrepreneur individuel	Société de fait	Copropriété	Société de capit.	Société coopérat.
A) Constitution					
Droit d'enregistrement		10	10	10	10
Taxe sur les concessions gouvernementales				9,60	
B) Fonctionnement					
Impôt sur les sociétés				(1) 61,33	(1) 61,33
Impôt sur la richesse mobilière	1.350,29			(1) 168,78	(1) 168,78
Impôt de famille	103,10			325,30	325,30
Impôt complémentaire	102,07			259,00	259,00
Total grevant chaque contribuable	1.555,46			814,41	814,41
C) Retrait					
Droit d'enregistrement		27,93	27,93	27,93	27,93

(1) Incidence pro quota sur chaque associé.

2ème cas : Elevage en commun de porcs à l'engrais

Dans le cas de l'élevage en commun de porcs, les sociétés de fait et les sociétés en copropriété sont assujetties (d'après les indications qui ont été fournies dans l'exemple considéré) à un régime fiscal dans lequel les impôts directs sur le revenu sont moins élevés.

En revanche, la situation est inverse en ce qui concerne les impôts indirects payés au moment de la constitution de la société, puisque, si dans le cas d'une société de capitaux l'apport de travail et par conséquent la taxation correspondante sont impossibles, par contre la taxation de l'apport de travail est possible dans le cas d'une société de fait.

Le fait que les revenus d'un membre d'une société de fait ou de capitaux soient complétés par des revenus provenant d'autres sources et non soumis à l'impôt sur la richesse mobilière a pour conséquence sur les impôts directs que l'entrepreneur individuel paie plus d'impôts que le membre d'une société, que cette dernière soit de fait ou de capitaux.

Le fait, en outre, que les revenus de la société de capitaux soient soumis non seulement à l'impôt sur la richesse mobilière (grevant aussi les sociétés de fait même si les taux fiscaux sont plus faibles pour la première tranche de 720.000 lires de revenu imposable) mais aussi à l'impôt sur les sociétés a pour effet que les charges fiscales ont une incidence beaucoup plus forte sur elles, comme le montre le tableau suivant :

Elevage en commun de porcs à l'engrais

Unité : u.c.

	Entreprise individuelle	Société de fait	Copropriété	Société de capitaux	Société coopérative
A) Constitution					
Droit d'enregistrem.		1.126,5	1.126,5	1.014	1.014
sur les apports à la société		312,5	312,5	200,0	200,0
sur les biens acquis	814	814	814	814	814
Impôt général sur les recettes frappant les biens acquis	2.260	2.260	2.260	2.260	2.260
Taxe sur les concessions gouvernementales				9,60	
Total	3.074	3.386,5	3.386,5	3.283,60	3.274
B) Fonctionnement					
Impôt sur les sociétés				(1) 86,40	(1) 86,40
Impôt sur la rich. mob.	2.291,76	(1) 229,17	229,17	(1) 255,66	(1) 255,66
Impôt de famille	371,99	647,48	647,48	627,66	627,66
Impôt complémentaire	293,98	460,66	460,66	452,48	452,48
Total des impôts grevant le contribuable	2.957,73	1.337,31	1.357,31	1.422,20	1.422,20
C) Retrait					
Droit d'enregistrem.		68,4	68,4	68,4	68,4

(1) Incidence grevant pro quota chaque associé.

3ème cas : Gestion en commun d'une étable de vaches laitières

Dans le cas considéré on ne constate pas de différence de régime en ce qui concerne les impôts indirects, mais on note seulement que les impôts sur le revenu des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives sont plus élevés (on a appliqué à ces sociétés le régime habituel, étant donné que les conditions justifiant l'application du régime de faveur ne sont pas remplies dans l'exemple cité).

La charge fiscale plus lourde qui pèse sur l'associé d'une société de capitaux est due exclusivement à l'impôt sur les sociétés dont l'incidence n'est pas compensée par les impôts personnels moindres que paye l'actionnaire.

C'est ce qui ressort clairement du tableau ci-après :

Gestion en commun d'une étable de vaches laitières

Unité : u.c.

	Entreprise indivi- duelle	Société de fait	Copropriété	Société de capitaux	Société coopérative
A) Constitution					
Droit d'enregistrem.		8.046	8.046	8.046	8.046
sur les apports à la société		900	900	900	900
sur les biens acquis	7.146	7.146	7.146	7.146	7.146
Impôt général sur les recettes frappant les biens acquis	5.110	5.110	5.110	5.110	5.110
Taxe sur les conces- sions gouverne- mentales				9,60	
Total	12.256	13.156	13.156	13.165,60	13.156
B) Fonctionnement					
Impôt sur les sociétés	-	-	-	(1)210,00	210,00
Impôt sur la rich.mob.	1.723,58	(1)172,36	172,36	(1)197,86	197,86
Impôt de famille	246,60	422,60	422,60	392,75	392,75
Impôt complémentaire	207,76	323,04	323,04	308,37	308,37
Total des im- pôts grevant le contribuable	2.177,94	918,00	918,00	1.108,98	1.108,98
C) Retrait					
Droit d'enregistrem.		244,4	244,4	244,4	244,4

(1) Grevant chaque associé pro quota.

4ème cas : Fusion complète d'exploitations mixtes

Dans ce cas, il apparaît que les charges fiscales d'un porteur d'actions d'une société de capitaux sont beaucoup plus lourdes que celles d'un membre d'une société de fait, cela tient à ce que la société de capitaux dispose dans le cas considéré d'un patrimoine important, fortement grevé par l'impôt sur les sociétés. En outre, la société de fait bénéficie en matière d'impôts sur la richesse mobilière d'une tranche exonérée de 240.000 liras et d'un taux réduit de moitié pour la tranche suivante de 720.000 liras de revenu imposable; cela explique pourquoi par rapport aux membres d'une société de fait le porteur d'actions d'une société de capitaux doit supporter en ce qui concerne l'impôt sur la richesse mobilière, une charge plus grande non compensée par une incidence plus faible des impôts personnels sur les revenus.

Le régime auquel est soumis l'entrepreneur individuel est sensiblement moins avantageux étant donné que ses revenus comprennent aussi le montant des salaires, qui dans son cas ne peut être déduit comme il l'est dans les autres cas considérés (société de fait, copropriété, société de capitaux, société coopérative).

Comme le montre le tableau ci-joint, il n'y a aucune différence en ce qui concerne les impôts indirects dans les quatre cas considérés :

Fusion complète d'exploitations mixtes

Unité : u.c.

	Entreprise indivi- duelle	Société de fait	Copropriété	Société de capitaux	Société coopérative
A) Création					
Droit d'enregistrement		16.750	16.750	16.750	16.750
Taxe sur les conces- sions gouvernementales				9,60	
B) Fonctionnement					
Impôt sur les sociétés				(1)764,99	(1)764,99
Impôt sur la rich.mob.	3.483,00	(1)451,75	(1)451,75	(1)504,73	(1)504,73
Impôt de famille	691,23	263,06	263,06	181,70	181,70
Impôt complémentaire	483,23	220,27	220,27	163,58	163,58
Total grevant le contribuable	4.657,46	935,08	935,08	1.615,00	1.615,00
C) Retrait					
Droit d'enregistrem.		864,14	864,14	864,14	864,14

(1) Incidence grevant chaque associé pro quota.

5ème cas : I. Abattoir propriété de la société

Unité : u.c.

	Société de fait	Société de capitaux
<u>A) Constitution</u>		
Droit d'enregistrement	22.475	22.475
dont : - sur les apports à la société	600	600
- sur les biens acquis	21.875	21.875
i.g.e. sur les biens acquis	56.500	56.500
Taxe sur les concessions gouvernementales	-	9,60
<u>B) Fonctionnement</u>		
Impôt sur les sociétés	-	13.215
Impôt sur la richesse mobilière	42.187	42.605
<u>C) Retrait</u>		
Droit d'enregistrement	344 (x)	344 (x)

(x) pour les 30 sociétaires qui se retirent

5ème cas : II. Abattoir utilisé par la société en
location

Unité : u.c.

	Société de fait	Société de capitaux
A) <u>Constitution</u>		
Droit d'enregistrement	60	60
dont : - sur les apports à la société	60	60
- sur les biens acquis	-	-
i.g.e. sur les biens acquis	-	-
Taxe sur les concessions gouvernementales	-	9,60
B) <u>Fonctionnement</u>		
Impôt sur les sociétés	-	-
Impôt sur la richesse mobilière	-	54
C) <u>Retrait</u>		
Droit d'enregistrement	60	60

6ème cas : Associations pour la commercialisation de fruits et légumes

Unité : u.c.

	Consortium	Société de fait	Société de capitaux
<u>A) Constitution</u>			
Droit d'enregistrement	66.300	66.300	66.300
dont : - sur les apports à la société	7.200	7.200	7.200
- sur les biens acquis	59.100	59.100	59.100
i.g.e. sur les biens acquis	137.060	137.060	137.060
Taxe sur les concessions gouvernementales	-	-	9,60
<u>B) Fonctionnement</u>			
Impôt sur les sociétés	-	-	16.384
Impôt sur la richesse mobilière	57.089	57.089	57.575
<u>C) Retrait</u>			
Droit d'enregistrement	551 (x)	551 (x)	551 (x)

(x) pour les 50 sociétaires qui se retirent

P A R T I E I V

Rapports entre l'aspect fiscal et les autres aspects de la
coopération et de l'intégration dans l'agriculture

Pour tirer quelques conclusions de ce qui a été exposé jusqu'à présent et pour examiner de manière concrète les possibilités de créer des exploitations collectives dans le secteur agricole, il convient de tenir compte de la situation actuelle de l'agriculture italienne. Malgré les nombreuses interventions de l'Etat dans ce secteur, elle se trouve encore dans un état de sous-développement, en raison notamment des difficultés de mécanisation pour une grande partie des cultures des régions centrales et méridionales et à cause de l'exode de la population des zones rurales vers les cités industrielles. Dans l'état actuel des choses, les exploitations agricoles italiennes présentent encore dans la majorité des cas un caractère familial et les terres sont cultivées simplement pour fournir les produits destinés à être consommés directement par les personnes vivant de l'exploitation. Il s'agit le plus souvent de petites exploitations agricoles en faire-valoir direct ou gérées sur la base de baux ruraux, qui se proposent seulement l'exploitation du sol ou l'élevage dans les limites du potentiel du fonds.

Il convient ici de faire nettement la distinction entre activité (et donc entreprise) agricole au sens strict et activité industrielle et commerciale; en effet, comme nous l'avons souligné au début, cette distinction revêt une très grande importance pour toute la réglementation juridique et fiscale. Tous les avantages accordés tant sur le plan du droit civil que du droit fiscal sont en effet liés à l'exercice de l'activité agricole au sens strict, c'est-à-dire à la petite entreprise d'exploitation directe ayant des terres que le législateur italien a toujours considérée comme ayant besoin d'encouragement et de subventions. Pour ces nombreuses exploitations agricoles de faible importance, des mesures de faveur sont prévues, notamment l'inexistence de la faillite, le caractère non obligatoire des écritures comptables, l'application de l'impôt sur le revenu agricole calculé sur la base du système cadastral, etc. Pour les entreprises commerciales peu

nombreuses qui exercent leur activité dans le secteur agricole, on applique au contraire le régime prévu pour les entreprises commerciales ordinaires; par conséquent, la déclaration de faillite est applicable, les écritures comptables sont obligatoires et l'impôt sur la richesse mobilière est perçu sur la base du revenu effectif. Cet état de choses explique en outre l'inexistence de formes typiques pour l'exercice de l'entreprise agricole (à la différence de ce qui existe en France) ainsi que de formes typiques justifiées par des besoins particuliers (GmbH et CO en Allemagne). En effet, l'exploitation agricole est dans la majeure partie des cas de petite dimension et elle est gérée individuellement ou tout au plus sous des formes rudimentaires d'association, constituées par la communauté familiale, par l'association en participation, ou sur la base de contrats agricoles. Lorsque l'exploitation commence à atteindre des dimensions plus vastes, grâce à l'emploi en commun de machines agricoles ou à l'exploitation collective d'un ou de plusieurs secteurs de production, on assiste à la constitution de sociétés de fait vers lesquelles d'une part les agriculteurs se sentent attirés en raison de la simplicité de la forme et de leur méfiance instinctive pour tout formalisme, mais à l'égard desquelles ils manifestent d'autre part une certaine réserve à cause des éventuelles complications de caractère fiscal qui peuvent en résulter, notamment en ce qui concerne l'impôt d'enregistrement. Cela explique aussi que la forme de la société civile soit rarement adoptée, bien qu'elle ait été prévue par le législateur pour l'exercice des activités agricoles. Plus rare encore est l'adoption par les entreprises exerçant des activités agricoles au sens strict de formes de sociétés plus complexes, caractéristiques des sociétés commerciales. Tout contribue donc à justifier le fait que la forme de la société coopérative (surtout de la coopérative de main-d'oeuvre et de service) soit devenue, à défaut d'autres formes caractéristiques, la forme juridique de loin la plus répandue dans l'agriculture italienne pratiquée sur une base collective. Cela tient surtout à ce que, compte tenu du fractionnement du territoire en de très nombreuses petites exploitations directes orientées la plupart vers la mise en valeur des terres en vue de l'autoconsommation, c'est l'objectif mutualiste caractéristique des coopératives qui permet le mieux d'obtenir la productivité maximale des petites exploitations agricoles (en permettant de réduire les dépenses ou de réaliser des recettes plus élevées) sans toutefois tendre à rationaliser la production.

La situation de l'agriculture italienne telle qu'elle vient d'être exposée, en justifiant la distinction fondamentale qui est faite entre l'activité agricole et l'activité commerciale explique en outre pourquoi les avantages, tant juridiques que fiscaux sont attribués ratione materiae e non ratione formae, c'est -à-dire à tous les assujettis qui opèrent dans un secteur déterminé, quelle que soit la forme juridique choisie. Cela explique aussi que le système fiscal italien ne fasse aucune discrimination entre les exploitations agricoles individuelles et collectives.

Ce qui vient d'être expliqué montre que les exploitations agricoles au sens propre, tout en pouvant choisir la forme de la société commerciale sans perdre les avantages dont elles jouissent (sauf en ce qui concerne l'applicabilité de l'impôt sur la richesse mobilière sur la base du bilan s'il s'agit de sociétés de capitaux), le font en fait assez rarement. Les sociétés commerciales qui opèrent dans le secteur agricole sont généralement celles qui ne se bornent pas à faire fructifier le potentiel de l'exploitation mais qui exercent une véritable activité industrielle ou commerciale.

L'exposé qui vient d'être fait sur les rapports entre l'activité agricole et la forme commerciale dans les entreprises opérant dans le secteur agricole doit toutefois être précisé; il permet de constater certaines différences de régime dans le domaine du droit civil entre les exploitations agricoles qui revêtent aussi la forme juridique de ce genre d'entreprise et les exploitations agricoles qui ont la forme d'une société commerciale.

En premier lieu l'exploitation agricole individuelle ne peut avoir une forme commerciale, étant donné qu'elle ne pose aucun problème d'organisation de la forme sociale de l'entreprise. Aucun problème ne se pose non plus pour la société simple qui est l'unique forme collective non commerciale d'exercice de l'entreprise et qui a été conçue spécialement pour l'entreprise agricole.

