

BICA

Bulletin d'Information sur la **Coopération Agricole**



COMITE DE REDACTION

REDACTEUR

Me Bruno **NEOUZE**, Avocat honoraire – ancien chargé d’enseignement à l’Ecole de Droit de la Sorbonne

FONDATEUR DE LA REVUE

Gilles **GOURLAY**, Avocat honoraire

DIRECTEUR DE PUBLICATION

Michel **ROUSSILHE**, Commissaire aux comptes

MEMBRES

Dominique **DENIEL**, Commissaire aux comptes

Christian **DUMONT**, Commissaire aux comptes

Philippe **FOURQUET**, Commissaire aux comptes

Claudine **MARTIN**, Avocat au Barreau des Hauts de Seine, spécialisé en droit de la coopération agricole

Bruno **PUNTEL**, Commissaire aux comptes

*

Ce bulletin est édité par UNAGRI, il a pour vocation de concourir à l’établissement d’une doctrine en matière de fonctionnement des coopératives agricoles, doctrine reposant sur l’analyse des textes réglementaires, des jurisprudences et des pratiques reconnues.

UNAGRI, association 1901, déclarée le 25 février 1970, regroupe les experts comptables et les commissaires aux comptes concernés par la coopération agricole.

Elle répond aux questions techniques posées par ses membres et qui concernent le secteur des coopératives agricoles.

Elle conçoit, réalise et diffuse également des séminaires de formation sur les coopératives agricoles et les SICA, ainsi que sur des thèmes plus particuliers appliqués à ces entreprises.

Editorial

Ce numéro spécial du BICA 166 bis est mis à jour.

La première version de ce numéro spécial du BICA était une actualisation de l'étude relative à l'affectation du résultat publiée en janvier 2010 (BICA n° 127 bis).

Cette dernière mise à jour datée de novembre 2022 intègre les évolutions législatives, réglementaires et statutaires impactant le dispositif d'affectation des résultats des sociétés coopératives agricoles et de leurs unions et notamment la loi EGAlim du 30 octobre 2018 ainsi que l'ordonnance n° 2019-362 du 24 avril 2019 relative à la coopération agricole et les modèles de statuts homologués par arrêté du 20 février 2020.

Elle intègre également les incidences du règlement ANC 2021-01 relatif aux comptes annuels des coopératives agricoles et de leurs unions qui a été homologué par un arrêté du 22 novembre 2021 (JO 4 décembre 2021).

Les rédacteurs de cette étude sont convaincus qu'elle constituera une aide efficace pour les commissaires aux comptes.

AFFECTATION DU RESULTAT DANS LES COOPERATIVES AGRICOLES

**Rédacteurs : Christian DUMONT, Philippe FOURQUET, Michel ROUSSILHE, et
Dominique de ROUZE**

Avec la collaboration de Karine NIVET

Affectation du résultat dans les coopératives agricoles

SOMMAIRE

1 – CONSIDERATIONS GENERALES	5
1.1 – L’affectation du résultat fait l’objet d’un processus chronologique précis et hiérarchisé	8
1.2 – La proposition d’affectation du résultat doit être « motivée »	8
1.3 – Obligation de « délibérer » sur les affectations de résultat proposées par le conseil d’administration	8
1.4 – Les affectations non prévues par l’article L. 524-2-1 du code rural et de la pêche maritime	9
1.4.1 – Les certificats coopératifs d’investissement.....	9
1.4.2 – Article R. 523-5 CRPM – article 18 de la loi du 10 septembre 1947	9
1.4.3 – Réserve déficit TNA.....	9
2 – REMARQUES SUR LA NATURE ET LA COMPOSITION DU RESULTAT DANS LES COOPERATIVES AGRICOLES	10
2.1 – Résultat provenant des opérations réalisées avec les associés coopérateurs et y compris le résultat relevant de l’objet accessoire.....	11
2.1.1 – Règle générale	11
2.1.2 – Résultat relevant de l’objet accessoire	12
2.1.3 – Règles d’affectation.....	13
2.2 – Résultat provenant de l’« objet annexe » et des « autres opérations ».....	14
2.2.1 – Les opérations de l’objet annexe de l’article 3 § 3 et 4 des modèles de statuts ...	14
2.2.2 – Les opérations de l’« objet annexe » de l’article 4.....	14
2.2.3 – Affectation du résultat de ces opérations	15
2.3 – Résultat des opérations réalisées avec des tiers non associés	16
2.4 – Les dividendes perçus	17
3 – ANALYSE TECHNIQUE DES DISPOSITIONS RELATIVES A L’AFFECTION DU RESULTAT	18
3.1 – Apurement des déficits – Report à nouveau déficitaire	20
3.2 – Dotation aux réserves obligatoires	23
3.2.1 – La réserve pour les opérations résultant de l’activité avec les TNA	23
3.2.2 – La réserve légale.....	23
3.2.3 – La réserve compensant les remboursements de parts.....	24
3.2.4 – Cas particulier des subventions	25
3.3 – Autres affectations.....	25
3.3.1 – Intérêt servi aux parts sociales	26
3.3.2 – Rémunération des parts sociales à avantages particuliers (PSAP).....	27
3.3.3 – Dividendes à toutes les parts de capital.....	28
3.3.4 – Ristournes aux associés coopérateurs	29
3.3.5 – Ristournes sous forme de parts sociales dites « d’épargne »	30
3.3.6 – « Provision » pour parfaire l’intérêt aux parts.....	31
3.3.7 – « Provision » pour ristournes éventuelles	31
3.3.8 – Réserves facultatives	32
3.4 – Cas particuliers	32
CONCLUSION	34

La loi n° 2018-938 du 30 octobre 2018, pour l'équilibre des relations commerciales dans le secteur agricole et alimentaire et une alimentation saine, durable et accessible à tous dite « loi EGAlim » ainsi que l'ordonnance n° 2019-362 du 24 avril 2019 relative à la coopération agricole, prise sur le fondement d'une habilitation issue de l'article 11 de la loi précitée modifient les dispositions du code rural et de la pêche maritime applicables aux coopératives agricoles et à leurs unions. Avant ces textes législatifs, la loi n° 2014-1170 du 13 octobre 2014 d'avenir pour l'agriculture, l'alimentation et la forêt et ses décrets d'application avaient également modifié les dispositions relatives aux coopératives agricoles.

Ces évolutions législatives et réglementaires ont donné lieu à de nouveaux modèles de statuts approuvés par deux arrêtés du 20 février 2020 pour les coopératives agricoles et leurs unions.

Il résulte de ces modifications législatives et réglementaires des évolutions du dispositif d'affectation des résultats des sociétés coopératives agricoles et de leurs unions.

Par ailleurs, le règlement ANC 2021-01 relatif aux comptes annuels des coopératives agricoles et des unions a abrogé le plan comptable des coopératives agricoles approuvé par un arrêté du 2 juillet 1986. Il intègre dans le plan comptable général les spécificités des coopératives agricoles et de leurs unions. Le règlement ANC 2021-01 a été homologué par un arrêté du 22 novembre 2021 publié au Journal Officiel du 4 décembre 2021. Il est entré en vigueur le lendemain de la publication au Journal Officiel de l'arrêté d'homologation soit le 5 décembre 2021. Il est applicable aux exercices en cours à cette date.

Malgré l'abrogation du plan comptable de 1986, les notes d'information et commentaires de ce plan comptable qui ont été abrogés conservent une utilité pour les praticiens.

Ces éléments mettent en évidence les spécificités du résultat de la coopérative agricole, de sa détermination, de sa composition et de sa répartition ainsi que l'importance portée par le législateur à l'information des associés coopérateurs pour une meilleure transparence sur les résultats conservés ou distribués par la coopérative.

L'objectif de cette étude est de présenter le dispositif particulier applicable à l'affectation du résultat de la coopérative agricole. Elle comporte trois parties :

- La première partie fait état des considérations générales gouvernant l'affectation du résultat d'une coopérative agricole ;
- La deuxième partie aborde la problématique de l'affectation des résultats eu égard à la nature et à la composition particulière du résultat dans les coopératives agricoles ;
- La troisième partie est consacrée à l'analyse technique des dispositions relatives à l'affectation du résultat.

Cette étude a été conduite par des membres du conseil d'administration d'UNAGRI et validée en dernier lieu par ce même conseil d'administration. Des recommandations et suggestions ont été formulées lorsque les textes en vigueur présentent des lacunes ou des imprécisions. Bien entendu, ces recommandations ou suggestions n'ont pas valeur de doctrine. Il s'agit d'avis formulés par des professionnels, spécialistes du secteur de la coopération agricole. Elles ne préjugent pas des solutions qui pourraient être apportées par des modifications législatives ou réglementaires ultérieures ou par d'éventuelles décisions de jurisprudence.

1 – CONSIDERATIONS GENERALES

L'article 1^{er} de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération donne une définition générale de la coopérative. Il dispose : « *La coopérative est une société constituée par plusieurs personnes volontairement réunies en vue de satisfaire à leurs besoins économiques ou sociaux par leur effort commun et la mise en place des moyens nécessaires.*

Elle exerce son activité dans toutes les branches de l'activité humaine et respecte les principes suivants : une adhésion volontaire et ouverte à tous, une gouvernance démocratique, la participation économique de ses membres, la formation desdits membres et la coopération avec les autres coopératives.

Sauf dispositions spéciales à certaines catégories de coopératives, chaque membre coopérateur dénommé, selon le cas, "associé" ou "sociétaire", dispose d'une voix à l'assemblée générale.

Les excédents de la coopérative sont prioritairement mis en réserve pour assurer son développement et celui de ses membres, sous réserve de l'article 16. »

Ainsi, la loi du 10 septembre 1947 avec le dernier alinéa de son article 1^{er} légalise le principe coopératif selon lequel les excédents sont prioritairement mis en réserve pour assurer le développement de la coopérative et le développement de ses membres, sans en exclure toute distribution.

Elevé au rang de principe coopératif inscrit dans la loi (article 1^{er} de la loi du 10 septembre 1947 précité), l'impossibilité de partager les réserves est protégée par l'article 26 de la loi du 10 septembre 1947 qui prévoit une responsabilité pénale à l'encontre des dirigeants de coopératives qui contreviendraient à ce principe. Ainsi, l'article 26 dispose :

« *Sont punis des peines portées aux articles 313-1, 313-7 et 313-8 du code pénal, sans préjudice de l'application de cet article à tous les faits constitutifs du délit d'escroquerie :*

1° Ceux qui, à l'aide de manœuvres frauduleuses, ont fait attribuer à un apport en nature une valeur supérieure à sa valeur réelle ;

2° Les administrateurs ou gérants qui ont sciemment publié ou communiqué des documents comptables inexacts en vue de dissimuler la véritable situation de la société ;

3° Les administrateurs ou gérants qui ont fait de leurs pouvoirs un usage contraire à l'intérêt de la société à des fins personnelles ou pour favoriser une autre société ou entreprise dans laquelle ils étaient intéressés de manière quelconque et, en particulier, ont disposé dans ces conditions de ses biens ou de son crédit ;

4° Les administrateurs ou gérants qui ont procédé à des répartitions opérées en violation des articles 14, 15, 16, 18 et 19 ci-dessus ou en vertu de dispositions insérées dans les statuts en violation de l'article 25 ;

5° Les administrateurs ou gérants qui, en l'absence d'excédents d'exploitation et hors le cas prévu à l'article 17, ont distribué aux sociétaires les intérêts ou ristournes prévus aux articles 14 et 15 ci-dessus.

