

# UNAGRI

UNION NATIONALE DES  
AUDITEURS DES ORGANISMES AGRICOLES

\*\*\* anciennement UNRA \*\*\*

## Siège Administratif

95, rue Saint-Lazare 75009 PARIS  
Téléphone 01-40-06-02-34  
Télécopie 01-40-06-02-23  
e-mail: unagri@orange.fr

## Siège Social

16, rue de Messine  
75008 PARIS

JANVIER 2008

## UNAGRI INFORMATION

### ETUDE PRATIQUE N° 45

10 JANVIER 2008



- ◆ FUSIONS ET RESTRUCTURATIONS REALISEES A COMPTER DU 1<sup>ER</sup> JANVIER 2008 ..... p. 1  
*Règlement CRC n° 2007-11, homologué par arrêté du 28 décembre 2007*
- ◆ DECRETS, ARRETES, CIRCULAIRES (*textes généraux*) ..... p. 6



FUSIONS ET RESTRUCTURATIONS  
REALISEES A COMPTER DU 1° JANVIER 2008

Un règlement CRC 2007-11 homologué par arrêté interministériel, pris en application notamment de la LOA du 5 janvier 2006 et de l'ordonnance du 5 octobre 2006 vient d'être publié, précédant en cela la parution du décret d'application attendu sur les opérations de restructuration entre les coopératives agricoles et leurs unions.

L'ordonnance susvisée ne prenait pas position et laissait une faculté de choix, dans le traité, pour la valorisation des apports (valeur nette comptable ou valeur réelle). La mesure, de nature législative, n'appelait pas de texte d'application. Il est simplement prévu par l'ordonnance qu'un décret en Conseil d'Etat apporte des compléments sur d'autres aspects <sup>1</sup>, à savoir sur les modalités d'information des associés sur le projet de fusion et la publicité dudit projet <sup>2</sup>, sur les conditions d'établissement du rapport spécial ainsi que, pour les apports partiels d'actif, sur les conditions de consultation des associés coopérateurs de la branche apportée.

COOP DE FRANCE annonçait le 10 janvier 2007 dans sa circulaire 2021, des *précisions ultérieures*, avec deux voies possibles pour ce faire, soit un arrêté du CRC après avis du CNC soit un décret d'application précisant à quelle valeur les apports seront faits, sachant qu'elle préconisait une comptabilisation à la valeur nette comptable (cf. p. 11).

Le règlement 2007-11 homologué par arrêté, s'est prononcé. Outre cet aspect il comporte par ailleurs sur d'autres points, à l'instar de l'ordonnance, ses zones d'ombre qui soulèvent quelques difficultés d'ordre pratique.

### **1 Champ d'application**

Opérations entre les coopératives agricoles et leurs unions : Fusions, scissions, apports partiels d'actif « *et d'une branche d'activité* » au sens coopératif,

Fusion par confusion de patrimoine, réservée toutefois aux unions : l'opération est ouverte uniquement à une coopérative ou union de coopératives agricoles qui viendrait à détenir la totalité des parts sociales d'une union de coopératives agricoles. Les coopératives agricoles et les SICA détenues à 100% demeurent exclues du dispositif de l'article 1844-5 du code civil (cf. travaux AG UNRA 2003 <sup>3</sup> et réponse ministérielle FRAYSSE, JO AN Q, n°4, 27 janv. 1997, p. 413).

Opérations hors champ : Le règlement CRC 2007-11 passe sous silence les opérations de restructuration avec des sociétés commerciales, et plus particulièrement les apports partiels d'actifs (APA) à ces dernières.

<sup>1</sup> UNRA INFO 43, oct. 2006, Flash sur l'ordonnance 2006-1225 du 5 oct. 2006 relative aux coopératives agricoles. C. MARTIN.

<sup>2</sup> qui devraient revêtir les mêmes formes que dans les sociétés commerciales

<sup>3</sup> Document « La rétroactivité des fusions serait -elle remise en cause » ? C. MARTIN. Université d'automne UNRA UNECA, 2 décembre 2003, § 233 (disponible à l' UNAGRI (nouvelle dénomination de l'UNRA) sur demande).

