

37<sup>ème</sup> année

3<sup>ème</sup> trimestre 2014



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



## COMITE DE REDACTION

### REDACTEUR EN CHEF

Marc **HERAIL**, Maître de Conférence à la faculté de droit de l'université de Rennes I

### 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

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

Alain **MARTIN-PERIDIER**, Commissaire aux comptes

Bruno **PUNTEL**, Commissaire aux comptes

°  
° °

Ce bulletin est édité avec le concours de l'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.

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

Elle dispose notamment d'un service de consultations juridiques et fiscales à l'usage de ses membres.

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.

REDACTION : M. HERAIL

BICA Edition : 9 rue Camille DOULS – BP 303 - 12000 RODEZ

Tél. : 05.65.77.11.00 – Fax : 05.65.77.11.11

**EDITORIAL**

*Par Michel ROUSSILHE  
Directeur de Publication*

2

**DOCTRINE**

**ENGAGEMENT COOPERATIF ET CONTRACTUALISATION APRES LA LOI DE MODERNISATION AGRICOLE**

*Par Marc HERAIL  
Rédacteur en Chef*

3

**TEXTES D'ACTUALITE**

**Réflexions sur l'inscription des éléments incorporels à l'actif du bilan des coopératives agricoles**

*Par Michel ROUSSILHE  
Directeur de Publication*

11

**INFORMATIONS BREVES**

***1 - JURIDIQUE***

- **Coopérative d'utilisation de matériel agricole – Machine Agricole – Sinistre**  
*Cour d'Appel de Limoges, arrêt du 26 juin 2014, N°13/01052* 21
- **Loi d'avenir pour l'agriculture, l'alimentation et la forêt**  
*Décision du Conseil constitutionnel n°2014-701 DC* 21
- **Responsabilité sociale et environnementale des coopératives agricoles**  
*Loi n°2014-856 du 31 juillet 2014 relative à l'économie sociale et solidaire* 22

***2 - SOCIAL***

- **Société coopérative agricole – Licenciement cadre autonome – Forfait annuel – Heures supplémentaires**  
*Cour de cassation, Chambre sociale, arrêt du 9 juillet 2014, N°13-16013* 23

***3 - FISCAL***

- **Loi n°2014-891 du 8 août 2014 de finances rectificative pour 2014**  
*JORF n°0183 du 9 août 2014 page 13328, texte n° 1* 24
- **Loi n°2014-892 du 8 août 2014 de financement rectificative de la sécurité sociale pour 2014**  
*JORF n°0183 du 9 août 2014 page 13344, texte n° 2* 24

## A NOS LECTEURS

Nous tenons tout d'abord à nous excuser pour la diffusion tardive de ce BICA n° 146. En effet, la mise en forme de ce numéro a été retardée du fait que certains articles n'ont pu être produits dans les délais.

Ensuite vous constaterez que le contenu de ce BICA s'est enrichi d'un article traitant de questions comptables, ce qui est conforme à notre volonté d'élargir les thèmes couverts par le BICA à d'autres sujets que les sujets juridiques.

Bonne lecture

*Par Michel ROUSSILHE  
Directeur de Publication*

## ENGAGEMENT COOPERATIF ET CONTRACTUALISATION APRES LA LOI DE MODERNISATION AGRICOLE

### Introduction

1. **Un constat.-** Si l'agriculture a subi de nombreuses mutations quant à son organisation depuis le XXème siècle, le début de XXIème siècle apporte une modification substantielle concernant les relations contractuelles entre les producteurs et les négociants en renforçant l'encadrement de certains contrats agricoles. La loi de modernisation agricole du 27 juillet 2010 a apporté une pierre essentielle à cet édifice en évolution. Cette disposition se fonde sur un constat : le mode d'organisation et l'éparpillement des producteurs altèrent leur pouvoir de négociation des prix. En d'autres termes, les producteurs subissent le marché : ils vendent au prix du marché sans pouvoir agir sur lui (situation de « *price-taker* »). Certes, la volatilité des prix n'est pas nouvelle en agriculture mais elle semble s'être accentuée ces dernières années en raison de l'aléa des conditions climatiques influant sur les rendements agricoles, de l'inélasticité de la demande, ainsi que du développement de la spéculation sur les matières premières. Ainsi, lorsque la quantité de produits offerte varie, même faiblement, cela peut produire une forte variation de prix, comme cela s'est déjà produit dans le secteur des céréales.

Il faut trouver un dispositif permettant de remplacer le rôle joué par les quotas, imposant la recherche de solutions permettant une nouvelle régulation. Pleinement soumis à la concurrence internationale, les producteurs sont dans l'obligation de vendre leur production aux prix du marché. L'exemple du lait est très frappant : un écart de prix de 35 euros les 1 000 litres entre la France et l'Allemagne a conduit les transformateurs depuis mi-2009 à modifier leurs circuits d'approvisionnement.

2. **Une solution.-** Celle-ci se fonde sur l'encadrement des relations contractuelles entre les producteurs et les acheteurs. Les revenus des producteurs, difficilement prévisibles, ont fait l'objet de nombreuses interventions du législateur pour tenter de les stabiliser, notamment en développant un cadre contractuel. La solution n'est ainsi pas nouvelle, car déjà initiée par la loi du 5 août 1960 (C. rur., art. L. 631-12 et s.) favorisant la concertation entre les différents acteurs des filières agricoles. Il en a résulté des contrats-types élaborés par le ministre de l'Agriculture. Ils ont été a priori peu utilisés parce que l'absence de procédure d'extension et l'insuffisance de leurs sanctions ont réduit leur efficacité. Quatre ans plus tard, la loi du 6 juillet 1964 (articles L.631-3 et suivants du Code rural) proposait des accords interprofessionnels et des conventions de campagne qui ont constitué une étape importante dans le développement de la politique contractuelle. Néanmoins, leur application est restée limitée du fait de la difficulté à réunir l'unanimité des organisations membres. Pour faciliter la rencontre de ces organisations et leur permettre de trouver un accord, la loi du 10 juillet 1975 a élaboré un cadre juridique permettant la constitution d'organisations interprofessionnelles. Depuis, plusieurs lois sont intervenues pour adapter et améliorer leur action. On peut citer la loi d'orientation agricole du 4 juillet 1980, la loi de modernisation de l'agriculture du 1<sup>er</sup> février 1995, les lois d'orientation agricole du 9 juillet 1999 et du 23 février 2005.

3. **La contractualisation.**- La loi LMA du 27 juillet 2010 se situe dans le prolongement de cette politique avec pour objectif la « *mise en œuvre des outils de stabilisation des marchés et renforcer le dispositif contractuel pour favoriser la stabilisation des prix et permettre au producteur d'avoir une meilleure visibilité sur ses débouchés et d'obtenir des prix de cession davantage rémunérateurs* ».

La contractualisation peut être donc définie comme la formalisation écrite des relations établies entre producteurs et transformateurs.

Or, le droit coopératif formalise déjà les relations entre l'exploitant et l'acheteur de la production, par le biais de l'engagement d'activité. Dès lors, dans le cadre des relations coopératives, la contractualisation de la loi LMA ne fait-elle pas double emploi avec l'engagement coopératif ?

Cette réflexion n'a pas empêché le législateur d'étendre la contractualisation aux sociétés coopératives dans toutes ses composantes. Il convient donc de s'interroger sur la coexistence de la réglementation issue de la loi LMA et les principes applicables à l'engagement d'activité, dans la mesure où ils ont le même objet.

4. Afin d'aborder les différentes étapes de cette réflexion, il convient d'envisager la portée des articles L. 631-24 et suivants sur le droit coopératif et les adaptations éventuellement nécessaires du fonctionnement des sociétés coopératives agricoles pour se conformer aux contraintes de la contractualisation (I). Au-delà de seules exigences techniques, on peut s'interroger sur le risque d'une dénaturation du droit coopératif résultant d'une application aveugle de la contractualisation au sein des sociétés coopératives agricoles (II).

### **I – Les contraintes de la contractualisation au sein de l'engagement coopératif**

5. Au préalable, il faut observer que la loi n'impose pas directement d'obligation de conclure des contrats écrits. En revanche elle permet de rendre cette conclusion obligatoire par le biais des interprofessions en priorité. Cela permet de conserver une certaine souplesse dans l'application de la contractualisation en fonction des spécificités des filières. Pour certains secteurs, les producteurs ont l'habitude de vendre sans recourir aux contrats écrits comme en témoigne le mode de fixation du prix de la vente au cadran de Plérin dans les Côtes d'Armor qui est une référence pour tous les producteurs de porcs de Bretagne.