Les premier à sixième alinéas sont applicables aux sociétés coopératives européennes ».

L'article L. 521-1 du code rural et de la pêche maritime (CRPM) applicable aux coopératives agricoles dispose : « *les sociétés coopératives agricoles ont pour objet l'utilisation en commun par des agriculteurs de tous moyens propres à faciliter ou à développer leur activité économique, à améliorer ou à accroître les résultats de cette activité ».*

Cet objectif légal assigné aux coopératives agricoles combiné avec le dernier alinéa de l'article 1^{er} de la loi du 10 septembre 1947 se traduit par une mise en réserves obligatoires et facultatives des excédents ainsi qu'un encadrement strict des distributions en faveur des associés coopérateurs.

L'article L. 524-2-1 du CRPM prévoit le processus détaillé de l'affectation des résultats d'une coopérative agricole. Il est une synthèse des possibilités d'affectation offertes par le CRPM et de l'ordre dans lequel elles doivent être opérées. Ainsi, l'article L. 524-2-1 dispose :

« (...) »

Après imputation du report à nouveau déficitaire et dotation des réserves obligatoires, l'assemblée générale délibère ensuite sur la proposition motivée d'affectation du résultat présentée par le conseil d'administration ou le directoire, conformément à l'article L. 521-3-1, successivement et s'il y a lieu sur :

- a) La rémunération servie aux parts à avantages particuliers ;*
- b) L'intérêt servi aux parts sociales ;*
- c) La distribution, le cas échéant, de tout ou partie des dividendes reçus au titre des participations dans des filiales de la société coopérative ou dans des sociétés qu'elle contrôle ;*
- d) La répartition de ristournes entre les associés coopérateurs proportionnellement aux opérations réalisées avec la coopérative ou l'union et suivant les modalités prévues par les statuts ;*
- e) La répartition de ristournes sous forme d'attribution de parts sociales entre les associés coopérateurs proportionnellement aux opérations réalisées avec la coopérative ou l'union et suivant les modalités prévues par les statuts d'au moins 10 % des excédents annuels disponibles à l'issue des délibérations précédentes ;*
- f) La constitution d'une provision pour parfaire l'intérêt servi aux parts sociales ;*
- g) La constitution d'une provision pour ristournes éventuelles ;*
- h) La dotation des réserves facultatives.*

Ces décisions font l'objet de résolutions particulières. »

Les dispositions de l'article L. 521-3-1¹ du CRPM auxquelles renvoie l'article L. 524-2-1 précité ont été introduites par l'ordonnance n° 2019-362 du 24 avril 2019.

¹ L'article L. 521-3-1 du CRPM.

« I.- L'organe chargé de l'administration de la société définit les modalités de détermination et de paiement du prix des apports de produits, des services ou des cessions d'approvisionnement, notamment les acomptes et, s'il y a lieu, les compléments de prix, et propose une répartition des excédents annuels disponibles mentionnés au d du 1 de l'article L. 521-3. Cette répartition est décidée par l'assemblée générale ordinaire. L'ensemble de ces éléments constitue la rémunération de l'associé coopérateur.

II.- L'organe chargé de l'administration établit un document présentant la part des résultats de la société coopérative qu'il propose de reverser aux associés coopérateurs à titre de rémunération du capital social et de ristournes ainsi que la part des résultats des filiales destinée à la société coopérative, en expliquant les éléments pris en compte pour les déterminer. Ce document est adressé à chaque associé coopérateur avec sa convocation à l'assemblée générale.

Lorsque la société coopérative est tenue de désigner un commissaire aux comptes, celui-ci atteste l'exactitude des informations figurant sur le document mentionné au précédent alinéa. Son attestation est jointe à ce document. Si le commissaire aux comptes émet des observations ou s'il refuse de remettre une attestation, il en informe sans délai le Haut Conseil de la coopération agricole.

III.- L'organe chargé de l'administration présente lors de l'assemblée générale ordinaire un document donnant des informations :

1° Sur l'écart entre le prix indiqué lors de la précédente assemblée générale ordinaire, et le prix effectivement payé aux associés coopérateurs pour leurs apports ;

2° Sur les écarts constatés entre ce prix et les différents indicateurs relatifs aux coûts de production et aux prix des produits agricoles et alimentaires éventuellement pris en compte dans le règlement intérieur pour fixer les critères et modalités de détermination du prix des apports, ou, à défaut, tous indicateurs disponibles relatifs aux coûts pertinents de production en agriculture et aux prix des produits agricoles et alimentaires constatés sur les marchés sur lesquels opère la coopérative. Ce document précise que la coopérative engage sa responsabilité si ces informations ne sont pas sincères.

L'organe chargé de l'administration de la coopérative communique aux associés coopérateurs, selon la fréquence mentionnée dans le règlement intérieur, l'évolution des indicateurs relatifs aux prix des produits agricoles et alimentaires constatés sur les marchés sur lesquels la coopérative opère.

IV.- Dans le mois qui suit l'assemblée générale ordinaire, une information sur la rémunération définitive globale liée aux apports de l'associé coopérateur, incluant le prix des apports versé sous forme d'acompte et de compléments de prix et les ristournes, est transmise à chaque associé coopérateur. Cette rémunération peut être présentée par unité de mesure ».

V.- (Annulé) ;

Afin d'éclairer la prise de décision relative à la rémunération des associés coopérateurs, l'organe chargé de l'administration établit un document présentant, en expliquant les éléments pris en compte pour les déterminer :

- la part des résultats de la société coopérative qu'il propose de reverser aux associés coopérateurs à titre de rémunération du capital social et de ristournes ;
- ainsi que la part des résultats des filiales destinée à la société coopérative.

Lorsque la société coopérative est tenue de désigner un commissaire aux comptes en application de l'article R. 524-22-1 du CRPM, celui-ci atteste l'exactitude des informations figurant sur ledit document.

Le document de l'organe d'administration auquel est jointe l'attestation du commissaire aux comptes sont adressés à chaque associé coopérateur avec sa convocation à l'assemblée générale et pas seulement mis à disposition des associés préalablement à l'AGO annuelle.

Un avis technique² relatif à l'attestation du commissaire aux comptes prévue à l'article L. 521-3-1, II du code rural et de la pêche maritime a été publié par la CNCC.

Si le commissaire aux comptes émet des observations ou s'il refuse de remettre une attestation, il en informe sans délai le Haut Conseil de la coopération agricole qui peut diligenter une fédération agréée pour la révision afin d'effectuer un contrôle³. Par ailleurs, la CNCC a précisé que « *Le commissaire aux comptes d'une coopérative agricole n'est pas délié du secret professionnel à l'égard du Haut Conseil de la coopération agricole (HCCA). Il ne doit et ne peut que l'informer de l'émission d'une attestation avec observation ou du refus d'émettre une attestation sur l'exactitude des informations figurant dans le document établi par l'organe chargé de l'administration (...)*⁴ ».

Une autre obligation d'information des associés coopérateurs pèse sur l'organe d'administration de la coopérative, postérieurement à l'assemblée générale ordinaire annuelle. Cette information est relative à la rémunération définitive globale liée aux apports, y compris donc la ristourne, composante de la rémunération⁵, ayant été décidée par ladite assemblée générale. Ainsi, dans le mois qui suit l'assemblée générale ordinaire annuelle, une information sur la rémunération définitive globale liée aux apports de l'associé coopérateur, incluant le prix des apports versé sous forme d'acompte et de compléments de prix et les ristournes, est transmise à chaque associé coopérateur. Les dispositions législatives précisent que cette rémunération peut être présentée par unité de mesure.

VI.- Lorsque la société procède à la collecte, à l'état brut, de produits agricoles et alimentaires figurant sur une liste fixée par décret, l'organe chargé de l'administration détermine des critères relatifs aux fluctuations des prix des matières premières agricoles et alimentaires affectant significativement le coût de production de ces produits. Lorsque ces critères, portés à la connaissance des associés coopérateurs selon des modalités prévues dans le règlement intérieur, sont remplis, l'organe chargé de l'administration délibère sur une éventuelle modification des modalités de détermination du prix des apports de ces produits ».

² Avis technique : attestation du commissaire aux comptes d'une coopérative agricole ou d'une union de coopératives agricoles prévue à l'article L. 521-3-1, II du code rural et de la pêche maritime, Bull CNCC n° 198-juin-2020 mars 2021

³ Article L. 527-1-4 du CRPM

⁴ EJ 2019-88, Bull CNCC n° 198-juin-2020 mars 2021

⁵ Article L. 521-3-1, I du CRPM

1.1 – L'affectation du résultat fait l'objet d'un processus chronologique précis et hiérarchisé

Ce processus est organisé en deux étapes :

- 1) La première étape, après apurement des déficits et constitution des réserves obligatoires, permet de déterminer « l'excédent net réparti⁶ ».
- 2) L'étape suivante correspond à l'affectation du résultat proprement dite en procédant aux répartitions décidées par l'assemblée générale ordinaire annuelle.

On observe que les dispositions précitées, au moins dans le processus chronologique qu'il instaure, donne la priorité à la distribution de l'excédent net réparti. Il privilégie les répartitions de nature purement financière en abordant d'abord la rémunération des parts à avantages particuliers, puis l'intérêt aux parts suivi de la redistribution des dividendes, pour n'envisager qu'ensuite la répartition des fruits de l'activité proprement dite au moyen des ristournes.

Les coopératives agricoles se trouvent ainsi dotées d'un dispositif permettant de maximiser et de diversifier les sources de revenus purement financiers au bénéfice de leurs associés. C'était une des recommandations du rapport de François GUILLAUME⁷.

1.2 – La proposition d'affectation du résultat doit être « motivée »

L'affectation du résultat est proposée par le conseil d'administration de la coopérative agricole et soumise au vote de l'assemblée générale.

La motivation obligatoire des propositions du conseil d'administration, concernant l'affectation du résultat s'inscrit dans le cadre du renforcement des informations données à l'assemblée générale ordinaire annuelle. Elle prend place dans le contexte de la stratégie et des objectifs généraux de l'entreprise. C'est donc tout naturellement dans le rapport aux associés que cette « **motivation** » doit trouver sa place.

1.3 – Obligation de « délibérer » sur les affectations de résultat proposées par le conseil d'administration

L'article L. 524-2-1 du CRPM prévoit que l'assemblée générale « *délibère... successivement et s'il y a lieu ...* » sur chacune des possibilités d'affectation du résultat prévues par la loi.

La loi n° 2006-11 du 5 janvier 2006 d'orientation agricole, dans un souci de transparence vis-à-vis des associés et de débat démocratique avait prévu un examen exhaustif de toutes les

⁶ La notion d'excédent net réparti est définie uniquement à l'article R 523.9 CRPM relatif au calcul de la participation des salariés, cf. § 2.2.3 infra.

⁷ Rapport de François Guillaume sur la coopération agricole en date du 19 octobre 2004.

possibilités d'affectation visées à l'article L. 524-2-1 du CRPM, y compris lorsque le conseil d'administration ne proposait pas d'affectation.