On ne s'en étonnera pas. Ledit règlement se situe en effet dans la stricte ligne de l'ordonnance du 5 octobre 2006, muette sur la question (cf. UNRA INFO 43 <sup>4</sup>), étant une nouvelle fois rappelé que le rapport de ladite ordonnance au Président de la république cernait ainsi le débat : « *il s'agit d'introduire les conditions de mise en œuvre des opérations de restructuration des groupes coopératifs (existants), aujourd'hui non prévues par le code rural...* », et d'affirmer certains principes ou d'apporter des clarifications (pour le sort des engagements). Nul doute ne planait sur la légitimité de principe des APA et des fusions, à telle enseigne d'ailleurs qu'un délai d'un an était laissé par l'ordonnance pour se placer sous le régime nouvellement institué.

Certaines craintes ou réticences sont aujourd'hui exprimées et certaines voix, fortes de ce silence, s'élèvent contre la faculté de procéder à des apports partiels d'actifs au profit de sociétés commerciales. Voici une fois de plus réveillé le vieux démon du débat récurrent des apports partiels d'actif, qui vivait retranché dans les coopératives agricoles, après sa naissance et sa disparition dans les sociétés commerciales respectivement en 1966 et 1988. Il a certes la vie dure, ne le relançons toutefois pas pour donner à ce texte un rôle réducteur qui n'est de toute évidence pas le sien.

Le législateur s'en est tenu en 2006, rappelons le, à un jeu de transposition des règles du code de commerce aux coopératives agricoles et à leurs unions entre elles. Etait-il besoin d'aller au-delà ? L'hypothèse d'apport d'une société coopérative ou union de coopératives agricoles à une société extérieure à la coopération agricole ne peut correspondre principalement qu'à la filialisation d'activités ; Un collectif de professionnels avertis écrivait il y a quinze ans : « *les questions juridiques relèvent alors plus directement du droit des sociétés commerciales (forme de la décision, contrôle par un commissaire aux apports, etc.), puisqu'il faudra respecter les règles propres à cette entité.* »

*Les problèmes de la nature du capital et du transfert des engagements d'activité disparaissent.*

*Les problèmes de nature fiscale et sociale prennent plus d'acuité et doivent être examinés soigneusement <sup>5</sup>».*

On constate que les problèmes fiscaux ci-dessus évoqués se trouvent, en matière d'impôt sur les sociétés, traités dans le cadre de l'instruction du 27 avril 1993 (BOI 4 H-11-93). Ladite instruction, consécutive à la loi du 5 janvier 1991 dont l'objectif était la filialisation de certaines activités des coopératives agricoles et de leurs unions, prévoit expressément l'apport à une société commerciale. Le propos de l'étude précitée demeure donc d'actualité.

Il est clair cependant que le débat de la licéité des APA (domaine dans lequel depuis des décennies la pratique, confirmée régulièrement par une abondante jurisprudence, devance la législation), initié avec la loi de 1966 jusqu'à ce qu'un arrêt de principe vienne le clore 22 ans après en 1988, qui a ensuite survécu au niveau des coopératives agricoles, resurgit aujourd'hui avec acuité depuis l'ordonnance du 5 octobre 2006.

---

<sup>4</sup> Le UNRA INFO 43 est consacré à ladite ordonnance.

<sup>5</sup> Etude technique de la commission de la coopération agricole n°8, CNCC Edition, octobre 1993, « apports partiels d'actifs dans les coopératives agricoles », § 3.2.1 p. 73 ; ouvrage collectif (M. BAYARD et C. MARTIN ; J. CAUDRON, M. HUMEAU, M. ROUSSILHE, G. DUTERTRE, G. GOURLAY, M. ANNEDE). On soulignera la contribution de Jacques CAUDRON, décisive par sa grande maîtrise des APA.

Tirer du silence du texte un principe d'interdiction procède selon nous d'une lecture étroite et inadaptée, qui n'est en harmonie ni avec l'exposé des motifs de l'ordonnance de 2006, ni avec les objectifs économiques de la loi du 5 janvier 1991, ni avec l'instruction fiscale de 1993. Une telle interprétation constitue un contresens, déjà dénoncé par Gilles GOURLAY il y a dix ans au BICA 88, à l'origine duquel une vraisemblable méconnaissance bien compréhensible de l'histoire des APA et du statut d'équilibre des coopératives agricoles devenu chaque jour plus difficilement lisible, y compris par les initiés qui ne manquent pas de le déplorer.

Le débat n'est donc pas clos. En l'absence de cadre légal spécifique sécurisant ces opérations avec des sociétés commerciales, il devrait malheureusement continuer à alimenter la chronique judiciaire. Seuls les tribunaux sont habilités à confirmer ou infirmer les propos ci-dessus, qui ont à leur actif d'être étayés sur plusieurs études publiées par la commission de la coopération agricole (CNCC Edition) mûrement pesées et, pour inédites qu'elles soient, vraisemblablement peu ou pas connues voire tombées dans l'oubli. Ces études concluent unanimement à des problèmes de fond dans les modalités de réalisation des apports partiels d'actif, mais non quant à leur existence même <sup>6</sup>. L'ordonnance du 5 octobre 2006 apporte, dans cette même ligne, une ouverture.