L'obligation de recourir aux contrats écrits peut être imposée par un accord interprofessionnel. Celui-ci, une fois homologué ou bien ayant fait l'objet d'une procédure d'extension, rend la proposition de contrats obligatoire pour tous les premiers collecteurs de produits agricoles de la filière, qu'ils soient adhérents de l'interprofession ou non et par tous les grossistes, transformateurs ou distributeurs achetant aux organisations de producteurs ou aux opérateurs économiques regroupant des producteurs. Si l'interprofession n'agit pas ou ne parvient pas à un accord unanime, l'Etat peut intervenir. La loi prévoit en effet un principe de subsidiarité : à défaut d'accord interprofessionnel, un décret en Conseil d'Etat peut y remédier. Par la suite, si un accord interprofessionnel est étendu ou homologué, il se substitue au décret dont l'application est suspendue. L'accord ou le décret sont pris par produit ou par catégorie de produits et par catégorie d'acheteurs.

6. Trois articles du Code rural (L.631-24 à L.631-26) organisent la possibilité ou l'obligation (dans les conditions précédentes) de conclure des contrats de vente écrits et les sanctions applicables à l'absence de proposition de contrats de vente écrits.

Les personnes concernées par ces contrats sont les producteurs et les acheteurs. Sous le terme « acheteur », il faut entendre les grossistes, les transformateurs ou les distributeurs qui nouent des relations commerciales avec les producteurs, mais également les sociétés coopératives agricoles dont les producteurs sont membres et les organisations de producteurs commerciales auxquelles les producteurs appartiennent. Les organisations de producteurs non commerciales ne sont pas comprises dans le champ d'application dans la mesure où elles ne sont pas propriétaires des produits commercialisés et ne concluent donc pas de contrat de vente, celle-ci l'étant au nom et pour le compte des producteurs.

Les coopératives et les organisations de producteurs commerciales sont dans une situation particulière : elles sont à la fois acheteur dans leurs relations avec leurs adhérents et, en tant que regroupement de producteurs, vendeur vis-à-vis des transformateurs ultérieurs. L'article L.631-24 du Code rural spécifie que les dispositions relatives aux contrats écrits s'appliquent aux opérateurs économiques tels qu'ils sont définis à l'article L.551-1, aussi bien dans leurs relations avec l'amont qu'avec l'aval. Sont donc concernés, non seulement les producteurs pris individuellement mais encore collectivement.

7. Le II de l'article L.631-24 du Code rural s'intéresse au cas particulier des coopératives. Celles-ci sont réputées avoir satisfait à leur obligation de proposition écrite vis-à-vis de leurs associés coopérateurs dès lors qu'elles leur ont remis un exemplaire des statuts ou un exemplaire du règlement intérieur. L'article précise que les statuts et le règlement intérieur doivent être conformes aux clauses contractuelles obligatoires des contrats de vente écrits (L. 631-24 I). On peut alors se demander si cette exigence entraînera la nécessité d'adapter les statuts types des coopératives en fonction des modalités précisées par la LMA ou s'il ne s'agit que d'une obligation formelle.

D'après la formulation qui avait été retenue par le Sénat, on pouvait comprendre que les nouvelles dispositions issues de la loi ne s'appliqueraient que dans la mesure où elles ne seraient pas contraires aux statuts types homologués. En effet, les décrets ou accords interprofessionnels pourraient entrer en contradiction avec les dispositions statutaires. Après discussion à l'Assemblée nationale, l'article L. 631-24 I a été réécrit et impose aux coopératives de remettre à leurs associés coopérateurs un exemplaire des statuts ou du règlement intérieur qui doivent intégrer les clauses contractuelles obligatoires mentionnées au I de l'article L.631-24, c'est-à-dire toutes les clauses imposées par la contractualisation (infra n° 9 et s.).

8. Nous confirmons notre analyse déjà présentée dans un bulletin précédent rejetant une interprétation trop souple du texte qui conduirait à écarter le fond de la contractualisation au sein des sociétés coopératives (Contrat coopératif : articulation entre aspects institutionnel et contractuel, Doctrine, BICA 2011, n° 133, notamment n° 40 et 41), même si on peut craindre une altération de l'essence même du droit coopératif (infra n° 17).

9. Le deuxième alinéa du I de l'article L.631-24 du Code rural liste les clauses devant être insérées dans le contrat. La première concerne la durée : elle doit être comprise entre un et cinq ans au minimum. Cette durée doit permettre d'une part à l'acheteur de sécuriser ses approvisionnements et d'autre part au producteur d'avoir une certaine prévisibilité en matière de débouchés pour sa production et d'être assuré d'avoir un revenu, bien qu'il n'en connaisse pas le montant exact. Cette exigence ne heurte pas le droit coopératif dans la mesure où les statuts mentionnent une durée d'engagement (C. rur., art. L. 521-3). Une difficulté pourrait cependant survenir dans l'hypothèse où la durée « contractuelle » différerait de celle énoncée dans les statuts.

10. Le contrat doit également comprendre une clause sur les volumes et les caractéristiques des produits à livrer, les modalités de collecte ou de livraison des produits. Il peut ne pas s'agir d'un contrat d'exclusivité : le producteur peut avoir plusieurs acheteurs. Cela lui permet de diversifier ses circuits de vente et d'être plus libre vis-à-vis de son cocontractant. Il craint moins la rupture d'un contrat tant que les autres subsistent. Il n'est pas sous la dépendance d'un seul collecteur.

Au lendemain de la loi LMA, certains, fortement influencés par le secteur laitier ont proposé la mise en œuvre de mécanismes de double volume/double prix. La société coopérative détermine plusieurs volumes d'apport de production déterminés, lesquels donnent lieu à des modalités de détermination du prix différentes.

Il est en effet fréquent que l'engagement porte sur la totalité de la production. La coopérative ne pouvait pas refuser le lait de ses associés coopérateurs même sans avoir de débouchés pour l'ensemble du volume. Le système était viable grâce aux quotas qui limitaient la production de chaque producteur, et au système européen interventionniste qui assurait un certain prix pour le lait excédentaire. Avec la disparition des quotas laitiers, le risque que la production atteigne des volumes supérieurs à la demande devient réel. Les sociétés coopératives agricoles risquent de mettre en péril leur pérennité économique.

Les sociétés coopératives agricoles peuvent décider de conserver l'engagement d'apport total mais en proposant des modes de fixation des prix différents en fonction du volume collecté. On détermine ainsi un volume de base pour lequel la société est assurée de pouvoir le valoriser et de trouver des débouchés. Un autre volume, donnant lieu à d'autres modalités de prix, est fixé correspondant à des débouchés de dégagement vers lequel la coopérative orienterait le lait excédentaire.

Néanmoins, l'exigence d'une clause volume ne paraît pas contrarier les engagements d'apports exclusifs alors même que la quantité n'est ni déterminée, ni déterminable. En effet, le texte vise la protection du producteur en lui garantissant des débouchés minimums. A cet égard, l'obligation de la société coopérative agricole de collecter l'intégralité de la production de ses adhérents constitue *a fortiori* une protection plus étendue de leurs intérêts.

11. L'un des points clé du contrat de vente obligatoire pour les producteurs réside dans la clause de détermination du prix. Le marché étant volatile, il paraît économiquement impossible pour un acheteur de déterminer le prix d'achat des produits pour toute la durée du contrat qui peut être de plusieurs années. Ainsi, aucun prix fixe ne figurera dans le contrat. Cependant, comme dans tout contrat de vente, le prix doit être si non déterminé, du moins déterminable. Les parties doivent donc convenir des critères et des modalités permettant de fixer le prix de vente. Elles peuvent sans aucun doute retenir le même mode de détermination qu'aujourd'hui : la coopérative verse un ou plusieurs acomptes à compter de la livraison auxquels elle peut ajouter des compléments de prix, puis, le Conseil d'administration arrête les comptes qui sont approuvés par l'Assemblée générale, cette dernière décidant les ristournes auxquelles ont droit les coopérateurs au prorata de leurs apports. Ce n'est qu'une fois les ristournes fixées que le prix est définitif. Le montant est fixé en fonction de la commercialisation de la production par la coopérative en aval, en fonction de ses capacités financières, etc. Il s'agit d'un prix moyen. Ce prix doit permettre aux producteurs d'avoir une certaine visibilité pour leur revenu et de ne pas être soumis à la forte volatilité des prix pour ce volume.