En revanche le problème se pose lorsque l'exploitation agricole prend la forme d'une des sociétés commerciales prévues par notre code (art. 2248) à savoir : société en nom collectif, société en commandite simple et par actions, société à responsabilité limitée et par actions.

Il s'agit en effet d'établir si l'adoption de la forme commerciale implique l'application intégrale du régime des sociétés commerciales, bien que l'activité reste agricole. Cette question revêt un intérêt pratique tout particulier puisque l'adoption de la forme commerciale permet de limiter de plus en plus la responsabilité : il est par ailleurs douteux - nous l'avons dit - que la société agricole en nom collectif se réalise concrètement en raison précisément des faibles avantages qui découlent de la limitation imparfaite de la responsabilité.

La première conséquence de l'adoption de la forme commerciale par la société est l'obligation de procéder à l'inscription au registre des entreprises (art. 2200 C.C.). Toutefois cet enregistrement concerne la forme de l'entreprise collective et non l'activité qui reste agricole.

La société agricole inscrite au registre se trouve donc dans une situation intermédiaire entre la société agricole gérée sous les formes de la société simple et la société exerçant une activité commerciale constituée sous la forme d'une des sociétés commerciales.

Alors que ni les règles relatives à l'activité commerciale (faillite, livres comptables) ni celles concernant la forme de la société (enregistrement, publicité, représentation) ne s'appliquent à l'entreprise agricole exercée sous la forme d'une société simple, l'entreprise agricole exercée sous la forme d'une société commerciale est soumise aux dispositions des sociétés enregistrées pour ce qui est des conséquences de l'enregistrement et aux dispositions relatives aux entreprises agricoles en ce qui concerne son activité.

L'entreprise agricole exercée sous la forme d'une société commerciale est en premier lieu soumise aux normes qui réglementent la publicité obtenue par l'enregistrement : en cas de transfert de l'exploitation (art. 2556 C.C.), en cas de transfert des crédits d'exploitation (art. 2559 C.C.). En outre, l'acte écrit ad probationem est nécessaire

pour le transfert de l'exploitation (art. 2556 C.C.) et l'entreprise peut tenir les écritures comptables avec les effets propres de la comptabilité commerciale (art. 2709 - 2711 C.C.).

En second lieu, l'extension de règles ou d'institutions concernant directement l'entreprise commerciale doit être considérée comme admissible lorsqu'elles sont fondées non sur l'élément juridique de l'objet de l'activité de l'entreprise mais sur l'élément formel de l'obligation de publicité. C'est le cas notamment en ce qui concerne la protection de la raison sociale (art. 2564 et 2566 C.C.) ainsi que la possibilité d'utiliser les formes de représentation réglementées par les articles 2203 et suivants du C.C., notamment la représentation des gérants fondés de pouvoir.

En revanche, l'entreprise agricole exercée sous la forme d'une des sociétés commerciales n'est pas seulement soumise à la réglementation prévue par le Code pour ces dernières en ce qui concerne l'activité commerciale : en effet, l'application de la réglementation sociale (des entreprises collectives soumises à l'obligation d'enregistrement) n'implique pas nécessairement l'application de la réglementation commerciale (pour les entreprises qui exercent une activité commerciale). Les conclusions valent aussi pour les coopératives qui, bien que n'étant pas une forme de société typiquement destinée à l'exercice d'activités commerciales, sont soumises au même régime.

La faillite et les autres procédures du concours des créanciers ne s'appliquent pas aux sociétés agricoles inscrites au registre, étant donné que le Code civil (art. 2221) et la loi réglementant les faillites (RD n° 267 du 16 mars 1942) les limitent aux entreprises qui exercent une activité commerciale.

La réglementation relative à la capacité d'être exploitant d'une entreprise commerciale (art. 2294 C.C.) n'est pas applicable non plus.

Quant à la tenue des écritures comptables visées aux articles 2214 et suiv. du C.C., il convient de noter que si la société agricole inscrite au registre peut les tenir librement, avec les conséquences indiquées aux articles 2709 et suiv. du C.C., cette faculté devient

une obligation lorsque l'on considère que la comptabilité est présumée à des stades divers et essentiels du fonctionnement de la société, qui s'avèrent inséparables de l'organisation sociale, indépendamment de la nature de l'activité exercée.

En effet pour les sociétés de capitaux, le bilan n'est pas concevable sans écriture comptable. Sans comptabilité, il n'est pas possible non plus de procéder à la répartition des bénéfices, au contrôle sur les réductions de capitaux, émissions d'obligations etc ... Du reste la loi exige que le bilan soit établi sur la base d'une comptabilité ordonnée; la loi fiscale considère pour sa part, les sociétés de capitaux imposables sur la base du bilan.

Pour les sociétés de personnes les livres comptables sont aussi nécessaires pour permettre le contrôle de la gestion, la vérification des bénéfices réalisés, la distribution des bénéfices aux associés.

On peut donc conclure que par rapport aux sociétés inscrites au registre qui exercent une activité commerciale, celles qui exercent une activité agricole se trouvent dans une situation différente puisqu'elles ne tombent pas sous le coup des dispositions sur la forme sociale mais de celles sur l'activité exercée.

On est encore loin de la pleine commercialisation de l'entreprise sous la forme qui a été adoptée dans d'autres domaines et qui était prévue dans certains projets de réforme du code de commerce.

En effet, le législateur s'est arrêté à mi-chemin, reconnaissant à l'entreprise agricole la possibilité de se constituer sous les formes des sociétés commerciales, mais en maintenant pour une large part la réglementation propre à l'activité exercée.

Il est d'ailleurs difficile de savoir à quel moment l'entreprise cesse d'être agricole pour devenir commerciale : on a dit que ce moment est déterminé par la mise en circulation qui se traduit par la fréquence des contacts avec le public, des opérations créditrices et débitrices, de crédit, le développement du cycle économique au-delà de la simple production agricole.

Le problème pouvait être résolu en laissant aux intéressés la liberté de choisir l'une ou l'autre des sociétés commerciales et, de ce fait, de s'assujettir entièrement à la réglementation commerciale de l'entreprise.

On a agi au contraire sur deux plans, celui de la forme et celui du fond, en dissociant les avantages et les inconvénients et en donnant ainsi à l'entreprise agricole ayant la forme d'une société commerciale l'avantage de la limitation de sa responsabilité sans qu'elle ait pour autant l'inconvénient du risque de faillite.

En l'état actuel des choses, il est donc assez difficile d'indiquer les rapports existants entre le facteur fiscal et les autres facteurs juridiques, économiques et sociaux dans l'exploitation agricole. C'est pourquoi il convient de déterminer au préalable quelle exploitation agricole on considère. Si l'on se réfère à l'exploitation agricole au sens propre, qui constitue en Italie la forme de très loin la plus répandue, on peut considérer que le choix du type de société est déterminé non pas tant par le facteur fiscal que par le facteur économique, constitué par la charge importante qu'entraînerait pour des unités économiques aussi rudimentaires la nécessité d'une organisation complexe.

Et alors, même de jure condendo, on pourrait considérer comme correcte la politique menée jusqu'à présent et consistant dans l'octroi d'avantages fiscaux ou financiers (Ier et IIème Plan Vert) dès lors que la création d'exploitations collectives n'aurait pas ou peu de chance de succès. Ceci sans préjudice de la possibilité d'introduire des formes spécifiques qui tiennent compte de la situation particulière de l'agriculture comme cela a été fait en France. L'introduction de telles formes de sociétés doit être accueillie très favorablement.

Si par contre on considère les entreprises industrielles et commerciales qui opèrent dans l'agriculture, on peut alors prévoir la création d'entreprises de plus en plus intégrées et de plus en plus concurrentielles. Toutefois, bien que cela se produise déjà, encore que d'une manière limitée, il convient d'observer que le facteur fiscal n'influe sur ce choix ni plus ni moins que sur le choix du type de

sociétés dans le cas des entreprises qui opèrent dans d'autres secteurs, même si pour les exploitations agricoles il est possible de prendre en considération les avantages éventuellement accordés ratione materiae (exemple : évaluation automatique des fonds). C'est ainsi que le rapport inversement proportionnel qui est censé exister entre la limitation de la responsabilité et l'imposition n'existe que quand l'exploitation est imposable sur la base du bilan et par conséquent est soumise à l'impôt sur les sociétés. Tant qu'elle reste non imposable sur la base du bilan (exploitations individuelles, différents types de sociétés de personnes), une limitation progressive de la responsabilité (sociétés civiles, société en nom collectif, en commandite simple) ne s'accompagne en fait d'aucune augmentation de l'incidence fiscale si l'on exclut les impôts (impôt d'enregistrement, impôt hypothécaire, droit de timbre, taxe sur les concessions gouvernementales) liés aux formalités nécessaires pour la constitution et l'activité de ces exploitations.

La taxation sur la base du bilan (pour les sociétés de capitaux, les coopératives ou et autres entreprises auxquelles s'applique cette forme de taxation) n'implique pas non plus l'incidence fiscale différente (qui dépend seulement de la catégorie à laquelle appartiennent les revenus de l'assujetti) mais seulement une forme différente de détermination du revenu imposable. Cette dernière consiste en un critère de forme qui fait obligation à l'office des impôts de s'en tenir aux résultats de la comptabilité fiscale régulièrement tenue, sauf la possibilité de rectifier les différents postes ou de réfuter l'ensemble du bilan dans certaines hypothèses expressément prévues. Il est clair toutefois qu'en raison des charges qu'implique la tenue d'une comptabilité détaillée, ce type d'imposition sera choisi surtout par les entreprises les mieux organisées, qui en général n'exercent pas leur activité seulement dans le secteur agricole au sens strict, mais aussi dans le secteur industriel ou commercial.

Il convient enfin de souligner qu'en ce qui concerne l'imposition directe des terrains agricoles (ainsi que l'imposition indirecte sur la base du système d'évaluation automatique), comme il n'existe pas en Italie une forme d'imposition forfaitaire, on obtient le même effet

d'encouragement grâce au système cadastral qui, malgré les coefficients d'évaluation, porte sur des valeurs imposables très inférieures aux valeurs réelles, ce qui constitue une mesure indirecte d'allègement fiscal en faveur du secteur agricole.

En ce qui concerne enfin la Sécurité Sociale des personnes qui exercent une activité agricole, il convient de noter que dans ce domaine aussi, en raison précisément de la situation particulière des travailleurs dudit secteur, on applique un système différent de celui qui régit la Sécurité Sociale des salariés des entreprises agricoles et commerciales. Cette différence réside surtout dans le système de détermination et de recouvrement des cotisations.

Dans un premier temps les formes communes d'assurances sociales (invalidité, vieillesse, chômage, mais pas l'assurance maladie) couvraient aussi les travailleurs du secteur agricole. Toutefois, le régime uniforme était mal adapté au milieu agricole où la dispersion des travailleurs dans les campagnes, la grande variété des rapports de travail qui ne sont pas toujours régis par des accords contractuels bien définis, l'instabilité du rapport de travail pour les ouvriers agricoles et surtout l'absence dans les exploitations agricoles d'un équipement administratif et comptable approprié rendent assez difficile l'observation des règles complexes du régime normal d'assurances. Par conséquent, le R.D.L. n° 2138 du 26 novembre 1938 (entré en vigueur en 1940) vise à unifier et à simplifier l'établissement et le recouvrement des cotisations dues par l'exploitant pour les différentes formes d'assurances sociales des travailleurs agricoles. Ces cotisations sont appelées cotisations agricoles unifiées. Leur calcul se fait selon un procédé assez complexe :

a) les commissions provinciales responsables déterminent la main-d'oeuvre nécessaire en moyenne pour la culture d'un hectare de chaque produit végétal, pour l'élevage d'une tête de chaque espèce de bétail et pour l'exécution d'autres travaux agricoles, et elles établissent le nombre moyen de journées de travail qui doivent être fournies par chaque travailleur (salariés fixes, métayers, fermiers, exploitants directs).

b) les entrepreneurs doivent déclarer la composition de leur propre exploitation en indiquant le mode de faire-valoir, la superficie des terres et des cultures et le nombre de travailleurs permanents ; à défaut de cette déclaration on procède d'office.

c) Sur la base des déclarations ou de la vérification effectuée d'office, l'administration provinciale détermine la quantité totale de main-d'oeuvre employée en s'appuyant sur les valeurs moyennes indiquées précédemment. Cette main-d'oeuvre est subdivisée en fonction du rapport qui existe dans l'entreprise entre le nombre de journées fournies par les travailleurs salariés (salariés permanents et journaliers) et par les travailleurs associés (métayers et colons) puisque les prestations des assurances, et donc les cotisations, sont différentes pour chaque catégorie.

Comme ce système de détermination, basé sur les valeurs moyennes, peut conduire à des résultats non conformes à la réalité, on a introduit un nouveau système (en vertu de l'article 5 du D.L. n° 59 du 23 janvier 1948) basé sur le relevé de la main-d'oeuvre employée par l'exploitation agricole pendant l'année précédente. Selon ce système, chaque journalier agricole a reçu un livret pourvu d'un calendrier sur lequel l'exploitant appose sa signature et indique le nombre de jours de travail fournis; la somme de travail fournie par les salariés permanents est connue grâce aux livrets de travail. Une fois déterminée la quantité de main-d'oeuvre employée par l'exploitation, cette dernière doit verser les cotisations fixées annuellement par décret du Président de la République sur proposition du Ministre du travail et de la prévoyance sociale. Les sommes ainsi obtenues sont perçues sur la base du système des rôles par les percepteurs des impôts directs; toutefois les chefs d'entreprise ont la possibilité de les payer directement en quatre tranches annuelles par compte courant postal. Pour l'assurance contre les accidents uniquement, le montant est déterminé dans chaque province en fonction de l'estimation cadastrale des exploitations et est inscrit sur les rôles de l'impôt foncier à la charge de l'entrepreneur.

Les travailleurs ayant droit aux prestations des assurances sont ceux qui figurent sur les listes communales des travailleurs agricoles tenues à jour conformément aux lois spéciales en vigueur.

En conclusion, les indications les plus intéressantes que l'on peut tirer de l'examen de la situation de fait, juridique, fiscale, économique et sociale existant dans l'agriculture italienne ne concernent pas tant les effets réciproques de ces facteurs pour les diverses formes de coopération et d'intégration dans la gestion de l'exploitation, que la distinction entre l'entreprise agricole et entreprise non agricole ou, ce qui revient au même, entre activité agricole et activité industrielle et commerciale. Cette distinction constitue en effet la clé de voute du régime juridique du secteur agricole; c'est pourquoi il convient comme nous avons cherché à le faire, de traiter séparément les deux sujets, selon que l'on examine les données normatives ou les perspectives de développement pour les exploitations agricoles proprement dites ou pour les entreprises commerciales et industrielles qui opèrent dans l'agriculture.

En ce qui concerne la commercialisation on a examiné ci-dessus les conséquences tant en droit civil qu'en droit fiscal de l'exercice d'activité de transformation et de vente des produits, à la fois dans le cadre de l'entreprise agricole (individuelle, communauté par indivision, société simple) et dans le cadre des sociétés commerciales (de personnes ou de capitaux); en admettant naturellement qu'il s'agisse toujours d'activités qui restent dans les limites du caractère connexe et normal des activités agricoles principales.