Remarque sur la fusion simplifiée, société commerciale détenue à 100%: Le règlement CRC 2007-11 ne traitant pas des opérations avec les sociétés commerciales, la fusion simplifiée introduite par l'ordonnance du 5 octobre 2006 ( société commerciale de forme SA, SAS ou SARL détenue à 100% par une coopérative ou une union de coopératives agricoles) est traitée dans les « cas particuliers » à la rubrique comptable « traitement des apports ».

**2 Rappel par le règlement CRC 2007-11  
des « principes définis par l'ordonnance n° 2006-1225 (du 5 octobre 2006),  
applicables aux fusions et opérations assimilées  
des coopératives et aux unions de coopératives agricoles »**

L. 526-3, alinéa 5 : Obligation d'établir un traité d'apport comportant notamment les valeurs d'apports. En pratique toutes les coopératives y procédaient déjà de façon contractuelle, cela allait de soi.

L. 526-4, alinéas 1 et 2 : Obligation d'établir et de déposer un projet de fusion ou de scission au greffe du tribunal de commerce; le décret sur les modalités de publicité est en attente.

On observe sur ce dernier point que l'obligation de publicité n'est pas effective en l'attente du décret, mais attention aux risques contentieux (inopposabilité aux tiers) sur lesquels l'attention est attirée par une réponse du Ministère de l'Agriculture à COOP de FRANCE en date du 27 septembre 2007 publiée sur JURICOOP, qui signale l'intérêt de la mesure bien que le décret ne soit pas publié dans les délais. On note là une reconnaissance implicite et indirecte de la validité d'une publicité effectuée, par défaut, en conformité avec les règles du code de commerce.

---

<sup>6</sup> - Etude technique n°8 précitée « apports partiels d'actifs dans les coopératives agricoles »,

- Etude technique de la Commission de la coopération agricole, n° 17, CNCC Edition, septembre 1998, « Les relations entre les coopératives agricoles et leurs adhérents » (publication interventions journée d'actualité de la CCA), CNCC EDITION, cf. 2° partie, questions d'actualité juridique et fiscale, les apports partiels d'actifs, J LABRUYERE et C MARTIN.

- Op. cit. « La rétroactivité des fusions serait -elle remise en cause ? » qui procède notamment à une synthèse du débat sur les APA largement développé dans les études ci-dessus.

Le même courrier prend position par anticipation sur le rapport spécial de révision qui serait applicable à cette date malgré le défaut de publication du décret d'application, c'est-à-dire en méconnaissance du contenu dudit rapport et des modalités de la valorisation des apports ouverte par l'ordonnance du 5 octobre 2006...

L. 526-3, alinéa 3 (et L. 526-9, alinéa 2 pour les fusions par confusion de patrimoine de l'art. 1844-5 c. civ. ci-dessus visées) : Principe légal de la transmission universelle du patrimoine, en parallèle avec l'obligation de publication de l'opération rendant ladite transmission opposable aux tiers.

### **3 Rappel sur les apports partiels d'actifs, rappel des particularités introduites par ladite ordonnance relativement à l'apport correspondant à une branche d'activité au sens coopératif**

L 526-8 : possibilité de soumettre les APA au régime des scissions.

L 526-8 : L'apport partiel d'une branche d'activité au sens coopératif du terme (correspondant à un « type » dans une coopérative polyvalente) ou d'une production donnée au sein d'une branche d'activité (soit un « secteur d'activité »), est assorti de la faculté de transfert des engagements ainsi que des réserves correspondantes, dans les mêmes conditions que pour les fusions, au régime desquelles il est fait renvoi.

Il est par ailleurs clairement établi que ces opérations d'apport partiel doivent obligatoirement être soumises à l'approbation des AGE.

### **4 Traitement comptable**

L 526-3 : Rappel du calcul de la parité sur la valeur nominale des parts.

R 524-21 et L 526-2 : Rappel de l'impartageabilité des réserves tant en cours qu'en fin de vie sociale (sauf l'exception de la revalorisation en cours de vie sociale), ainsi que des règles de dévolution.