Il en résultait, sur un plan pratique, une résolution particulière par proposition d'affectation de résultat y compris négative, chacune soumise au vote de l'assemblée générale ordinaire annuelle. Cette modification législative avait mis fin à la possibilité d'une résolution unique dédiée à l'affectation de résultat, qui avait cours jusqu'alors.

Après quelques années de pratiques, conscient de la lourdeur générée, le législateur a entendu simplifier le vote de l'affectation de résultat.

La loi n° 2014-1170 du 13 octobre 2014 d'avenir pour l'agriculture, l'alimentation et la forêt a modifié l'article L. 524-2-1 du CRPM en introduisant l'expression « *s'il y a lieu* » de manière à limiter les résolutions aux distributions et affectations proposées par le conseil d'administration et supprimer le vote des résolutions négatives.

Aujourd'hui, sur le plan pratique, les propositions d'affectation de résultat du conseil d'administration font toujours l'objet de résolutions spécifiques et motivées, à l'exception des dotations obligatoires qui peuvent faire l'objet d'une résolution unique.

1.4 – Les affectations non prévues par l'article L. 524-2-1 du code rural et de la pêche maritime

1.4.1 – Les certificats coopératifs d'investissement

Les certificats coopératifs d'investissement⁸ disposent d'un droit à rémunération équivalant aux autres titres composant le capital des coopératives. Le législateur aurait dû normalement prévoir cette possibilité dans l'affectation des résultats.

1.4.2 – Article R. 523-5 CRPM – article 18 de la loi du 10 septembre 1947

(Cf. § 3.4 de la présente brochure)

1.4.3 – Réserve déficit TNA

(Cf. § 3.1 de la présente brochure)

⁸ Art. L. 523-10 CRPM

2 – REMARQUES SUR LA NATURE ET LA COMPOSITION DU RESULTAT DANS LES COOPERATIVES AGRICOLES

Le résultat des coopératives agricoles est déterminé selon les règles du code de commerce (article L.123.12 à L. 123.22 du code de commerce), conformément aux dispositions de l'article L. 524-6 du CRPM. Par ailleurs, l'article 46 des modèles de statuts des coopératives agricoles ayant pour objet la production, la collecte et la vente de produits agricoles et forestiers homologués par l'arrêté du 20 février 2020 prévoit : « *La coopérative établit des comptes annuels suivant les principes et les méthodes définis aux articles L.123-12 à L.123-22 et R.123-172 à R123-199-1 et D.123-200 du code de commerce et s'il y a lieu des comptes consolidés ou combinés selon les dispositions des articles R.232-8, R.233-11, R.233-12 et R.233-14 du code de commerce et, sous réserve des règles posées par le plan comptable des sociétés coopératives agricoles et de leurs unions*⁹. (...) ».

Ce résultat est qualifié de « résultat excédentaire » par l'article R. 524-21 du CRPM. Les modèles de statuts (article 48,1^o) précisent en outre que « *l'excédent de l'exercice est la résultante des produits et des charges de la coopérative tels qu'ils sont comptabilisés selon les règles visées à l'article 46* ».

Il faut, par conséquent, en conclure que le résultat constitue un ensemble unique et non pas une juxtaposition de résultats autonomes en fonction de leur nature ou de leur origine.

Toutefois, au-delà de cette définition générale, il faut souligner que dans les coopératives agricoles, le résultat peut être formé de plusieurs composantes, certaines d'entre elles donnant lieu à des règles d'affectations spécifiques.

Il convient par conséquent d'analyser la problématique de l'affectation du résultat en fonction de la composition de ce dernier. A cet effet, nous distinguerons :

- Le résultat provenant des opérations réalisées avec les associés coopérateurs dont celui relevant de l'objet accessoire ;
- Le résultat provenant de l'objet annexe et des autres opérations,
- Le résultat provenant des opérations réalisées avec les tiers non associés au sens de l'article L. 522-5 du CRPM ;
- Le résultat provenant des dividendes perçus des filiales et participations et pouvant être redistribué aux associés.

⁹ L'arrêté d'homologation des modèles de statuts étant antérieur au règlement ANC 2021-01, l'article 46 n'a pas été mis à jour.

2.1 – Résultat provenant des opérations réalisées avec les associés coopérateurs et y compris le résultat relevant de l’objet accessoire

Il est traité dans le présent paragraphe du résultat des opérations réalisées avec les associés coopérateurs, dans le cadre de l’engagement d’activité, tous types de coopératives agricoles confondus.

Il convient également d’aborder les opérations accessoires autorisées par les statuts.

2.1.1 – Règle générale

Le résultat provenant des opérations réalisées avec les associés coopérateurs s’inscrit dans le cadre de l’objet légal assigné aux coopératives agricoles par l’article L. 521-1 du CRPM qui dispose : « *Les sociétés coopératives agricoles ont pour objet l'utilisation en commun par des agriculteurs de tous moyens propres à faciliter ou à développer leur activité économique, à améliorer ou à accroître les résultats de cette activité.* ».

L’article R. 521-1 décrit trois principales activités correspondant chacune à un type de modèles de statuts :

- Sociétés coopératives agricoles ayant pour objet la production, la collecte et la vente de produits agricoles et forestiers (Modèle de statuts Type 1)
- Sociétés coopératives agricoles ayant des activités d’approvisionnement (Modèle de statuts Type 5)
- Sociétés coopératives agricoles ayant des activités de fourniture de services (Modèle de statuts Type 6)

Lorsqu’une coopérative développe conjointement plusieurs de ces activités, elle est dite « polyvalente » et l’on parle alors de « branche d’activité ».

Les activités sont prévues dans les modèles de statuts à l’article 3 « objet social », et font l’objet d’un engagement d’activité de la part des associés coopérateurs (article 8 « Obligations des associés coopérateurs ») et de critères de souscription du capital social (article 14 §4 « Constitution du capital »).

En matière d’affectation du résultat, la solution pratique consistant à ne retenir que les critères fiscaux (imposition ou exonération de l’impôt sur les bénéfices) ne saurait donner en la matière une réponse pertinente.

Dans le cas d’une coopérative de collecte vente, l’administration fiscale considère les opérations suivantes taxables bien que rentrant dans l’objet social de la coopérative agricole,

- Ventes en magasin de détail, distinct des locaux du siège de la coopérative, des produits en provenance de la collecte auprès des associés coopérateurs,
- Ventes de produits des associés coopérateurs qui, à l’issue du processus de transformation réalisé par la coopérative, ne sont pas utilisables à titre de matières premières dans l’agriculture ou l’industrie.

En tout état de cause, ces opérations ne sont pas considérées comme entrant dans l'objet accessoire et leur résultat est un élément du résultat distribuable après impôt.

2.1.2 – Résultat relevant de l'objet accessoire

Toute coopérative agricole est autorisée à faire des opérations accessoires avec ses associés coopérateurs.

Au cas particulier des coopératives de collecte-vente, il leur est possible, en complément de leur objet principal, d'effectuer certaines opérations à titre accessoire : fournitures de biens ou de services aux adhérents, se rapportant directement à l'objet principal de la coopérative, mais sans engagement d'activité de ces derniers, ni souscription de capital social dédié à ces opérations. C'est ce qui est appelé dans la pratique « l'objet accessoire ».

La note de commentaire n° 8 des modèles de statuts des coopératives agricoles de type 1, validée par le Haut Conseil de la coopération agricole (HCCA) indique que cette faculté reste limitée à 5 % du chiffre d'affaires total de la société. *« Si, cependant, le chiffre d'affaires relatif à ces opérations représentait plus de 5 % du chiffre d'affaires total de la société, les statuts devraient être complétés pour prévoir expressément ces opérations. En tout état de cause, ces opérations devront faire l'objet de comptes distincts ».*

Selon la doctrine, le résultat de ces opérations accessoires réalisées avec les associés coopérateurs est exonéré d'impôt sur les sociétés. Il entre dans l'excédent distribuable aux associés coopérateurs.

La question s'est posée de savoir si ces opérations dites accessoires peuvent être réalisées au profit de tiers non associés.

Nous avons pu considérer qu'il n'était pas possible de proposer des activités accessoires aux TNA au motif que la possibilité de faire des opérations avec les tiers constituant une exception à l'exclusivisme du sociétariat, elle devait s'interpréter de manière stricte.

La Coopération Agricole¹⁰ considère, en revanche, que les dispositions de l'article L. 522-5 alinéa 1 et de l'article 3 §4 des modèles de statuts n'excluent aucune opération, et donc n'excluent pas les opérations réalisées à titre accessoire, car le critère de distinction est le fait que les activités relèvent de l'objet statutaire de la coopérative ou non. Or, tel est bien le cas des opérations accessoires visées aux § 2 et 4 bis qui font partie intégrante de l'objet statutaire prévu à l'article 3 (en tant qu'accessoire attaché au principal) des statuts des coopératives agricoles. Dès lors que les opérations relèvent de l'objet social, elles peuvent être proposées à des TNA, de manière encadrée.

Par ailleurs, l'administration fiscale précise au BOFiP que *« les opérations faites avec des tiers s'entendent de celles que la coopérative a pour objet, selon ses statuts, de faire avec les coopérateurs »* (Cf. n° 350 du BOI-IS-CHAMP-30-10-10-10).

« Ainsi, une coopérative qui effectue, à la demande de ses associés coopérateurs, des opérations accessoires se rapportant directement à son objet principal peut les proposer à des TNA. Comme toutes opérations réalisées au bénéfice de TNA, ces opérations

¹⁰ Circulaire de La Coopération Agricole n° 2188 du 12 avril 2021

accessoires rattachables à l'objet statutaire principal sont alors soumises à l'IS et limitées dans leur volume à 20 % du chiffre d'affaires HT annuel par branche d'activité.

(...), les conditions suivantes doivent être respectées :

- *la coopérative doit déjà effectuer ces opérations accessoires avec ses propres associés coopérateurs,*
- *par analogie aux associés coopérateurs, les TNA bénéficiaires des activités accessoires doivent être également bénéficiaires de l'objet principal qui donne naissance à l'activité accessoire. Par exemple, dans une coopérative de collecte vente, le TNA pourra bénéficier des activités accessoires d'approvisionnement ou de services si le TNA apporte à la coopérative les produits visés dans son objet principal de collecte vente,*
- *la coopérative doit respecter la limite maximum de 20 % de son chiffre d'affaires d'activités avec des TNA, activités accessoires incluses.*

La coopérative a donc l'obligation de respecter les deux limites suivantes :

a) La limite des 20 % qui doit être appliquée à la somme :

- *Des activités principales réalisées avec les associés-coopérateurs et les TNA d'une part, et ;*
- *Des activités accessoires (au sens juridique) rattachables aux activités principales réalisées avec les associés-coopérateurs et les TNA, d'autre part.*

b) La limite spécifique des 5 % du chiffre d'affaires global de la coopérative applicable aux activités accessoires (note n° 7 des modèles de statuts). Ce seuil se calcule en cumulant les opérations accessoires pour les associés coopérateurs et les opérations accessoires pour les TNA.

Faute de quoi, il y aurait une remise en cause du régime fiscal spécifique applicable aux coopératives et un assujettissement à l'impôt sur les sociétés pour l'ensemble des activités principales et accessoires (y compris si une seule limite est dépassée) »¹¹.