En revanche, si l'activité de commercialisation porte bien sur des produits agricoles mais dépasse le potentiel économique des fonds dont dispose l'entreprise, cette dernière est alors traitée tant en droit civil qu'en droit fiscal comme une entreprise commerciale et elle peut prendre toutes les formes juridiques permettant d'exercer collectivement ce type d'entreprise.

En résumé, on peut dire qu'il existe des rapports non négligeables entre l'aspect fiscal et les autres aspects juridiques :

1) Le droit fiscal, tout en ayant recours aux instruments et aux institutions relevant des autres domaines du droit, présente une autonomie marquée qui se traduit par l'importance attribuée à l'aspect économique des phénomènes. Cela est confirmé par l'art. 8 du R.D. n° 3269, du 30 décembre 1923, (loi d'enregistrement) en vertu duquel les taxes sont appliquées sur la base de la nature intrinsèque et aux effets des actes ou des transferts, même si le titre ou la forme apparente ne correspondent pas.

2) Cet aspect s'exprime aussi dans la tendance à augmenter le nombre des assujettis passifs en y incluant aussi les organismes de fait (art. 8 T.U.I.D.). C'est ainsi que la société de fait est assujettie à l'impôt réel sur la richesse mobilière en lieu et place des assujettis entrepreneurs. La jurisprudence en est arrivée parfois à considérer aussi les fermages collectifs comme des assujettis autonomes.

3) Le fait pour l'entreprise collective de devenir une entité et le fait que celle-ci est distincte de ses différents associés impliquent d'une part comme nous l'avons vu, que ces derniers ne peuvent être assujettis à l'impôt sur le revenu agricole, étant donné que l'entreprise n'est pas exercée par eux, mais par l'entité collective, et d'autre part l'inapplicabilité de cet impôt à cette dernière étant donné qu'elle n'est pas titulaire d'un droit réel sur le fonds. Et puisque l'activité de commercialisation qui reste dans le cadre normal de la production agricole des entreprises collectives est exonérée de l'impôt sur la richesse mobilière, conformément à l'article 54, alinéa i) du TUID, le revenu qui en provient étant déjà imposé, il en résulte un avantage certains pour l'exploitant agricole, qui pourtant exerce l'entreprise sur son fonds, car l'impôt sur le revenu agricole est appliqué d'après le système cadastral et n'est donc pas proportionnel au bénéfice réel de la commercialisation.

4) Nous avons vu comment l'activité agricole réagit sur la forme de société commerciale en limitant la discipline applicable au type social choisi.

5) Enfin la plus grande limitation de responsabilité, obtenue par le biais des sociétés de capitaux implique l'applicabilité de l'impôt sur les sociétés et la taxation sur la base du bilan pour ce qui est de l'impôt sur la richesse mobilière.

En ce qui concerne les rapports entre l'aspect fiscal et l'aspect économique, on a rappelé :

- 1) l'état actuel de l'agriculture italienne;
- 2) le fait qu'on a encouragé par divers moyens, et surtout par le biais fiscal, la constitution de sociétés coopératives qui se prêtent particulièrement à la collaboration dans le secteur agricole;
- 3) le fait que par différentes mesures législatives on ait avantagé l'agriculture sur le plan fiscal par rapport aux autres secteurs économiques (on se rappellera l'estimation automatique des fonds agricoles aux fins du droit d'enregistrement et des droits de succession, les allègements accordés pour le droit d'enregistrement frappant les apports faits dans une société agricole, les allègements de l'I.G.E. sur les échanges de produits agricoles, les allègements de l'impôt sur les sociétés, l'allègement implicite obtenu par la taxation cadastrale sur la base de biens imposables ne correspondant qu'approximativement aux biens réels).

Enfin, en ce qui concerne les rapports entre l'aspect fiscal et l'aspect social, on a souligné la nature particulière et le mode de perception des contributions agricoles unifiées.

P A R T I E V

Conclusions concernant les différences de régime fiscal entre exploi-
tations agricoles individuelles et collectives

Après les brèves observations qui ont été faites dans la première partie de cet exposé en ce qui concerne la praticabilité des diverses formes juridiques de gestion collective de l'exploitation (limitation de la responsabilité, personnalité de l'entreprise collective, conditions de fonds et de forme) et après l'examen comparatif détaillé du régime fiscal contenu dans la partie II, il ne reste plus qu'à tirer quelques conclusions concernant les avantages d'un type d'exploitation collective plutôt qu'un autre, notamment du point de vue juridique.

Il ressort de la partie III qu'à défaut de formes typiques pour l'agriculture et étant donné l'inexistence de formes typiques ou mixtes, les seules possibilités d'adaptation des formes normales d'entreprises prévues par le droit commun consistent dans d'éventuelles conventions contractuelles passées par les agriculteurs eux-mêmes. Il convient d'observer en outre qu'aucune forme juridique n'est réservée à l'intégration à un certain niveau (secteur de production ou entreprise globale) alors que chaque forme peut d'une manière générale s'appliquer à n'importe quel type d'activité exercée en commun.

En outre, la considération décisive que toute la réglementation juridique et fiscale du secteur agricole est fondée sur des mesures de faveur accordée ratione materiae et non ratione formae, replace au premier plan le type d'activité exercé par l'entreprise, et permet d'examiner le problème du choix du type de sociétés sous deux angles différents.

En effet, si l'exploitation se limite à exercer des activités agricoles au sens propre et bénéficie des dispositions qui la mettent à l'abri de la faillite et la dispensent de tenir une comptabilité régulière, alors que du point de vue fiscal elle bénéficie de l'exonération de l'impôt sur la richesse mobilière et éventuellement de l'évaluation automatique des fonds ruraux pour les impôts indirects, il semble que la forme coopérative soit à conseiller. Les formes les plus

embryonnaires de possession en commun de biens ou d'exercice en commun des activités (copropriété, société de fait) ne permettent pas en fait une limitation adéquate de la responsabilité, et comme les sociétés nommément constituées elles supportent les charges fiscales relatives aux actes constitutifs, aux actes portant modification ou extinction de la société. D'autre part, ces sociétés de personnes ne comportent qu'un minimum d'organisation et ne permettent qu'une limitation imparfaite de la responsabilité. Les sociétés de capitaux ont à faire face à des obligations plus rigoureuses du point de vue juridique et fiscal et celles-ci sont généralement trop lourdes pour les petites exploitations agricoles. Il faut reconnaître toutefois que l'exercice de l'entreprise agricole sous la forme de société, sur des fonds appartenant aux associés, permet d'échapper à l'impôt sur le revenu agricole qui n'est pas applicable à ces derniers puisqu'ils n'ont pas eux-mêmes la qualité d'exploitants, alors que d'autre part l'impôt sur la richesse mobilière n'est pas applicable à l'égard des sociétés, en vertu de l'interprétation large donnée par la jurisprudence à l'article 84 alinéa i) du TUID.

La forme coopérative, tout en permettant de limiter d'une manière absolue ou presque absolue (à un multiple de la quote-part) la responsabilité des associés, bénéficie d'avantages fiscaux importants, tant au moment de sa création que pendant la période d'exploitation ou enfin au moment de l'extinction. Il est vrai qu'elle connaît des limitations strictes de ses activités (nombre minimum de participants, valeur maximum de la quote-part, contrôles, inscription sur les registres publics, etc.); il semble toutefois que ces limitations n'aient pas une incidence négative sur sa fonction qui consiste à faciliter la mise en valeur des terres par les agriculteurs individuels. La limite de l'activité agricole proprement dite est compatible avec l'objectif de la mutualité qui constitue la limite de l'activité de la coopérative.

Si par contre l'entreprise collective exerce dans le secteur agricole une activité véritablement industrielle ou commerciale, alors le choix de la forme juridique la meilleure, étant donné l'octroi d'avantages concédés ratione materiae, dépend du calcul économique des entrepreneurs et porte sur les formes ordinaires d'entreprises commerciales

collectives. Les formes embryonnaires de la copropriété, de la société de fait, et de la société civile étant ainsi éliminées, de même que la forme coopérative qui ne permet pas la poursuite d'un but lucratif, il semble que la forme la plus adaptée doive être recherchée parmi les sociétés commerciales. Le choix entre celles-ci est alors étroitement lié à la situation économique de l'exploitation. Du point de vue fiscal une importance toute particulière s'attache au fait que la société soit ou non propriétaire des terrains (pour l'impôt foncier); au fait qu'elle soit ou non imposable sur la base du bilan (en raison de la comptabilité nécessaire et de l'applicabilité éventuelle de l'impôt sur les sociétés); au fait qu'elle exerce une activité plutôt qu'une autre (en raison des taxes éventuelles sur les concessions gouvernementales); au fait qu'elle produise certains biens plutôt que d'autres (en raison de l'impôt général sur les recettes et des impôts de consommation et de fabrication).

Il semble qu'il faille conclure que dans ce dernier cas, le problème du choix de la forme juridique la plus appropriée pour les entreprises collectives est non seulement étroitement lié à la situation particulière de l'entreprise, mais sort du domaine agricole proprement dit et se pose en fait sur le plan économique et industriel. Le choix d'un tel type d'entreprise collective équivaut ni plus ni moins au choix du type dans le cas d'une entreprise commerciale, puisqu'un régime juridique identique lui est réservé et qu'elle ne bénéficie pas en règle générale des avantages fiscaux accordés pour l'exercice de l'activité agricole au sens propre.

Nous avons tiré jusqu'ici les conclusions possibles à la lumière du système en vigueur, tant sur le plan juridique que du point de vue fiscal. On a vu comment ce système est dominé par la distinction entre activité agricole et activité commerciale et comment cette distinction s'impose aussi dans les cas où l'activité agricole est exercée dans le cadre d'une société commerciale. On a vu en outre comment, par les activités connexes de transformation et de vente, se réalise la "commercialisation" des produits agricoles proprement dite mais aussi comment le lien de la connexion, assorti du critère "activité normale", limite très étroitement les activités de commercialisation que l'entreprise agricole peut avoir sans perdre les avantages intrinsèques et fiscaux liés à l'activité exercée.

On a vu, enfin, comment cet état de choses a favorisé l'extension de la forme coopérative, tant au niveau de la production que de la transformation et de la vente des produits agricoles.

On assiste d'ailleurs dans tous les pays à un rapide progrès technique qui entraîne même dans le secteur agricole, la nécessité de procéder à des opérations de conservation et de transformation des produits beaucoup plus vastes et complexes que celles imaginées et prévues par le législateur en 1942. Compte tenu de la souplesse de la formule législative, la jurisprudence tant civile que fiscale a cherché de différentes manières à donner de la limite législative une interprétation toujours plus adaptée aux exigences modernes. Toutefois cette limite existe et empêche une modernisation décisive des structures agricoles ainsi que leur alignement sur les structures commerciales. Cela entraînerait en effet la perte des avantages dont bénéficie actuellement l'agriculture, perte que les exploitations agricoles ne seraient pas en mesure de supporter, même si elle s'accompagnait d'une rationalisation plus poussée consécutive à l'adoption de telle ou telle forme de société.

C'est pourquoi jusqu'à présent les coopératives sont la seule forme de collaboration dans le secteur agricole; rappeler simplement qu'à la fin de 1962, sur 34.366 sociétés italiennes par actions, 1.831 seulement relevaient du secteur agricole.

C'est pourquoi la forme coopérative a été et reste un instrument permettant le développement et le progrès de l'agriculture. Toutefois, on a constaté qu'elle présente d'importants aspects négatifs qui peuvent se résumer comme suit : la limite minimale et maximale du nombre des associés, le plafond fixé pour la participation de chaque associé à la constitution du capital social (apport qui ne peut actuellement dépasser 2 ou 4 millions de liras), le système du vote pro-capite, de la représentation à l'assemblée, le rôle de l'associé-administrateur, et surtout les règles fiscales notamment celles qui - afin de faire profiter des allègements prévus - imposent une limite dans la distribution des dividendes et, en cas de dissolution de la société coopérative, l'obligation d'affecter le patrimoine social à des oeuvres d'utilité publique, après seule déduction du capital effectivement versé par les membres.

C'est pour cette raison qu'il semble souhaitable, de jure con-
dendo, d'accroître le nombre des sociétés par actions dans le secteur agricole, tant pour l'intégration sectorielle ou totale au niveau de la production que pour l'intégration au niveau de la conservation, de la transformation et de la vente des produits.

La société par actions peut en effet apporter les avantages suivants :

1) elle peut réaliser l'interpénétration économique entre la propriété et l'entreprise; le fruit de cette interpénétration pourra être la naissance d'exploitations agricoles économiquement viables, techniquement avancées et socialement évoluées, c'est-à-dire des exploitations qui feront de l'agriculture une "industrie comme toutes les autres";

2) elle peut permettre de réaliser sur une base volontaire et efficace le remembrement et la réorganisation des exploitations, objectifs qui pourront être atteints sans avoir recours à des expropriations, et par conséquent à des moyens de coercition qui, en portant atteinte à l'intégrité des exploitations, risquent notamment de compromettre l'efficacité de celles qui sont valables et viables;

3) elle peut permettre la formation d'une masse adéquate de capitaux provenant du marché général de l'épargne; on sait en effet que notre agriculture a besoin d'investissements considérables pour renouveler comme il convient les structures et l'organisation des exploitations individuelles et pour atteindre notamment les objectifs du marché commun;

Pour réaliser ces investissements - qui d'après les estimations globales s'élèvent à environ dix mille milliards de liras et qui devraient être échelonnés sur dix ans - il n'est pas facile de trouver les moyens financiers suffisants, notamment parce que les mesures tant ordinaires qu'extraordinaires, prises actuellement par l'administration publique dans ce secteur ne dépassent guère 300 milliards par an et que les investissements des exploitants privés - qui sont le fruit de sacrifices considérables - ne pourront pas dépasser une certaine limite, étant donné la faiblesse du revenu de ce secteur.

L'augmentation du nombre des sociétés par actions dans le secteur agricole permettrait de trouver sur le marché général de l'épargne une partie de la somme nécessaire aux investissements, notamment par l'émission d'actions et d'obligations, comme c'est le cas dans d'autres secteurs de production.

4) elle peut assurer l'augmentation des salaires des travailleurs agricoles grâce notamment aux économies de frais que permettra de réaliser, par rapport à la gestion d'exploitations séparées, la gestion de plusieurs exploitations sous la forme d'une société;

5) elle peut contribuer à la formation d'un personnel de direction plus qualifié et mieux préparé;

6) elle peut être un instrument efficace pour revaloriser la fonction des techniciens, à qui l'on pourra confier la direction de nombreuses exploitations gérées sous forme de société;

7) elle peut réaliser l'intéressement des travailleurs au processus de production par la diffusion de l'actionnariat populaire ou paysan dans le secteur agricole.

Toutefois, la réalisation du souhait exprimé ci-dessus soulève deux objections. La première concerne la méfiance innée des agriculteurs à l'égard de tout ce qui les éloigne du système de faire-valoir direct; la seconde a trait à la nécessité d'une réglementation particulière pour les sociétés agricoles ayant la forme de sociétés anonymes qui - après élargissement de leur activité de commercialisation des produits - ne leur fasse pas perdre les avantages actuellement prévus pour les exploitations agricoles qui ne sont pas organisées en sociétés, mais qui au contraire réduise les frais de constitution en société anonyme.