Art 15 de la loi du 10 septembre 1947, 46-3 et 44-3 des statuts types : Rappel de l'obligation de mise en réserve des plus values de cession ne provenant pas des « opérations courantes » réalisées avec les associés coopérateurs. Ce rappel prend une coloration particulière en l'absence de mention dans le code rural. Il convient de ne jamais perdre de vue la loi cadre de 1947 dans le silence du code rural, en matière pénale par exemple.

L 526-3 et L 526-5 : Rappel de la continuité des engagements d'activité en cas de fusion ou de scission, et de l'impossibilité d'augmentation des engagements sans le consentement individuel de chaque associé coopérateur. Remarque incidente : ceci sera contrôlé dans le cadre du rapport spécial.

Application des règles de combinaison aux regroupements des coopératives et unions de coopératives agricoles. Obligation de combinaison (art L 524-6-2 issu de l'ordonnance du 5 octobre 2006 conférant à la combinaison la base légale qui faisait défaut) dans le cadre du regroupement, la valeur d'entrée des actifs et passifs étant la valeur nette comptable. Non application du règlement CRC 2004-01.

## 5 Evaluation des apports :

Fusion entre coopératives agricoles et unions, principe : le règlement impose la valeur comptable, à la date d'effet de l'opération, en vertu des spécificités des coopératives agricoles qu'il énonce.

L'ordonnance du 5 octobre 2006, qui précise que les parts sociales des coopératives agricoles seront échangées au nominal, laissait cependant la porte ouverte à la faculté de déterminer la valeur des apports dans le traité à l'occasion des opérations de restructuration entre coopératives agricoles et unions (art. L 526-3 § 5 C.R.). Ni ce principe de liberté posé par la loi ni les arguments d'ordre technique, selon lesquels l'échange de parts à la valeur nominale ne fait pas obstacle à la prise en compte de la valeur économique ou d'usage l'écart pouvant s'inscrire en compte de réserve 104, n'ont laissé place au compromis et n'ont été retenus.

Il est indiqué dans le règlement que les mêmes règles valent pour les confusions de patrimoine. Il avait été observé dans l'ordonnance du 5 octobre 2006 la reconnaissance implicite de la fusion par confusion de patrimoine comme une fusion à part entière<sup>7</sup>.

Exception : coopératives agricoles ou unions faisant appel public à l'épargne, cf. § 3222 du règlement.

Cas particulier : fusion simplifiée, société commerciale (SA, SAS ou SARL) détenue à 100%, opération par ailleurs hors du champ du règlement 2007-11 (relatif aux seules restructuration entre coopératives et unions de coopératives agricoles) : rappel du dispositif de l'article L 526-10. L'exercice du contrôle de la société commerciale emporte application du règlement CRC 2004-01. S'agissant d'opérations entre entités sous contrôle commun, les apports sont évalués à la valeur comptable.

Hypothèse d'application du § 4-3 dudit règlement : traitement du mali de fusion selon le § 4-5, dans un sous compte du compte 207. Renvoi au règlement 99-03 pour le mali technique.

## 6 Informations dans l'annexe

Toutes les coopératives et unions de coopératives agricoles parties à la restructuration doivent faire mention dans l'annexe de la nature et du contexte de l'opération, ainsi que des modalités d'évaluation des apports.

L'obligation d'indication des modalités d'évaluation des apports peut paraître surprenante, relativement à des opérations qui doivent obligatoirement être réalisées à la valeur comptable, à moins qu'il n'y ait pas, au plan juridique, de certitude absolue quant à la validité de la fermeture, par un arrêté, de la voie qui avait été ouverte par l'ordonnance, quel que soit le pouvoir réglementaire du CRC ?

Claudine MARTIN,  
Avocat au Barreau des HAUTS de SEINE,  
Spécialisation : droit de la coopération agricole

---

<sup>7</sup> UNRA INFO 43 précité

# Décrets, arrêtés, circulaires

## TEXTES GÉNÉRAUX

### MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE, DES FINANCES ET DE L'EMPLOI

#### Arrêté du 28 décembre 2007 portant homologation du règlement n° 2007-11 du Comité de la réglementation comptable

NOR : ECET0773949A

La ministre de l'économie, des finances et de l'emploi, la garde des sceaux, ministre de la justice, et le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique,

Vu la loi n° 98-261 du 6 avril 1998 portant réforme de la réglementation comptable et adaptation du régime de la publicité foncière, notamment son article 5,

Arrêtent :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – Le règlement du Comité de la réglementation comptable du 14 décembre 2007 n° 2007-11 relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées des coopératives tel qu'annexé est homologué.

