

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.

Le BICA Edition est une publication d’Unagri
200-216 rue Raymond Losserand 75014 PARIS
Tél : 01.44.77.82.25 Email : contact@unagri.fr

SOMMAIRE

EDITORIAL	1
DOCTRINE	2
I. Les opérations accessoires	4
II. Les activités annexes	4
III. Les opérations avec les tiers non-associés dans le cadre de l’option statutaire	5
IV. Gestion comptable : affectation du résultat	6
V. Régime fiscal	6
VI. Rapprochement de sociétés coopératives agricoles	8
VII. Les contrôles	8
VIII. Les règles relatives à la vente des produits agricoles	8
JURISPRUDENCE	10
1. SOCIETE COOPERATIVE AGRICOLE – PREUVE CREANCE - QUALITE ADHERENT - REGLEMENT INTERIEUR – INTERETS DE RETARD- PENALITES <i>Cour d’appel de Limoges, chambre civile, arrêt du 4 mai 2023, n° 22/00537</i>	10
2. SOCIETE COOPERATIVE AGRICOLE – QUALITE ADHERENT – PREUVE – RELATION CONTRACTUELLE - CREANCE <i>Cour d’appel de Pau, 1^{ère} chambre, arrêt du 11 avril 2023, n° 21/01990</i>	10
3. SOCIETE COOPERATIVE AGRICOLE – PROCEDURE ARTICLE 8 DES STATUTS - QUALITE A AGIR - PRESCRIPTION <i>Cour d’appel de Pau, 2^{ème} chambre, section 1, arrêt du 29 juin 2023, n° 22/00051</i>	11
TEXTES	13
1. DECRET N° 2023-707 DU 1^{ER} AOUT 2023 RELATIF A LA RECONNAISSANCE DES ORGANISATIONS DE PRODUCTEURS DANS LE SECTEUR DES SEMENCES D’ESPECES VEGETALES <i>JO n° 177 du 2 août 2023, texte n° 20</i>	13
2. DECRET N°2023-714 DU 1^{ER} AOUT 2023 RELATIF A LA RECONNAISSANCE DES ORGANISATIONS DE PRODUCTEURS DANS LE SECTEUR DU RIZ, DES FOURRAGES SECHES ET DES OLEAGINEUX, PROTEAGINEUX A GRAINES, SOJA ET LEGUMES SECS <i>JO n° 178 du 3 août 2023, texte n° 20</i>	14

EDITORIAL

Le troisième BICA de l'année 2023 aborde des sujets techniques qui font souvent l'objet d'interrogations et d'hésitations de la part des praticiens ; ils concernent les opérations accessoires mentionnées à l'article 3§2 (souvent confondues avec les activités annexes des articles 3§3 et 4) des modèles de statuts et les opérations avec les tiers non associés (TNA).

Maître NEOUZE rappelle les principes juridiques fondamentaux qui concernent les coopératives françaises en précisant que celui de l'exclusivité des activités de la coopérative avec ses seuls adhérents ne figure pas expressément dans les textes généraux mais qu'il est clairement exprimé dans les dispositions qui régissent les coopératives agricoles.

Cette restriction dans l'activité de ces coopératives a généré ponctuellement des difficultés économiques justifiant des dérogations. Pour celles qui opèrent dans la production-vente la loi a introduit une dérogation liée à la baisse de production des adhérents de plus de 50 % et pour les CUMA l'utilisation de leur matériel au bénéfice de petites communes.

D'autres exceptions peuvent être prévues dans les statuts, notamment celle d'effectuer d'une part des opérations accessoires avec ses adhérents se rattachant directement à l'objet social, et d'autre part, celle d'effectuer les opérations annexes précitées dont il n'est pas traité dans cette chronique.

Une autre possibilité d'exception au principe de l'exclusivisme porte, sur option, sur les opérations effectuées avec les tiers non associés, dans la limite de 20 % du chiffre d'affaires global de la coopérative agricole.

Ces dérogations entraînent des obligations comptables et fiscales particulières et des contrôles exercés par les autorités et organismes compétents. Par ailleurs, le résultat de ces opérations ne peut être appréhendé par les associés coopérateurs.

Cette étude conclut utilement par un rappel : le statut des coopératives agricoles ne permet de soustraire à l'obligation de contractualisation prévue aux articles L. 631-1 et L. 631-24 du Code rural et de la pêche maritime, sous conditions, les relations entre les seuls associés coopérateurs et leur coopérative.

Par Michel ROUSSILHE
Directeur de Publication

DOCTRINE

Chronique par Bruno Néouze - Avocat honoraire - Ancien chargé d'enseignement à l'École de droit de la Sorbonne

L'Alliance coopérative internationale, dans sa déclaration de 1995, a énuméré les principes fondamentaux communs à l'ensemble des sociétés coopératives, quel qu'en soit l'objet :

- L'adhésion volontaire et ouverte à tous,
- Le pouvoir démocratique exercé par les membres (d'où découle le principe « *une personne, une voix* »),
- La participation économique des membres (qui implique l'engagement d'activité des associés),
- L'autonomie et l'indépendance (tant vis-à-vis du secteur capitalistique que vis-à-vis de l'État),
- L'éducation, la formation et l'information des membres,
- La coopération entre coopératives,
- L'engagement envers la communauté.

Il s'agit ici de principes fondateurs du mouvement coopératif et des sociétés coopératives, mais non d'une définition. On considère d'ailleurs qu'il n'y a pas de définition de la coopérative dans la loi française, qui n'évoque que son objet : c'est l'objet qui définit la qualité¹.

Nous relèverons que ces principes ne comprennent pas explicitement celui de l'exclusivisme.

Pourtant, l'article 1^{er} de la loi du 10 septembre 1947 précise que la coopérative est « *une société constituée par plusieurs personnes volontairement réunies en vue de satisfaire leurs besoins économiques ou sociaux par leur effort commun et la mise en place des moyens nécessaires* »². La loi de 1947 fixait les deux seuls buts que la société coopérative pouvait poursuivre, à savoir, d'une part, la réduction au bénéfice de ses membres du prix de revient ou de vente des biens et services par la suppression des intermédiaires, et d'autre part, l'amélioration de la qualité des produits fournis aux membres ou produits par eux. La loi de 1992³ a ajouté un troisième objet : celui de contribuer à la satisfaction des besoins des membres, à la promotion de leurs activités économiques et sociales et à leur formation⁴.