2.1.3 – Règles d'affectation

C'est seulement la fraction du résultat relative aux opérations découlant directement de l'activité des associés coopérateurs avec leur coopérative dans le cadre de l'objet principal et de l'objet accessoire, qui peut être distribuée au titre de la ristourne et également sous forme d'attribution de parts sociales d'épargne¹². Dans les coopératives polyvalentes, le compte de résultat peut être, à cet effet, subdivisé en sous comptes par branches d'activité (clause facultative de l'article 48 et note de commentaire n° 177 des modèles de statuts)¹³. Le compte de résultat peut également être subdivisé par secteurs d'activité au sein d'une branche.

¹¹ Extrait de la circulaire de La Coopération Agricole n° 2188 du 12 avril 2021

¹² Art. L. 523-4-1 CRPM

¹³ Note complémentaire d'information n°1 du plan comptable des coopératives agricoles du 2 juillet 1986

2.2 – Résultat provenant de l'« objet annexe » et des « autres opérations »

A côté des objets principal et accessoire, la coopérative peut effectuer, sous certaines conditions, des opérations diverses qu'il est d'usage de classer sous l'appellation « objet annexe » et qui sont regroupées sous l'article 3, § 3 et § 4, et sous l'article 4 des modèles de statuts.

Les opérations décrites dans le présent paragraphe¹⁴ sont réalisées avec des personnes qui n'ont ni la qualité d'associé coopérateur, ni celle de tiers au sens de la dérogation à l'exclusivisme du sociétariat prévue à l'article L. 522-5 CRPM.

Cette rubrique recouvre des réalités diverses. Certaines opérations peuvent se rattacher très directement à la réalisation de l'objet social des coopératives dans le prolongement de l'engagement d'activité des associés coopérateurs alors que d'autres, plus éloignées de l'objet social stricto sensu, peuvent néanmoins se révéler indispensables.

Il convient d'examiner ces éléments plus en détail.

2.2.1 – Les opérations de l'objet annexe de l'article 3 § 3 et 4 des modèles de statuts

Les modèles de statuts évoquent à ce titre plusieurs cas particuliers tels que :

- Les opérations faites par la coopérative en ce qui concerne les exploitations agricoles qui lui appartiennent en propre, qu'elle a louées ou qui lui ont été concédées (article 3§3) ;
- La possibilité de mettre à disposition d'une autre coopérative agricole ou d'une SICA dont la coopérative agricole est adhérente des immeubles, du matériel ou de l'outillage et notamment des moyens de transports (article 3§4).

2.2.2 – Les opérations de l'« objet annexe » de l'article 4

Ces opérations sont intitulées dans les modèles de statuts « opérations diverses ». Il s'agit principalement :

- Des opérations de solidarité inter-coopération prévues à l'article 4 §1, 2 et 3 ;
- Des opérations visant à faire face à des situations exceptionnelles de baisse des capacités d'exploitation (article 4§4) ;
- Et les autres opérations visées à l'article 4§5 des modèles de statuts « *entrant dans le cadre de l'article L. 521-1 du code rural et de la pêche maritime permettant par tous moyens de faciliter ou développer l'activité économique des associés coopérateurs, d'améliorer ou accroître les résultats de cette activité* ».

¹⁴ A l'exception des opérations visées par le § 3 de l'article 3 des modèles de statuts.

Les opérations visées par ce paragraphe comprennent les opérations destinées à préserver ou valoriser le patrimoine de la coopérative qu'il soit industriel ou financier ; la gestion du patrimoine telle que les locations d'immeubles et les plus-values de cession, certaines prestations de services notamment avec les filiales, les produits de gestion de trésorerie, etc... Pour ne pas remettre en cause l'agrément de la coopérative agricole et son régime fiscal, ces opérations doivent être réalisées dans l'intérêt des associés coopérateurs, être limitées et non spéculatives.

L'administration fiscale a pris position sur les conditions de leur licéité d'une part et de leur sort fiscal d'autre part¹⁵.

2.2.3 – Affectation du résultat de ces opérations

L'affectation du résultat de ces opérations n'est pas clairement définie par les textes.

L'article 48 des statuts types homologués par l'arrêté du 23 avril 2008 modifié par l'arrêté du 25 mars 2009 n'a pas repris les règles d'affectation en réserve figurant antérieurement à l'article 46 §3 des statuts type qui précisait notamment : « *la quote-part de l'excédent résultant d'autres opérations que celles normalement effectuées par la coopérative avec des associés coopérateurs et les acheteurs des produits commercialisés par la société ne peut en aucun cas faire l'objet sous une forme quelconque, d'une répartition entre les associés coopérateurs.* ».

La rédaction de l'article 48 qui n'a pas été modifiée par l'arrêté du 20 février 2020 ne traite plus que des excédents répartis sous forme de ristournes, sans interdire expressément l'utilisation des excédents des opérations annexes décrites ci-dessus pour la rémunération du capital.

A notre avis, cette interprétation s'inscrit dans l'esprit du rapport Guillaume précité visant à maximiser la rémunération des associés. Elle est confortée par l'article 15¹⁶ de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947, portant statut de la coopération, lequel n'interdit que la distribution sous forme de ristournes du résultat des opérations effectuées avec des clients (sous-entendu des tiers non associés).

En ce qui concerne les plus-values de cession d'actifs, du fait de la modification de la rédaction des modèles de statuts (suppression de l'article 46 §3), elles ne font plus l'objet d'une affectation obligatoire et systématique en réserve.

Cependant il subsiste à l'article R 523-9 du code rural et de la pêche maritime, une mention de l'affectation de ces plus-values en réserve dans la base de calcul de la participation des salariés.

¹⁵ BOI-IS-CHAMP-30-10-10-20-20120912 (IS - Champ d'application et territorialité - Exonérations - Sociétés coopératives agricoles et leurs unions - Étendue de l'exonération) et BOI-IS-CHAMP-30-10-10-40-20120912 (IS - Champ d'application et territorialité - Exonérations - Sociétés coopératives agricoles et leurs unions - Opérations réalisées au profit des sociétés dans lesquelles elles détiennent des participations, et relations avec les sociétés d'intérêt agricole (SICA))

¹⁶ « *Nulle répartition ne peut être opérée entre les associés si ce n'est au prorata des opérations traitées avec chacun d'eux ou du travail fourni par lui. Les excédents provenant des opérations avec des clients ne doivent pas être compris dans ces distributions.* »

Cette disposition, compte tenu de la nouvelle rédaction des modèles de statuts, ne nous paraît plus applicable de manière obligatoire.

En matière de fusion de coopératives agricoles, l'arrêté du 28 décembre 2007, portant homologation du règlement CRC 2007-11, prévoyait dans son annexe : « *les plus-values de cession ne provenant pas des opérations courantes réalisées par les associés coopérateurs ne sont pas répartissables et ne peuvent être affectées qu'en réserve* ». Ce texte, s'appuyait notamment sur la rédaction de l'ancien article 46 §3 des statuts types. Le règlement CRC 2007-11 a été abrogé par le règlement ANC 2021-01. Ce dernier intègre désormais les dispositions du règlement abrogé à l'exception notamment de celles concernant les plus-values de cession.

En conséquence la plus-value de cession peut être incluse dans l'excédent répartissable au titre du résultat exceptionnel et ne peut pas faire l'objet de répartition sous forme de ristournes. Rien ne s'oppose, cependant, à ce qu'elle puisse être utilisée à la rémunération du capital sous forme d'intérêt aux parts sociales, à moins qu'il ne soit décidé par l'assemblée générale, sur proposition du conseil d'administration, d'une affectation motivée en réserve.

2.3 – Résultat des opérations réalisées avec des tiers non associés

La finalité des coopératives agricoles étant de faciliter ou développer les activités économiques de leurs membres¹⁷, elles doivent respecter la règle dite de l'exclusivisme du sociétariat. La loi a prévu une dérogation en leur permettant, sur option statutaire, de réaliser, dans la limite de 20 % du chiffre d'affaires annuel hors taxes, des opérations avec des tiers non associés (TNA).

Pour être mise en œuvre, cette possibilité doit être prévue dans les statuts.

Le résultat issu de ces opérations présente les caractéristiques suivantes :

- Il ne supporte pas de prélèvement à la réserve légale (article L. 522-5 dernier al. CRPM) ;
- Il ne peut être distribué à titre de ristournes (article L. 522-5 dernier al. CRPM) ;
- Il est obligatoirement porté à un poste de réserve indisponible et ne peut, de ce fait être incorporé au capital, ni réparti entre les associés (article L. 522-5 dernier al. CRPM) ;
- Il est déterminé grâce à la tenue d'une comptabilité spéciale obligatoire (article L. 522-5 dernier al. CRPM) ; la mention du résultat des activités TNA dans le compte de résultat de la coopérative ou de l'union prévue par le plan comptable des coopératives agricoles de 1986 n'a pas été reprise par le règlement ANC 2021-01. En revanche, le règlement ANC 2021-01 prévoit à son article 430-1 l'obligation d'indiquer dans l'annexe « *le montant des excédents et déficits réalisés avec les tiers non coopérateurs* ».
- Il est imposable à l'impôt sur les sociétés selon les règles de droit commun et doit faire l'objet d'une déclaration fiscale (article 207-1-3° du CGI).

Le résultat fiscal de la coopérative comprend en cas d'option TNA, le résultat des opérations TNA et le résultat des autres opérations fiscalisées. Seul le résultat des opérations TNA, après IS, est à affecter en réserve indisponible.

¹⁷ Article L. 521-1 CRPM

Par ailleurs, la coopérative qui a opté pour ces opérations doit se soumettre à une révision périodique (article L. 522.5 du CRPM).

2.4 – Les dividendes perçus

Depuis la loi n° 91-5 du 3 janvier 1991, les coopératives sont autorisées à redistribuer à leurs associés les dividendes qu'elles perçoivent de leurs filiales et participations (article L. 523-5-1 CRPM). La loi du 5 janvier 2006 a élargi cette possibilité en permettant aux coopératives d'émettre des parts sociales à avantages particuliers destinées à financer leurs filiales et permettant ainsi d'attribuer directement aux associés titulaires de tels titres, les dividendes issus de ces participations (article L. 523-5-1 CRPM).

Les dividendes dont la redistribution est possible peuvent avoir les origines suivantes :

- Dividendes issus des participations détenues directement ou indirectement dans des sociétés commerciales ;
- Dividendes issus de participations « dédiées » pour lesquelles la coopérative a procédé à une émission de parts sociales à avantages particuliers (PSAP) destinées à financer ces participations (article L 523-5-1 CRPM).

Tous ces dividendes font partie du résultat excédentaire de la coopérative et, à ce titre, ils peuvent être distribués en totalité ou en partie ou bien être mis en réserve. On notera toutefois quelques particularités :

- Ils ne peuvent être inclus dans l'assiette des résultats « ristournables » au sens de l'article L. 521-3 d) du CRPM ;
- L'article L. 523-5-1 du CRPM prévoit que « *lorsque les résultats propres de la coopérative sont déficitaires, les dividendes sont, à due concurrence, affectés à l'apurement de ce déficit* ».