12. Enfin, le contrat doit comprendre une clause de révision et de résiliation. Un préavis de rupture est nécessaire par souci de protection et de prévisibilité. La clause de révision permet de faire évoluer le contrat en fonction des circonstances. Le secteur des produits agricoles est soumis à une grande variabilité des prix.

Confronté à la loi du marché, il faut continuellement adapter l'offre à la demande. Le premier acheteur doit s'assurer des débouchés en matière de commercialisation ultérieurs du produit. De plus, il peut s'agir de produits périssables tels que les fruits et légumes ou le lait, ce qui oblige à une organisation efficace des stocks ou une gestion des excédents de produits. La révision consiste pour les contractants à s'entendre pour faire évoluer le contrat d'un commun accord. Il faut respecter le parallélisme des formes : le contrat a été conclu par la rencontre des volontés du producteur et de l'acheteur, pour le modifier, il convient donc de réunir l'accord des deux parties.

La révision judiciaire est également possible en cas de déséquilibre du contrat : le juge décide qu'une clause, par exemple, est nulle dans la mesure où elle est trop à l'avantage d'une partie et cause un déséquilibre trop important.

Une clause de résiliation permet aux parties de mettre fin à leur convention de manière unilatérale. Néanmoins, cette faculté est encadrée : la partie qui désire rompre le contrat doit en avertir son cocontractant suffisamment à l'avance pour lui permettre de trouver une alternative en matière de commercialisation ou d'approvisionnement.

Tant que le contrat n'a pas fait l'objet d'une résiliation, il peut se poursuivre par tacite reconduction pour une durée équivalente à sa durée initiale. Le contrat est à durée déterminée mais peut se poursuivre jusqu'à manifestation par l'une des parties de sa volonté d'y mettre un terme.

## II – Le risque de dénaturation de l'engagement d'activité

13. Une application aveugle de la contractualisation au sein des sociétés coopératives agricoles risque de modifier l'équilibre des relations au sein des sociétés coopératives agricoles et d'en altérer l'essence même. En effet, les sociétés coopératives agricoles se caractérisent avant tout par la double qualité : l'adhérent est un associé (relation sociétaire) mais également un contractant à l'égard de la société coopérative (relation contractuelle). L'engagement d'activité se trouve ainsi régi par le droit des contrats mais aussi par le droit des sociétés pour certains aspects, justifiant la théorie unitaire de l'adhésion coopérative (Contrat coopératif : articulation entre aspects institutionnel et contractuel, Doctrine, BICA 2011, n° 133). **La contractualisation ne risque-t-elle pas de renforcer l'aspect contractuel au détriment de l'aspect institutionnel des sociétés coopératives ?**

14. La société coopérative pourrait-elle mettre fin à la relation avec un adhérent au terme de l'engagement d'activité ? La Cour de cassation a jusqu'alors affirmé l'impossibilité pour la société coopérative agricole de « ne pas renouveler » l'engagement d'activité dans la mesure où l'adhérent avait manifesté son intention de demeurer au sein de la structure (Cass. civ. 1<sup>ère</sup>, 13 décembre 2005, n° 02-20397, Coop. Cave des producteurs de Jurançon c/ société Cartapeu). De prime abord, la décision apparaît peu compatible avec les principes les plus élémentaires du droit des obligations puisque l'arrivée du terme conduit nécessairement à l'extinction de la convention. Or, si l'exploitant perd la qualité de coopérateur (contractant), il ne peut rester associé de la société coopérative en raison de la relation entre la qualité de sociétaire et celle de contractant. En d'autres termes, il ne paraissait pas déraisonnable par application du droit des contrats d'invoquer la fin des relations coopératives. La Cour d'appel censurée par la Cour de cassation tenait précisément ce raisonnement. De plus, la décision de la société ne consiste pas à proprement parler dans l'exclusion de l'associé. L'exclusion doit en effet mettre fin de manière anticipée à la relation entre la société et l'adhérent. Tel n'est pas le cas puisque la perte de la qualité d'associé est la conséquence naturelle et automatique du terme du contrat. Si l'adhérent ne commet pas de faute, la société ne fait que constater un fait.

A dire vrai, la solution se fonde sur la théorie unitaire de l'adhésion. Si la solution des juges est excessivement lacunaire, on observe néanmoins le visa mentionnant l'article R. 522-8 du Code rural lequel énonce les règles applicables à l'exclusion de l'associé-coopérateur. Appliquer strictement les principes du droit des contrats revient à affirmer la primauté de la relation contractuelle. Or, il faut considérer que les deux qualités forment un ensemble indissociable soumis à un régime spécifique.

15. Dans ce cas de figure, la durée d'engagement ne sert qu'à aménager le droit de retrait de l'adhérent. Afin de ne pas pénaliser les investissements de la société, l'associé est tenu d'un apport d'activité pendant une certaine période. L'arrivée du terme permet uniquement à l'associé de quitter la structure et non aux dirigeants d'exclure l'exploitant. Cette analyse résulte de la reconnaissance d'une relation sociétaire sans limitation de durée (si ce n'est la durée de la société elle-même) doublée d'un engagement contractuel qui est, quant à lui, limité dans le temps. Cet arrêt, qui doit être approuvé selon nous, amène à s'interroger sur la possibilité pour la société coopérative de prévoir dans l'engagement d'activité le droit de ne pas renouveler le contrat coopératif au terme de la durée d'engagement. Une telle clause reviendrait à insérer une cause d'exclusion statutaire indépendante de la faute de l'associé. Le droit commun des sociétés n'interdit pas, à notre sens, de tels aménagements, lesquels semblent cependant peu compatibles avec le droit coopératif. La contractualisation ne permettrait-elle pas toutefois cet accord ?

16. Suivant une logique similaire, le renforcement d'une logique contractuelle n'autoriserait-elle pas un associé à solliciter la résolution du contrat coopératif en cas de litige sur la détermination du prix ? La jurisprudence actuelle lie la détermination du prix à l'aspect institutionnel de la société coopérative, conduisant à l'exclusion du droit des obligations. L'exigence d'un prix déterminable, au-delà du problème de la qualification de l'engagement d'activité (infra n° 17), pouvait laisser craindre une remise en cause de cette jurisprudence soucieuse, pourtant, du strict respect du droit coopératif agricole.

La loi d'avenir agricole écarte expressément ce risque en disposant à l'article L. 521-3-1 du Code rural que « *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 I 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. « Lorsque la société procède à la collecte, à l'état brut, de produits mentionnés au premier alinéa de l'article L. 441-8 du Code de commerce, 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. »*

La détermination du prix demeure donc une prérogative du conseil d'administration, réservant les litiges relatifs à ce point au seul droit des sociétés.

17. L'application de la contractualisation n'est-elle pas susceptible de transformer l'engagement d'activité en un contrat de vente ? Les grilles de lecture de la loi LMA diffèrent selon les observateurs. Certaines institutions estiment que la loi du 27 juillet 2010 prend en considération les spécificités des sociétés coopératives et en déduit l'exclusion des règles de la loi LMA incompatibles avec les analyses développées jusqu'alors en droit coopératif. Trois arguments sont au fondement de ces analyses :

1°/ le texte dissocie les acheteurs des opérateurs économiques dont font partie les sociétés coopératives agricoles : les coopératives agricoles ne seraient pas des acheteurs

2°/ Le texte précise que les coopératives satisfont à leurs obligations en remettant à leurs adhérents un exemplaire des statuts et du règlement intérieur

3°/ L'article L. 631-25 du Code rural distingue dans les sanctions le fait de ne pas remettre une offre de vente et l'absence de remise des statuts ou du règlement intérieur

Les observateurs en déduisent que l'engagement d'activité échappe à la qualification de contrat de vente.

Si nous rejoignons sans réserve l'objectif et la conclusion des auteurs concernant le rejet de la qualification de contrat de vente pour l'engagement d'activité, nous craignons que l'analyse présentée ne puisse être corroborée par une interprétation littérale du code rural qui ne valide pas les conclusions proposées :

1°/ Les articles L. 631-24 du Code rural sont insérés dans une section 2 intitulée : les contrats de vente des produits agricoles

2°/ Si l'article L. 631-24 du Code rural vise les opérateurs économiques, ce n'est pas pour les distinguer des acheteurs mais des producteurs.