Ce qui importe ici, c'est que la rédaction adoptée pour la détermination de son objet, limite l'activité de la coopérative à la satisfaction des besoins de ses seuls membres et par leur seul effort commun : dans tous les cas, la société coopérative n'agit qu'au profit de ses seuls associés, lesquels lui réservent leurs efforts dans le cadre de son objet.

S'agissant plus spécifiquement des sociétés coopératives agricoles et de leur statut dans le cadre de la loi française, le code rural et de la pêche maritime est particulièrement clair : il définit la société coopérative, toujours par son 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* »⁵ et explicite, depuis la loi de 2014, la nécessaire qualité de membre : « *Elle (la relation entre l'associé coopérateur et la coopérative à laquelle il adhère) repose, notamment sur le caractère indissociable de la double qualité d'utilisateur de services et d'associé mentionné au a) du I de l'article L. 521-3* »⁶.

Le principe de la double qualité d'associé et de coopérateur, qui fait des sociétés coopératives des institutions radicalement différentes des sociétés civiles ou commerciales, est ainsi affirmé. Son application a pour

¹ Voir, par exemple, Chantal Chomel, « le cadre juridique et la gouvernance des coopératives agricoles », in Chomel et autres, *Coopératives agricoles : identité, gouvernance et stratégie*, Larcier 2014.

² Loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947, article 1^{er}, modifié par la Loi n° 2014-956 du 31 juillet 2014, article 24.

³ Loi n° 92-643 du 13 juillet 1992 relative à la modernisation des entreprises coopératives, art. 1^{er}.

⁴ C'est nous qui soulignons. Sur ces points et les évolutions législatives, voir David Hiez, *Sociétés coopératives*, Dalloz, 3^{ème} édition, janvier 2023, n° 011.21 et suivants.

⁵ Article L. 521-1 du code rural et de la pêche maritime.

⁶ Article L. 521-1-1 du code rural et de la pêche maritime.

conséquence l'obligation pour la coopérative de fonctionner « en circuit fermé », obligation traduite par le principe d'exclusivité ou d'exclusivisme⁷, c'est-à-dire d'une activité déployée au profit des seuls associés.

Pour la société coopérative agricole, la loi prévoit expressément l'obligation de ne faire d'opérations qu'avec ses seuls associés coopérateurs⁸. Ainsi, « *la coopérative d'approvisionnement peut se fournir librement sur le marché mais au seul bénéfice de ses associés. Une société de vente doit se fournir auprès de ses seuls sociétaires mais peut commercialiser sur le marché sans aucune restriction*⁹ ».

Le régime juridique des sociétés coopératives agricoles étant un régime d'exception non seulement sur le plan fiscal, mais également au regard des règles du droit commun des sociétés civiles et commerciales (au point qu'il ne ressortit d'aucune de ces deux catégories), les dispositions légales et réglementaires qui l'encadrent doivent être interprétées et appliquées strictement. L'article R. 521-1 du Code rural et de la pêche maritime, en déterminant les activités pouvant être exercées par les sociétés coopératives agricoles, définit strictement leur objet¹⁰, de sorte que des activités non couvertes par ses dispositions, ou exercées avec des tiers, sont de nature à entraîner le retrait d'agrément ainsi que la suppression des régimes fiscaux dérogatoires¹¹.

Cette règle, conforme aux principes les plus stricts de la coopération, est cependant apparue de nature à pénaliser la situation des associés coopérateurs et à entraver le développement et la gestion des sociétés coopératives. Ainsi, la coopérative se trouvait dans l'impossibilité de louer à un tiers des bâtiments ou matériels devenus inutiles ou, à l'extrême, de permettre à ses salariés de bénéficier des avantages d'un restaurant d'entreprises. Elle ne pouvait faire bénéficier de ses services des collectivités en demande. En cas de crise, elle ne pouvait satisfaire aux besoins de ses membres et de sa clientèle. De même, en cas de volumes insuffisants pour accéder à un marché, elle s'en trouvait exclue sans recours ; elle ne pouvait bénéficier des économies d'échelle dont un complément de volumes aurait pu lui permettre de profiter.

C'est pourquoi ce principe a été assorti, au fil du temps, d'exceptions ou de dérogations.

Certaines de ces exceptions sont prévues par la loi et permettent une activité avec des tiers sans même que les statuts le prévoient.

Une première exception au principe de l'exclusivisme, spécifique aux sociétés coopératives agricoles et qui ne nécessite pas de disposition statutaire, autorise ainsi les coopératives agricoles de production-vente à se procurer auprès de tiers non coopérateurs les produits agricoles qui leur font défaut lorsque la capacité normale de production de leurs adhérents a baissé de plus de 50 %, pour des raisons exceptionnelles. L'exercice de cette faculté est soumis à l'autorisation du Haut conseil de la coopération agricole¹². (On peut toutefois s'interroger sur la solidité juridique de cette exception, son origine réglementaire ne semblant pas pouvoir remettre en cause une règle qui découle de la loi).

Par ailleurs, une deuxième exception a été établie pour les coopératives d'utilisation de matériel agricole, lesquelles peuvent, sans disposition statutaire spécifique, réaliser pour le compte de communes de moins de 3500 habitants des travaux agricoles ou d'aménagement rural conforme à leur objet, pourvu que l'un de leurs adhérents y ait le siège de son exploitation agricole et que le montant des travaux ne dépasse pas 25 % du chiffre d'affaires annuel de la coopérative, le tout dans la limite de 10 000 à 15 000 € selon les cas¹³.

L'exercice de ces exceptions, en ce qu'il implique des opérations avec des tiers non associés, ne peut s'exercer que dans le strict cadre défini et implique le respect des règles comptables et fiscales qui seront étudiées plus loin.