En ce qui concerne le premier point, il semble opportun de s'acheminer graduellement vers la société anonyme, ce qui est possible grâce à ce type de société qui est en expansion progressive.

Le premier stade de cette expansion peut être constitué par une forme de société, très répandue aux Etats-Unis d'Amérique, et dénommée "group farming" : il s'agit de ce qu'on appelle l'"administration en groupe" où plusieurs exploitations, appartenant à plusieurs personnes,

sont administrées conjointement par une seule personne ou par un groupe de personnes compétentes dans le domaine de la technique et de l'économie agricole; dans ce cas il n'y a pas apport de biens, que ce soit en propriété ou en jouissance, mais on confère seulement à la société (constituée par les agriculteurs propriétaires d'exploitations et administrée par des techniciens de haute valeur et ayant fait leurs preuves) le mandat d'administrer ces exploitations sur la base de critères et de principes uniformes adaptés aux exigences de l'agriculture moderne; il est donc possible d'obtenir ainsi des orientations techniques uniformes et les agriculteurs peuvent en tirer des bénéfices importants sous forme d'économies réalisées sur les frais d'administration de leurs exploitations, puisqu'il est incontestable que l'administration conjointe de plusieurs exploitations "coûte" moins cher qu'autant d'administrations séparées.

Une fois créé, grâce à ce type de société, le climat de confiance réciproque et une fois constatés les bénéfices ainsi obtenus, il devient possible alors de passer au deuxième stade en constituant la société dite de "gestion" dans laquelle les agriculteurs apportent leurs biens en jouissance mais en restent propriétaires. Il ne fait aucun doute que des problèmes se poseront pour ce type de société; par exemple, les problèmes concernant les rapports entre les membres à propos des améliorations que la société pourrait apporter à l'un des fonds confiés et aux manques à gagner qui pourraient en résulter pour les autres; ces problèmes pourraient être résolus à mesure qu'ils se présentent en prévoyant leur solution dans le statut de la société car il est bon de se rappeler en effet qu'une société est un contrat et que par conséquent les membres peuvent adopter la réglementation qu'ils croient convenir le mieux à leurs intérêts.

Le troisième stade peut être la constitution d'une société à laquelle les agriculteurs accordent la jouissance de leurs biens - qui comme on le sait est un droit réel limité - les agriculteurs restant nus-propriétaires des biens apportés; dans ce cas, la durée de la jouissance pourra correspondre à la durée de vie de la société agricole, de telle sorte qu'avec l'extinction de cette dernière, les agriculteurs ou leurs héritiers puissent retrouver la pleine propriété et la pleine jouissance de leurs biens.

Cette formule semble mériter le maximum d'attention et de considération car son adoption permettrait aux agriculteurs de surmonter la réticence dont nous avons fait mention précédemment et permettrait en même temps à la société titulaire de l'usufruit de gérer convenablement les exploitations qui lui sont confiées en organisant ces exploitations sur une base rationnelle; naturellement les agriculteurs percevraient les bénéfices de ce mode de faire-valoir sous forme de société proportionnellement à leur participation et aux actions reçues qui correspondraient à la valeur des apports.

Le quatrième et dernier stade serait la société que nous pouvons appeler "parfaite" c'est-à-dire celle à laquelle les agriculteurs cèdent leurs biens en propriété, renonçant en cela à tout droit sur ces biens, mais recevant en contrepartie des actions qui en représentent la valeur globale. Même dans ce dernier cas, des problèmes se poseront sans aucun doute et comme dans le cas précédent ils pourront trouver leur solution dans le statut de la société; si l'on veut par exemple respecter le sentiment d'affection que l'apporteur nourrit pour son apport, on peut prévoir qu'au moment de la liquidation de la société (à condition que les conditions de la société le permettent) les biens lui soient restitués en nature en calculant naturellement les balances respectives d'après la part de liquidation qui lui revient.

Quant au second point il ne suffit pas de surmonter seulement les difficultés de caractère psychologique pour favoriser la constitution et la diffusion des sociétés par actions dans le secteur agricole; en effet, la collaboration du législateur est nécessaire pour définir dans ce domaine un régime particulier, tant juridique que fiscal, qui tienne compte des caractéristiques économiques et sociales du secteur agricole dans lequel ce type de société doit opérer. Ce qui est nécessaire avant tout c'est une définition "moderne" de la notion d'exploitant agricole étant donné que la définition actuelle donnée par l'article 2135 du Code civil ne semble plus répondre aux exigences d'une agriculture moderne; actuellement, en vertu de la définition susdite sont réputées "liées" à l'activité agricole les activités ayant un rapport direct avec la transformation et l'aliénation des produits agricoles

"lorsqu'elles rentrent dans l'exercice normal de l'activité agricole"; ces derniers mots constituent l'obstacle le plus difficile que les agriculteurs aient à franchir lorsqu'ils veulent organiser leurs exploitations sur des bases commerciales et industrielles et donc adopter la forme de telle ou telle société. Les agriculteurs craignent en effet qu'étant donné l'incertitude qui règne en la matière dans le domaine de la jurisprudence, en s'avancant dans la voie qui mène à la constitution d'une société et en s'engageant dans les cycles de la transformation et de l'aliénation des produits agricoles à l'échelle que requiert une société, ils puissent perdre leur qualité d'exploitants agricoles et voient alors leur activité ne plus être assujettie à l'impôt sur le revenu agricole pour être soumise à l'impôt sur la richesse mobilière qui frappe les activités industrielles et commerciales.

Il faut donc une nouvelle définition de l'exploitant agricole surtout lorsqu'il s'agit d'exploitants groupés en une société, ou il faut tout au moins une interprétation extensive de la définition actuelle afin de donner un sentiment de tranquillité et de sécurité aux agriculteurs qui veulent s'orienter vers la constitution d'une société par actions.

En ce qui concerne le régime juridique particulier auquel doit être soumis ce type de société, il convient d'adopter des formes moins compliquées et moins formalistes que celles prévues par le code en vigueur afin de rendre les sociétés par actions bien adaptées à la mentalité simple et pratique des agriculteurs.

En ce qui concerne le régime particulier en vigueur dans le domaine fiscal, il faut prendre des mesures qui s'inspirent de critères sains et rationnels, comme par exemple : élargir le concept de "revenu agricole" par rapport à celui qui est défini par la législation fiscale en vigueur, accorder des exonérations fiscales pour la période initiale de la vie d'une société, exonérer les plus-values et les réserves, abolir l'impôt sur les sociétés qui grève trop lourdement le revenu ou tout au moins en réduire les taux.

/—————/

A N N E X E S

Exemple de l'incidence fiscale selon la forme de coopérative choisie (1)

Premier cas :

Utilisation en commun de machines

Les calculs sont effectués sur la base de la réglementation fiscale italienne en vigueur au 1er janvier 1970.

A) Constitution

La constitution d'une société est soumise au droit d'enregistrement basé sur la valeur et la qualité des apports.

Dans le cas considéré il convient que les associés fournissent des apports d'une valeur minimale pour éviter que le patrimoine existant soit imposé par la suite lorsque l'existence d'une société de fait sera publiquement connue.

Prenons par conséquent comme hypothèse un apport de 1.000 u.c. en espèces, soumis au droit d'enregistrement au taux de 1 %, soit 10 u.c. (6.250 lire).

Les sociétés de capitaux paient également la taxe sur les concessions gouvernementales, qui s'élève à 6.000 lire (= 9,6 u.c.)

B) Investissements

Les investissements sont soumis selon le cas à l'i.g.e. (impôt général sur les recettes) et au droit d'enregistrement.

On a donc :

- Construction du hangar +	4.000		
droit d'enregistrement 2% +		80	
i.g.e. 4%			160
- Achat du matériel +	16.310		
i.g.e. 3,30 %			538,23
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	20.310	80	698,23

Total : 21.889 u.c.

Incidence des impôts directs sur les investissements : 3,69 %.

(1) La description des exemples est annexée au n. 83 des "Informations internes sur l'agriculture"

Les investissements s'élèvent donc à 21.088,23 u.c. financées grâce à un emprunt.

C) Incidence fiscale

a) Entrepreneur individuel

b) Société de fait.

Il convient de noter que les frais d'exploitation étant couverts directement par les associés, la société n'a évidemment aucun revenu et il n'est donc pas possible de l'imposer.

e) Copropriété

Ce qui a été dit pour la société de fait vaut aussi dans ce cas.

d) Société de capitaux

e) Coopérative.

Il est nécessaire de déterminer le revenu des sociétés afin de calculer les charges fiscales qui le grèvent.

Le revenu net est par conséquent égal à 4.294,8 u.c. (soit 2.684.250 livres) et se calcule comme suit :

Recettes

Recettes +	9.920
i.g.e. 4 %	<u>396,8</u>
Total	10.316,8

Coûts

Amortissement des machines 12,50 %	2.107
Amortissement du hangar 3,50 %	149
Entretien (1)	1.957
Intérêts	1.218
Assurance (2)	489
Frais généraux +	100
i.g.e.	<u>2</u>
Total	6.022

(1) Supposé exonéré de l'I.g.e. étant donné que la réglementation concernant les prestations au détail fournies par un assujetti à l'impôt sur la richesse mobilière cat. C/1 est applicable;

(2) Cette somme comprend le montant des impôts indirects gravant la prime.

a) Entrepreneur individuel.

On suppose que cet entrepreneur loue les machines agricoles en question à des tiers.

L'entrepreneur individuel est assujetti successivement à l'impôt sur la richesse mobilière cat. B, à l'impôt de famille perçu par la commune, et à l'impôt complémentaire progressif sur le revenu global (dénommé plus brièvement impôt complémentaire).

aa) Impôt sur la richesse mobilière, catégorie B

Pour un revenu de 2.444.250 liras et un abattement annuel de 240.000 liras, l'impôt est égal à 843.929 liras.

Par conséquent le revenu imposable résiduel qui doit être pris en considération pour les impôts personnels est égal à 1.840.321 liras.

ab) Impôt de famille (calculé d'après les taux globaux et les déductions en vigueur dans la commune de Rome)

Le revenu net imposable du contribuable est égal à 1.140.321 liras qui se décomposent comme suit :

- revenu après déduction de l'impôt sur la richesse mobilière catégorie B	1.840.321 -
- déduction fixe en faveur du contribuable	550.000 -
- déduction pour charges de famille	<u>150.000 =</u>
	1.140.321

L'impôt s'élève à 64.435 liras.

ac) Impôt complémentaire

Le revenu imposable est égal à 1.385.886 liras et se calcule comme suit :

- revenu après déduction de l'impôt sur la richesse mobilière catégorie B	1.840.321 -
- impôt de famille	64.435 -
- parts exonérées pour charges de famille	150.000 -
- franchise	<u>240.000 =</u>
	1.385.886

L'impôt est égal à 63.794 liras.

En résumé, les impôts payés par l'entrepreneur individuel s'élèvent à 972.158 liras (soit 39,76 % du revenu global) et se ventilent comme suit :

- impôt sur la richesse mobilière cat. B	843.929
- impôt de famille	64.435
- impôt complémentaire	<u>63.794</u>
	972.158

d) Société de capitaux.

Le revenu imposable de la société de capitaux est soumis à l'impôt sur la richesse mobilière cat. B ainsi qu'à l'impôt sur les sociétés appliqué au taux de 9 pour mille sur le patrimoine social et de 18 % sur la part du revenu social global dépassant 6 % de ce patrimoine.

da) Impôt sur la richesse mobilière et impôt sur les sociétés.

Le revenu social étant égal à 2.684.250 liras et le patrimoine à 21.089 u.c., l'impôt sur la richesse mobilière catégorie B s'élève à 843.929 liras et l'impôt sur les sociétés à 306.633 liras. Par conséquent le total des impôts considérés grevant le revenu de la société est de 1.150.563 liras. Le revenu qui est distribué atteint donc 191.711 liras.

db) Impôt de famille

Si l'on considère que le revenu total de chaque associé s'élève à 3.316.711 liras (191.711 + 3.125.000), le revenu net soumis à l'impôt de famille est de 2.616.711 liras; il se décompose comme suit :

- revenu total de l'associé	3.316.711 -
- déduction personnelle du contribuable	550.000 -
- déduction pour charges de famille	150.000 =
	<hr/>
	2.616.711

L'impôt grevant le revenu précité s'élève donc à 203.310 lires.

dc) Impôt complémentaire

Le revenu imposable net soumis à l'impôt complémentaire est de 2.723.401 lires et se calcule comme suit :

- revenu total de l'associé	3.316.711 -
- impôt de famille	203.310 -
- déduction pour charges de famille	150.000 -
- franchise	240.000 =
	<hr/>
	2.723.401

L'impôt complémentaire frappant ledit revenu s'élève à 162.222 lires.

En résumé, l'incidence des impôts directs personnels (impôt de famille et impôt complémentaire) sur le revenu total est de 11,02 %.

Si l'on prend en considération (pro quota) l'impôt sur la richesse mobilière de cat. B et l'impôt sur les sociétés grevant chaque associé (1/8 de 1.150.563 lires), l'incidence fiscale passe à 15,36 %.

Si l'on limite le calcul de l'incidence fiscale à la seule partie du revenu que chaque associé tire de la société l'incidence passe à 49,16 %.

e) Coopérative

Situation identique à celle de la société de capitaux, étant donné que les conditions requises pour l'application du régime de faveur prévu par la réglementation en vigueur ne sont pas remplies.

D) Retrait d'un associé

Au moment du retrait, conformément à l'article 88 du arême annexe A de la loi d'enregistrement, un impôt de 1 % est dû sur la part du patrimoine qui revient à l'associé qui se retire.

Il y a lieu de noter que les éventuelles plus-values ne sont assujetties à aucun impôt sur le revenu lorsque manque (comme dans les cas considérés) l'intention spéculative qui justifie la taxation dans la législation en vigueur.

Il est cependant nécessaire de déterminer les plus-values obtenues par l'associé afin de les assujettir au droit d'enregistrement.

Ces plus-values s'élèvent à 458 u.c. et se ventilent comme suit :

Hangar	4.240
Amortissement	<u>1.188</u>
A amortir	3.052
Outillage	16.669
Amortissement	<u>16.669</u>
A amortir	===
Plus-value (0,15 x 3.052) = 458	
1/8 = 57,2 u.c. = 35.750 liras.	

Dans ces conditions, la part de patrimoine comprenant les plus-values et soumise au droit d'enregistrement de 1 % est égale à 2.793,2 u.c. (2.736 u.c. + 572 u.c.). L'impôt s'élève donc à 27,93 u.c.

Récapitulation

Utilisation en commun de machines

Unité : u.e.

	Entrepreneur individuel	Société de fait	Copropriété	Société de capit.	Société coopérat
A) Constitution					
Droit d'enregistrement		10	10	10	10
Taxe sur les conces- sions gouvernementales				9,50	
B) Fonctionnement					
Impôt sur les sociétés				61,33	61,33
Impôt sur la richesse mobilière	1.350,29			(1) 168,78	(1) 168,78
Impôt de famille	103,10			(1) 325,30	(1) 325,30
Impôt complémentaire	102,07			259,00	259,00
Total grevant chaque contribuable	1.555,46			814,41	814,41
C) Retrait					
Droit d'enregistrement		27,93	27,93	27,93	27,93

(1) Incidence pro quota sur chaque associé

2ème cas :

Elevage en commun de porcs à l'engrais

Les calculs sont effectués sur la base de la réglementation fiscale italienne en vigueur au 1er janvier 1970.