3 – ANALYSE TECHNIQUE DES DISPOSITIONS RELATIVES A L’AFFECTATION DU RESULTAT

Le tableau ci-après résume les possibilités d’affectation de chacune des composantes du résultat telles qu’évoquées au chapitre 2.

	Résultat excédentaire			
	Résultat des activités			Dividendes
	Opérations Associés coopérateurs et objet accessoire	Opérations objet annexe et autres produits	Opérations TNA	
Excédent de l'exercice				
Affectations obligatoires				
a) Report à nouveau déficitaire (cf 3.1)	oui	oui	oui	oui
b) Réserves obligatoires				
- Réserve indisponible résultat TNA (cf 3.2.1.)	non	non	oui	non
- Réserve légale (cf 3.2.2.)	oui	oui	non	oui
- Réserve compensant les remboursements de parts (cf 3.2.3)	oui	oui	non	oui
Excédent répartissable				
Autres affectations				
a) Rémunération des PSAP (cf. 3.3.1)	oui	oui	non	oui
b) Intérêt aux autres parts (cf. 3.3.2)	oui	oui	non	oui
c) Dividendes (avantages particuliers des PSAP dites « parts de filialisation » ¹⁸) (cf. 3.3.3)	non	non	non	oui
d) Dividendes (redistribution des dividendes) (cf. 3.3.4)	non	non	non	oui
e) Ristournes associés coopérateurs (cf. 3.3.5)	oui	non	non	non
f) Ristournes sous forme de parts sociales d'épargne (cf. 3.3.6)	oui	non	non	non
g) Provision pour parfaire l'intérêt aux parts (cf. 3.3.7)	oui	oui	non	oui
h) Provision pour ristournes éventuelles (cf. 3.3.8)	oui	non	non	non
i) Réserve facultative (cf. 3.3.)	oui	oui	non	oui

Ce tableau appelle les commentaires suivants :

¹⁸ PSAP - destinée à financer les prises de participations (article L. 523-5-1 du CRPM).

3.1 – Apurement des déficits – Report à nouveau déficitaire

Rappelons que l'esprit de la coopération agricole et celui des textes qui en découlent devraient normalement conduire à ce que ce résultat ne soit pas déficitaire. En pareil cas, il apparaîtrait nécessaire de s'interroger sur les origines du déficit afin de s'assurer que les opérations y conduisant ne soient pas de nature à remettre en cause le statut coopératif.

Rappelons également que l'article 25-1 de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 applicable aux coopératives agricoles par renvoi de l'article L. 527-1-2 du CRPM prévoit que la mise en œuvre de la révision est obligatoire au terme de trois exercices déficitaires ou si les pertes d'un exercice s'élèvent à la moitié au moins du montant le plus élevé atteint par le capital social de la coopérative.

La question de l'apurement des déficits est abordée par le code rural et la pêche maritime aux articles L. 524-2-1, L. 523-5-1 et L. 522-5. Les modèles de statuts ont repris ces dispositions et les ont développées aux articles 48 et 49. Ce dernier article qui a été modifié par l'arrêté d'homologation des derniers modèles de statuts prévoit trois mesures d'imputation des pertes :

- La première laisse le choix aux coopératives agricoles entre le report à nouveau des déficits ou leur imputation sur les réserves. Dans ce dernier cas, un ordre d'imputation, est prévu à l'article 49 des modèles de statuts en application de l'article L. 522-5 du CRPM qui dispose dans son dernier alinéa : « *Ils (les excédents TNA) sont portés à une réserve indisponible spéciale, laquelle ne peut être utilisée pour amortir des pertes sociales qu'après épuisement des réserves libres d'affectation autres que la réserve légale* ».

En conséquence, le résultat déficitaire de l'exercice peut, sur décision de l'assemblée générale ordinaire annuelle et proposition du conseil d'administration être imputé sur :

1. les réserves facultatives s'il en a été constitué,
2. la réserve pour remboursement de parts,
3. les autres réserves
4. les provisions¹⁹ pour parfaire l'intérêt aux parts et/ou pour ristournes éventuelles,
5. la réserve légale
6. et en dernier lieu les réserves indisponibles.

Cet ordre d'imputation avait été modifié par les modèles de statuts approuvés par l'arrêté du 28 avril 2017 afin de positionner les provisions pour ristournes éventuelles en quatrième position (antérieurement en première position).

Cette modification avait pour objectif de permettre la distribution de la provision pour ristournes éventuelles en cas d'exercice déficitaire à deux conditions cumulatives :

1. le déficit ou le report à nouveau déficitaire a été, totalement, apuré.
2. la provision pour ristournes éventuelles n'a pas été entièrement utilisée à l'apurement du déficit ou du report à nouveau déficitaire.

¹⁹ Appelée « report » dans le cadre du règlement ANC 2021-01.

Cette possibilité avait été actée par le Haut Conseil de la coopération agricole à la note de commentaire des modèles de statuts n° 193 (note de commentaire n° 178 concernant les modèles de statuts des unions).

Par décision de son comité directeur en date du 29 juin 2022, le HCCA a modifié sa doctrine (les notes de commentaires ont été modifiées en conséquence) ; il a supprimé la possibilité de distribuer la provision pour ristournes éventuelles en cas d'exercice déficitaire s'appuyant sur les dispositions de l'article 26²⁰ de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération prévoyant le délit pour les administrateurs de distribuer des ristournes en l'absence d'excédents, et l'alinéa 3 du § 1 de l'article 49 des modèles de statuts qui précise qu' « aucune distribution ne peut être faite en cas d'exercice déficitaire ou de maintien d'un report à nouveau déficitaire. »

Le HCCA indique que le respect des trois conditions cumulatives suivantes sont nécessaires pour permettre la distribution de la provision pour ristournes éventuelles :

1. l'existence d'un résultat excédentaire,
2. l'apurement total du RAN débiteur,
3. la dotation en totalité des réserves obligatoires.

Concernant la provision pour parfaire l'intérêt aux parts sociales (appelée « report » pour parfaire l'intérêt aux parts sociales par le règlement ANC 2021-01), notons que les dispositions de l'article R. 523.2 du code rural et de la pêche maritime interdisent sa distribution en cas d'exercice déficitaire.

- La deuxième impose que lorsque les résultats propres de la coopérative sont déficitaires, les dividendes reçus au titre des participations détenues soient, à due concurrence et prioritairement, affectés à l'apurement de ce déficit.²¹
- La troisième interdit toute distribution en cas d'exercice déficitaire ou de maintien d'un report à nouveau déficitaire²².

Plusieurs remarques à ce sujet :

a) En cas d'utilisation de la réserve indisponible « tiers non associés », l'article L. 522-5 du CRPM oblige à sa reconstitution prioritaire à partir des excédents ultérieurs subsistant après l'alimentation de la réserve légale. Curieusement, aucun texte ne prévoit une telle obligation en cas d'utilisation des autres réserves indisponibles (subventions d'investissement et réserve de dévolution).

²⁰ Article 26 de la loi du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération : « Sont punis des peines portées aux articles [313-1](#), [313-7](#) et [313-8](#) du code pénal, sans préjudice de l'application de cet article à tous les faits constitutifs du délit d'escroquerie :

1° Ceux qui, à l'aide de manœuvres frauduleuses, ont fait attribuer à un apport en nature une valeur supérieure à sa valeur réelle ;

2° Les administrateurs ou gérants qui ont sciemment publié ou communiqué des documents comptables inexacts en vue de dissimuler la véritable situation de la société ;

3° Les administrateurs ou gérants qui ont fait de leurs pouvoirs un usage contraire à l'intérêt de la société à des fins personnelles ou pour favoriser une autre société ou entreprise dans laquelle ils étaient intéressés de manière quelconque et, en particulier, ont disposé dans ces conditions de ses biens ou de son crédit ;

4° Les administrateurs ou gérants qui ont procédé à des répartitions opérées en violation des articles 14, 15, 16, 18 et 19 ci-dessus ou en vertu de dispositions insérées dans les statuts en violation de l'article 25 ;

5° Les administrateurs ou gérants qui, en l'absence d'excédents d'exploitation et hors le cas prévu à l'article 17, ont distribué aux sociétaires les intérêts ou ristournes prévus aux articles 14 et 15 ci-dessus.

Les premier à sixième alinéas sont applicables aux sociétés coopératives européennes ».

²¹ Article L. 523-5-1 CRPM – L 524-21 CRPM

²² Article 26 5° de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 et Art. 49 des modèles de statuts

b) La réserve spéciale de réévaluation²³ constitue, en réalité, une réserve utilisable pour apurer le déficit mais n'est pas soumise par le code rural et de la pêche maritime à une obligation de reconstitution.

c) Les dividendes perçus au titre des participations détenues sont obligatoirement affectés à l'apurement du déficit lorsque « les résultats propres des coopératives sont déficitaires »²⁴. Par « **résultats propres** » il faut entendre le résultat hors dividendes.

d) En cas de résultat TNA déficitaire, la solution admise consiste à imputer cette perte sur le résultat positif des autres activités. Rappelons à ce sujet que, la note complémentaire d'informations n° 5 du plan comptable des coopératives agricoles approuvé par l'arrêté du 2 juillet 1986, prévoit la possibilité d'affecter le résultat TNA déficitaire en report à nouveau débiteur à condition de constituer en contrepartie une réserve libre d'affectation d'un montant équivalent. Cette possibilité semble toujours d'actualité bien que non reprise dans les notes de commentaires de l'option statutaire « opérations avec des tiers non associés ».

La note complémentaire d'information n°5 « Opérations avec des tiers non associés » du plan comptable des sociétés coopératives agricoles et unions de coopératives agricoles du 2 juillet 1986 prévoit :

« *Le déficit éventuellement constaté sur les opérations faites avec les tiers au cours d'un exercice peut :*

- *soit, de préférence, être imputé directement sur les résultats provenant des opérations avec les associés coopérateurs durant l'exercice*
Dans ce cas, la réserve légale doit être calculée sur le résultat propre aux opérations réalisées avec les associés coopérateurs, avant imputation du déficit constaté sur les opérations avec les tiers ;
- *soit être reporté à nouveau par inscription au compte 1192 « report débiteur-opérations avec les tiers ».*
Lorsqu'il y a ainsi un « report débiteur opérations avec les tiers », l'excédent de l'exercice sur les opérations faites avec les associés coopérateurs ne peut être réparti entre ceux-ci qu'après dotation à une réserve libre d'affectation d'un montant au moins égal (dans la limite du résultat disponible) au déficit constaté sur les opérations avec les tiers au cours de l'exercice.
Il convient alors que chaque déficit reporté soit apuré dans un délai maximum de cinq ans, soit par imputation sur des excédents de même nature, soit à défaut, par prélèvement sur une réserve libre d'affectation ».

²³ Article L. art. L.523-6 et L.523-7 CRPM et art. 49 1° de l'option statutaire « réévaluation du bilan » « **Article 49 - Exercice déficitaire et imputation des pertes :**

1. Le déficit constaté au cours de l'exercice est, par décision de l'assemblée générale ordinaire annuelle, soit affecté en report à nouveau, soit imputé sur les réserves facultatives s'il en a été constitué, sur la réserve pour remboursement de parts, sur la réserve de réévaluation et, après épuisement des autres réserves et des provisions pour parfaire l'intérêt aux parts et/ou pour ristournes éventuelles, sur la réserve légale et en dernier lieu sur les réserves indisponibles. (...) »

²⁴ Article L. 523-5-1 CRPM

3.2 – Dotation aux réserves obligatoires

Les textes en vigueur, de même que les textes anciens, ne prévoient pas d'ordre dans la constitution des réserves obligatoires. Les analyses conduites précédemment amènent à recommander la chronologie suivante, notamment pour ce qui concerne le calcul de la dotation à la réserve légale, après apurement du report à nouveau déficitaire.