La conclusion de contrats de vente écrits entre producteurs et acheteurs, ou entre opérateurs économiques mentionnés au premier alinéa de l'article L. 551-1, propriétaires de la marchandise, et acheteurs, peut être rendue obligatoire pour les produits agricoles destinés à la revente ou à la transformation.

Le législateur prend en considération le constat selon lequel les sociétés coopératives ont un rôle d'intermédiaires : elles collectent des produits qu'elles revendent ensuite, la loi LMA s'appliquant ainsi à ces deux relations. Le texte évoque la relation entre opérateurs économiques propriétaires de la marchandise et les acheteurs. Une telle précision est nécessaire dans la mesure où la société coopérative agricole n'est pas un producteur. Il nous semble donc que la rédaction de l'article L. 631-24 n'écarte pas délibérément la qualité d'acheteur à l'égard de la société coopérative.

3°/ Il est exact que l'article L. 631-24 dispose que les sociétés coopératives agricoles remettent les statuts et le règlement intérieur et non une offre de contrat de vente.

La conclusion de contrats soumis aux dispositions du I doit être précédée d'une proposition écrite de l'acheteur conforme aux stipulations de l'accord interprofessionnel mentionné au a du I ou aux dispositions du décret en Conseil d'Etat mentionné au b du I.

Les sociétés mentionnées à l'article L. 521-1 sont réputées avoir satisfait à l'obligation mentionnée au premier alinéa du présent II dès lors qu'elles ont remis à leurs associés coopérateurs un exemplaire des statuts ou du règlement intérieur intégrant les clauses contractuelles mentionnées au deuxième alinéa du I.

Là encore, le découpage de l'article montre que cette disposition spécifique ne concerne que la « formalisation du contrat ». Les sociétés sont uniquement dispensées d'adresser une offre écrite aux associés coopérateurs mais demeurent intégralement soumises au I du même article.

18. Pourtant, nous avons toujours défendu avec force l'idée selon laquelle l'engagement d'activité est sui generis. Loin d'un combat dogmatique, cette analyse préserve la spécificité même du fonctionnement des sociétés coopératives agricoles en soustrayant précisément le contrat coopératif des exigences de l'article 1591 du Code civil concernant la détermination du prix. Ce faisant, ce n'est pas tant la qualification elle-même de l'apport ou de la collecte qui soulève une difficulté mais le régime qui en est déduit. Le nouvel article L. 521-1 du Code rural semble clore le débat et étouffer ce risque dans l'œuf en disposant d'une part que la rémunération de l'adhérent est déterminé sur un schéma identique largement éprouvé au sein des coopératives agricoles (supra n° 11) et en conférant au conseil d'administration le soin de les mettre en œuvre.

Il demeure cependant l'épineuse question de la qualification de l'acompte.

En effet, il est admis que la rémunération des associés coopérateurs n'est pas garantie (Rémunération des apports : absence de prix minimum garanti sous CA Paris, ch. 5, 29 septembre 2011, n° 08/06833, MM. Chaussy et Leloup c/ SCA Beauce Champagne Oignons, BICA 2011, n° 135, Doctrine). C'est pourquoi un acompte trop élevé au regard du prix obtenu par la société coopérative lors de la revente des produits transformés ou non devrait conduire à la reconnaissance d'une créance de restitution au profit de la société (Gestion des déficits dans les sociétés coopératives (2ème partie) : la société coopérative agricole peut-elle créer un déficit ?, BICA 2011, n° 132, Doctrine). Or, un renforcement de l'aspect contractuel est susceptible de conférer à l'acompte la nature d'un prix ferme et définitif.

La rédaction des nouveaux articles du Code rural employant le terme « prix » pourrait étayer cet argument. A cet égard, on peut se demander si le Code rural laisse encore la possibilité de confier au seul conseil d'administration de fixer librement le montant de l'acompte initial puisque les modalités de celui-ci doit désormais être précisées dans un document obligatoirement remis à l'adhérent (C. rur., art. L. 521-1). En outre, l'article L. 521-3-1 du Code rural dispose le pouvoir du conseil d'administration de modifier les modalités de rémunération prévues en cas de fluctuation substantielle du cours des matières premières.

### **Conclusion**

19. La loi du 13 octobre 2014 tranche certaines interrogations résultant de l'extension du régime de contractualisation aux sociétés coopératives agricoles, notamment en ce qui concerne les modalités de détermination de la rémunération des associés coopérateurs. Les articles L. 521-1 et 521-3-1 du Code rural confirment le fonctionnement actuel de la plupart des sociétés coopératives agricoles.

Cependant, la loi laisse entière la question de la nature de cette rémunération et plus précisément de l'acompte. Ce dernier pourrait constituer désormais un prix garanti. L'avenir du droit coopératif agricole nécessitera peut-être une réflexion sur la nature exacte du contrat d'apport ou de collecte et du régime de la rémunération, sans se contenter d'affirmer comme aujourd'hui ce qu'il n'est pas.

*Par Marc HERAIL  
Rédacteur en Chef*

## **RELEXIONS SUR L'INSCRIPTION DES ELEMENTS INCORPORELS A L'ACTIF DU BILAN DES COOPERATIVES AGRICOLES**

Récemment la Commission commune de la doctrine comptable de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes et du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables a eu à se prononcer sur le traitement comptable du mali de fusion technique déterminé lors de la fusion absorption d'une société commerciale par une coopérative agricole.

La question portait sur la comptabilisation de ce mali dans les comptes annuels de l'entité absorbante.

Alors qu'un mali technique n'est jamais amortissable dans les fusions de sociétés commerciales mais peut subir une dépréciation, la pratique professionnelle considère généralement qu'un mali technique généré à l'occasion de la fusion absorption d'une société commerciale par une coopérative peut systématiquement être analysé comme une indemnité de non rétablissement ; avec pour conséquence un amortissement de ce mali sur 5 ans.

La question était : cette position de la pratique professionnelle est-elle régulière au regard des règles comptables ?

La réponse de la Commission a été la suivante ;

La Commission a d'abord rappelé les textes applicables et notamment l'article L524-6 du Code rural et de la pêche maritime

-« les comptes annuels comprennent le bilan le compte de résultat et l'annexe, qui forment un tout indissociable. Ils sont établis conformément aux articles L.123-12 à L.123-22 du Code de Commerce »

-Les coopératives agricoles disposent d'un plan comptable particulier approuvé par arrêté du 2 juillet 1986 qui prévoit l'utilisation d'un compte 207 « indemnité de non rétablissement » assorti du commentaire suivant « les sociétés coopératives ne peuvent être propriétaires de fonds commercial. Cependant, lors de la reprise d'une activité ayant été exercée par des commerçants, les sociétés coopératives agricoles s'assurent généralement du non rétablissement de ceux-ci par le versement d'une indemnité.

En raison de l'absence de valeur externe et de propriété commerciale, les indemnités doivent être amorties selon un plan et dans un délai maximal de 5 ans ».

-Le règlement CRC n°2004-01 qui définit le mali technique s'applique également ; à savoir :

« Le mali technique de fusion représente l'écart négatif entre l'actif net reçu par la société absorbante à hauteur de sa participation détenue dans la société absorbée et la valeur comptable de cette participation,

Le mali de fusion peut être décomposé en deux éléments :

-Un mali technique effectivement constaté, pour les opérations effectuées à la valeur comptable, lorsque la valeur des titres de la société absorbée figurant à l'actif de la société absorbante est supérieure à l'actif net comptable apporté. Cette composante du mali correspond ...aux plus values latentes sur éléments comptabilisés ou non dans les comptes de l'absorbée déduction faite des passifs non comptabilisés....

- Au-delà du mali technique le solde ...doit être comptabilisé dans le résultat financier de la société absorbante ».

Le mali technique n'est pas un élément amortissable mais conformément à l'article 322-5 du règlement n° 99-03 du CRC il doit faire l'objet d'un test de dépréciation.

Après avoir rappelé ces textes la commission a estimé que le mali technique constaté en application des dispositions du règlement CRC n° 2004-01 est affecté extra-comptablement, aux actifs corporels ou incorporels de la société absorbée nonobstant le fait qu'une coopérative ne peut avoir de fonds commercial.

De plus la Commission « a estimé que dans la mesure où le plan comptable applicable aux sociétés coopératives et aux unions ne prévoit pas de compte 207 « Fonds Commercial » et dès lors qu'il existe des plus-values latentes sur les éléments incorporels, un compte spécifique sera identifié au sein des actifs incorporels afin de comptabiliser le mali technique »

Cette position de la Commission introduit un nouveau champ de réflexion sur la comptabilisation des éléments incorporels des coopératives agricoles.