A) Constitution

La constitution d'une société est soumise à un droit d'enregistrement de 1 % sur la valeur des apports.

Par conséquent, dans le cas d'une société de fait dont la valeur des apports en espèces, en biens mobiliers et en travail est égale à 31.250 u.c., le droit d'enregistrement est de 312,5 u.c. (195.313 lires).

En cas de constitution d'une société de capitaux, la doctrine et la jurisprudence qui prévalent ne permettant pas l'apport de travail, l'impôt d'enregistrement sera de 200 u.c. (125.000 lires).

La société de capitaux paie également la taxe sur les concessions gouvernementales, qui s'élève à 9,6 u.c. (= 6.000 lires).

B) Investissements

Les investissements effectués dans le cas considéré sont soumis, selon les cas, à l'impôt général sur les recettes (i.g.e.) et au droit d'enregistrement, à des taux qui varient suivant les biens auxquels ils sont appliqués.

De ce fait les investissements s'élèvent au total à 64.324 u.c. et sont financés comme suit :

- Prestations en nature	11.250 u.c.
- Apports en espèces et capital roulant	20.000 u.c.
- Prêt remboursable en cinq ans (taux de 6,75 % par an) remboursable à partir de la troisième année suivant son octroi	33.074 u.c.

Le montant total des investissements atteint 64.324 u.c.
et se répartit comme suit :

Investissements		IGE	Droit d'enre- gistrement
- Achat du terrain + enregistrement 7,50 %	1.250		94
- Aménagement du terrain + (1) IGE 4 %	4.000	160	
- Porcherie + (2) IGE 4 % + enregistrem. 2%	36.000	1.440	720
- Machines et équipement + (3) IGE 3,30 %	20.000	660	
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	61.250	2.260	814

Total : 64.324 u.c.

L'incidence des impôts indirects sur les investissements
est égal à 4,78 %.

C) Incidence fiscale

A cet égard, il convient de déterminer au préalable le
produit imposable net. On estime a priori que ce produit atteint
8.000 u.c. (5 millions de livres) et se décompose comme suit :

-
- (1) On suppose que les travaux d'aménagement du terrain ont été
confiés à un tiers.
 - (2) On suppose que la construction de la porcherie a fait l'objet
d'une adjudication.
 - (3) On suppose que les machines et les équipements ont été achetés
directement au fabricant.

Recettes

Produit brut provenant de la vente des porcs : 91.965 u.c.

$$1.200 \times \left(\frac{110}{100} \times 60,6 + 9,9775 \right) = 91.965$$

Coûts

Achat de cochons de lait 1.200 x 12 (1)	14.400
Intérêts passifs du prêt 7,75 %	2.232
Amortissement de la porcherie 3,50 %	1.336 (dont imp.dir.75,62)(a)
Amortissement des équipements 12,50%	2.583 (" " " 82,52)(b)
Coût de l'enregistrement+IGE 3,30%(2)	60.414 (" " " 1.554)(c)
Frais de main-d'oeuvre	<u>3.000</u>
Total	83.965

Bénéfice net : 8.000 u.c. = Lit. 5.000.000

Incidence des impôts indirects (a, b, c) sur le produit de la vente des porcs : 186.

(1) Exonéré de l'IGE

(2) L'IGE a été calculé comme suit :

1.200 porcs x 90 Kg (poids vifs)	= 108.000 kg. poids vifs
1.080 x 54,5 u.c.	= 58.860 u.c. (coût en gros)
80 % de 58.860 u.c.	= 47.088 (coût en gros soumis à l'IGE)
3,30% de 47.088 u.c.	= 1.554 u.c.
1.554 u.c. + 58.860 u.c.	= 60.414 u.c.

a) Entrepreneur individuel

L'entrepreneur individuel est assujetti successivement : à l'impôt sur la richesse mobilière catégorie B, à l'impôt de famille perçu par la commune et à l'impôt complémentaire progressif sur le revenu global (dénommé plus brièvement impôt complémentaire).

aa) Impôt sur la richesse mobilière catégorie B.

Comme le contribuable bénéficie d'un abattement annuel de 240.000 Lires, l'impôt frappant un revenu de 4.760.000 Lires est de 1.432.348 Lires.

Par conséquent, le revenu résiduel imposable qui entre en ligne de compte pour l'assiette des impôts personnels est égal à 3.567.652 Lires.

ab) Impôt de famille (on applique les taux globaux et les déductions en vigueur dans la commune de Rome).

Le revenu net imposable du contribuable est égal à 2.867.652 Lires et il se calcule comme suit :

- revenu après déduction de l'impôt sur la richesse mobilière, catégorie B	3.567.652 -
- déduction fixe dont bénéficie le contribuable	550.000 -
- déduction pour charges de famille	150.000 =
	<hr/>
	2.867.652

L'impôt s'élève à 232.492 Lires.

ac) Impôt complémentaire

Le revenu imposable est égal à 2.944.856 Lires et il se calcule comme suit :

- revenu après déduction de l'impôt sur la richesse mobilière, catégorie B	3.567.652 -
- impôt de famille	232.492 -
- exonérations pour charges de famille	150.000 -
- franchise	240.000 =
	<hr/>
	2.944.856

L'impôt s'élève à 183.736 Lires.

En résumé, les impôts payés par l'entrepreneur individuel s'élèvent à 1.848.576 Lires (soit 36,97 % du revenu global); cette somme se décompose comme suit :

- Impôt sur la richesse mobilière, catégorie B	1.432.348
- Impôt de famille	232.492
- Impôt complémentaire	183.736
	<hr/>
	1.848.567

b) Société de fait.

Le revenu imposable de la société de fait est soumis dans son ensemble à l'impôt sur la richesse mobilière de catégorie B. Le revenu net (revenu imposable - impôt sur la richesse mobilière, catégorie B) est réparti en parts égales entre les associés et soumis aux impôts personnels sur le revenu.

Il convient de noter que les rémunérations qu'une société de personnes verse à ses membres pour le travail qu'ils fournissent effectivement en sa faveur doivent être déduites du revenu de catégorie B (décision de la Commission centrale des impôts, section II, 6 juin 1962, n° 60.141); il n'y a donc pas de différence de calcul due aux diverses formes juridiques que peut revêtir une société, étant donné que les rémunérations sont toujours déductibles des revenus de la société.

ba) Impôt sur la richesse mobilière.

Si le revenu imposable de la société de fait est égal à 5 millions de liras (8.000 u.c.), l'impôt sur la richesse mobilière

catégorie B frappant ce revenu sera de 1.432.348 liras. La part de revenu distribuée à chaque associé sera donc de 356.765 liras (3.567.652 : 10 associés).

Etant donné que chaque associé tire d'autres activités un revenu net de 7.200 u.c. (4.500.000 liras), son revenu total net imposable s'élève à 4.856.765 liras (4.500.000 liras + 365.765) qui sont soumises aux habituels impôts personnels sur le revenu (de famille et complémentaire).

bb) Impôt de famille

Le revenu net imposable de chaque associé est égal à 4.156.765 liras et il se calcule comme suit :

- revenu global	4.856.765 -
- exonération en faveur du contribuable	550.000 -
- déductions pour charges de famille	150.000 =
	<hr/>
	4.156.765

L'impôt s'élève à 404.675 liras.

bc) Impôt complémentaire

Le revenu net imposable est égal à 4.062.900 liras et il se ventile comme suit :

- revenu global	4.856.765 -
- impôt de famille	404.675 -
- exonération pour charges de famille	150.000 -
- franchise	240.000 =
	<hr/>
	4.062.900

L'impôt s'élève à 287.913 liras.

En résumé, l'incidence des impôts directs personnels (impôt de famille et impôt complémentaire) sur le revenu global de l'associé est de 14,26 %.

Si l'on considère évidemment l'impôt sur la richesse mobilière de catégorie B, pro quota, (1/10ème de 1.432.348 liras soit 28,65 % du revenu social), cette incidence passe à 16,72 %.

Si l'on limite le calcul de l'incidence fiscale à la seule partie du revenu que chaque associé tire de la société cette incidence passe alors à 38,82 %.

c) Copropriété.

Situation identique à celle de la société de fait.

d) Société de capitaux.

Le revenu imposable de la société de capitaux est soumis à l'impôt sur la richesse mobilière catégorie B et à l'impôt sur les sociétés appliqué aux taux de 9 pour mille sur le patrimoine social et de 18 % sur la partie du revenu social total dépassant 6 % de ce patrimoine.

da) Impôt sur la richesse mobilière et impôt sur les sociétés.

Pour un revenu social égal à 5.000.000 liras (8.000 u.c.) et un patrimoine de 40.202.500 liras (64.324 u.c.), l'impôt sur la richesse mobilière catégorie B s'élève à 1.597.900 liras et l'impôt sur les sociétés à 540.014 liras. Les impôts considérés grèvent donc le revenu social d'un montant total de 2.137.915 liras (42,75 %). Le revenu distribué est donc de 2.862.085 liras (5.000.000 - 2.137.915).

db) Impôt de famille

En mettant que la somme du revenu global de chaque associé s'élève à 4.786.209 liras (4.500.000 + 286.209), le revenu net imposable au titre de l'impôt de famille s'élève à 4.086.209 liras et se calcule comme suit :

- revenu total de l'associé	4.786.209 -
- déduction personnelle en faveur du contribuable	550.000 -
- déduction pour charges de famille	150.000 =
	<hr/>
	4.086.209

La charge fiscale grevant ce revenu est de 392.289 liras.

dc) Impôt complémentaire

Le revenu imposable net soumis à l'impôt complémentaire est égal à 4.003.120 liras et se calcule comme suit :

- revenu total de l'associé	4.786.209 -
- impôt de famille	392.289 -
- déductions pour charges de famille	150.000 -
- franchise	240.000 =
	<hr/>
	4.003.120

L'impôt complémentaire frappant ce revenu s'élève à 282.801 liras.

En résumé, l'incidence des impôts directs personnels (impôt de famille et impôt complémentaire) sur le revenu total est de 14,10 %.

Si l'on considère (pro quota) l'impôt sur la richesse mobilière de catégorie B et l'impôt sur les sociétés pesant sur chaque associé (1/10ème de 2.137.915 soit 42,75 % du revenu social), l'incidence fiscale passe alors à 21,91 %.

Si on limite le calcul de l'incidence fiscale à la seule part du revenu que chaque associé tire de la société, cette incidence passe alors à 50,83 %.

e) Coopérative

Situation identique à celle de la société de capitaux, vu que les conditions requises pour l'application du régime de faveur prévu par la réglementation en vigueur ne sont pas remplies.

D) Retrait d'un associé

Au moment du retrait, conformément à l'article 88 du Barème annexe A de la loi d'enregistrement, un droit de 1 % est dû sur la part du patrimoine revenant à l'associé qui se retire.

Il y a lieu de noter que les éventuelles plus-values ne sont soumises à aucun impôt sur le revenu lorsque (comme dans les cas considérés) il n'y a pas d'intention spéculative justifiant la taxation en vertu de la législation en vigueur.

Mais il est nécessaire de déterminer les plus-values obtenues par l'associé afin de les soumettre au droit d'enregistrement.

Ces plus-values s'élèvent à 412,2 u.c. (257.625 liras) et se calculent comme suit :

- porcherie	38.160 u.c.
- amortissement de la porcherie	10.685 u.c.
	<hr/>
à amortir	27.475 u.c.
- équipements	20.660 u.c.
- amortissement des équipements	20.660 u.c.
	<hr/>
	=====

plus-values $(0,15 \times 27.475) (= 4.122)$

$1/10$ de 4.122 = 412,2 u.c. = liras 257.625

La part de patrimoine, y compris les plus-values, qui est assujettie au droit d'enregistrement de 1 %, s'élève par conséquent à 6.844,6 u.c. (6.432,6 u.c. + 412,2 u.c.). L'impôt est donc de 68,4 u.c. (42.779 liras).

Récapitulation

Elevage en commun de porcs à l'engrais

Unité : u.c.

	Entreprise individuel- le	Société de fait	Copropriété	Société de capitaux	Société de coopératives
A) <u>Constitution</u>					
Droit d'enregistrement		1.126,5	1.126,5	1.014	1.014
sur les apports à la société		312,5	312,5	200,0	200,0
sur les biens acquis	814	814	814	814	814
Impôt général sur les recettes frappant les biens acquis	2.260	2.260	2.260	2.260	2.260
Taxe sur les conces- sions gouverne- mentales				9,60	
Total	3.074	3.386,5	3.386,5	3.283,60	3.274
B) <u>Fonctionnement</u>					
Impôt sur les sociétés				(1) 86,40	(1) 86,40
Impôt sur la rich.mob.	2.291,76	(1) 229,17	229,17	(1) 255,66	(1) 255,66
Impôt de famille	371,99	647,48	647,48	627,66	627,66
Impôt complémentaire	293,98	460,66	460,66	452,48	452,48
Total des im- pôts grevant le contribuable	2.957,73	1.337,31	1.357,31	1.422,20	1.422,20
C) <u>Retrait</u>					
Droit d'enregistrement		68,4	68,4	68,4	68,4

(1) Incidence grevant pro quota chaque associé

3ème cas :

Gestion en commun d'une étable de vaches laitières

Les calculs sont effectués sur la base de la réglementation fiscale italienne en vigueur au 1er janvier 1970.

A) Constitution

La constitution d'une société est soumise au droit d'enregistrement au taux de 1 % sur la valeur des apports.

Pour des apports s'élevant à 90.000 u.c., le droit sera donc de 900 u.c. (562.500 u.c.).

La société de capitaux paie également la taxe sur les concessions gouvernementales qui s'élève à 9,60 u.c. (= 6.000 liras).

B) Investissements

Les investissements effectués dans le cas considéré sont soumis, selon les cas, à l'i.g.e. et au droit d'enregistrement.

Le montant global des investissements atteint donc 233.256 u.c., qui sont financés comme suit :

- Apports (dont 50 % en nature)	90.000 u.c.
- Prêt à 6 % remboursable en 10 ans	143.256 u.c.

Le montant global des investissements est de 233.256 u.c. et se répartit comme suit :

		I.g.e.	Droit d'enre- gissement
- Terrain pour les bâtiments + enregistrement	6.900		549
- Vacherie + enregistrement + IGE 4% (1)	69.000	2.760	1.380
- Silos à deux tours + enregistrement + IGE 4% (1)	16.600	664	332
- Silos enterrés + enregistrement + IGE 4% (1)	3.000	120	60
- Matériel + IGE 3,30 % (2)	30.700	1.014	
- Bétail	76.000		
- Logement du personnel + enregistrement + IGE 4% (1)	8.300	332	166
- Aménagement du sol + IGE 4% (1)	5.500	220	
- Location en emphytéose 60 ha + enregistrement			4.659
- Capital roulant	5.000		
	<u>221.000</u>	<u>5.110</u>	<u>7.146</u>

C) Incidence fiscale

Le revenu net provenant de l'activité considérée atteint 6.293 u.c. (3.933.125 livres) et se ventile comme suit :

Recettes

Vente du lait +	59.000
IGE 4 % (3)	2.360
Vente du bétail	<u>16.800</u>
Total	77.560

(1) On suppose que les travaux correspondants ont été adjugés à un tiers.