1. la réserve pour les opérations résultant de l'activité avec les TNA ;
2. la réserve légale ;
3. la réserve compensant les remboursements de parts.

3.2.1 – La réserve pour les opérations résultant de l'activité avec les TNA

Cette affectation concerne le résultat issu des opérations réalisées avec les TNA dans le cadre de l'option statutaire relative à la dérogation prévue à l'article L. 522.5 du CRPM. Le plan comptable des coopératives agricoles a prévu à cet effet un compte spécial (n° 10622) de réserve indisponible.

3.2.2 – La réserve légale

Selon l'article R. 524-21 du CRPM, il est fait annuellement sur le résultat excédentaire un prélèvement d'un dixième affecté à un fonds de réserve appelé réserve légale.

L'article L. 522-5 précise que la réserve légale n'est pas dotée sur les excédents provenant des opérations réalisées avec les TNA. Il s'agit d'un premier élément du résultat non répartissable qui est déduit de la base de calcul de la réserve légale.

Par ailleurs un second élément non répartissable est également déduit de cette base. L'article L. 524-2-1 alinéa 5 du CRPM dispose « (...) **Après imputation du report à nouveau déficitaire et dotation des réserves obligatoires**, l'assemblée générale délibère ensuite sur la proposition motivée d'affectation du résultat présentée par le conseil d'administration ou le directoire, successivement et s'il y a lieu sur (...) ». En conséquence, l'éventuel report à nouveau déficitaire doit être déduit du résultat excédentaire avant calcul de la réserve légale.

Avant la loi n° 2006-11 du 5 janvier 2006 d'orientation agricole qui a introduit cette disposition, cette modalité d'imputation ne figurait pas dans le code rural et de la pêche maritime. Inspiré du code de commerce, elle a été d'abord consacrée par l'article 48 des statuts type qui rangeait cette imputation parmi les déductions obligatoires permettant de déterminer le résultat répartissable avant de calculer la réserve légale. L'article 48 précisait en effet que : « (...) 2. *L'excédent répartissable est constitué de l'excédent, après imputation du report à nouveau déficitaire le cas échéant, et diminué des sommes affectées aux réserves obligatoires.*

Il est effectué annuellement sur l'excédent un prélèvement d'un dixième destiné à la constitution de la réserve légale prévue à l'article R 524-21 du code rural... »

Signalons que l'article R. 524-21 du CRPM précise que la quotité de résultat à affecter à la réserve légale est de « **un dixième du résultat excédentaire** » et que ce prélèvement cesse d'être obligatoire lorsque la réserve atteint le montant total du capital social. Cette contrainte est plus lourde que pour les sociétés commerciales.

Par ailleurs, l'article R. 524-21 ne précise pas si la quotité du « dixième » constitue, comme pour les sociétés commerciales, un minimum ce qui permettrait d'aller au-delà de cette quotité et d'atteindre plus rapidement le plafond légal.

Doter la réserve légale au-delà du montant total du capital social a des incidences sur les excédents répartis aux associés, ainsi que sur la participation des salariés prévue par l'article R. 523-9 du CRPM. Dans un tel cas, la résolution soumise à l'assemblée générale doit être motivée dans le rapport aux associés.

3.2.3 – La réserve compensant les remboursements de parts

L'article R. 523-5 du CRPM limite la constitution de cette réserve compensant les remboursements de parts, aux seules parts acquises ou souscrites dans le cadre de l'engagement d'activité. Le montant de la dotation « *est égal au montant de ces parts remboursées pendant l'exercice diminué, le cas échéant, des nouvelles parts souscrites pendant cette période* ».

Les parts remboursées durant l'exercice font référence tant au remboursement à l'occasion du retrait de l'associé coopérateur qu'au remboursement lié à la mise à jour du capital social d'activité²⁵.

Il convient de noter que le texte fait référence au remboursement effectif des parts sociales et non à la diminution comptable du capital social.

Il en résulte que si la contribution aux pertes prévue à l'article L. 523-2-1 du CRPM est supérieure au montant des parts à rembourser, il n'y aura pas de dotation obligatoire à cette réserve.

Les conversions de parts sociales d'activité en parts sociales à avantages particuliers²⁶ de même que le remboursement de ces dernières sont à exclure du calcul de la réserve.

Bien que la constitution de cette réserve fasse référence aux parts sociales d'activité avec les associés coopérateurs, rien ne s'oppose à ce qu'elle puisse être dotée sur le résultat global subsistant après la dotation aux autres réserves obligatoires. En effet, l'article R. 523-5, 4° du CRPM indique que la réserve est constituée par prélèvement sur le résultat, sans autre précision.

Si le résultat de l'exercice s'avère insuffisant, cette réserve sera dotée en totalité ou complétée, selon le cas, par prélèvement sur les résultats excédentaires ultérieurs²⁷.

²⁵ Article R. 523-1-1 CRPM et art. 20 3° des modèles de statuts

²⁶ Article L. 523-5-1 du CRPM

²⁷ Article R.523-5 al. 3 4° du CRPM, le compte 10646 du plan comptable « sociétés coopératives agricoles » publié en juillet 1986 (édition J.O. 1987) et l'art 16 des modèles de statuts approuvés par l'arrêté du 20 février 2020.

3.2.4 – Cas particulier des subventions

Les dispositions de l'article L. 523-7 du CRPM ont fait l'objet d'une modification par l'article 14 de la loi « EGAlim »²⁸ qui introduit la possibilité pour la coopérative agricole, sur décision du conseil d'administration de classer comme produit au compte de résultat, 50% du montant total des subventions reçues par celle-ci.

Avant cette évolution législative, l'article L. 523-7 du CRPM prévoyait que les sociétés coopératives agricoles inscrivaient directement leurs subventions en compte de réserve indisponible sans transiter par le compte de résultat.

Ainsi, l'article L. 523-7 du CRPM alinéa 2 modifié par la loi EGALIM article 14 dispose :

« (...) Le montant total des subventions reçues de l'Union européenne, de l'Etat, de collectivités publiques ou d'établissements publics est porté à une réserve indisponible spéciale. Toutefois, sur décision du conseil d'administration et dans la limite de 50 % de leur montant, ces subventions peuvent être classées comme produits au compte de résultat (...) »

L'article 48, 1° des modèles de statuts relatifs aux subventions précise que seules les subventions d'investissement sont concernées par ces dispositions.

La CNCC s'est prononcée²⁹ sur la date d'application par les coopératives agricoles de la modification des modalités de comptabilisation des subventions publiques introduite à l'article L. 523-7 du code rural et de la pêche maritime, en l'absence de modification des modèles de statuts par un arrêté ministériel. Ainsi, conformément à l'article L. 523-7 du CRPM dans sa rédaction issue de l'article 14 de la loi n° 2018-938 du 30 octobre 2018, le conseil d'administration d'une coopérative agricole peut décider de classer dans la limite de 50% de son montant, une subvention publique comme produit au compte de résultat, sans attendre la modification de l'arrêté ministériel approuvant les modèles de statuts. A défaut de disposition spécifique, cette disposition législative est entrée en vigueur le 2 novembre 2018 (publication de la loi EGAlim au JO du 1^{er} novembre 2018).

Le règlement ANC 2021-01 précise les modalités de comptabilisation des subventions d'investissement en application de ces dispositions.

3.3 – Autres affectations

A ce stade, les montants disponibles pour procéder aux distributions proprement dites sont constitués par les soldes éventuels provenant du résultat avec les associés coopérateurs, des opérations de l'objet annexe et des autres produits ainsi que des dividendes.

²⁸ Loi n° 2018-938 du 30 octobre 2018 pour l'équilibre des relations commerciales dans le secteur agricole et alimentaire et une alimentation saine, durable et accessible à tous.

²⁹ EJ 2019-35 en cours de publication par la Compagnie Nationale des commissaires aux comptes.

Les affectations interviennent dans l'ordre suivant :

3.3.1 – Intérêt servi aux parts sociales

L'article L. 521-3 du CRPM dispose : « (...) *La limitation de l'intérêt versé au capital souscrit par les associés coopérateurs à un taux au plus égal au taux fixé par l'article 14 de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération ; (...)* ».

L'article 14 précité prévoit un taux maximal de l'intérêt versé au capital social correspondant à la moyenne, sur les 3 années civiles précédant la date de l'assemblée générale, du TMO + 2 points (Cf annexe 1).

Selon cet article, l'intérêt est versé aux parts sociales « *souscrites* » mais sans faire de lien avec leur libération. Cette rédaction est à rapprocher de celle relative à la redistribution des dividendes qui, quant à elle, est expressément attribuée « *au prorata des parts sociales libérées* » (article L. 523-5-1 du CRPM).

L'article 40 3° des modèles de statuts a pris position en précisant que l'intérêt aux parts sociales est versé « *sur le montant libéré* » de celles-ci.

L'article R. 524-20 du CRPM précise, en outre, que les intérêts « *sont versés aux associés coopérateurs détenteurs de parts sociales à la date de convocation de l'assemblée générale* » c'est-à-dire ceux inscrits sur les fichiers des associés à la date de convocation de l'assemblée générale.

En fixant ainsi les associés bénéficiaires de l'intérêt aux parts sociales, le texte introduit une difficulté pratique :

- Les associés ayant quitté la coopérative avant la date de convocation de l'assemblée générale, et plus particulièrement, les départs intervenus depuis la date de fin de l'exercice, n'auraient droit à aucun intérêt.
- A l'inverse, les associés ayant intégré la coopérative avant la date de convocation de l'assemblée générale auraient droit à la totalité de l'intérêt, quelle que soit leur date d'adhésion à la coopérative.

Au plan pratique la distribution de l'intérêt aux parts sociales peut être prélevée sur les composantes de résultat restant éventuellement disponibles à ce stade (résultat associés coopérateurs, produits de l'objet annexe et autres produits et dividendes).

Catégorie de parts sociales de coopératives agricoles ³⁰	Plafond du taux de l'intérêt servi aux parts sociales	Texte applicable
Parts sociales d'activité	La moyenne, sur les 3 années civiles précédant la date de l'assemblée générale, du TMO + 2 points	Art. L. 521-3 du CRPM
Parts sociales d'épargne	La moyenne, sur les 3 années civiles précédant la date de l'assemblée générale, du TMO + 2 points	Art. L. 521-3 du CRPM (en l'absence de texte spécifique)
Parts sociales des associés non coopérateurs	La moyenne, sur les 3 années civiles précédant la date de l'assemblée générale, du TMO + 2 points) + 2 points	Art. L. 522-4 du CRPM

Le calcul du taux plafond de l'intérêt aux parts sociales des coopératives agricoles est détaillé en annexe 1.