En effet, en excluant le caractère limitatif du commentaire du compte 207 portant sur « l'indemnité de non rétablissement », figurant dans le plan comptable des coopératives agricoles, elle permet, d'une part, d'enregistrer à leur actif tous les éléments incorporels de nature commerciale ou civile qu'elles détiennent, et d'autre part, elle se réfère au PCG pour le traitement comptable du mali de fusion en rappelant qu'il doit être déprécié et non amorti.

Dans un premier chapitre il sera exposé les éléments de nature commerciale qui ne peuvent être portés à l'actif d'une coopérative agricole.

Dans un deuxième chapitre notre réflexion portera sur les éléments incorporels susceptibles de figurer à l'actif de ces sociétés, leur mode de comptabilisation, leur amortissement et leur dépréciation

Nous terminerons, dans un dernier chapitre, par quelques prises de positions personnelles portant sur la réévaluation des éléments incorporels des coopératives agricoles

## **I/ LES ACTIFS INCORPORELS QUI NE PEUVENT FIGURER A L'ACTIF D'UNE COOPERATIVE AGRICOLE**

### **A/ RAPPEL DES PRINCIPES JURIDIQUES**

Une Coopérative agricole a un statut sui-généris ; elle n'est pas une société commerciale ni une société civile (Art L 521-1 du Code rural et de la pêche maritime)

En droit strict ce statut particulier ne lui permet pas de prétendre à l'obtention d'un fonds commercial.

Avant tout développement, il convient de rappeler qu'il ne faut pas confondre fonds de commerce et fonds commercial

-Le fonds de commerce est une universalité regroupant l'ensemble des éléments (corporels et incorporels) dont une personne (physique ou morale) réalise la conjonction en vue d'exercer une activité commerciale

- le fonds commercial est un élément du fonds de commerce

Pour qu'il ait « exploitation d'un fonds commercial »il faut

- que le fonds existe,
- que ce fonds soit la propriété du commerçant de l'industriel ou de l'artisan,
- qu'il y soit exercé une activité commerciale industrielle ou artisanale,

1/ Il faut que le fonds existe :

Un fonds de commerce est composé de divers éléments traditionnellement divisés en éléments incorporels (clientèle, droit au bail, non commercial, droits de propriété industrielle, etc.).

La clientèle est l'élément indispensable sans lequel le fonds n'existe pas (Cassation 18/05/1978); la clientèle étant définie comme l'ensemble des personnes qui sont disposées à entretenir des relations contractuelles avec un commerçant. Cette clientèle doit être propre au commerçant.

(ex: l'absence de clientèle a été retenue dans un cas où l'accès au restaurant, exploité dans les lieux loués, était réservé aux seuls adhérents de la société coopérative (Cassation 05/05/1985)).

2 / Ce fonds doit être la propriété d'un commerçant d'un industriel ou d'un artisan :

En vertu de l'article L 145-1<sup>er</sup> du Code de commerce, l'application du statut des baux commerciaux suppose que le fonds exploité dans les lieux loués appartienne soit à un commerçant ou à un industriel immatriculé au registre du commerce soit une entreprise immatriculée au répertoire des métiers accomplissant ou non des actes de commerce.

Cette liste étant limitative, une coopérative ne peut revendiquer le statut des baux commerciaux.

3/ Il faut l'exercice d'une activité commerciale industrielle ou artisanale :

Le bail consenti à un locataire qui exerce une activité de nature civile n'entre pas dans le champ d'application des baux commerciaux. L'exclusion du statut concerne toutes les activités de nature civile quelle que soit la forme sous laquelle elles sont exercées.

En conséquence la seule forme de la société ne peut l'exclure du statut des baux commerciaux, il en résulte qu'il convient de s'intéresser à la nature des actes qu'accomplit une coopérative agricole.

L'exercice d'une activité commerciale se définit par l'accomplissement d'actes de commerce tels que déterminés par l'article L 110-1 du Code de commerce.

« La loi répute acte de commerce 1° tout achat de biens meubles pour les revendre, soit en nature soit après les avoir travaillés et mis en œuvre ... ».

Une Coopérative « achète-t-elle » les apports à ses sociétaires ou leur « vend-elle » des fournitures ?

Si la réponse est positive, et dès lors que le statut des baux commerciaux ne retient que la nature commerciale des actes accomplis par la société et non pas la forme de celle-ci, le seul motif fondé sur la forme juridique de la coopérative agricole, pour lui interdire d'inscrire dans ses éléments incorporels tout actif commercial, nous semble insuffisant ; celle-ci peut, à notre sens, posséder une clientèle ou des parts de marché.

La modification de l'article 3 du modèle de statuts ( quatrième alinéa du 1 de l'article 3 des statuts types des sociétés coopératives agricoles ayant pour objet la collecte et la vente de produits agricoles et forestiers créé par l'arrête du 25 mars 2009 modifiant l'arrêté du 23 Avril 2008 portant homologation des statuts types des sociétés coopératives agricoles ) qui prévoit le transfert de propriété à la coopérative des biens apportés par les associés coopérateurs, de même que l'obligation légale récente de « contractualiser » les relations entre les associés coopérateurs et leur coopérative pour certaines productions, paraît confirmer une « relation commerciale » entre ces derniers et la coopérative agricole.

Néanmoins la doctrine considère qu'en raison du double engagement de l'associé coopérateur d'apporter sa production à la coopérative ou de s'approvisionner auprès d'elle et de souscrire du capital en proportion de ces activités, ces opérations d'apport et/ou d'approvisionnement ne peuvent être qualifiées d'actes de commerce.

En conséquence pour les opérations réalisées avec ses sociétaires coopérateurs une coopérative agricole ne peut constituer «un fonds commercial ».

Par contre pour les opérations réalisées avec les tiers, nous estimons qu'une coopérative agricole peut développer un « fonds » de nature commerciale ou civile (le terme fonds commercial étant réservé aux seules entités commerciales) qu'il conviendra d'appeler clientèle, parts de marché ou toute autre indemnité. Ce sera le cas notamment, si elle possède un magasin de vente spécifique à l'intérieur ou à l'extérieur de ses locaux d'exploitation.

## **B/ LA COMPTABILISATION DES ELEMENTS INCORPORELS**

### **1/ Rappel des principes comptables**

Même si un fonds de commerce acquis ne peut figurer à l'actif d'une coopérative agricole rien n'interdit d'inscrire ces éléments individuellement à un poste d'actif, le « fonds commercial » devant figurer sous un autre intitulé, dès lors qu'ils remplissent les conditions d'un actif au sens de la réglementation du CRC n° 2004-06 à savoir ;

- Pour un élément corporel :
  - Il s'agit d'un élément identifiable,
  - Il est porteur d'avantages économiques futurs,
  - Il génère une ressource que l'entité contrôle,
  - Son coût est évalué avec une fiabilité suffisante,
  - L'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice,
  - Il doit être destiné à être utilisé par l'entité soit à être loué soit à des fins de gestion interne.
  
- Pour un élément incorporel :
  - Il s'agit d'un actif non monétaire sans substance physique (PCG, art 211-5),
  - Il s'agit d'un élément identifiable,
  - Il est porteur d'avantages économiques futurs,
  - Il génère une ressource que l'entité contrôle,
  - Son coût est évalué avec une fiabilité suffisante,
  - L'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice,
  - Il doit être destiné à être utilisé par l'entité soit à être loué soit à des fins de gestion interne.

Le Plan Comptable Général issu du règlement n° 2014-03 de l'ANC du 05/06/2014 et homologué par l'arrêté du 08 septembre 2014 reprend cette définition à l'article 211-5 ;

« Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique.

Une immobilisation incorporelle est identifiable :

- si elle est séparable des activités de l'entité, c'est à dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif ;
- ou si elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations ».

## 2/ Comptabilisation du « fonds commercial ».

Pour la comptabilisation du « fonds commercial » il convient de distinguer si le fonds a été acquis ou créé.

-Selon le code de commerce (art R123-186) les éléments acquis du fonds de commerce qui ne peuvent figurer à d'autres postes du bilan sont inscrits au poste « fonds commercial » compte 207.