(2) On suppose qu'ils ont été achetés chez le fabricant.

(3) On suppose qu'il a été vendu à des usages industriels.

Coûts

Achat de nouveaux équipements + IGE 3,30 %	3.130
Amortissement du vieux matériel 12,50 %	3.965
Travaux exécutés par des tiers (1)	5.311
Loyer emphytéotique + droit de timbre 2 %	6.614
Coût de l'engraissement + IGE 3,30 %	7.025
Aliments du bétail + IGE 3,30 %	15.599
Frais directs pour le bétail (2)	2.300
Frais généraux + IGE 4% pour 50% des coûts	1.428
Semences (3)	900
Salaires	13.400
Amortissement des biens immobiliers 3,50 %	3.595
Intérêt 6 % sur le capital emprunté	8.000
Total	<u>71.267 = L. 44.541.875</u>

Bénéfice net 6.293 u.c. = Lires 3.933.125

Incidence des impôts indirects sur les recettes : 3,13 %

a) Entrepreneur individuel

L'entrepreneur individuel est assujetti successivement à l'impôt sur la richesse mobilière de catégorie B, à l'impôt communal de famille et à l'impôt complémentaire progressif sur le revenu global (dénommé plus brièvement impôt complémentaire).

-
- (1) On suppose qu'on applique pour l'IGE la réglementation des dites prestations au détail, mais uniquement le droit de timbre de 2‰.
 - (2) On n'a pas appliqué l'IGE étant donné la réglementation particulière en vigueur pour les frais repris sous la rubrique "Frais directs pour le bétail", basée sur le système de paiement de l'impôt par abonnement.
 - (3) L'IGE n'a pas été appliqué puisque l'on en présume l'acquisition dans des établissements de vente au public. De tels achats sont exonérés de l'IGE.

aa) Impôt sur la richesse mobilière catégorie B.

Si l'on considère que le contribuable bénéficie d'un abattement annuel de 240.000 liras, l'impôt appliqué sur un revenu de 3.693.125 liras est égal à 1.077.239 liras.

Par conséquent le revenu résiduel imposable devant être pris en considération pour l'assiette des impôts personnels est égal à 2.855.886 liras.

ab) Impôt de famille (on applique les taux globaux et les déductions en vigueur dans la commune de Rome)

Le revenu net imposable du contribuable est égal à 2.155.886 liras et il se calcule comme suit :

- revenu après déduction de l'impôt sur la richesse mobilière catégorie B	2.855.886 -
- déduction fixe en faveur du contribuable	550.000 -
- déduction pour charges de famille	150.000 =
	<hr/>
	2.155.886

L'impôt s'élève à 154.126 liras.

ac) Impôt complémentaire

Le revenu imposable est égal à 2.311.760 liras et se calcule comme suit :

- revenu après déduction de l'impôt sur la richesse mobilière catégorie B	2.855.886 -
- impôt de famille	154.126 -
- exonérations pour charge de famille	150.000 -
franchise	240.000 =
	<hr/>
	3.311.760

L'impôt s'élève à 129.850 liras.

En résumé, les impôts payés par l'entrepreneur individuel s'élèvent à 1.361.215 liras (soit 34,61 % du revenu total), et se

ventilent comme suit :

- Impôt sur la richesse mobilière, catégorie B	1.077.239
- Impôt de famille	154.126
- Impôt complémentaire	129.850
	<hr/>
	1.361.215

b) Société de fait

Le revenu imposable de la société de fait est soumis dans son ensemble à l'impôt sur la richesse mobilière, catégorie B. Le revenu net (revenu imposable - impôt sur la richesse mobilière catégorie B) est réparti en parts égales entre les associés et soumis aux impôts personnels sur le revenu.

Il convient de noter que les rémunérations qu'une société de personnes verse à ses propres membres pour le travail qu'ils lui fournissent doivent être déduites du revenu de catégorie B (décision de la commission centrale des impôts section II, 6 juin 1962, n° 60141); il n'y a donc pas de différence de calcul pour les diverses formes juridiques que peut revêtir une société étant donné que les rémunérations sont toujours déductibles du revenu de la société.

ba) Impôt sur la richesse mobilière

Si le revenu imposable de la société de fait atteint 3.933.125 liras (6.293 u.c.), l'impôt sur la richesse mobilière de catégorie B grevant ce revenu est de 1.077.239 liras. La part du revenu distribuée à chaque associé sera donc de 285.589 liras (2.855.186 : 10 associés).

Etant donné que chaque associé tire d'autres activités un revenu net égal à 3.539.812 liras, son revenu total net imposable s'élève à 3.825.401 liras (3.539.812 + 285.589) et il est soumis aux habituels impôts personnels sur le revenu (impôt de famille et impôt complémentaire).

bb) Impôt de famille

Le revenu net imposable de chaque associé est égal à 3.125.401 liras et se calcule comme suit :

- revenu global	3.825.401 -
- exonération en faveur du contribuable	550.000 -
- déduction pour charges de famille	150.000 =
	<hr/>
	3.125.401

L'impôt est égal à 264.128 liras.

bc) Impôt complémentaire

Le revenu net imposable est de 3.171.273 liras et il se calcule comme suit :

- revenu global	3.825.401 -
- impôt de famille	264.128 -
- exonération pour charge de famille	150.000 -
- franchise	240.000 =
	<hr/>
	3.171.273

L'impôt est donc égal à 201.903 liras.

En résumé l'incidence des impôts directs personnels (impôt de famille et impôt complémentaire) sur le revenu total de l'associé est de 13,87 %.

Evidemment, si l'on considère, pro quota, l'impôt sur la richesse mobilière de catégorie B (1/10 de 1.077.239 liras soit 27,39 % du revenu social), cette incidence passe alors à 17,08 %.

Si l'on limite le calcul de l'incidence fiscale à la seule part du revenu que chaque associé tire de la société, l'incidence atteint alors 36,23 %.

c) Copropriété.

Situation identique à celle de la société de fait.

d) Société de capitaux.

Le revenu imposable de la société de capitaux est soumis à l'impôt sur la richesse mobilière, catégorie B, et à l'impôt sur les sociétés, appliqué au taux de 9 pour mille sur le patrimoine social et de 18 % sur la partie du revenu global dépassant 6 % du patrimoine.

da) Impôt sur la richesse mobilière et impôt sur les sociétés

Etant donné que le revenu social est égal à 3.933.125 liras (6.239 u.c.) et le patrimoine à 145.791.250 liras (233.266 u.c.) l'impôt sur la richesse mobilière catégorie B s'élève à 1.236.575 liras et l'impôt sur les sociétés à 1.312.500 liras. Les impôts considérés grevant le revenu de la société s'élèvent donc au total à 2.549.075 liras (64,81 %). Le revenu distribué est donc égal à 1.384.050 liras (3.933.125 - 2.549.075).

db) Impôt de famille

Le revenu total de chaque associé s'élevant à 3.678.217 liras (3.539.812 + 138.405) le revenu net imposable au titre de l'impôt de famille est égal à 4.086.209 liras et se calcule comme suit :

- revenu global de l'associé	3.678.217 -
- déduction personnelle du contribuable	550.000 -
- déduction pour charges de famille	150.000 =
	<hr/>
	2.978.217

L'impôt grevant le revenu s'élève à 245.467 liras.

dc) Impôt complémentaire

Le revenu imposable net soumis à l'impôt complémentaire est égal à 3.042.760 liras et se calcule comme suit :

- revenu global de l'associé	6.678.217 -
- impôt de famille	245.467 -
- déductions pour charges de famille	150.000 -
- franchise	240.000 =
	<hr/>
	3. 042.750

L'impôt complémentaire grevant ce revenu est égal à 192.729 liras.

En résumé, l'incidence des impôts directs personnels (impôt de famille et impôt complémentaire) sur le revenu total s'élève à 13,52 %.

Si l'on considère (pro quota) l'impôt sur la richesse mobilière de catégorie B et l'impôt sur les sociétés grevant chaque associé (1/10ème de 2.549.075 soit 64,81 % du revenu social) l'incidence fiscale passe à 21,39 %.

Si on limite le calcul de l'incidence fiscale à la seule partie du revenu que chaque associé tire de la société, l'incidence passe alors à 69 %.

e) Coopératives

Situation identique à celle de la société de capitaux, vu que les conditions requises pour l'application du régime de faveur prévu par la réglementation en vigueur ne sont pas remplies.

D) Retrait d'un associé

Au moment du retrait, conformément à l'article 88 du Barème annexe A de la loi d'enregistrement, un droit de 1 % est dû sur la part de patrimoine revenant à l'associé qui se retire.

Il convient de noter que les éventuelles plus-values ne sont soumises à aucun impôt sur le revenu lorsque (comme dans les cas considérés) il n'y a pas d'intention spéculative qui justifie la taxation en vertu de la législation en vigueur.

Mais il est nécessaire de déterminer les plus-values obtenues par l'associé afin de les soumettre au droit d'enregistrement. |

Ces plus-values s'élèvent à 1.109,3 u.c. (693.310 liras) et se ventilent comme suit :

Vacherie	73.140
Amortissement	<u>20.480</u>
A amortir	52.660
Silos à deux tours	17.596
Amortissement des silos	<u>4.926</u>
A amortir	12.670
Silos enterrés	3.180
Amortissement	<u>890</u>
A amortir	2.290
Matériel	31.714
Amortissement	<u>31.714</u>
A amortir	= =
Logements des ouvriers	8.798
Amortissement	<u>2.463</u>
A amortir	6.335

Plus-value (0,15 x 73.955) = 11.093

1/10 = 1.109,3 u.c. = liras 693.310

Cela étant dit, la part de patrimoine comprenant les plus-values et soumise au droit d'enregistrement de 1 % est égale à 24.439,9 u.c. (23.325,6 u.c. + 1.109,3 u.c.). L'impôt s'élève donc à 244,4 u.c. (152.718 liras).

Récapitulation

Gestion en commun d'une étable de vaches laitières

Unité: u.c.

	Entreprise individuel- le	Société de fait	Copropriété	Société de capitaux	Société de coopératives
A) <u>Constitution</u>					
Droit d'enregistrement		8.046	8.046	8.046	8.046
sur les apports à la société		900	900	900	900
sur les biens acquis	7.146	7.146	7.146	7.146	7.146
Impôt général sur les recettes frappant les biens acquis	5.110	5.110	5.110	5.110	5.110
Taxe sur les conces- sions gouverne- mentales				9,60	
Total	12.256	13.156	13.156	13.165,60	13.156
B) <u>Fonctionnement</u>					
Impôt sur les sociétés	-	-	-	(1)210,00	210,00
Impôt sur la rich.mob.	1.723,58	(1)172,36	172,36	(1)197,86	197,86
Impôt de famille	246,60	422,60	422,60	392,75	392,75
Impôt complémentaire	207,76	323,04	323,04	308,37	308,37
Total des im- pôts grevant le contribuable	2.177,94	918,00	918,00	1.108,98	1.108,98
C) <u>Retrait</u>					
Droit d'enregistrement		244,4	244,4	244,4	244,4

(1) incidence grevant pro quota chaque associé

4ème cas

Fusion complète d'exploitations mixtes

Les calculs sont effectués sur la base de la réglementation fiscale italienne en vigueur au 1er janvier 1970.

A) Constitution

La constitution d'une société est soumise au droit d'enregistrement au taux de 1 % sur la valeur des apports en espèces et des biens mobiliers, et au taux de 7,50 % pour les biens immobiliers.

L'impôt s'élève donc à 16.750 u.c. (10.468.750 liras).

La société de capitaux paie également la taxe sur les concessions gouvernementales qui s'élève à 9,60 u.c. (= 6.000 liras).

B) Investissements

Les investissements effectués dans le cas considéré sont soumis, selon les cas, à l'impôt général sur les recettes (IGE) et au droit d'enregistrement. Dans le cas présent, les impôts sont considérés comme déjà inclus dans les valeurs indiquées pour les investissements

Les investissements se montent donc au total à 425.000 u.c. et sont financés comme suit :

- Apports	375.000 u.c.
- Prêt à 6 % remboursable en 10 ans	50.000 u.c.

C) Incidence fiscale

Le revenu net provenant de l'activité considérée atteint 7.903 u.c. (4.939.375 liras) et se décompose comme suit :

Rentrées

Vente de lait (1)	2.300
I.G.E. 4 %	920
Vente du bétail	25.800
Vente du froment (2)	17.000
Vente de l'orge	8.000
IGE 1,60 %	128
Vente de l'avoine (3)	4.000
IGE 4 %	160
Total	<u>79.008</u> u.c.

Coûts

Coût du fourrage et des semences	6.000
IGE 3,30 %	198
Aliments pour le bétail	14.000
IGE 3,30 %	462
Salaires	18.000
Amortissement des biens immobiliers 3,50 %	2.100
Installations fixes	2.000
Entretien des bâtiments et des installations fixes	600
Frais généraux	6.000
IGE 4 %	120
Amortissement du matériel de culture	8.125
Matériel de culture + réparations, etc.	2.500
Intérêt sur les capitaux empruntés	3.000
Frais spécifiques pour le bétail	8.000
Total	<u>71.105</u> u.c.

(1) Supposé vendu pour usage industriel

(2) Exonéré de l'IGE conformément à l'article 1 de la loi n° 762 du 19 juin 1940.

(3) On suppose que l'acheteur ne l'utilise pas à des fins zootechniques.

Bénéfice net 7.903 u.c. = 4.939.375 liras.

Incidence des impôts indirects sur les recettes : 1,53 %.

a) Entrepreneur individuel

L'entrepreneur individuel est assujetti successivement à l'impôt sur la richesse mobilière catégorie B, à l'impôt communal de famille et à l'impôt complémentaire progressif sur le revenu total (dénommé plus brièvement impôt complémentaire).

aa) Impôt sur la richesse mobilière catégorie B.

Compte tenu de l'abattement de 240.000 liras dont bénéficie par an le contribuable, l'impôt frappant un revenu de 6.949.375 liras s'élève à 2.177.392 liras. Le revenu a été obtenu en ajoutant au revenu de l'entreprise 2.250.000 liras (3.600 u.c.), somme qui est imputable à la rémunération du travail du contribuable.

Par conséquent, le revenu imposable résiduel à prendre en considération pour l'assiette des impôts personnels est égal à 5.011.983 liras.

ab) Impôt de famille (application des taux globaux et des déductions en vigueur dans la commune de Rome).

Le revenu net imposable du contribuable est égal à 4.311.983 liras et il se calcule comme suit :

- revenu après déduction de l'impôt sur la richesse mobilière catégorie B	5.011.983
- déduction fixe en faveur du contribuable	550.000
- déduction pour charges de famille	150.000
	<hr/>
	4.311.983

L'impôt atteint 432.020 liras.

ac) Impôt complémentaire

Le revenu imposable est égal à 4.189.963 liras et se calcule comme suit :

- revenu après déduction de l'impôt sur la richesse mobilière catégorie B	5.011.983
- impôt de famille	432.020
- tranches exonérées pour charges de famille	150.000
- franchise	240.000
	<hr/>
	4.189.963

L'impôt est égal à 302.021 liras.