**Art. 2.** – Le présent arrêté et les règlements qui lui sont annexés seront publiés au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 28 décembre 2007.

*La ministre de l'économie,  
des finances et de l'emploi,*  
CHRISTINE LAGARDE

*La garde des sceaux, ministre de la justice,*  
RACHIDA DATI

*Le ministre du budget, des comptes publics  
et de la fonction publique,*  
ERIC WOERTH

## ANNEXES

### RÈGLEMENT N° 2007-11 DU 14 DÉCEMBRE 2007 RELATIF AU TRAITEMENT COMPTABLE DES FUSIONS ET OPÉRATIONS ASSIMILÉES DES COOPÉRATIVES

Le Comité de la réglementation comptable,

Vu l'ordonnance n° 2006-1225 du 5 octobre 2006 relative aux coopératives et aux unions de coopératives agricoles ;

Vu le code rural ;

Vu la loi n° 98-261 du 6 avril 1998 portant réforme de la réglementation comptable et adaptation du régime de la publicité foncière ;

Vu le règlement n° 99-03 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable relatif au plan comptable général, modifié par les règlements n° 99-08 et n° 99-09 du 24 novembre 1999, n° 2000-06 du 7 décembre 2000, n° 2002-10 du 12 décembre 2002, n° 2003-01 et n° 2003-04 du 2 octobre 2003, n° 2003-05 du 20 novembre 2003, n° 2003-07 du 12 décembre 2003, n° 2004-01 du 4 mai 2004, n° 2004-06, n° 2004-07, n° 2004-08, n° 2004-13, n° 2004-15 du 23 novembre 2004 et n° 2005-09 du 3 novembre 2005 ;

Vu l'avis n° 2007-06 du 4 mai 2007 du Conseil national de la comptabilité relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées des coopératives agricoles et des unions des coopératives agricoles,

Décide :

#### Article 1<sup>er</sup>

Les opérations de fusions et opérations assimilées des coopératives ou unions des coopératives agricoles définies à l'article L. 521-1 du code rural retracées dans un traité d'apport, y compris les confusions de patrimoine, sont comptabilisées et évaluées conformément aux dispositions du présent règlement et de son annexe.

#### Article 2

Le présent règlement s'applique aux fusions ou opérations assimilées des coopératives et unions de coopératives agricoles réalisées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2008.

### ANNEXE

COMPTABILISATION ET ÉVALUATION DES OPÉRATIONS DE FUSIONS ET OPÉRATIONS ASSIMILÉES DES COOPÉRATIVES AGRICOLES ET DES UNIONS DE COOPÉRATIVES AGRICOLES RETRACÉES DANS UN TRAITÉ D'APPORT, Y COMPRIS LES CONFUSIONS DE PATRIMOINE

### SOMMAIRE

1. Champ d'application.
  - 1.1. Les entités concernées.
  - 1.2. Les opérations concernées.
2. Principes définis par l'ordonnance n° 2006-1225, applicables aux fusions et opérations assimilées des coopératives et aux unions de coopératives agricoles.
  - 2.1. Obligation d'établir un traité d'apport.
  - 2.2. Obligation d'établir et de déposer un projet de fusion ou de scission au greffe du tribunal de commerce.
  - 2.3. Transmission universelle du patrimoine.
3. Traitement comptable.
  - 3.1. Incidences du statut des coopératives ou unions des coopératives agricoles quant aux fusions et opérations assimilées.
    - 3.1.1. Calcul de la parité sur la valeur nominale des parts.
    - 3.1.2. Impartageabilité des réserves.
    - 3.1.3. Engagements statutaires.
    - 3.1.4. Application des règles de combinaison aux regroupements des coopératives et unions de coopératives agricoles.
  - 3.2. Evaluation des apports.
    - 3.2.1. Principe général : évaluation des apports à la valeur comptable.
    - 3.2.2. Cas particuliers.
      - 3.2.2.1. Coopérative ou union de coopératives agricoles absorbant une société commerciale détenue à 100 %.
      - 3.2.2.2. Coopératives ou unions de coopératives agricoles faisant appel public à l'épargne.
4. Informations devant figurer dans l'annexe.

#### 1. *Champ d'application*

##### 1.1. Les entités concernées

Le règlement s'applique aux coopératives ou unions de coopératives agricoles définies à l'article L. 521-1 du code rural :

« Les sociétés coopératives agricoles ont pour objet l'utilisation en commun par des agriculteurs de tous moyens propres à faciliter ou à développer leur activité économique, à améliorer ou à accroître les résultats de cette activité.