En conclusion un fonds de commerce acquis (magasin de ventes) même s'il ne bénéficie pas de la protection juridique, mais s'il remplit la définition comptable d'un actif, doit figurer à un sous-compte du compte 207 pour la partie représentative de la clientèle et dans les comptes comptables appropriés pour les autres éléments (matériel, droit au bail, nom commercial, marque..).

Ainsi, comme pour les entités commerciales, une coopérative agricole ne peut faire figurer un « fonds commercial » créé à son actif, (art. 210-3 -3 du PCG) mais elle peut enregistrer dans les immobilisations incorporelles la clientèle et les parts de marché et autre indemnité qu'elle a acquises.

Notons que le plan comptable des coopératives agricoles comprend un compte 208 « Autres immobilisations incorporelles » ; ce compte enregistre notamment, les droits d'exploitation (droits de mouture, quotas, contingents..).

3/ modalités d'évaluation des dépréciations des immobilisations incorporelles :

Le Plan Comptable Général de 2014 a précisé aux articles 214-16 et suivants les règles de dépréciation

« L'entité doit apprécier à chaque clôture des comptes et à chaque situation intermédiaire, s'il existe un indice quelconque montrant qu'un actif a pu perdre notablement de sa valeur.

Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation est effectué: la valeur nette comptable de l'actif immobilisé est comptabilisée à sa valeur actuelle. ».

## **II/ ELEMENTS INCORPORELS QUI PEUVENT FIGURER A L'ACTIF D'UNE COOPERATIVE AGRICOLE**

### **A/ CARACTERE REGLEMENTAIRE DU PLAN COMPTABLE DES COOPERATIVES AGRICOLES**

Comme rappelé au début de cet article, le plan comptable des coopératives agricoles été approuvé par arrêté du 02 juillet 1986.

Dans l'introduction de ce plan, il est fait référence à l'article R.524-22 du Code rural qui dispose « les coopératives agricoles établissent des comtes annuels suivant les principes et les méthodes définis aux articles 8 et 16 du Code de commerce et au décret n° 83-1020 du 29/11/1983 sous réserve des règles posées par le plan comptable adopté par le Conseil supérieur de la coopération agricole après avis du Conseil national de la comptabilité. »

Il est également indiqué que le « Conseil national de la comptabilité a précisé que l'avis qu'il donnait ne concernait pas les commentaires des comptes dans la mesure où ceux-ci peuvent comporter une interprétation des lois et règlements en vigueur.

Par ailleurs, il est précisé que ces commentaires qui n'ont pas de valeur réglementaire, ont pour rôle d'éclairer l'utilisateur de ce plan afin d'en faciliter la compréhension et l'usage »

Au regard de ces textes, la question est régulièrement posée de la primauté de ce plan comptable des coopératives agricoles sur le Plan Comptable Général. Elle a fait l'objet de nombreuses controverses car, d'une part, le décret 2007-1218 du 10/08/2007 a supprimé, dans la nouvelle rédaction de l'article R.524-22, qui traite des comptes consolidés et combinés, la référence au plan comptable des coopératives agricoles et, d'autre part, l'article L.524-6 du Code rural renvoie aux seuls articles L.123-12 à L.123-22 du Code de Commerce.

Selon ces uniques textes, le plan comptable des coopératives n'aurait plus de valeur réglementaire.

Toutefois, l'article 46 des statuts types renvoie à la note 141 du plan comptable des coopératives agricoles qui précise « les principes d'organisation de cette comptabilité, des plans de comptes, des supports comptables, sont définis par le plan comptable Sociétés Coopératives et Unions de coopératives agricoles »

En fait, il convient de considérer que le plan comptable des coopératives agricoles n'est pas un plan comptable professionnel ; il est justifié par les particularités juridiques de ces sociétés.

En conséquence, nous en concluons que les règles du PCG s'appliquent, avec les spécificités du plan comptable des coopératives agricoles, justifiées par leur particularisme juridique.

## **B/ COMPTABILISATION ET TRAITEMENT DES ELEMENTS INCORPORELS DES COOPERATIVES AGRICOLES.**

Les coopératives agricoles détiennent plusieurs éléments incorporels, parmi lesquels nous pouvons citer les suivants souvent présents dans les coopératives agricoles

### I / Eléments liés à la clientèle :

- Les fichiers clients acquis séparément (les fichiers créés sont toujours inscrits dans les charges)
- Les engagements de non concurrence (intitulés dans le plan comptable des coopératives « Indemnité de non rétablissement ») sont à comptabiliser en immobilisations incorporelles s'ils sont « offensifs » c'est-à-dire s'ils ont pour objet l'acquisition d'une clientèle et en charges s'ils sont « défensifs » c'est-à-dire s'ils permettent de protéger ou de maintenir un actif
- Les indemnités de fin de contrat d'exclusivité vente constituent un droit incorporel s'il résulte de cette indemnité un véritable rachat de clientèle à classer au compte 205 « concessions et droits similaires »
- La clientèle et les parts de marché sont à faire figurer dans un sous- compte du compte 207 « indemnité de non rétablissement »
- Dans le PCG de 2014 le mali de fusion est enregistré au compte 207

Pour ces immobilisations incorporelles la question se pose de leur traitement comptable ;

Dés lors que l'ancien Conseil National de la Comptabilité ne reconnaît pas de valeur réglementaire aux commentaires sur les comptes du plan comptable des coopératives agricoles, il paraît logique de considérer que l'amortissement de ces éléments incorporels sur 5 ans (commentaire sous le compte 207) qui est dérogoratoire aux règles du PCG ne trouve pas à s'appliquer et qu'ils doivent faire l'objet d'un examen à « chaque clôture des comptes s'il existe un indice quelconque montrant que ces actifs ont pu perdre notablement de leur valeur ».

Signalons, que, dans le même esprit, le PCG 2014 supprime la portée réglementaire des commentaires accompagnant les comptes.

- II/ les autres éléments incorporels acquis ou créés possédés par les coopératives agricoles

..

Dans ces sociétés, il existe d'autres éléments incorporels :

-Droits de la propriété industrielle (brevets)

Les brevets acquis sont à comptabiliser au compte 205 « Concessions et droits similaires, brevets » si ce droit légal

- est identifiable,

- génère une ressource que l'entité contrôle,
- son coût peut être déterminé de façon fiable,

Ces brevets sont amortis selon les règles comptables ou fiscales normales.

- Droit au bail et droit d'entrée versée au propriétaire (pas-de-porte) ;  
Soit le droit d'entrée est considéré comme ayant pour effet l'acquisition d'éléments incorporels nouveaux il est alors enregistré à l'actif du compte 206 « droit au bail »  
Soit il est considéré comme un supplément de loyer et constitue alors une charge.

Pour une coopérative agricole, il s'agit d'un « pas de porte » et non d'un droit au bail. Ce pas-de-porte a une valeur moindre car cette société ne bénéficie pas de la propriété commerciale et de la protection juridique qui lui est associée.

Selon le plan comptable des coopératives le droit de bail doit être amorti sur 5 ans (commentaire sous le n° de compte 206). Toutefois, selon les principes retenus ci-dessus ils devraient faire l'objet, éventuellement, d'une dépréciation s'il existe une perte notable de valeur.

- Quotas d'émission de gaz à effet de serre

Une réglementation comptable spécifique est applicable à ces quotas figurant à la section 5 art.615-1 et suivants du PCG 2014.

- Certificats d'économie d'énergie ;

La comptabilisation de ces certificats est organisée à la section 6 aux articles 616-1 et suivants du PCG 2014.

- Quotas, droits de mouture et contingents ;

Ces immobilisations figurent au compte 208 «Autres immobilisations corporelles »  
Ils font l'objet éventuellement de dépréciations.

- Marques ;

De nombreuses coopératives ont développé des marques, beaucoup de renommée nationale voire internationale.

Les marques acquises sont à comptabiliser au compte 205 « concessions et droits similaires, brevets, licences marques » si les critères de définition et de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle sont remplis.

Le Plan Comptable Général n'autorise pas la comptabilisation d'une marque créée sauf en cas d'apport car, dans cette opération, chez la coopérative bénéficiaire de l'apport elle s'analyse en une acquisition.

Les marques doivent faire l'objet de dépréciation s'il existe une perte notable de valeur.

- Les coûts de développement ;

Les conditions d'inscription à l'actif des coûts de développement créés sont données à la section 2 articles 121 et suivants du PCG 2014.