3.3.2 – Rémunération des parts sociales à avantages particuliers (PSAP)

Parmi les PSAP, il existe une catégorie spéciale dite « de filialisation ». En effet, la création de ces parts sociales est destinée à faire participer les associés au développement des filiales par la souscription de ces parts dédiées au financement des prises de participations.

Ces PSAP sont prévues à l'article L. 523-5-1 du CRPM.

L'émission de parts sociales à avantages particuliers³¹ ou la conversion de parts sociales d'activité détenues au-delà de la proportion statutaire en PSAP³² doit être prévue dans les statuts. Il s'agit d'une option statutaire³³.

Les associés coopérateurs qui souhaitent souscrire des PSAP doivent être à jour de leurs obligations de souscription au titre de leur engagement d'activité.

Lorsqu'un associé souhaite convertir ses parts sociales d'activité excédentaires en parts sociales à avantages particuliers, il doit en informer par écrit le conseil d'administration. Cette conversion s'opère par simple transcription des parts sur le fichier des associés coopérateurs.

Le conseil d'administration s'assure que le montant total des PSAP est inférieur à la moitié du capital social. Il doit vérifier que cette proportion est toujours respectée.

Les statuts précisent la durée pour laquelle ces parts sont souscrites ou converties. Ils fixent également les avantages particuliers attachés à ces parts sociales.

³⁰ Article R. 523-1 du CRPM « *Le capital social des sociétés coopératives agricoles est constitué par :*

1° Des parts sociales détenues par les associés coopérateurs dans le cadre de l'engagement visé au a de l'article L. 521-3 ;

2° Des parts sociales détenues par les associés non coopérateurs lorsque les statuts de la coopérative autorisent selon l'article L. 522-3 leur admission ;

3° Des parts sociales d'épargne détenues par les associés coopérateurs dans le cadre des dispositions de l'article L. 523-4-1 ;

4° Des parts à avantages particuliers détenues par les associés dans le cadre des dispositions de l'article R. 523-5-1.

L'ensemble de ces parts sociales sont nominatives et indivisibles. Leur valeur nominale est identique pour tous les associés. Elle est d'au moins 0,15 euro pour les coopératives créées antérieurement au 20 mai 1955 et de 1,5 euro au moins pour les coopératives créées depuis cette date. »

³¹ Article L. 523-5-1, art. R. 523-5 et R. 523-5-1 du CRPM

³² Article 14 de l'option statutaire « (...) *Les parts sociales d'activité détenues au-delà de la proportion statutaire peuvent être converties en parts sociales à avantages particuliers.* (...) »

³³ Pour plus d'information sur cette option statutaire : <https://www.hcca.coop/mod%C3%A8les-de-statuts-et-options>

La rémunération qualifiée d'avantage particulier de ces parts est à servir en premier lieu. Tous les associés, coopérateurs ou non coopérateurs, peuvent en bénéficier.

Les avantages particuliers peuvent consister, par exemple, en un intérêt prioritaire ou bien une redistribution prioritaire d'un dividende. Rien ne semble interdire une rémunération composite (intérêt + redistribution d'un dividende).

Ainsi, la note de commentaire n° 4 de l'option statutaire précise qu'« *il convient de définir les avantages particuliers que la coopérative entend servir aux parts sociales à avantages particuliers.*

On peut ainsi prévoir :

- *Un service prioritaire de l'intérêt aux parts sociales à avantages particuliers libérées au plus égal au taux fixé à l'article 14 de la loi n°47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération (article L.524-2-1 du code rural et de la pêche maritime) ;*
- *Un intérêt aux parts sociales à avantages particuliers libérées supérieur à celui servi aux parts sociales d'activité, dans la limite du plafond fixé par l'article 14 de la loi n°47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération ;*
- *La distribution de tout ou partie des dividendes reçus au titre des participations visées à l'article L.523-5-1 du code rural et de la pêche maritime au prorata des parts sociales à avantages particuliers libérées dans la limite du taux fixé à l'article 14 de la loi n°47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération augmenté de deux points ;*
- *Le remboursement anticipé des parts sociales à avantages particulier sur demande de l'associé coopérateur ;*
- ...

Les avantages particuliers ne peuvent pas être en contradiction avec les principes coopératifs et notamment l'impartageabilité des réserves. »

Selon nous, les PSAP constituent des parts sociales et ouvrent droit aux mêmes distributions que les autres parts sociales majorées des avantages particuliers, ce qui les rend attractives.

3.3.3 – Dividendes à toutes les parts de capital

Les dividendes issus des participations détenues directement ou indirectement par la coopérative agricole peuvent être redistribués à tous les associés, coopérateurs ou non en vertu de l'article L. 523-5-1 du CRPM, alinéa 1^{er}. Cette distribution est réalisée au prorata des parts sociales libérées. Cette dernière peut s'ajouter à la rémunération versée aux PSAP au titre des avantages particuliers.

La distribution peut porter sur « tout ou partie » des dividendes perçus. En cas de distribution totale celle-ci peut avoir pour effet de minorer directement ou indirectement les intérêts aux parts sociales, le résultat mis en réserve et les « provisions ». Il appartient aux coopératives de choisir les solutions les mieux adaptées à leur politique de distribution.

Le prélèvement s'opère sur le montant des dividendes disponibles.

3.3.4 – Ristournes aux associés coopérateurs

La distribution de ristournes n'intervient qu'après les répartitions de nature purement financière qui ont été examinées préalablement.

L'article L. 521-3, d) pose le principe d'une répartition au seul bénéfice des associés coopérateurs et proportionnellement aux opérations réalisées avec leur coopérative lors de l'exercice.

L'application de ce principe suppose d'identifier dans le résultat d'exploitation, la part réalisée avec les seuls associés coopérateurs.

A titre de modalité, et là encore consacrant la pratique, l'article R. 524-20 prévoit une répartition au bénéfice des associés coopérateurs inscrits sur le fichier à la date de clôture du dernier exercice écoulé ce qui permet d'être en cohérence avec l'exercice servant de base au calcul.

L'article L. 521-3-1 du CRPM consacre la doctrine dominante en affirmant que la ristourne est une composante de la rémunération de l'associé coopérateur. En conséquence, les associés coopérateurs qui auraient quitté la coopérative entre la date de fin de l'exercice et la date de l'assemblée générale conservent le droit à ces ristournes en rémunération de leurs apports au cours de l'exercice.

L'imputation des ristournes s'effectue sur le résultat des activités réalisées avec les associés coopérateurs. Sont exclues de l'assiette de distribution des ristournes, les plus-values de cession d'immobilisations y compris lorsque celles-ci étaient affectées à l'activité des associés coopérateurs. Sont exclus également le résultat financier de la coopérative ainsi que le résultat lié aux opérations réalisées dans le cadre de l'objet annexe.

Conformément à l'article 48 des modèles de statuts homologués par l'arrêté du 20 février 2020, les ristournes peuvent être différenciées par branche d'activité ou par secteur d'activité au sein d'une branche.

L'article 48 prévoit la clause facultative suivante : « *[Les charges doivent être réparties entre les diverses subdivisions du compte de résultat selon leur nature, sous réserve de l'approbation de l'assemblée générale. L'excédent répartissable afférent à chaque subdivision du compte de résultat doit être réparti entre les associés coopérateurs au prorata des opérations effectuées par chacun d'eux au titre de cette subdivision (178), à moins qu'il ne soit utilisé en tout ou partie à la couverture de déficits d'une ou de plusieurs autres subdivisions du compte de résultat.]* ».

L'article 430-2 du règlement ANC 2021-01 concernant le montant des excédents et déficits réalisés par branche d'activité ou secteur d'activité dispose :

« *Lorsque l'entité a levé la clause statutaire prévoyant la répartition des excédents affectés aux ristournes aux associés coopérateurs en fonction des diverses subdivisions du résultat, l'annexe comporte une information sur le montant de l'excédent et du déficit afférent à chaque subdivision du résultat* ».

Les commentaires infra-réglementaires attachés précisent que, concernant les modalités de détermination des excédents par branches d'activité ou par secteurs d'activité : « *Les subdivisions peuvent être organisées sous la forme de branches d'activité (approvisionnement, collecte/vente, services) ou de secteurs d'activité au sein de ces branches (au sein de la branche collecte-vente, par produit par exemple). Comme l'indiquent les modèles de statuts des sociétés coopératives agricoles (note 191), cette répartition doit être faite sur des bases rationnelles compte tenu de la nature des frais et charges et de la nature des opérations prises en compte par chaque subdivision éventuelle du résultat. Par exemple, s'il y a un secteur d'activité « céréales » et un secteur d'activité « fruits », les frais et charges d'entretien, de réparation et d'amortissement des silos grains ne peuvent incomber logiquement qu'au premier, et les frais et charges d'entretien de réparation et d'amortissement des installations de conditionnement des fruits, qu'au second. Les dépenses communes telles que les dépenses du personnel de direction pourront être réparties entre les diverses subdivisions par exemple, au prorata du chiffre d'affaires, ou au prorata des tonnages traités, ou au prorata du temps de travail moyen consacré par le personnel à chaque subdivision. Il appartiendra à l'organe chargé de l'administration de rechercher les solutions les mieux adaptées selon le cas de la coopérative ».*

3.3.5 – Ristournes sous forme de parts sociales dites « d'épargne »

Instituées par la loi n° 2006-11 du 5 janvier 2006 d'orientation agricole, les dispositions relatives aux parts sociales d'épargne (PSE) sont codifiées à l'article L. 523-4-1 du CRPM.

L'assemblée générale se prononce sur proposition du conseil d'administration, sur la répartition de ristournes sous forme d'attribution de parts sociales dites « d'épargne ». Ces parts sociales d'épargne ont été créées sur proposition du rapport Guillaume afin de faire participer les associés coopérateurs aux excédents réalisés par la coopérative au titre de l'activité avec ses associés coopérateurs, tout en confortant les fonds propres de la coopérative.

Pour inciter les coopératives à attribuer des PSE, la distribution a été assortie d'un différé d'imposition, sur option, jusqu'à la date de cession ou de remboursement des parts. En pratique, ce différé d'imposition s'est révélé peu attractif. Cette mesure facilite la gestion de trésorerie de la coopérative.

Afin d'assurer la cohérence avec les autres dispositions, soulignons que :

- Seuls les associés **coopérateurs** peuvent être bénéficiaires de cette distribution de ristournes sous forme d'attribution de PSE ;
- S'agissant de ristournes, la répartition est **proportionnelle** aux opérations réalisées avec la coopérative et l'imputation s'effectue sur le résultat réalisé par la coopérative agricole avec ses associés coopérateurs ;
- La quotité proposée doit porter sur « *au moins 10 % des excédents annuels disponibles à l'issue des délibérations précédentes* ». Cela implique que le conseil d'administration dans ses choix d'affectation, doit prévoir un montant suffisant du résultat pour la distribution de cette ristourne sous forme de parts sociales d'épargne.

3.3.6 – « Provision » pour parfaire l'intérêt aux parts

L'article R. 523.2 du CRPM dispose : « *les parts visées à l'article R. 523-1 peuvent recevoir un intérêt dont la limite est fixée par le c de l'article L. 521-3 et le troisième alinéa de l'article L. 522-4.*

Cet intérêt ne peut être servi que si un résultat excédentaire a été réalisé au cours de l'exercice. Toutefois, les statuts peuvent prévoir qu'en cas d'insuffisance du résultat excédentaire les sommes nécessaires pour parfaire l'intérêt y afférent pourront être prélevées sur une dotation spéciale constituée à cet effet par l'assemblée générale par un prélèvement sur le résultat excédentaire du ou des exercices antérieurs ».