Les sociétés coopératives agricoles et leurs unions forment une catégorie spéciale de sociétés, distinctes des sociétés civiles et des sociétés commerciales. Elles ont la personnalité morale et la pleine capacité.

Les sociétés coopératives agricoles peuvent se grouper en unions de coopératives agricoles. Sauf stipulation expresse contraire, ces unions sont soumises aux mêmes dispositions que les sociétés coopératives agricoles. »

##### 1.2. Les opérations concernées

###### Fusions

Article L. 526-3 du code rural, 1<sup>er</sup> alinéa :



« Une ou plusieurs coopératives agricoles ou unions de coopératives agricoles peuvent, par voie de fusion, transmettre à une société coopérative agricole ou à une union de coopératives agricoles existante ou à une nouvelle coopérative ou union de coopératives l'ensemble de leur patrimoine actif et passif. »

#### Scissions

Article L. 526-3 du code rural, 2<sup>e</sup> alinéa :

« Une coopérative agricole ou une union de coopératives agricoles peut également transmettre, par voie de scission, son patrimoine actif et passif à plusieurs sociétés coopératives ou unions de coopératives existantes ou nouvelles. »

#### Apports partiels d'actifs et d'une branche d'activité

Article L. 526-8 du code rural :

« I. – Une coopérative agricole ou une union de coopératives agricoles peut apporter une partie de son actif à une autre coopérative agricole ou union de coopératives agricoles. Elles peuvent décider d'un commun accord de soumettre l'opération aux dispositions applicables aux scissions. Dans ce dernier cas, les dispositions des articles L. 526-3, L. 526-4, L. 526-6 et L. 526-7 sont applicables.

II. – Lorsque l'opération d'apport concerne une branche d'activité ou une production donnée au sein d'une branche d'activité, les associés coopérateurs de la coopérative agricole adhérents de la branche d'activité ou contribuant à la production transmise peuvent devenir associés coopérateurs de la société coopérative ou de l'union de coopératives agricoles bénéficiaires du patrimoine dans les conditions identiques à celles prévues pour les opérations de fusion et selon les modalités particulières prévues au présent article.

[...]

L'actif et le passif de toute branche d'activité ou d'une production donnée au sein d'une branche d'activité transférée inclut tout ou partie des réserves constituées à partir ou en raison de l'activité ou de la production donnée.

Les dispositions des articles L. 526-3 à L. 526-7 sont applicables à cette opération. »

#### Confusions de patrimoine

Article L. 526-9 du code rural, 1<sup>er</sup> alinéa :

« Les dispositions de l'article 1844-5 du code civil s'appliquent à toute coopérative agricole ou union de coopératives agricoles qui détient la totalité des parts sociales d'une union de coopératives agricoles à laquelle elle adhère. »

### ***2. Principes définis par l'ordonnance n° 2006-1225, applicables aux fusions et opérations assimilées des coopératives et aux unions de coopératives agricoles***

#### **2.1. Obligation d'établir un traité d'apport**

En application des dispositions de l'article L. 526-3, alinéa 5, du code rural :

« Les apports résultant d'opérations de fusion ou de scission réalisées entre sociétés coopératives agricoles ou unions de coopératives sont inscrits dans les comptes de la coopérative agricole ou de l'union de coopératives agricoles bénéficiaire pour les valeurs figurant dans le traité d'apport. »

#### **2.2. Obligation d'établir et de déposer un projet de fusion ou de scission au greffe du tribunal de commerce**

En application des dispositions de l'article L. 526-4, alinéas 1 et 2, du code rural :

« Toute coopérative agricole ou union de coopératives agricoles qui participe à l'une des opérations mentionnées à l'article L. 526-3 établit un projet de fusion ou de scission. »

Les modalités de publicité et d'information des associés seront fixées par décret.

#### **2.3. Transmission universelle du patrimoine**

Conformément aux dispositions de l'article L. 526-3, alinéa 3, du code rural :

« La fusion ou la scission entraîne la dissolution sans liquidation de la coopérative ou de l'union qui disparaît et la transmission universelle de son patrimoine aux coopératives ou unions bénéficiaires, dans l'état où il se trouve à la date de réalisation définitive de l'opération. »

De même, selon l'article L. 526-9, alinéa 2, du code rural :

« En cas de dissolution, celle-ci entraîne la transmission universelle du patrimoine de l'union à la coopérative agricole restée unique associé de l'union dans les conditions et selon les modalités prévues par l'article 1844-5 du code civil. »

### 3. Traitement comptable

#### 3.1. Incidences du statut des coopératives ou unions des coopératives agricoles quant aux fusions et opérations assimilées

##### 3.1.1. Calcul de la parité sur la valeur nominale des parts

L'article L. 526-3 du code rural prévoit qu'« en contrepartie de l'opération de fusion ou de scission les associés reçoivent un nombre entier de parts sociales de la société coopérative agricole ou de l'union bénéficiaire pour un montant au plus égal à la valeur nominale des parts sociales qu'ils détenaient dans la société qui transmet son patrimoine ».