## C/ LA REEVALUATION DES ACTIFS INCORPORELS

La réévaluation des éléments incorporels n'a, à notre connaissance, jamais fait l'objet de développements approfondis. Cependant cette opération présente des particularités dans les coopératives agricoles.

### I/ LA REEVALUATION DES ACTIFS INCORPORELS DANS LES COOPERATIVES AGRICOLES

La note complémentaire du plan comptable des coopératives agricoles comprend une note n° 10 « Réévaluation du bilan » ainsi rédigée.

« La réévaluation du bilan dans les coopératives agricoles est définie et précisée par le Code rural (article L.523-6, L.523-7 alinéas 1<sup>er</sup>, 3<sup>ème</sup> et 5<sup>ème</sup>) ; « Les coopératives agricoles et leurs unions peuvent procéder à la réévaluation de tout ou partie de leurs bilans.

Les réserves de réévaluation des bilans doivent servir, en premier lieu, à amortir les pertes sociales et à combler les insuffisances d'amortissement afférentes aux bilans réévalués.

Le montant total des subventions reçues de l'union européenne, de l'état, de collectivités publiques ou d'établissements publics est portée à une réserve indisponible spéciale.

En second lieu, les réserves de réévaluation peuvent être incorporées au capital social par décision de l'assemblée générale extraordinaire à l'effet de revaloriser les parts sociales...

Le reliquat de ces réserves constitue une réserve libre d'affectation.

Ces textes sont dérogatoires aux dispositions de droit commun

Il convient de préciser que

- la réévaluation est une décision du conseil d'administration qui doit faire d'une approbation en assemblée
- la valeur comptable des éléments d'actif réévalués ne doivent pas excéder leur valeur actuelle
- la valeur réévaluée constitue la nouvelle base d'amortissement
- l'écart de réévaluation dégagé est déterminé par la comparaison de la nouvelle valeur comptable des éléments et leur valeur avant réévaluation. Il est directement affecté au compte 1054 « Réserves spéciales de réévaluation »

### II/ LES REGLES DU PLAN COMPTABLE GENERAL

Comme indiqué dans la note ci-dessus ces dispositions du plan comptable des coopératives agricoles sont dérogatoires aux règles du Plan Comptable Général.

Pour les entités commerciales, depuis le 01/01/1984 la faculté de procéder à une réévaluation libre est prévue expressément par le Code de commerce (art L 123-18 aliéna 4 du C C )

La réévaluation est restrictive, elle ne peut porter que sur les immobilisations corporelles et financières mais le fait que la réévaluation des immobilisations incorporelles ne soit pas explicitement interdite ne doit pas être traduit comme laissant la possibilité de les réévaluer (Bulletin CNCC n° 55, septembre 1984 EC 84-38 p.367 et BODGI 4G-6-84, n°270 s).

Sont exclues en conséquence les immobilisations incorporelles (fonds commercial, brevets, marques).

De plus la réévaluation doit porter sur l'ensemble des immobilisations corporelles et financières.

Dans sa sous-section 6 le PCG de 2014 traite de la réévaluation à l'article 214-27.

« Des ajustements de valeur portant sur l'ensemble des immobilisations corporelles et financières peuvent être effectués dans le cadre de la réévaluation des comptes.

L'écart entre la valeur actuelle et la valeur comptable constatée lors d'une opération d'ensemble de réévaluation ne participe pas à la détermination du résultat. Il est inscrit directement dans les capitaux propres.

L'écart de réévaluation peut être incorporé en tout ou partie au capital. Il ne peut compenser les pertes, sauf s'il a été préalablement incorporé au capital ».

L'article R.523-7 du Code rural et de la pêche maritime prévoyant expressément l'imputation de la réserve de réévaluation sur les pertes, c'est cette règle dérogatoire qui est applicable dans les coopératives agricoles.

### III /COMMENT CONCILIER CES DEUX REGLEMENTATIONS CONTRADICTOIRES ?

Si l'on retient que le plan comptable des coopératives agricoles est justifié par les dispositions juridiques spécifiques de ces sociétés, les coopératives agricoles peuvent réévaluer tout ou partie de leur bilan contrairement aux sociétés commerciales qui doivent procéder à la réévaluation de la totalité de leurs actifs corporels et financiers.

Mais peuvent-elles tout réévaluer y compris les éléments incorporels ?

A notre sens, les règles fixées par le Code de Commerce étant postérieures au plan comptable de coopératives agricoles, il convient d'appliquer strictement la dérogation inscrite dans le Code rural et de la pêche maritime, à savoir la réévaluation partielle et, au delà, de respecter les nouvelles règles du PCG.

Selon ce principe, les immobilisations incorporelles, fonds commercial acquis, brevets, marques acquises, droit au bail, la clientèle et les parts de marché, ne pourraient pas faire l'objet d'une réévaluation.

Par contre, à notre avis, certaines autres immobilisations incorporelles, qui ont une réelle valeur marchande, et qui peuvent donner lieu à une cotation, tels que les droits de mouture, les contingents, les différents quotas dont les quotas d'émission de gaz à effet de serre ... pourraient être réévalués dès lors que leur nouvelle valeur répond aux exigences des actifs.

Ces quelques réflexions constituent une première étape que la doctrine comptable devrait approfondir et développer.

**Michel ROUSSILHE**  
Directeur de publication

**JURIDIQUE**

**COOPERATIVE D'UTILISATION DE MATERIEL AGRICOLE – MACHINE AGRICOLE – SINISTRE**

*Cour d'appel de Limoges, Chambre civile, arrêt du 26 juin 2014, N°13/01052*

Une société A a vendu à une société coopérative d'utilisation de matériel agricole (CUMA°), une récolteuse à noix, le 29 septembre 2008. Cette machine a été fabriquée et fournie à la société A par une société B. La société A a fait dans les jours suivants des interventions techniques. L'engin a fait l'objet d'un incendie le 11 octobre 2008 l'endommageant totalement. Une expertise a été diligentée par l'assureur de la CUMA.

La CUMA et son assureur ont engagé une procédure contre la société A qui a appelé en cause la société B.

Le Tribunal de commerce de Brive La Gaillarde du 23 décembre 2011 a prononcé la résolution de la vente de la machine. Il a condamné la société A à rembourser à l'assureur de la CUMA le prix de la récolteuse et à payer à la CUMA la franchise contractuelle. Le tribunal ayant omis de statuer sur l'action en garantie de la société A contre la société B, par jugement en date du 24 février 2012, il a indiqué que la société A sera relevée indemne de toutes condamnations par la société B.

Par déclaration d'appel du 31 juillet 2013, la société B a interjeté appel du jugement du 24 février 2012. La société B demande de réformer le jugement, de débouter la CUMA et l'assureur de leurs demandes, subsidiairement déclarer la société A seule responsable des causes du sinistre et de la condamner seule à indemniser la CUMA et l'assureur.

L'assureur et la CUMA demande de confirmer le jugement et de juger que la société B sera directement tenue à leur égard au règlement des condamnations prononcées contre elle, au profit de la société A.

La Cour d'appel de Limoges rejette l'appel et les demandes de la société B et la condamne à payer directement à la CUMA et à son assureur les sommes mises à la charge de la société A. Elle indique qu'en raison du très court délai entre la vente du matériel neuf et le sinistre par incendie, il y a déjà un élément objectif suspect et significatif d'un lien entre un défaut de l'appareil et la survenance d'un tel sinistre. Elle énonce que les interventions qu'il a fallu peu après la mise en service sont révélatrices d'un défaut affectant la machine et qu'il n'apparaît pas que les interventions de la société A aient été en elles-mêmes défailtantes.

Enfin, la cour d'appel déclare que la CUMA sous acquéreur et son assureur subrogé, ont par l'effet de la transmission des actions liées à la chose vendue, la possibilité d'actionner directement le fabricant-fournisseur d'origine.

**LOI D'AVENIR POUR L'AGRICULTURE, L'ALIMENTATION ET LA FORET**

*Décision du Conseil Constitutionnel n°2014-701 DC*

Le projet de loi a été adopté définitivement le 11 septembre 2014 par le parlement.

## INFORMATIONS BREVES

Suite à la saisine de plus de 60 députés, le Conseil constitutionnel s'est prononcé sur la loi d'avenir pour l'agriculture, l'alimentation et la forêt et a rendu sa décision le 9 octobre 2014 (décision n° 2014-701 DC).