⁷ Voir Roger Saint Alary, JurisClasser Sociétés, Traité, Fasc. 168-10 : Sociétés coopératives – Généralités.

⁸ Article L. 521-3-1- du Code rural et de la pêche maritime : « *Ne peuvent prétendre à la qualité et à la dénomination de coopérative ou d'union que les sociétés dont les statuts prévoient :*

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

⁹ Jean-Jacques Barbiéri, Jcl rural, Synthèse Sociétés coopératives agricoles, § 6.

¹⁰ Malgré l'utilisation du mot « *notamment* », dont les statuts ne sauraient abuser au risque de compromettre l'esprit même de la loi.

¹¹ Voir Jean-Jacques Barbiéri, op. cit. § 5.

¹² Article R. 521-2 du Code rural et de la pêche maritime introduite par le décret n° 2007-1218 du 10 août 2007.

¹³ Voir article L. 522-6 du Code rural et de la pêche maritime.

Les autres dérogations ne peuvent être mises en œuvre que si elles ont été autorisées par les statuts.

Il s'agit :

- de la possibilité d'accueillir des associés qui ne souscrivent pas aux engagements d'activité à l'égard de la coopérative.
La souscription de parts sociales ne constituant pas une « opération » au sens de la présente chronique, ce sujet ne sera pas traité ici.
- de celle d'effectuer avec des tiers, à la demande des membres, certaines opérations accessoires, n'entrant pas dans le cœur de l'objet social, mais s'y rattachant directement.
- de celle d'effectuer des opérations annexes, expressément visées par les modèles de statuts.
- et enfin de la possibilité d'effectuer avec des tiers non associés certaines opérations relevant de l'activité sociale.

I. Les opérations accessoires

L'article 3 § 2 des modèles de statuts¹⁴ des sociétés coopératives agricoles de production, de transformation, de collecte et de vente autorise celles-ci à effectuer, en dehors de l'objet défini au paragraphe précédent, des opérations de fourniture de biens et de services¹⁵.

Il y met trois conditions.

- Ces opérations ne peuvent être effectuées qu'à titre accessoire.
- Elles ne peuvent intervenir qu'à la demande des associés coopérateurs et sans souscription par ceux-ci d'un engagement statutaire complémentaire.
- Non couvertes par l'objet social, elles doivent néanmoins s'y rapporter directement.

La qualification d'accessoires implique que ces opérations, non seulement soient en lien avec l'objet principal, mais également qu'elles gardent un caractère marginal par rapport au chiffre d'affaires, limité à 5 % de celui-ci par la note n° 10 du modèle. Il est précisé que si ce seuil de 5 % était dépassé, il y aurait lieu d'intégrer les opérations concernées dans l'objet social de la coopérative en élargissant celui-ci par une modification des statuts¹⁶.

Ces opérations étant prévues par les statuts et se rattachant à l'objet social, on considère que le résultat en découlant est, tout comme les opérations principales, exonéré de l'impôt sur les sociétés dès lors qu'elles sont effectuées avec les membres.

Ces mêmes opérations, dès lors qu'elles sont demandées par les membres, peuvent également être proposées aux tiers non associés, dans le cadre de la dérogation permettant une activité avec ces derniers : elles entrent alors dans la limite de 20 %, font l'objet d'une comptabilité spéciale et sont assujetties à l'impôt de droit commun¹⁷.

II. Les activités annexes

L'article 3 § 3 et 4 des modèles de statuts autorise également la coopérative à effectuer certaines opérations annexes. Il s'agit, d'une part, d'opérations conformes à l'objet social principal effectuées pour son propre

¹⁴ « En dehors de l'objet ci-dessus défini, la coopérative peut également effectuer à titre accessoire, à la demande des associés coopérateurs et sans engagement de ces derniers en application de l'article 8 ci-dessous, des opérations de fournitures de biens et de services se rapportant directement à l'objet principal de la coopérative ».

¹⁵ Voir HCCA, modèles de statuts des coopératives de type 1 approuvés par arrêté du 20 février 2020, in www.hcca.coop onglet textes, rubrique modèles de statuts.

¹⁶ Idem, commentaire n° 10 ; rappelons qu'il ne s'agit que d'un commentaire approuvé par les pouvoirs publics et non d'une norme à caractère réglementaire.

¹⁷ Voir Circulaire La Coopération agricole-Juricoop n° 2188 du 12 avril 2021.

compte au titre des exploitations dont elle assume elle-même la gestion¹⁸ et, d'autre part, de la mise à disposition de certains tiers de moyens dont elle dispose¹⁹. Ces opérations sont comptablement considérées comme ordinaires ; leur traitement fiscal est spécifique.²⁰

III. Les opérations avec les tiers non-associés dans le cadre de l'option statutaire

Les sociétés coopératives ne sont pas dans une situation comparable à celle des autres entreprises qui effectuent leurs opérations avec des tiers et en tirent leurs revenus. Poursuivre pleinement l'objet social dans l'intérêt de la collectivité des membres peut parfois supposer la possibilité de compléter les opérations effectuées avec ceux-ci par des opérations avec des tiers : il ne s'agit pas ici d'élargir l'objet social à d'autres activités à caractère accessoire, mais de remplir cet objet dans son acception retenue pour les associés eux-mêmes en effectuant avec des tiers non associés des opérations similaires : par exemple en complétant les volumes apportés à la société coopérative par les associés coopérateurs dans le cadre de leurs engagements statutaires par des volumes supplémentaires permettant d'atteindre une part de marché supérieure et ainsi de mieux valoriser les apports des membres²¹.

S'agissant du statut général des sociétés coopératives, les réformes apportées à la loi de 1947 par les lois de 1992 et, surtout, de 2014, tout en consacrant le principe de l'exclusivisme, ont permis aux membres de ces sociétés d'introduire par dérogation à leurs statuts (il s'agit donc d'une disposition statutaire dérogatoire nécessaire, acquise à la majorité qualifiée), la réalisation d'opérations avec des tiers non associés, dans la limite de 20 % du chiffre d'affaires global de la coopérative.