Ainsi, en raison de leur statut, le rapport d'échange des parts sociales des coopératives ou unions de coopératives agricoles se fait sur la base de la valeur nominale respective des parts sociales des deux coopératives ou unions de coopératives agricoles. Les associés n'ont de droits qu'à hauteur du montant de la valeur nominale de leurs parts dans la coopérative absorbée. Ils ne peuvent recevoir de la coopérative ou union de coopératives agricoles absorbante une rémunération supérieure au montant de la valeur nominale des parts qu'ils détenaient dans la coopérative ou union de coopératives agricoles absorbée.

La valeur de l'actif net de la coopérative ou union de coopératives agricoles absorbée n'a pas d'incidence sur le montant de l'augmentation de capital de la coopérative ou union de coopératives agricoles absorbante ou bénéficiaire dans la mesure où cette augmentation de capital est égale au montant du capital de la coopérative ou union de coopératives agricoles absorbée.

##### 3.1.2. Impartageabilité des réserves

Les réserves des coopératives ou unions de coopératives agricoles sont impartageables.

En cours de vie sociale : l'article R. 524-21 du code rural indique que « sauf dans les cas prévus aux articles L. 523-1 et L. 523-7, alinéas 3, 4 et 5, les réserves, quelles qu'elles soient, ne peuvent être partagées entre les associés pendant la durée de la société ».

En cas de dissolution : l'article L. 526-2 du code rural prévoit qu'« en cas de dissolution d'une société coopérative ou union de sociétés coopératives, si la liquidation fait apparaître un excédent de l'actif net sur le capital social augmenté, le cas échéant, dans les conditions définies à l'article L. 523-1, la dévolution de cet excédent s'opère suivant les règles ci-après :

- a) La fraction de cet actif net représentative des réserves indisponibles est attribuée soit à des établissements ou œuvres d'intérêt général, soit à d'autres coopératives agricoles ou unions ;
- b) Le surplus de cet actif net peut être réparti entre les associés coopérateurs et suivant les modalités prévues aux statuts.

Ces opérations sont déclarées auprès du Haut Conseil de la coopération agricole ».

Par ailleurs, les plus-values de cession ne provenant pas des opérations courantes réalisées par les associés coopérateurs ne sont pas répartissables et ne peuvent être affectées qu'en réserves (cf. article 15 de la loi du 10 septembre 1947, articles 46-3 et 44-3, des statuts types des coopératives agricoles et unions des coopératives agricoles homologués par le ministère chargé de l'agriculture).

##### 3.1.3. Engagements statutaires

L'article L. 526-3 du code rural précise que « [...] Les associés des coopératives agricoles ou unions de coopératives agricoles qui transmettent leur patrimoine par voie de fusion ou de scission deviennent associés des sociétés coopératives agricoles ou des unions bénéficiaires dans les conditions prévues à l'article L. 526-5. »

Les engagements d'activité des associés coopérateurs de l'entité absorbée ne sont pas modifiés dans l'entité absorbante suite à la fusion. Une augmentation des engagements statutaires requiert nécessairement un accord individuel des associés (art. L. 526-5 du code rural).

##### 3.1.4. Application des règles de combinaison aux regroupements des coopératives et unions de coopératives agricoles

En l'absence de situation de contrôle au sens de l'article L. 233-16 du code de commerce, les règles de la consolidation ne sont pas applicables aux coopératives et unions de coopératives agricoles. En conséquence, la méthode d'évaluation initiée dans le règlement n° 2004-01 du CRC relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées des sociétés commerciales ne peut pas être retenue.

Les coopératives et unions de coopératives agricoles qui se regroupent doivent établir et publier des comptes combinés conformément à l'article L. 524-6-2 du code rural. La combinaison étant une mise en commun d'intérêts, la valeur d'entrée des actifs et passifs de chacune des entités combinées est égale à la valeur nette comptable.