Au regard de ce texte riche de 96 articles, le Conseil constitutionnel a écarté la plupart des griefs des requérants et n'a censuré que quelques dispositions ponctuelles, essentiellement pour des motifs de respect de la procédure parlementaire, c'est notamment le cas du dispositif de désignation des assesseurs auprès des tribunaux paritaires des baux ruraux.

Cette loi a été publiée au Journal Officiel, le 14 octobre 2014.

### **RESPONSABILITE SOCIALE ET ENVIRONNEMENTALE DES COOPERATIVES AGRICOLES**

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

Depuis la loi n°2010-788 du 12 juillet 2010, des informations sur la manière dont la société prend en compte les conséquences sociales et environnementales de son activité, ainsi que sur ses engagements en faveur du développement durable et en faveur de la lutte contre les discriminations et de la promotion des diversités doivent figurer dans le rapport du conseil d'administration ou du directoire présenté lors de l'assemblée générale ordinaire annuelle chargée de statuer sur les comptes de l'exercice pour les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé.

Les sociétés dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé doivent également faire figurer dans leur rapport de gestion la plupart de ces informations lorsqu'elles excèdent certains seuils.

En outre, la loi prévoit que les informations sociales et environnementales fournies par la société doivent faire l'objet d'une vérification par un organisme tiers indépendant désigné par le directeur général ou le président du directoire.

L'article 12 de la loi n°2012-387 du 22 mars 2012 modifiant la loi de 2010 a étendu cette obligation de publication pour les sociétés coopératives agricoles en modifiant l'article L 524-2-1 du Code rural et de la pêche maritime.

La loi n°2014-856 du 31 juillet 2014 relative à l'économie sociale et solidaire, dans son article 45, a rétabli les seuils légaux applicables aux sociétés anonymes pour les sociétés coopératives agricoles et a introduit une vérification obligatoire de ces informations par un organisme tiers indépendant comme les sociétés anonymes.

Ainsi, les sociétés coopératives agricoles dont le total du bilan ou le montant net du chiffre d'affaires dépasse 100 millions d'euros et dont le nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice est supérieur à 500 sont assujetties aux nouvelles obligations d'information pour les exercices ouverts après le 31 décembre 2013. Pour les sociétés coopératives céréales approvisionnement, ces dispositions s'appliquent pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2014.

SOCIAL

**SOCIETE COOPERATIVE AGRICOLE – LICENCIEMENT CADRE  
AUTONOME –FORFAIT ANNUEL – HEURES SUPPLEMENTAIRES**

*Cass. Soc., arrêt du 9 juillet 2014, N°13-16013*

Une société coopérative agricole a engagé un conducteur de production huilerie avec un statut de cadre autonome. Ayant été licencié, il a saisi la juridiction prud'homale de diverses demandes.

La cour d'appel de Poitiers a débouté le salarié de ses prétentions.

Ce dernier forme un pourvoi. Il reproche à l'arrêt, d'une part, d'avoir rejeté ses demandes à titre de dommages-intérêts pour licenciement sans cause réelle et sérieuse selon le moyen que le licenciement prononcé n'avait pour seul motif le fait d'avoir refusé de conclure un avenant à son contrat de travail le privant de sa qualité de cadre et modifiant sa rémunération.

La Cour de cassation rejette le moyen. Elle indique que la cour d'appel a constaté que l'intéressé qui exerçait au sein de l'entreprise les fonctions de conducteur d'installation, ne disposait d'aucune autonomie dans l'organisation de son temps de travail, puisque un planning précis lui était imposé et qu'il ne relevait pas en conséquence du statut de cadre autonome qui lui avait été reconnu. La Cour d'appel en a conclu que la modification du contrat de travail résultait de la nécessité d'appliquer au salarié un statut et une classification conforme à l'emploi qu'il exerçait effectivement et de l'impossibilité de maintenir son statut de cadre, au regard de la situation des autres conducteurs d'installation. La Cour de cassation énonce que la cour d'appel a légalement justifié sa décision, en ayant fait ressortir que la nécessité pour l'employeur de procéder à la modification du contrat de travail était justifiée.

Le salarié, d'autre part, reproche à la cour d'appel de l'avoir débouté de sa demande de rappel de salaires au titre des heures supplémentaires et de congés payés y afférents. La cour d'appel avait estimé qu'il ne rapportait pas la preuve du préjudice que lui aurait causé l'application erronée de la rémunération correspondant au statut de cadre autonome.

La Cour de cassation casse et annule l'arrêt sur ce point. Elle indique que le salarié qui a été soumis à tort à un forfait annuel en jours peut prétendre au paiement d'heures supplémentaires dont le juge doit vérifier l'existence et le nombre et alors que le versement d'un salaire supérieur au minimum conventionnel ne peut tenir lieu de règlement des heures supplémentaires. La Cour de cassation en a conclu que la cour d'appel a violé les articles 1134 du Code civil et L 3121-22 du Code du Travail.

**FISCAL**

**LOI N° 2014-891 DU 8 AOUT 2014 DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2014**

*JORF n°0183 du 9 août 2014 page 13328, texte n° 1*

Cette loi adoptée par le parlement le 23 juillet 2014 a été publiée au journal officiel du 9 août 2014.

Outre la réduction d'impôt sur le revenu pour les ménages modestes, la loi prévoit un certains nombres de mesures dont certaines intéressent les coopératives agricoles.

- Dans son article 15, la loi prévoit la suppression de la contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés en 2016. Jusqu'à ici, seules les entreprises redevables de l'impôt sur les sociétés réalisant un chiffre d'affaires hors taxes supérieur à 250 millions d'euros devaient s'acquitter de cette contribution. Elle cessera de s'appliquer pour les exercices clos après le 30 décembre 2016.
- L'article 16 de la loi mentionne le remplacement de l'écotaxe par une taxe « péage de transit poids lourds »
- L'article 23 édicte le relèvement de la sanction prévue pour non-présentation de la comptabilité sous forme informatique. Au titre des contrôles pour lesquels un avis de vérification est adressé à compter de l'entrée en vigueur de la présente loi, le défaut de présentation de la comptabilité selon les modalités prévues au I de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales sera passible d'une amende égale à 5 000 € ou, en cas de rectification et si le montant est plus élevé, d'une majoration de 10 % des droits mis à la charge du contribuable.
- L'article 24 prévoit le relèvement de la sanction prévue pour non-présentation de la comptabilité analytique. Au titre des contrôles pour lesquels un avis de vérification est adressé à compter de l'entrée en vigueur de la présente loi, le défaut de présentation de la comptabilité analytique mentionnée au II de l'article L. 13 du livre des procédures fiscales sera passible de l'amende égale à 20 000 €.

**LOI N° 2014-892 DU 8 AOUT 2014 DE FINANCEMENT RECTIFICATIVE DE LA SECURITE SOCIALE POUR 2014**

*JORF n°0183 du 9 août 2014 page 13344, texte n° 2*

Le projet de loi avait été adopté le 23 juillet 2014. Le conseil constitutionnel l'a déclaré partiellement conforme. La loi a été publiée au Journal officiel, le 9 août 2014. Les diverses mesures édictées par la loi sont :

## INFORMATIONS BREVES

- L'élargissement de la réduction dégressive de cotisations patronales sur les bas salaires (jusqu'à 1,6 SMIC) à des catégories de cotisations qui en sont aujourd'hui exclues. Le dispositif d'allègement s'applique donc désormais également aux cotisations au FNAL, à la contribution de solidarité pour l'autonomie (CSA) au taux de 0,30% ainsi qu'une fraction de cotisation AT-MP dans la limite d'un taux fixé par arrêté des ministres chargés de la sécurité sociale et du budget.  
Les taux d'allègements seront harmonisés entre les entreprises de moins de 20 et celles de plus de 20 salariés.
- la contribution sociale de solidarité des sociétés (C3S), payée par les entreprises à proportion de leur chiffre d'affaires, entamera sa baisse dès 2015, avec une suppression prévue pour toutes les entreprises à horizon 2017. Actuellement, cette contribution est due pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est au moins égal à 760 000 €. Dès 2015, toutes les entreprises redevables de la C3S bénéficieront d'un abattement d'assiette de 3 250 000 € de chiffre d'affaires. Un abattement supplémentaire sera appliqué en 2016 avant la suppression définitive pour tous les redevables en 2017.  
Les coopératives agricoles et leurs unions, quant à elles, bénéficieront dès 2015 de la suppression de la C3S.

Dépôt légal : Septembre 2014  
Abonnement annuel : 86 € TTC  
Directeur de publication : Michel ROUSSILHE