Le même principe est rappelé dans le cadre de la Société coopérative européenne : « *Comme toute coopérative, elle a pour objet la satisfaction des besoins et le développement économique et social de ses membres (Cons. UE, règl. (CE) n° 1435/2003, préc., art. 1, § 3), elle est en conséquence soumise au principe de double qualité et d'exclusivisme. Elle ne peut donc admettre des non-membres à bénéficier de ses services ou participer à ses activités, sauf disposition contraire des statuts (Cons. UE, règl. (CE) n° 1435/2003, préc., art. 1, § 4)* »²².

S'agissant plus spécifiquement des sociétés coopératives agricoles, c'est l'article L. 522-5 du Code rural et de la pêche maritime qui régit cette dérogation optionnelle. Lorsque les statuts le prévoient, des tiers non coopérateurs peuvent être admis à bénéficier des services de la société coopérative agricole dans la limite de 20 % du chiffre d'affaires annuel. L'inscription dans les statuts se fait par voie d'adoption par l'assemblée générale constitutive ou extraordinaire de l'option « *Opérations avec des tiers non associés* » selon le modèle arrêté par le Haut conseil de la coopération agricole²³.

La possibilité pour les sociétés coopératives de traiter avec des tiers non associés est donc légalement soumise :
- à une dérogation statutaire par voie d'option,
- et à une limitation à 20 % maximum de leur chiffre d'affaires.

Pour les sociétés coopératives polyvalentes, la limite de 20 % se calcule non pas sur le chiffre d'affaires global (ce qui permettrait de compenser les excédents d'une branche par le non-recours aux tiers non associés pour

¹⁸ « 3. Les opérations ci-dessus définies et, le cas échéant, toutes autres qu'elle estimerait utiles peuvent également être faites par la coopérative en ce qui concerne les exploitations qui lui appartiennent en propre, qu'elle a louées ou qui lui ont été concédées. »

¹⁹ « 4. La coopérative peut mettre à la disposition d'une autre société coopérative agricole ou d'une société d'intérêt collectif agricole dont elle est adhérente des immeubles, du matériel ou de l'outillage, notamment des moyens de transports ».

²⁰ Voir infra.

²¹ Voir Roger Saint Alary, op.cit., § 169 : « la dérogation à l'exclusivisme est prévue pour permettre aux coopératives d'étendre leur activité en dehors du cercle parfois trop étroit de leurs sociétaires afin d'atteindre un seuil critique permettant l'accès de certains marchés et pour qu'elles puissent ainsi répartir sur un chiffre d'affaires élargi leurs frais généraux ».

²² Voir Laurent Gros, chronique de droit coopératif sous la direction de David Hiez in La semaine juridique Entreprise et affaires n° 39, 24 septembre 2009, § 1. C'est nous qui soulignons.

²³ Voir le site www.hcca.coop onglet « les textes » rubrique « modèles de statuts et options ».

une autre branche), mais pour chacune de leurs branches d'activité²⁴. Du moins est-ce la position de l'administration fiscale, qu'aucun règlement ne fonde.

La notion de tiers non-associés doit s'entendre strictement. Elle est, notamment, radicalement exclusive de l'existence entre les parties d'un contrat de coopération. C'est ce que rappelle la Cour de cassation à l'occasion d'un litige opposant le représentant des créanciers d'une société coopérative viticole à un certain nombre de ses coopérateurs qui, non-réglés de leurs apports et pressentant les difficultés financières de la société, avaient imaginé de passer avec elle, pour leurs livraisons à venir, des contrats de vente distincts assortis d'une clause de réserve de propriété. Refusant leur revendication sur le fondement de cette clause, la Cour de cassation rappelle que « *tant que subsiste un contrat de coopération agricole régi par les statuts de la coopérative, il ne peut lui être substitué un contrat de vente avec réserve de propriété*²⁵ ».

IV. Gestion comptable : affectation du résultat

La participation de tiers non-associés aux opérations et donc au chiffre d'affaires de la société coopérative implique une gestion comptable spéciale²⁶, conformément aux normes applicables²⁷.

Cette comptabilité séparée est d'abord nécessaire pour la bonne application des règles comptables et la détermination des résultats.

Les tiers, fournisseurs ou clients, ne sauraient en effet participer à la répartition des excédents ; les associés coopérateurs pour leur part ne peuvent tirer qu'indirectement avantage des opérations ainsi effectuées sans s'en partager le bénéfice.

Il en résulte que les excédents d'exploitation résultant des opérations effectuées avec les tiers non associés ne font pas l'objet de prélèvement pour alimenter la réserve légale et ne peuvent, ni être distribués aux associés, ni être incorporés au capital, ni être répartis entre eux en cas de liquidation : ils sont portés à une réserve indisponible spéciale destinée à amortir les pertes sociales éventuelles après épuisement des autres réserves, cette réserve spéciale devant être prioritairement reconstituée²⁸.

Parallèlement, les tiers sont notamment exclus, sauf rares dispositions particulières étrangères à la production agricole²⁹, de toute participation aux ristournes éventuelles comme de toutes distributions faites aux sociétaires.

V. Régime fiscal

Cette comptabilité spéciale est d'autant plus nécessaire que le régime fiscal spécifique aux sociétés coopératives agricoles est la contrepartie qui leur est accordée de l'ensemble des obligations et restrictions auxquelles elles sont soumises, parmi lesquelles la règle de « l'exclusivisme ».

Toute dérogation au régime fiscal de droit commun ne peut donc être accordée que dans la stricte limite des opérations réalisées avec les membres, les résultats liés aux opérations effectuées avec des non-sociétaires entrant nécessairement dans le régime commun³⁰.

²⁴ Voir Gilles Gourlay, Jcl Sociétés, Formulaire n° S-1175 « Sociétés coopératives agricoles – Commentaires » - § 38

²⁵ Voir Cass. 1^{ère} civ. 13 février 2001, in La semaine juridique, édition générale, n° 41, 10 octobre 2001, 1354, commentaire Georges Virissamy.

²⁶ Voir, sur le plan comptable, article L. 522-6 alinéa 2 du Code rural et de la pêche maritime.