En résumé, les impôts versés par l'entrepreneur individuel atteignent 2.911.433 liras (soit 40,50 % du revenu global) et se décomposent comme suit :

- Impôt sur la richesse mobilière cat. B	2.177.392
- Impôt de famille	432.000
- Impôt complémentaire	302.021
	<hr/>
	2.911.413

b) Société de fait

Le revenu imposable de la société de fait est soumis en totalité à l'impôt sur la richesse mobilière cat. B. Le revenu net (revenu imposable - impôt sur la richesse mobilière cat.B) est réparti en parts égales entre les associés et soumis aux impôts personnels sur le revenu.

Il convient de noter que les rémunérations qu'une société de personnes verse à ses propres membres pour le travail qu'ils lui fournissent doivent être déduites du revenu de catégorie B (décision

de la commission centrale des impôts, section II, 6 juin 1962, n° 60141); il n'y a donc pas de différence de calcul due aux diverses formes juridiques que peut revêtir une société, puisque les rémunérations sont toujours déductibles du revenu de la société.

ba) Impôt sur la richesse mobilière

Le revenu imposable de la société de fait étant égal à 4.939.375 liras (soit 7.903 u.c.), l'impôt sur la richesse mobilière de catégorie B qui grève ce revenu est égal à 1.411.717 liras. La part distribuée à chaque associé atteint donc 705.532 liras (3.527.659 liras : 5 associés).

Comme chaque associé tire d'autres activités (salaires) un revenu net égal à 2.250.000 liras (3.600 u.c.), son revenu global net imposable s'élève à 2.955.532 liras et il est soumis aux impôts personnels habituels sur le revenu (impôt de famille et impôt complémentaire).

bb) Impôt de famille

Le revenu imposable net de chaque associé est égal à 2.255.532 liras et il se calcule comme suit :

- revenu total	2.955.532 -
- tranche exonérée en faveur du contribuable	550.000 -
- déductions pour charges de famille	150.000 =
	<hr/>
	2.255.532

L'impôt est égal à 164.411 liras.

bc) Impôt complémentaire

Le revenu net imposable est égal à 2.401.121 liras et se calcule comme suit :

- revenu total	2.955.532 -
- impôt de famille	164.411 -
- tranche exonérée pour charges de famille	150.000 -
- franchise	240.000 =
	<hr/>
	2.401.121

L'impôt est égal à 137.671 liras.

En résumé, l'incidence des impôts directs personnels (impôt de famille et impôt complémentaire) sur le revenu total de l'associé atteint 10,22 %.

Dans le cas où l'on considère, pro quota, l'impôt sur la richesse mobilière de catégorie B (1/5 de 1.411.717 liras) l'incidence passe alors à 18,05 %.

Si l'on limite le calcul de l'incidence fiscale à la seule part du revenu que chaque associé tire de la société, l'incidence passe alors à 31,91 %.

c) Copropriété

Situation identique à celle de la société de fait.

d) Société de capitaux

Le revenu imposable de la société de capitaux est soumis à l'impôt sur la richesse mobilière catégorie B et à l'impôt sur les sociétés, appliqué au taux de 9 pour mille sur le patrimoine social et de 18 % sur la partie du revenu social global dépassant 6 % dudit patrimoine.

da) Impôt sur la richesse mobilière et impôt sur les sociétés

Le revenu de la société étant égal à 4.939.375 liras (7.903 u.c.) et son patrimoine à 23.537.500 liras (375.000 u.c.), l'impôt sur la richesse mobilière catégorie B atteint 1.577.270 liras et l'impôt sur les sociétés 2.390.625 liras. Les impôts considérés grèvent donc le revenu social de 3.967.895 liras au total (80,34 %) et le revenu distribué est égal à 971.480 liras (4.939.375 - 3.967.895).

db) Impôt de famille

Etant donné que le revenu total de chaque associé s'élève à 2.444.296 liras (194.296 + 2.250.000), le revenu net imposable au titre de l'impôt de famille est égal à 1.744.296 liras qui se décomposent comme suit :

- revenu total de l'associé	2.444.296 -
- déduction personnelle en faveur du contribuable	550.000 -
- déduction pour charges de famille	150.000 =
	<hr/>
	1.744.296

L'impôt grevant le revenu précité s'élève donc à 113.563 liras.

dc) Impôt complémentaire

Le revenu imposable net soumis à l'impôt complémentaire est égal à 1.940.733 liras et il se calcule comme suit :

- revenu total de l'associé	2.444.296 -
- impôt de famille	113.563 -
- déduction pour charges de famille	150.000 -
- franchise	240.000 =
	<hr/>
	1.940.733

L'impôt complémentaire grevant le revenu précité s'élève à 102.241 liras.

En résumé, l'incidence des impôts directs personnels (impôt de famille et impôt complémentaire) sur le revenu total est égale à 8,83 %.

Si l'on considère (pro quota) l'impôt sur la richesse mobilière de catégorie B et l'impôt sur les sociétés grevant chaque associé (1/5 de 3.967.895 soit 80,34 % du revenu de la société), l'incidence fiscale passe à 41,30 %

Si l'on limite le calcul de l'incidence fiscale à la seule partie du revenu que chaque associé tire de la société, l'incidence passe alors à 82 %.

e) Coopératives

Situation identique à celle de la société de capitaux, vu que les conditions requises pour l'application du régime de faveur prévu par la réglementation en vigueur ne sont pas remplies.

D) Retrait d'un associé

Au moment du retrait il est perçu, conformément à l'article 88 du barème annexe A de la loi d'enregistrement, un droit de 1 % sur la part du patrimoine revenant à l'associé qui se retire.

Il convient de noter que les éventuelles plus-values ne sont soumises à aucun impôt sur le revenu lorsque (comme dans les cas considérés) il n'y a pas d'intention spéculative qui justifie la taxation en vertu de la législation en vigueur.

Mais il est nécessaire de déterminer les plus-values obtenues par l'associé afin de les soumettre au droit d'enregistrement.

Ces plus-values s'élèvent à 7.080 u.c. qui se ventilent
comme suit :

Biens immobiliers	60.000
Amortissement des biens immobiliers	<u>16.800</u>
A amortir	43.800
Installations fixes	20.000
Amortissement des installarions	<u>16.000</u>
A amortir	4.000
Matériel de culture	65.000
Amortissement du matériel	<u>65.000</u>
A amortir	= =

Plus-value (0,15 x 47.200) = 7.080 u.c.

$1/5 = 1.414$ u.c. = 885.000 liras.

Dans ces conditions, la part du patrimoine comprenant
les plus-values et soumise au droit d'enregistrement de 1 % est
égale à 86.414 u.c. (85.000 u.c. + 1.414 u.c.). Ce droit s'élève
donc à 864,14 u.c. (540.088 liras).

Recapitulation

Fusion complète d'exploitations mixtes

Unité : u.c.

	Entreprise indivi- duelle	Société de fait	Copropriété	Société de capitaux	Société coopéra- tive
A) Constitution					
Droit d'enregistrement		16.750	16.750	16.750	16.750
Taxe sur les conces- sions gouvernementales				9,60	
B) Fonctionnement				(1)	
Impôt sur les sociétés				764,99	764,99 ⁽¹⁾
Impôt sur la richesse mobilière	3.483,00	(1) 451,75	(1) 451,75	(1) 504,73	504,73 ⁽¹⁾
Impôt de famille	691,23	263,06	263,06	181,70	181,70
Impôt complémentaire	483,23	220,27	220,27	163,58	163,58
Total grevant chaque contribuable	4.657,46	935,08	935,08	1.615,00	1.615,00
C) Retrait					
Droit d'enregistrement		864,14	864,14	864,14	864,14

(1) Incidence gravant chaque associé pro quota.

5ème cas :

Vente de viande et de bétail - abattoirs

Les calculs sont effectués sur la base de la réglementation fiscale italienne en vigueur au 1er janvier 1970.

I. Abattoir propriété de la société

Les calculs sont effectués en fonction de deux hypothèses :

- 1) qu'une société de fait existe entre les membres (600) et
- 2) que ceux-ci constituent une société de capitaux.

Les calculs qui ont été effectués sur la base de la première hypothèse valent aussi pour la copropriété, tandis que ceux concernant la deuxième hypothèse vaudront aussi pour une société coopérative puisque dans le cas considéré, les conditions requises par la loi pour l'application du régime de faveur prévu pour les coopératives ne sont pas remplies.

A) Constitution

La constitution d'une société est soumise au droit d'enregistrement dont le taux est de 1 % sur la valeur des apports en espèces et en bien mobiliers. Ces apports étant de 60.000 UC, l'impôt s'élève à 600 UC (375.000 liras). De plus, la société de capitaux est assujettie à la taxe sur les concessions gouvernementales, qui s'élève à 6.000 liras (9,6P u.c.) (article 110, Tableau Annexe A au T.U. des taxes sur les concessions gouvernementales). Au contraire, les coopératives ne sont pas assujetties à la taxe en question.

B) Investissements

Dans le cas considéré, les investissements sont soumis, selon les cas, à l'impôt général sur les recettes (I.G.E.) et au droit d'enregistrement.

Par conséquent, le montant total des investissements s'élève à 1.638.375 UC qui sont financés comme suit :

Par conséquent le montant total des investissements s'élève à 1.638.375 u.c. qui sont financés comme suit :

Capital propre	60.000 u.c.
Subventions	500.000 u.c.
Emprunt	1.078.375 u.c.

Le montant global des investissements qui atteint 1.638.375 u.c. se répartissent comme suit :

		Impôt général sur les recettes (I.G.E.)	Enregistrement
Achat terrain + enregistrement 7,50 %	25.000		1.875
Construction immobilière + enregistrement 2% + I.g.e. 4 %	1.000.000	40.000	20.000
Equipements + I.g.e. 3,30 %	500.000	16.500	
Capital roulant	35.000		
	<u>1.560.000</u>	<u>56.500</u>	<u>21.875</u>

Incidence fiscale indirecte sur les investissements : 5,02 %.

C) Incidence fiscale

Le revenu net des sociétés est égal à 116.620 u.c.;
il se décompose comme suit :

<u>Coûts</u>		I.g.e.	Enregistrement
Personnel	100.000		
Comb. électr. + i.g.e.	13.000	520	
Eau + i.g.e.	7.000	280	
Entretien immeubles + i.g.e. + enregistrem.	20.000	400	200
Divers + i.g.e.	15.000	300	
Amortissements	80.277		
Intérêts	64.703		
Achat d'animaux i.g.e. et taxe commun. de consomm.(1)	6.971.400	563.238	
I.g.e. sous-produits (1)		1.600	
	7.271.380	566.338	200
Total : 7.837.918 u.c.			

<u>Recettes</u>		I.g.e.	Impôt à la consomm.
Ventes sous-produits+ i.g.e.	40.000	1.600	
Vente viande blanche + i.g.e. + II.CC.	5.008.500	136.528	215.366
Vente viande de porc + i.g.e. + II.CC.	2.382.800	116.032	95.312
	7.391.300	252.560	310.678
Total : 7.954.538 u.c.			

(1) Il s'agit de l'impôt perçu au moment des ventes et qui doit être versé au fisc suivant les modalités prescrites par la loi.

a) Société de fait

Le revenu imposable de la société de fait est soumis en totalité à l'impôt sur la richesse mobilière de catégorie B.

Le revenu étant égal à 116.620 u.c. (soit 72.887.500 li- res) l'impôt s'élève à 26.449.187 lires (42.187 u.c.), soit 36,18% du revenu imposable. Le revenu distribuable est de 46.438.313 li- res, soit 77.397 lires par tête, et n'est donc pas imposable puis- qu'il est inférieur au minimum à partir duquel sont perçus l'impôt communal de famille et l'impôt complémentaire progressif sur le revenu global des personnes physiques.

b) Société de capitaux

Les sociétés de capitaux sont assujetties à l'impôt sur les sociétés et à l'impôt sur la richesse mobilière catégorie B; dans le cas considéré le premier s'élève à 8.259.231 lires et le second à 26.627.884 lires (13.215 u.c. et 42.605 u.c.).

Comme la charge fiscale qui grève la société est égale à 34.887.115 lires (soit 47,86 % du revenu imposable), le revenu res- tant pouvant être distribué aux actionnaires déduction faite de la part mise en réserve, qui est de 1.900.019 lires, s'élève à 36.100.366 lires, soit 60.167 lires par tête, exonérées des impôts personnels (impôt de famille et impôt complémentaire) puisqu'il est inférieur au minimum imposable.

D) Retrait des associés après 10 ans

Au moment du retrait il est perçu, conformément à l'article 88 du Barème de l'annexe A de la loi d'enregistrement, un impôt de 1 % sur la part du patrimoine revenant à l'associé qui se retire.

Il y a lieu de remarquer que les plus-values éventuelles ne sont soumises à aucun impôt sur le revenu lorsque (comme dans le cas considéré) il n'y a pas d'intention spéculative qui justifie la taxation en vertu de la législation en vigueur.

Mais il est nécessaire de distinguer les plus-values réalisées par l'associé pour les soumettre au droit d'enregistrement.

Ces plus-values s'élèvent à 116.090 u.c. et se ventilent comme suit :

Biens immobiliers

Amortis en 30 ans	282.667
à amortir	565.333
Amortis en 15 ans	141.333
à amortir	70.667

Installations

Amorties en 15 ans	275.867
à amortir	137.933
Amorties en 10 ans	103.300
à amortir	---

Plus-value (0,15 x 773.933) = 116.090 u.c. soit 193,48 u.c. par associé et 5.804 u.c. (3.627.812 liras) pour les 30 associés qui se retirent.

La part totale du patrimoine qui revient à ces derniers étant de 1.638.375 liras, le droit d'enregistrement sera de 344 u.c. (1 % de 34.404 u.c.) soit 11,5 u.c. par tête.

Récapitulation

I. Abattoir propriété de la société

Unité : u.c.

	Société de fait	Société de capitaux
A) Création		
Droit d'enregistrement	22.475	22.475
dont : sur les apports à la société	600	600
sur les biens acquis	21.875	21.875
i.g.e. sur les biens acquis	56.500	56.500
Taxe sur les concessions gouvernementales	-	9,60
B) Fonctionnement		
Impôt sur les sociétés	-	13.215
Impôt sur la richesse mobilière	42.187	42.605
C) Retrait		
Droit d'enregistrement	344 (x)	344(x)

(x) pour les 30 sociétaires qui se retirent

II. Abattoir utilisé par la société en location

A) Constitution

Un droit d'enregistrement de 1 % est prélevé sur les apports en espèces et en biens mobiliers.

Si ces apports sont de 6.000 u.c. (3.750.000) le droit sera de 60 u.c. (37.500 liras).

Est également due la taxe sur les concessions gouvernementales qui s'élève à 6.000 liras (= 9,60 u.c.).

B) Incidence fiscale

La société n'a pas de revenu (mais seulement un patrimoine de 6.000 u.c.) comme le montre le tableau ci-dessous :

Entrées

Redevances	220.500 u.c.
Redevances frais forfaitaires	6.300
	<hr/>
Total	226.800

Sorties

Frais généraux (1)	6.300
Frais de location de l'abattoir	220.500
	<hr/>
Total	226.800

a) Société de fait

La société ne paie pas d'impôt sur ses revenus.

b) Société de capitaux

L'entreprise acquitte seulement l'impôt sur les sociétés sur son patrimoine au taux de 9 pour mille, soit 54 u.c. (33.750 liras).

