

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ
AVIS N° 2007-06 DU 4 MAI 2007

**Relatif au traitement comptable des fusions et opérations
assimilées des coopératives agricoles et des unions de
coopératives agricoles**

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

Suite à la définition des conditions de mise en œuvre des opérations de restructuration juridique par l'ordonnance n° 2006-1225 du 5 octobre 2006 relative aux coopératives et aux unions de coopératives agricoles, l'assemblée plénière du Conseil national de la comptabilité réunie le 4 mai 2007, a adopté l'avis relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées des coopératives agricoles et des unions de coopératives agricoles.

1 - Champ d'application

1.1 - Les entités concernées

Cet avis du CNC s'applique aux coopératives ou unions de coopératives agricoles définies à l'article 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^{er} 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^{ème} 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^{er} 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 qu'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 oeuvres 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, sauf dans certains cas et sur accord de leur part.

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 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 oeuvre 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 « 208 - Autres immobilisations incorporelles » du plan comptable des sociétés coopératives agricoles et unions des coopératives agricoles).

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 cet avis, 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.

©Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, mai 2007