²⁷ Voir le règlement n° 2021-01 du 7 mai 2021 de l'autorité des normes comptables relatif aux comptes annuels des coopératives agricoles et de leurs unions (arrêté d'homologation du 22 novembre 2021, JORF du 4 décembre 2021), chapitre 2 section 2, pages 6 et sq.

²⁸ Voir article L. 522-5, alinéa 3 du Code rural et de la pêche maritime.

²⁹ Voir Roger Saint Alary, op. cit. § 185, qui cite le cas des sociétés coopératives ouvrières de production.

³⁰ Voir Cécile Filletton et Marine Nossereau, « *La spécificité des coopératives agricoles au regard du droit fiscal en France* », in Revue de Droit rural n° 455, Août 2017, étude 24.

Il résulte en effet de l'article 207 du Code général des impôts³¹ que les sociétés coopératives agricoles d'approvisionnement et d'achat, ainsi que (à l'exception de certaines de leurs activités) les sociétés coopératives de production, de transformation, conservation et vente de produits agricoles et leurs unions, à condition qu'elles fonctionnent conformément aux dispositions qui les régissent, sont exonérées de l'impôt sur les sociétés ; mais dans tous les cas, les opérations effectuées avec des non sociétaires sont exclues de cette exonération.

Cette exclusion couvre toutes les opérations, même « à caractère patrimonial », effectuées avec des tiers non associés, la jurisprudence se montrant très stricte à cet égard. Il est notamment considéré que doivent être exclus de l'exonération non seulement les actes de nature commerciale conclus avec des non sociétaires, mais également ceux des actes profitables qui ressortissent d'une simple gestion patrimoniale à caractère civil, tels la location de logements au personnel, les intérêts perçus de la Caisse nationale de Crédit Agricole, la vente d'une partie des droits de mouture attribués au moulin coopératif, la commercialisation des récoltes issues de terres qu'elle exploite, la rémunération de prêts consentis à des acheteurs de farine, la cession de peupliers qu'elle a dû abattre après la tempête de 1976, ou encore la vente à E.D.F. du courant électrique produit par le moulin³².

Il en est ainsi y compris pour des opérations nécessaires à l'accomplissement de l'objet social, tel le transport des betteraves pour le compte d'une sucrerie par une coopérative de déshydratation de pulpes, dès lors que ce transport est effectué pour le compte, non de ses adhérents, mais des industriels sucriers³³.

Les bénéficiaires imposables résultant des opérations effectuées avec les tiers sont déterminés dans le cadre de la comptabilité spéciale tenue par la société coopérative agricole. « Ils ne peuvent pas être déterminés par la simple application, aux bénéficiaires globaux, d'un rapport de chiffre d'affaires ou de quantités traitées, mais doivent résulter d'une comptabilité distinguant les opérations effectuées avec des tiers non adhérents. Sans doute des difficultés surgissent-elles lorsqu'il s'agit de répartir entre opérations imposables et opérations exonérées, les charges communes (salaires, frais généraux, etc.), mais il appartient, à cet égard, aux sociétés coopératives intéressées de déterminer elles-mêmes les proratas nécessaires, sous le contrôle de l'administration et, éventuellement, du juge de l'impôt³⁴ ».

S'agissant des subventions d'équipement, ou plus généralement des subventions publiques, elles doivent être rapportées dans la même proportion au bénéfice imposable :

« Lorsque des sociétés coopératives agricoles sont assujetties à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun à raison des excédents provenant des opérations qu'elles réalisent avec des tiers dans le cadre de la dérogation à la règle de l'exclusivisme, les subventions d'équipement qu'elles reçoivent en provenance de l'Etat ou des collectivités locales doivent, dans la mesure où elles sont affectées à l'acquisition ou à la création d'immobilisations utilisées soit en totalité soit pour partie à la réalisation d'opérations avec les tiers, être rapportées aux bénéficiaires imposables de ces coopératives suivant les modalités définies à l'article 42 septies du C.G.I.

Ainsi, dans la mesure où des amortissements sont pratiqués à raison d'immobilisations acquises en totalité ou partiellement au moyen de subventions d'équipement, la fraction de ces subventions correspondant aux

³¹ Code général des impôts, article 207-1- 2° et 3°.

³² Voir Conseil d'Etat, 8^{ème} et 7^{ème} sous-section, 15 juin 1988, req. N° 40.126 et les conclusions très éclairantes de Madame le Commissaire du Gouvernement de Saint Pulgent, qui souligne que « le concept de rentabilité du patrimoine est très étranger au statut coopératif » et considère que certaines des opérations visées auraient pu motiver l'assujettissement à l'impôt de l'ensemble des opérations de la coopérative, in Revue de Droit Fiscal n° 40, 5 octobre 1988, comm. 1811.

³³ Voir Conseil d'Etat, 29 décembre 1995, req. n° 127 895, conclusions de Monsieur le Commissaire du Gouvernement Bachelier, in Revue de Droit Fiscal n° 41, 9 octobre 1996, comm. 1214.

³⁴ Rép. min. n° 8099 : JO Sénat 25 avr. 1969, p. 167, M. Brousse. Voir également G. Gourlay, op. cit. § 40.

amortissements effectivement pratiqués et déduits des résultats imposables doit, sous réserve des atténuations applicables à l'ensemble des entreprises, être rapportée aux bénéfices imposables des coopératives »³⁵.

La doctrine administrative qualifie d'accessoires les opérations visées aux paragraphes n° 3 et 4 de l'article 3 des modèles de statuts, ordinairement et juridiquement qualifiées d'opérations annexes³⁶. Cette doctrine administrative considère que ces opérations ne rentrent pas dans le champ et dans la limite de 20 % des opérations effectuées avec des tiers non associés, mais sont néanmoins taxables.

Les opérations accessoires au sens strict du terme, quant à elles, ne rentrent pas dans la limite de 20 % et ne sont pas taxables.