Cette « provision » qui, comptablement, a la nature d'un report à nouveau créateur³⁴ (seule exception avec les provisions pour ristournes éventuelles), peut être prélevée sur le résultat résiduel après les affectations précédentes.

C'est la raison pour laquelle le règlement ANC 2021-01 a rebaptisé cette provision, « report pour parfaire l'intérêt servi aux parts sociales ».

Sur un plan pratique, l'utilisation de cette provision doit :

- soit faire l'objet d'une résolution distincte à la suite de la résolution traitant de la distribution de l'intérêt aux parts sociales ;
- soit faire l'objet d'une mention spécifique dans la résolution traitant de la distribution de l'intérêt aux parts sociales.

L'annexe comporte une indication, par exercice de constitution, du montant du report pour parfaire l'intérêt servi aux parts sociales³⁵.

3.3.7 – « Provision » pour ristournes éventuelles

Cette possibilité d'affectation est prévue à l'article L. 524-2-1, g). Cette provision pour ristournes éventuelles a également été rebaptisée par le règlement ANC 2021-01 « report pour ristournes éventuelles ».

Son objectif, tout comme la provision pour parfaire l'intérêt aux parts, est de pouvoir compléter ultérieurement les revenus des associés coopérateurs.

La dotation de la provision pour ristournes éventuelles est à prélever sur le résultat des opérations réalisées avec les associés coopérateurs au titre de l'objet principal de la coopérative agricole et de l'objet accessoire.

A la différence de l'intérêt aux parts, l'utilisation de cette provision pour une distribution de ristournes s'effectue sur la base des opérations réalisées avec la coopérative au cours de l'exercice sur lequel la provision a été constituée (article 48 3° des modèles de statuts) et non pas à partir des opérations de l'exercice de versement. En conséquence, elle est sans lien avec le résultat de l'exercice d'attribution par l'assemblée générale. Il convient donc de tenir soigneusement à jour un historique de cette provision et veiller à ne pas la conserver trop longtemps. Il ne faut pas oublier que la ristourne étant une composante de la rémunération de

³⁴ Compte n°110 du plan comptable des coopératives agricoles approuvé par l'arrêté du 2 juillet 1986

³⁵ Article 430-3 du règlement ANC 2021-01

l'associé coopérateur, elle doit être versée y compris lorsque celui-ci, présent au moment de la constitution de la provision, a quitté la coopérative au moment de la décision de distribution.

L'annexe comporte une indication, par exercice de constitution, du montant du report pour ristournes éventuelles³⁶.

En pratique, il convient de prévoir qu'une résolution particulière fixe les modalités de distribution de cette « provision pour ristournes éventuelles » en dehors du processus d'affectation du résultat de l'exercice décrit ci-dessus.

L'assemblée générale ordinaire annuelle peut « reprendre cette provision » donc décider de ne pas la distribuer. Dans ce cas elle devra être affectée en réserve facultative. D'un point de vue strictement juridique, les associés coopérateurs n'ont aucun droit acquis sur les résultats affectés à cette provision.

3.3.8 – Réserves facultatives

Il s'agit du dernier stade du processus d'affectation. Dans la mesure où il subsiste un solde non affecté, ce dernier est porté à un compte de réserve facultative (compte 1068 – Autres réserves).

3.4 – Cas particuliers

En complément des possibilités examinées précédemment, le code rural et de la pêche maritime envisage, sous réserve, que les statuts le prévoient, deux cas complémentaires de constitution de réserves. Il s'agit des dispositions visées :

- A l'article R. 524-21 du CRPM traitant de la réserve légale qui donne, en outre, la possibilité de constituer des « **fonds supplémentaires de réserves** auxquelles sont affectés des prélèvements spéciaux sur le résultat excédentaire ». Le règlement ANC 2021-01 ne prévoit pas de compte spécifique.
- A l'article R.523-5 du CRPM qui, en faisant explicitement référence aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 18 de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947, permet aux coopératives **n'ayant pas opté pour la revalorisation de leur capital de constituer une réserve destinée à compléter** le remboursement au nominal des parts pour les associés sortants **ayant plus de 5 ans d'ancienneté révolus**. Bien que non spécifiquement prévu par le règlement ANC 2021-01, un sous compte du compte « réserve facultative » pourrait être créé à cet effet.

La mise en application des dispositions ci-dessus soulève des **difficultés** car, dans la version actuellement homologuée des modèles de statuts (arrêté du 20 février 2020), elles n'ont pas été expressément mentionnées, ni dans les dotations obligatoires, ni dans les dotations facultatives. Il s'agit probablement de la raison pour laquelle le règlement ANC 2021-01 ne prend pas en compte ce point.

³⁶ Article 430-3 du règlement ANC 2021-01

Plusieurs questions peuvent alors légitimement se poser sur leur constitution dans l'ordre d'affectation du résultat. Cependant s'agissant d'option, elles devraient être considérées comme réserves facultatives.

CONCLUSION

*

Pour conclure cette étude, il est important de souligner que "l'économie" des dispositifs, issus des nouveaux textes, vise à favoriser les affectations à caractère financier au profit des associés, au détriment des dotations aux réserves, malgré l'affirmation dans la définition de la coopérative à l'article 1^{er} de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération, modifié par la loi ESS³⁷ de 2014, de la mise en réserve prioritaire des excédents de la coopérative pour assurer son développement et celui de ses membres.

Par ailleurs, le législateur n'a de cesse de renforcer l'information des associés coopérateurs, notamment dans le souci d'éclairer leur prise de décision en matière d'affectation du résultat. Cet objectif reste au cœur des nouvelles dispositions introduites par l'ordonnance n° 2019-362 du 24 avril 2019 relative à la coopération agricole et prise sur le fondement d'une habilitation issue de l'article 11 de la loi n° 2018-938 du 30 octobre 2018, pour l'équilibre des relations commerciales dans le secteur agricole et alimentaire et une alimentation saine, durable et accessible à tous, dite « loi EGAlim » (Cf. Flash UNAGRI n° 2019-05-2).

Une des difficultés réside dans la composition du résultat et la quote part du résultat distribuée aux associés coopérateurs.

Les dispositions relatives à l'affectation du résultat en coopérative agricole sont contraignantes et complexes. A titre d'exemple, les textes prévoient que chaque proposition d'affectation du résultat soit motivée, même si la loi d'avenir pour l'agriculture³⁸ a simplifié le vote de l'affectation du résultat en supprimant les résolutions négatives.

Il importe aussi de rappeler que le résultat annuel, bien que constitué de divers éléments, est à apprécier dans sa globalité et qu'il ne devrait pas, en principe, être déficitaire. Pour autant, un résultat déficitaire ne constitue pas, en soi, une irrégularité. Les périodes de crises dans certaines productions en sont, malheureusement, une illustration.

Conscient des aléas agricoles, le législateur, dans le cadre de la loi n° 2022-298 du 2 mars 2022 d'orientation relative à une meilleure diffusion de l'assurance récolte en agriculture et portant réforme des outils de gestion des risques climatiques en agriculture a prévu, à compter du 1^{er} janvier 2023, la possibilité pour une coopérative agricole de constituer une provision pour engagement de soutien des coopérateurs face aux aléas agricoles selon des modalités de constitution et de reprise prévues préalablement dans le règlement intérieur.

La prise en compte de la fiscalité peut aussi présenter des difficultés d'application.

En conséquence, il importe que les coopératives agricoles disposent d'une organisation et de systèmes de gestion performants pour déterminer, avec fiabilité, les résultats des différentes composantes visées par les règles d'affectation car, il serait sans doute réducteur, voire hasardeux, de se contenter d'une approche purement fiscale.

³⁷ Loi n° 2014-856 du 31 juillet 2014 relative à l'économie sociale et solidaire

³⁸ Loi n° 2014-1170 du 13 octobre 2014 d'avenir pour l'agriculture, l'alimentation et la forêt

ANNEXE

Annexe 1

Le taux plafond de l'intérêt aux parts sociales des coopératives agricoles

L'intérêt versé au capital souscrit par les associés coopérateurs est limité à un taux au plus égal au taux fixé par l'article 14 de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération³⁹.

Ce taux a été modifié par la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique afin de rendre plus attractif le capital social des coopératives et favoriser le taux de capitalisation de ces entités.

Exemple :

Pour le calcul du taux, sont à prendre en compte les TMO des 3 années civiles précédant la date de l'AG (exercice clos le 31/12/2021 – AG convoquée dans les six mois qui suivent la clôture de l'exercice soit avant le 30 juin 2022) soit 2021, 2020 et 2019.

Année	Semestre de publication	Taux	Date de publication au JO
2021	Second semestre	0,27%	14 janvier 2022
2021	Premier semestre	0,2%	15 septembre 2021
2020	Second semestre	-0,02%	14 février 2021
2020	Premier semestre	0,2%	1 ^{er} octobre 2021
2019	Second semestre	0,12%	5 février 2020
2019	Premier semestre	0,62%	24 juillet 2019

La moyenne arithmétique, sur les trois années civiles précédant la date de l'assemblée générale, des taux moyens de rendement des obligations des sociétés privées majorée de deux points est égale à :

$$[(0,27 + 0,2 + (-0,02) + 0,2 + 0,12 + 0,62)/6] + 2 = 2,23 \%$$

L'intérêt servi sur le montant libéré des **parts sociales d'activité** est au plus égal au taux de 2,23 %.

³⁹ Rappel des textes applicables :

Article L. 521-3 du CRPM

« I.- Ne peuvent prétendre à la qualité et à la dénomination de coopérative ou d'union que les sociétés dont les statuts prévoient :

a) L'obligation pour chaque coopérateur d'utiliser tout ou partie des services de la société pour une durée déterminée, et corrélativement, de souscrire une quote-part du capital en fonction de cet engagement d'activité ;

b) L'obligation pour la société de ne faire d'opérations qu'avec ses seuls associés coopérateurs ;

c) La limitation de l'intérêt versé au capital souscrit par les associés coopérateurs à un taux au plus égal au taux fixé par l'article 14 de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération ; (...) »

Article 14 de la loi du 10 septembre 1947

« Les coopératives ne peuvent servir à leur capital qu'un intérêt, déterminé par l'assemblée générale dans les conditions fixées par les statuts, dont le taux est au plus égal à la moyenne, sur les trois années civiles précédant la date de l'assemblée générale, du taux moyen de rendement des obligations des sociétés privées, majorée de deux points. Ce taux est publié par le ministre chargé de l'économie dans des conditions fixées par décret. »

Article 2. du décret n° 2017-446 du 30 mars 2017

« Le taux d'intérêt que les coopératives peuvent servir à leur capital, conformément à l'article 14 de la loi du 10 septembre 1947 susvisée, est au plus égal à la moyenne arithmétique, sur les trois années civiles précédant la date de l'assemblée générale, des taux moyens de rendement des obligations des sociétés privées, majorée de deux points. »

Abonnement annuel : 86 € TTC
Directeur de publication : Michel ROUSSILHE