### 3.2. Evaluation des apports

#### 3.2.1. Principe général : évaluation des apports à la valeur comptable

Compte tenu du calcul de la parité sur la valeur nominale des parts, des modalités de répartition des résultats et du caractère impartageable des réserves, du maintien des droits et obligations des coopérateurs avant et après l'opération, du mode d'évaluation des actifs et passifs lors de l'entrée dans le périmètre de combinaison, les apports résultant d'opérations de fusion, de scission ou d'apports partiels d'actifs réalisés entre coopératives agricoles ou avec une union de coopératives agricoles sont enregistrés dans le traité d'apport pour leur valeur comptable. Il en est de même pour les apports résultant d'une opération de confusion de patrimoine.

Les valeurs comptables individuelles des actifs et passifs apportés et comptabilisés dans les comptes de la coopérative ou de l'union de coopératives agricoles absorbante ou bénéficiaire des apports correspondent aux valeurs de chaque actif et passif figurant dans les comptes de la coopérative ou union des coopératives agricoles absorbée ou apporteuse à la date d'effet de l'opération.

#### 3.2.2. Cas particuliers

##### 3.2.2.1. Coopérative ou union de coopératives agricoles absorbant une société commerciale détenue à 100 %

Conformément à l'article L. 526-10 du code rural :

« Lorsque, à compter des formalités de publicité prévues au deuxième alinéa de l'article L. 526-4, et jusqu'à la réalisation de l'opération, la coopérative agricole ou l'union de coopératives agricoles absorbante n'a pas cessé de détenir la totalité des actions ou des parts sociales représentant la totalité du capital de la société absorbée, il n'y a pas lieu à approbation de la fusion par l'assemblée générale extraordinaire de la société absorbée ni à l'information des associés mentionnés au deuxième alinéa de l'article L. 526-4.

Ces dispositions peuvent être mises en œuvre à condition que la société absorbée soit une société à responsabilité limitée, une société anonyme ou une société par action simplifiée. »

Une coopérative ou union de coopératives agricoles peut donc absorber une société commerciale filiale, selon la procédure simplifiée, lorsqu'elle détient la totalité des parts ou actions d'une des sociétés susvisées. L'exercice caractérisé du contrôle de la coopérative ou union de coopératives agricoles absorbante sur la société commerciale absorbée conduit à appliquer les dispositions du règlement n° 2004-01 du CRC précité. S'agissant d'opérations entre entités sous contrôle commun, les apports sont évalués à la valeur comptable.

En cas d'application de la dérogation prévue au paragraphe 4.3 du règlement n° 2004-01 précité, le mali de fusion constaté est comptabilisé dans les comptes de la coopérative ou union de coopératives agricoles absorbante dans les conditions et selon les modalités prévues par les dispositions du paragraphe 4.5 du règlement n° 2004-01, dans un sous-compte du compte 207. Il est rappelé que le mali technique n'est pas un élément amortissable et doit faire l'objet de test de dépréciation selon les dispositions prévues par l'article 322-5 du règlement n° 99-03 du CRC.

##### 3.2.2.2. Coopératives ou unions de coopératives agricoles faisant appel public à l'épargne

L'article L. 523-9 du code rural prévoit que les coopératives et les unions de coopératives agricoles peuvent faire appel public à l'épargne sous réserve de disposer d'un capital dont le montant intégralement libéré ne soit pas inférieur à 225 000 euros. Conformément à l'article L. 523-10 du code rural, elles « peuvent émettre des certificats coopératifs d'investissement dans les conditions prévues par le titre II *quater* de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de coopération ».

Dans ce cas, les titulaires de certificats coopératifs d'investissement disposent, en application de l'article 19 *duovicies* de la loi précitée, d'un droit sur l'actif net dans la proportion du capital qu'ils représentent, à la différence des associés coopérateurs qui ne peuvent recevoir qu'un montant au plus égal à la valeur nominale des parts qu'ils détenaient dans la coopérative ou union de coopératives agricoles absorbée ou apporteuse. Il en résulte que les actifs et passifs inscrits dans le traité d'apport par la coopérative ou union de coopératives agricoles absorbée ou apporteuse faisant appel public à l'épargne doivent être comptabilisés à la valeur réelle dans les comptes de la coopérative ou de l'union de coopératives agricoles absorbante ou bénéficiaire des apports.

### 4. Informations devant figurer dans l'annexe

Pour toutes les opérations entrant dans le champ d'application de ce règlement, les coopératives ou unions de coopératives agricoles absorbantes ou bénéficiaires des apports doivent mentionner les informations relatives à la nature et au contexte de l'opération ainsi que les modalités d'évaluation des apports.