VI. Rapprochement de sociétés coopératives agricoles

En cas de rapprochement entre deux sociétés coopératives agricoles, les vérifications d'usage (« *due diligences* ») doivent notamment porter sur l'existence éventuelle de dérogations au principe de l'exclusivisme et, sur le plan fiscal, « *sur le régime de taxation partielle des opérations réalisées avec des non-coopérateurs lorsque le chiffre d'affaires généré avec ces derniers représente moins de 20 % du chiffre d'affaires global (principe de l'exclusivisme coopératif, impliquant le respect de certains paramètres comme la tenue d'une comptabilité spéciale, l'affectation des excédents à une réserve indisponible, la révision périodique de la gestion, etc.)*³⁷ ».

VII. Les contrôles

Sur le plan fiscal, les sociétés coopératives agricoles et leurs unions sont tenues de produire, à toute réquisition de l'administration, leur comptabilité et les justifications nécessaires tendant à prouver qu'elles fonctionnent conformément aux dispositions législatives et réglementaires relatives au statut juridique de la coopération agricole.

S'agissant de la révision coopérative, elle n'intervient de droit tous les cinq ans que si sont dépassés les seuils définis à l'article R. 525-9-1 du code rural et de la pêche maritime.

Cependant, les coopératives ayant statutairement opté pour réaliser des opérations avec des tiers dans la limite de 20 % de leur chiffre d'affaires par branche d'activité sont soumises à ce contrôle à tout le moins quinquennal sans qu'il soit besoin d'un dépassement de seuil, et même si elles n'ont effectué aucune opération avec des non associés.

« Toute atténuation au principe fondamental de l'exclusivisme coopératif (selon lequel une coopérative ne travaille qu'avec et pour ses membres) fait l'objet d'une attention particulière, déclenchant des audits quinquennaux visant notamment à s'assurer du respect de l'intérêt des associés coopérateurs ».

VIII. Les règles relatives à la vente des produits agricoles

Du fait de la spécificité de la relation entre une société coopérative agricole et ses associés coopérateurs, la commercialisation par celle-là des produits qui lui sont apportés par ceux-ci échappe aux règles découlant des

³⁵ Réponse du ministre de l'Economie, des Finances et du Budget, n. 43.144 à M. Jean Duprat (J.O. Déb. Ass. Nat., 9 avril 1984, p. 1663), qui précise : « A cet égard, il est rappelé que la détermination du bénéfice imposable afférent aux opérations traitées avec les tiers, ne doit en principe pas s'effectuer par la simple application aux bénéfices globaux d'un rapport de chiffre d'affaires ou de quantités traitées mais doit résulter d'une comptabilité distincte. Dès lors, les coopératives doivent déterminer, sous leur propre responsabilité, les prorata de répartition entre secteur exonéré et secteur taxable applicables aux charges communes et, notamment, aux immobilisations à usage mixte » in Revue de Droit fiscal n° 23, 6 juin 1984, comm. 1110.

Cette doctrine administrative a été confirmée par le Conseil d'Etat : voir C.E., 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections, 10 janvier 1992, req. n° 83-769 et 83-801, conclusions de Monsieur le Commissaire du Gouvernement Gaeremynck, in Revue de Droit fiscal n° 21, 20 mai 1992, comm. 1051.

³⁶ Voir BOI-IS-CHAMP-30-10-10-20, 20120912 n°300.

³⁷ Voir Etude sous la direction de Jean-Jacques Barbieri avec la participation de Philippe Fourquet et autres, in Actes pratiques et Ingénierie Sociétaire n° 108, novembre 2009, dossier 7.

articles L. 631-1 et suivants du Code rural et de la pêche maritime relatifs au régime contractuel en agriculture, et notamment à celles spécifiques aux contrats d'intégration ainsi qu'à celles relatives aux contrats de vente de produits agricoles (L. 631-24 et suivants du Code rural et de la pêche maritime), pourvu que les statuts ou le règlement intérieur comportent des dispositions ayant un effet similaire³⁸.

Cette exclusion, cependant, n'a trait qu'aux strictes relations avec les associés coopérateurs, de sorte que les opérations d'achat ou de vente effectuées avec les tiers non associés et les contrats correspondants doivent être parfaitement conformes aux dispositions de droit commun³⁹.

Entorses au strict régime de la coopération en général et de la coopération agricole en particulier, les opérations réalisées avec des tiers non associés sont apparues nécessaires à la satisfaction optimum des besoins des membres associés, de l'objet de la coopérative, et d'une activité exercée dans l'équilibre avec le secteur concurrentiel.

Leur caractère dérogatoire à un système lui-même dérogatoire justifie leur limitation en volume, mais aussi leur traitement comptable et fiscal conforme au droit commun, assorti d'un contrôle strict de la tutelle.

³⁸ Voir notamment nos chroniques aux BICA n° 165 (2019-2), 176 (2022-1) et 181 (2023-2) relatives aux lois Egalim successives.

³⁹ Voir également Marine Nussenbaum, « *La contractualisation coopérative agricole* », Revue de droit rural n° 508, Décembre 2022, étude 36.

JURISPRUDENCE

1. SOCIETE COOPERATIVE AGRICOLE – PREUVE CREANCE - QUALITE ADHERENT - REGLEMENT INTERIEUR – INTERETS DE RETARD- PENALITES

Cour d'appel de Limoges, chambre civile, arrêt du 4 mai 2023, n° 22/00537

Une agricultrice est en relation d'affaires avec une société coopérative agricole O qui est son fournisseur de produits phytosanitaires et d'aliments pour le bétail. A la suite d'incidents de paiement, un protocole transactionnel a été signé entre les parties le 26 novembre 2019. Se plaignant de nouvelles livraisons restées impayées, la société coopérative O, après une mise en demeure infructueuse, a, par acte du 20 janvier 2021, assigné en paiement l'agricultrice devant le tribunal judiciaire de Limoges. Cette dernière s'est opposée à cette action en soutenant que la société coopérative ne rapportait pas la preuve de son obligation.

Par jugement du 12 mai 2022, le tribunal judiciaire a accueilli la demande en paiement de la société coopérative. L'agricultrice a relevé appel de ce jugement.