(1) Y compris le droit d'enregistrement payé pour l'adjudication de l'abattoir.

Récapitulation

II. Abattoir utilisé par la société en location

Unité : u.c.

	Société de fait	Société de capitaux
A) Constitution		
Droit d'enregistrement	60	60
dont : sur les apports à la société	60	60
sur les biens acquis	-	-
Taxe sur les concessions gouvernementales	-	9,60
B) Fonctionnement		
Impôt sur les sociétés	-	-
Impôt sur la richesse mobilière	-	54
C) Retrait		
Droit d'enregistrement	60	60

6ème cas

Associations pour la commercialisation de fruits et légumes

Les calculs sont effectués sur la base du régime fiscal italien en vigueur le 1er janvier 1970; on suppose que la vente des produits pour le compte des producteurs soit effectuée par :

- a) un consortium de producteurs (formule qui se rapproche le plus du type d'association mentionné par M. V. de Heyden)
- b) une société de fait entre les producteurs
- c) une société de capitaux.

Les résultats obtenus avec la formule b) vaudront aussi pour la copropriété alors que ceux obtenus avec la formule c) vaudront aussi pour une société coopérative, les conditions requises par la loi pour l'application du régime de faveur aux coopératives n'étant pas remplies dans le cas considéré.

A) Constitution

Le droit d'enregistrement de 1 % sur la valeur des apports en espèces et en biens mobiliers doit être acquitté au moment de la constitution du consortium ou de la société. Si ces apports atteignent 720.000 u.c., l'impôt sera de 7.200 u.c. (4.500.000 liras).

Est également due la taxe sur les concessions gouvernementales qui s'élève à 6.000 liras (= 9,60 u.c.).

B) Investissements

Dans le cas considéré les investissements doivent être soumis, selon les cas, à l'impôt général sur les recettes (i.g.e.) et au droit d'enregistrement.

Ils atteignent donc au total 3.986.160 u.c. et sont financés comme suit :

Subventions	500.000 u.c.
Capital propre versé	720.000
capital non versé	170.000
Emprunt	2.596.160

Le montant global des investissements se ventile comme suit :

		i.g.e.	Enregistrement
Achat terrain + enregistrement	220.000		16.500
Mise en fonction + i.g.e.	100.000	4.000	
Infrastructures + i.g.e.+ enregistrement	430.000	17.200	8.600
Biens immobiliers + i.g.e.+ enregistrement	1.700.000	68.000	34.000
Equipements + i.g.e.	420.000	13.860	
Emballages + i.g.e.	850.000	34.000	
Fonds de roulement	70.000		
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	3.790.000	137.060	59.100

Total 3.986.160 u.c.

C) Incidence fiscale

Le revenu net est égal à 155.598 u.c. et se calcule comme suit :

<u>Coûts</u>		I.g.e.	Enregistrement
Personnel	330.000		
Travaux d'entretien + i.g.e.	12.500	500	
Eau+électricité+ i.g.e.	12.000	480	
Administration + i.g.e. + enregistrement	32.000	1.280	160
P.T.T.	7.000		
Imprimés + i.g.e.	11.000	440	
Assurance	14.000		
Divers + i.g.e.	29.000	580	
Intérêts	90.000		
Amortissements de biens immobiliers 3,50 %	63.070		
Amortissement des infras- tructures 7 %	31.906		
Amortissement des équipements 10 %	43.386		
Amortissement des emballages 15 %	132.600		
Coûts totaux	824.402	3.280	160

Recettes

Cotisations des membres	630.000
Location des emballages	165.000
Bénéfice sur les emballages non réemployés	37.000
Location frigo	28.000
Travaux	65.000
Divers	55.000
	<hr/>
Total des recettes	980.000

Bénéfice net 155.598 u.c. (97.248.750 liras).

a) **Consortium**

Le revenu imposable du consortium est soumis en totalité à l'impôt sur la richesse mobilière catégorie B. Le revenu restant net est ensuite réparti en parts égales entre les membres.

Pour un revenu imposable égal à 155.598 u.c. (97.248.750 liras) l'impôt sur la richesse mobilière catégorie B sera de 36,69 % du revenu imposable: 57.089 u.c. (35.680.625 liras). Le revenu pouvant être distribué aux membres du consortium atteindra donc 61.568.125 liras, c'est-à-dire 61.568 liras par tête et ne sera pas soumis aux impôts personnels, étant donné qu'il est inférieur au minimum imposable.

b) **Société de fait**

Situation identique à celle indiquée pour le consortium.

c) **Copropriété**

Situation identique à celle indiquée pour le consortium.

d) Société de capitaux

Le revenu imposable de ces sociétés est soumis à la fois à l'impôt sur la richesse mobilière catégorie B et à l'impôt sur les sociétés.

Si le revenu imposable est égal à 97.248.750 liras et le patrimoine à 450.000.000, l'impôt sur la richesse mobilière catégorie B sera de 35.859.401 liras (57.375 u.c.) et l'impôt sur les sociétés atteindra 10.240.083 liras (16.384 u.c.). Par conséquent, les impôts précités auront sur le revenu social une incidence de 47,40 %. Le revenu restant pouvant être distribué aux actionnaires s'élève donc à 51.149.266 liras, soit 51.149 liras par tête; ce montant ne sera pas soumis aux impôts personnels car il est inférieur au minimum imposable.

e) Société coopérative

Ce qui a été dit pour les sociétés de capitaux vaut aussi dans ce cas, étant donné que les conditions requises pour l'application du régime de faveur prévues pour les sociétés coopératives ne sont pas remplies.

D) Retrait de 50 associés après 8 ans

Au moment du retrait du consortium ou de la société considérée, il est perçu, conformément à l'article 88 du barème figurant à l'annexe A de la loi d'enregistrement, un impôt de 1 % sur la part du patrimoine qui revient à l'associé qui se retire.

Il convient de noter que les éventuelles plus-values ne sont soumises à aucun impôt sur le revenu lorsqu'il n'y a pas (comme dans les cas considérés) d'intention spéculative justifiant la taxation en vertu de la législation en vigueur.

Mais il est nécessaire de distinguer les plus-values réalisées par l'associé afin de les soumettre au droit d'enregistrement.

Ces plus-values s'élèvent à 237.715 u.c. et se répartissent comme suit :

	U.C.	
Amortissement biens immobiliers 3,50 %	504.560	u.c.
à amortir	1.297.440	u.c.
Amortissement infrastructures 7 %	255.248	u.c.
à amortir	200.552	u.c.
Amortissement équipements 10 %	347.088	u.c.
à amortir	86.772	u.c.
Amortissement emballages 15 %	884.000	u.c.
à amortir	---	u.c.

Ainsi la part du patrimoine - y compris les plus-values - soumise au droit d'enregistrement de 1 % s'élève à 55.086 u.c. Ce droit est donc de 551 u.c. (344.750 liras).

Récapitulation

Associations pour la commercialisation de fruits et légumes

Unité : u.c.

	Consortium	Société de fait	Société de capitaux
A) Constitution			
Droit d'enregistrement	66.300	66.300	66.300
dont : sur les apports à la société	7.200	7.200	7.200
sur les biens acquis	59.100	59.100	59.100
i.g.e. sur les biens acquis	137.060	137.060	137.060
Taxe sur les concessions gouvernementales	-	-	9,60
B) Fonctionnement			
Impôt sur les sociétés	-	-	16.384
Impôt sur la richesse mobilière	57.089	57.089	57.375
C) Retrait			
Droit d'enregistrement	(₣) 551	(₣) 551	(₣) 551

(~~₣~~) pour les 50 propriétaires qui se retirent

Table des matières

	<u>page</u>
AVANT-PROPOS	I
SOMMAIRE	II
<u>PARTIE I</u> : Aperçu des formes juridiques	1
1. Les différentes formes juridiques de la coopération dans l'agriculture	1
1.1. La copropriété ou communauté par indivision	5
1.2. L'association de fait	7
1.3. La société simple	8
1.4. Les sociétés commerciales	11
1.4.1. Sociétés de personnes	11
1.4.2. Sociétés de capitaux	12
1.5. Les sociétés coopératives	16
1.6. Les consortiums	24
1.7. Autres formes d'association en agriculture	25
1.7.1. La copropriété familiale tacite	26
1.7.2. L'association en participation	26
1.7.3. Les contrats agricoles	27
<u>PARTIE II</u> : Etude sur le régime fiscal applicable aux diverses formes de coopération et d'intégration dans l'agriculture	29
1. Exploitations individuelles	29
1.1. Impôts relatifs à la constitution et sur la possession de l'entreprise	30
1.1.1. Transferts assujettis au droit d'enregistrement	30
1.1.2. Acquisition pour cause de décès	33
1.1.3. Taxes sur les concessions gouvernementales	36
1.1.4. Elément de l'impôt sur le patrimoine et la plus value des terrains appartenant aux sociétés	36
1.1.5. Impôt sur le revenu des propriétaires des terrains	37
1.1.6. Impôts mineurs	43

	<u>page</u>
1.2. Impôts sur l'exercice de l'entreprise	44
1.3. Impôts relatifs à l'extinction de l'entreprise	55
2. <u>Copropriété et communauté</u>	55
2.1. Impôts relatifs à la constitution ou à la possession de l'entreprise	55
2.2. Impôts relatifs à l'exercice de l'entreprise	57
2.3. Impôts relatifs à l'extinction de l'entreprise	58
3. <u>Société de fait</u>	58
3.1. Impôts relatifs à la constitution ou à la possession de l'entreprise	58
3.2. Impôts relatifs à l'exercice de l'entreprise	61
3.3. Impôts relatifs à l'extinction de l'entreprise	64
4. <u>Société de personnes</u>	65
4.1. Impôts relatifs à la constitution et à la possession de l'entreprise	66
4.2. Impôts relatifs à l'exercice de l'entreprise	67
4.3. Impôts relatifs à l'extinction de la société	69
5. <u>Société de capitaux</u>	70
5.1. Impôts relatifs à la constitution et à la possession de l'entreprise	70
5.2. Impôts relatifs à l'exercice de l'entreprise	70
5.3. Impôts relatifs à l'extinction de l'entreprise	73
6. <u>Coopératives</u>	73
6.1. Impôts relatifs à la constitution et à la possession de l'entreprise	74
6.2. Impôts relatifs à l'exercice de l'entreprise	77
6.3. Impôts relatifs à l'extinction de l'entreprise	82
7. <u>Autres formes d'association dans l'agriculture</u>	83

	<u>Page</u>
<u>PARTIE III</u> : Exemple de l'incidence fiscale selon la forme de coopération choisie	85
1er cas - Utilisation en commun de machines	85
2ème cas - Elevage en commun de porcs à l'engrais	87
3ème cas - Gestion en commun d'une étable de vaches laitières	89
4ème cas - Fusion complète d'exploitations mixtes	91
5ème cas - Vente de viande et de bétail - abattoirs	93
6ème cas - Associations pour la commercialisation de fruits et légumes	95
<u>PARTIE IV</u> : Rapports entre l'aspect fiscal et les autres aspects de la coopération et de l'intégration dans l'agriculture	96
<u>PARTIE V</u> : Conclusions concernant les différences de régime fiscal entre exploitations agricoles individuelles et collectives	109
<u>ANNEXES</u> : Exemple de l'incidence fiscale selon la forme de coopération choisie	119
1er cas - Utilisation en commun de machines	119
2ème cas- Elevage en commun de porcs à l'engrais	126
3ème cas- Gestion en commun d'une étable de vaches laitières	137
4ème cas- Fusion complète d'exploitations mixtes	148
5ème cas- Vente de viande et de bétail - abattoirs	158
6ème cas- Associations pour la commercialisation de fruits et légumes	166

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 Etats 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 Etats 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) Epuisé.

		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 ⁽¹⁾
N° 46	La consommation du vin et les facteurs qui la déterminent – R.F. 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
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

(¹) Cette étude n'est pas disponible en langue allemande.

		Date	Langues
N° 55	Les équipements pour la commercialisation des fruits et légumes frais dans la CEE – R.F. d'Allemagne, Italie	janvier 1970	F
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
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 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
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

	Date	Langues
N° 74 Recherche sur les additifs pouvant être utilisés comme révélateurs pour la matière grasse butyrique – Partie I	mai 1971	F ⁽¹⁾ D en prép. ⁽¹⁾
N° 75 Constatation de cours des vins de table II. Italie, G.D. de Luxembourg	mai 1971	F D en prép.
N° 76 Enquête auprès des consommateurs sur les qualités de riz consommées dans la Communauté	juin 1971	F D I
N° 77 Surfaces agricoles pouvant être mobilisées pour une réforme de structure	août 1971	F D
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 I
N° 81 Le marché foncier et les baux ruraux – Effets des mesures de réforme des structures agricoles I. Italie	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
N° 84 Dispositions fiscales en matière de coopération et de fusion d'exploitations agricoles II. R.F. d'Allemagne	février 1972	D
N° 85 Dispositions fiscales en matière de coopération et de fusion d'exploitations agricoles III. Pays-Bas	février 1972	N
N° 86 Agriculture et politique agricole de quelques pays de l'Europe occidentale IX. Finlande	avril 1972	F en prép. D
N° 87 Recherche sur les incidences du poids du tubercule sur la floraison du dahlia	mai 1972	F D en prép.
N° 88 Le marché foncier et les baux ruraux – Effets des mesures de réforme des structures agricoles III. Pays-Bas	juin 1972	F
N° 89 Agriculture et politique agricole de quelques pays de l'Europe occidentale X. Aperçu synoptique	septembre 1972	F en prép. D

⁽¹⁾ Etude adressée uniquement sur demande.

	Date	Langues
N° 90 La spéculation ovine	Septembre 1972	F D en prép.
N° 91 Méthodes pour la détermination du taux d'humidité du tabac	Octobre 1972	F D en prép.
N° 92 Recherches sur les révélateurs pouvant être additionnés au lait écrémé en poudre	Octobre 1972	F ⁽¹⁾ D en prép. ⁽¹⁾
N° 93 Nouvelles formes de collaboration dans le domaine de la production agricole – I : Italie	Novembre 1972	F en prép. D en prép. I
N° 94 Nouvelles formes de collaboration dans le domaine de la production agricole – II : Benelux	Décembre 1972	F en prép. D en prép. N
N° 95 Nouvelles formes de collaboration dans le domaine de la production agricole – III : R.F. d'Allemagne	Décembre 1972	F en prép. D
N° 96 Recherche sur les additifs pouvant être utilisés comme révélateurs pour la matière grasse butyrique – Partie II	Janvier 1973	F ⁽¹⁾ D en prép. ⁽¹⁾
N° 97 Modèles d'analyse d'entreprises de polyculture-élevage bovin – I : Caractéristiques et possibilités d'utilisation	Janvier 1973	F D en prép.
N° 98 Dispositions fiscales en matière de coopération et de fusion d'exploitations agricoles – IV : Italie	Janvier 1973	F D

⁽¹⁾ Etude adressée uniquement sur demande.