La cour d'appel confirme le jugement. Elle indique que les parties étaient en relation d'affaires puisqu'il est constant que l'agricultrice se fournissait en produits phytosanitaires et aliments pour le bétail auprès d'une société coopérative N qui a fusionné avec la société coopérative O. La cour énonce que les premiers juges ont retenu l'existence d'un usage en matière agricole qui dispense la passation de commandes de fournitures ainsi que leur livraison, de la rédaction d'un écrit. Ils en ont déduit à bon droit que la société coopérative O était fondée à se prévaloir de l'exception que l'article 1360 du code civil introduit à l'exigence de l'écrit prévue à l'article 1359 du même code.

La cour énonce, également, que la société coopérative O démontre que l'agricultrice a bien la qualité d'associée et donc que le règlement intérieur lui est applicable, en produisant son compte individuel de capital mentionnant que cette dernière avait acquis des parts sociales de la société coopérative N qui a fusionné en juillet 2019 avec la société coopérative O.

La cour d'appel diminue, toutefois, le montant de la créance en supprimant les intérêts de retard qui s'établissaient à 9 % et en réduisant à un euro la pénalité issue de la clause pénale.

2. SOCIETE COOPERATIVE AGRICOLE – QUALITE ADHERENT – PREUVE – RELATION CONTRACTUELLE - CREANCE

Cour d'appel de Pau, 1^{ère} chambre, arrêt du 11 avril 2023, n° 21/01990

En mai et juin 2017, une société coopérative C a facturé à une EARL divers produits phytosanitaires. En juin 2017 et juillet 2017, une société P a facturé également à l'EARL la fourniture de produits phytosanitaires avec mention d'une cession de cette créance au profit de la société C. Enfin, le 31 juillet 2017, la société coopérative T a facturé à l'EARL des produits phytosanitaires.

Prétendant que le compte courant d'associé coopérateur ouvert dans ses livres au nom de l'EARL présentait un solde débiteur, la société coopérative T l'a fait assigner en paiement devant le tribunal judiciaire de Rennes.

Estimant que la production de factures et relevés de comptes incomplets ne lui permettait pas de vérifier la réalité de la créance litigieuse, le premier juge a, par jugement réputé contradictoire du 13

juillet 2020, rejeté les demandes de la société T. Cette dernière a fait appel de cette décision, le 5 novembre 2020.

La cour d'appel de Rennes infirme le jugement. Elle indique que le solde débiteur du compte de l'EARL dans les livres de la société C, a été repris dans le compte courant d'activité ouvert dans les livres de la société T. La cour énonce qu'il a été plausiblement établi que l'EARL était associé coopérateur de la société coopérative C, laquelle a été absorbée par la société T. La cour énonce qu'il ressort des articles L. 526-3 et L. 526-5 du Code rural et de la pêche maritime qu'en cas de fusion de sociétés coopératives agricoles, les associés des coopératives transmettant leur patrimoine par voie de fusion deviennent associés de la coopérative bénéficiaire et que les statuts de la société absorbante sont de plein droit opposables aux associés coopérateurs de la coopérative qui disparaît dès la date d'effet de la fusion.

La cour d'appel énonce qu'au regard des dispositions des articles 1353 du Code civil et 472 du code de procédure civile, la seule production de factures ne suffit en principe pas à prouver le bien-fondé de l'action en paiement du prix d'une vente, l'appartenance de l'acquéreur à une coopérative agricole à l'égard de laquelle il est tenu à des obligations d'approvisionnement entrant en compte courant d'associé coopérateur, la production des relevés du compte que l'associé coopérateur s'est abstenu de contester, laisse présumer l'exactitude du solde des fournitures reçues, des règlements effectués et des intérêts débiteurs facturés.

La cour ajoute qu'aucune disposition des statuts ou du règlement intérieur ne prévoyant le maintien des intérêts débiteurs de retard au taux conventionnel postérieurement à la clôture du compte courant de l'EARL, qui a nécessairement perdu sa qualité d'associé coopérateur du fait de la compensation de ses parts sociales avec les sommes dues par l'effet de la fusion des articles du compte, la créance ne produira intérêts qu'au taux légal, à compter de la mise en demeure du 2 octobre 2019.

La cour énonce que selon l'article 1231-5 du Code civil, le juge peut, même d'office, modérer les indemnités convenues au titre d'une clause pénale. Or, au regard du taux extrêmement élevé des intérêts débiteurs de retard appliqués à l'EARL durant toute la période de fonctionnement du compte, et de ce que la société T ne justifie d'aucun préjudice réel distinct de celui résultant du retard dans le règlement de sa créance, il y a lieu de supprimer d'office l'indemnité de clause pénale réclamée.

3. SOCIETE COOPERATIVE AGRICOLE – PROCEDURE ARTICLE 8 DES STATUTS - QUALITE A AGIR - PRESCRIPTION

Cour d'appel de Pau, 2^{ème} chambre, section 1, arrêt du 29 juin 2023, n° 22/00051

Le 24 mars 2015, une SCEA a adhéré à une société coopérative agricole de tabac et s'est engagée, dans le cadre de la collecte vente, à apporter la totalité des produits de l'exploitation. Dans le même temps, cette société coopérative agricole a adhéré à une union de sociétés coopératives agricoles de tabac. Le 1er décembre 2015, la société coopérative de tabac a été avertie par le responsable matière de l'union de coopératives que le tabac livré par la SCEA était impropre à la consommation. Aucun accord n'ayant pu être trouvé entre les parties, la coopérative a, par acte d'huissier du 20 novembre 2017, fait assigner la SCEA devant le tribunal judiciaire de Mont de Marsan, aux fins de remboursements des acomptes versés.

Par jugement en date du 24 novembre 2021, le tribunal judiciaire de Mont-de-Marsan a rejeté l'ensemble des fins de non-recevoir soulevées par la SCEA. Cette dernière a interjeté appel de ce jugement.

La SCEA soulève dans un premier moyen le non-respect de la procédure préalable à toute instance contentieuse, prévue à l'article 8 des statuts. La cour d'appel de Pau rejette ce moyen. Elle indique que la procédure de participation aux frais fixes et de sanctions, du fait d'un défaut d'apport total de sa production par un coopérateur, prévue par l'article 8§6 et 7, concerne le cas de figure où le producteur ne livre pas la

totalité de sa production, que ce soit en l'absence de toute livraison ou de livraison partielle. La procédure ne saurait être étendue à l'action en responsabilité contractuelle et remboursement des acomptes versées en contre-partie de produits livrés, mais affectés d'un défaut de conformité ou d'un vice caché les rendant non commercialisables. Il s'ensuit que le conseil d'administration de la coopérative n'avait pas à se prononcer sur l'application des sanctions prévues à l'article 8 des statuts, ni à mettre le coopérateur en situation de fournir des explications préalables à toute instance judiciaire, l'action introduite ne visant pas à sanctionner un manquement aux engagements prévus par l'article 8 des statuts.

La SCEA invoque également le défaut de qualité à agir de la société coopérative dès lors que les lots de tabac de la SCEA seraient devenus la propriété de l'union de coopératives. La cour rappelle que c'est la société coopérative qui a versé à la SCEA, en exécution du contrat de culture, les avances sur le prix de livraison de tabac et que la SCEA n'était liée par aucun contrat avec l'union de coopérative, acheteur final de la production de tabac. Enfin, la cour rejette le moyen en mentionnant que la société coopérative a bien intérêt à agir pour obtenir le remboursement des acomptes car le tabac apporté par la SCEA était non commercialisable.

Enfin, la SCEA invoque que la prescription de l'action de la société coopérative ne peut être fondée que sur la garantie des vices cachés et non sur le défaut de conformité allégué en demande. Elle en conclut que la coopérative aurait dû agir avant le 14 octobre 2017, soit dans un délai de deux ans suivant la livraison du produit, livraison ayant eu lieu le 14 octobre 2015.

La cour rejette ce moyen en indiquant que quand bien même l'action relèverait de la garantie des vices cachés, qui, selon l'article 1648 du code civil, doit être introduite dans le délai de deux ans de la découverte du vice, la prescription biennale ne serait non plus acquise, l'acte introductif d'instance ayant été signifié avant le 1^{er} décembre 2017.

TEXTES

1. DECRET N° 2023-707 DU 1^{ER} AOUT 2023 RELATIF A LA RECONNAISSANCE DES ORGANISATIONS DE PRODUCTEURS DANS LE SECTEUR DES SEMENCES D'ESPECES VEGETALES

JO n° 177 du 2 août 2023, texte n° 20

Le décret du 1^{er} août 2023, paru au journal officiel le 2 août 2023, a intégré une nouvelle section relative aux organisations de producteurs reconnues dans le secteur des semences d'espèces végétales dans le chapitre Ier du titre V du livre V du Code rural et de la pêche maritime.

Il précise les conditions de reconnaissance et de fonctionnement de ces organisations.

Pour être reconnue, l'organisation de producteur doit justifier :

- d'une surface annuelle minimale de production de semences sous contrat avec des établissements semenciers d'au moins 250 hectares. Cette surface est fixée à 150 hectares pour les organisations de producteurs de semences d'espèces potagères, ornementales, aromatiques et à parfum cultivées en plein champ. Aucune condition de surface n'est applicable aux organisations de producteurs ne regroupant que des producteurs de semences de riz ou ne regroupant que des producteurs de semences d'espèces potagères, ornementales, aromatiques et à parfum cultivées sous abri ;
- d'au moins vingt-cinq producteurs membres ayant des contrats de multiplication de semences avec des établissements semenciers. Cette valeur est fixée à cinq producteurs pour les organisations de producteurs ne regroupant que des producteurs de semences de riz et à dix producteurs pour les organisations de producteurs ne regroupant que des producteurs de semences d'espèces potagères, ornementales, aromatiques et à parfum cultivées sous abri.

Le décret indique que toute personne physique ou morale qui produit, en tant qu'agriculteur multiplicateur, des semences végétales ou toute personne morale qui regroupe des agriculteurs-multiplicateurs, peut être membre, en qualité de producteur, d'une organisation de producteurs dans le secteur des semences d'espèces végétales. Le décret définit les semences végétales.

L'organisation de producteur doit disposer de moyens en personnels correspondant au moins à un demi équivalent temps plein.

Lorsque l'organisation de producteurs exerce une mission de planification de la production, d'optimisation des coûts de production, de mise en marché ou de négociation des contrats concernant l'offre de produits agricoles, au nom de ses membres, les producteurs membres apportent la totalité de la production couverte par des contrats de multiplication de semences pour les espèces végétales concernées par leurs adhésions à l'organisation de producteurs, à l'exception des volumes engagés auprès d'une société coopérative agricole non reconnue en qualité d'organisation de producteurs dans le secteur des semences végétales ou entrant dans le champ de l'article 1-1 du décret n° 81-605.

Les personnes physiques ou morales n'ayant pas la qualité de producteurs peuvent être membres d'une organisation de producteurs, sous réserve que les membres producteurs détiennent au moins 75 % des voix à l'assemblée générale et, lorsque l'organisation de producteurs est constituée sous forme de société, 75 % des parts sociales.

2. DECRET N°2023-714 DU 1^{ER} AOUT 2023 RELATIF A LA RECONNAISSANCE DES ORGANISATIONS DE PRODUCTEURS DANS LE SECTEUR DU RIZ, DES FOURRAGES SECHES ET DES OLEAGINEUX, PROTEAGINEUX A GRAINES, SOJA ET LEGUMES SECS

JO n° 178 du 3 août 2023, texte n° 20

Le décret du 1^{er} août 2023, paru au journal officiel le 3 août 2023, a intégré trois nouvelles sections dans le chapitre Ier du titre V du livre V du Code rural et de la pêche maritime.

La première section concerne les organisations de producteur reconnues dans le secteur du riz.

La deuxième section comprend les dispositions applicables aux organisations de producteurs reconnues dans le secteur des fourrages séchés.

La troisième section est relative aux organisations de producteurs reconnues dans le secteur des oléagineux, protéagineux à graines, soja et légumes secs.

Le décret précise les conditions de reconnaissance et de fonctionnement pour chacune de ces organisations.

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