



# Circulaire N° 2156

Paris, le 20 octobre 2017

Direction des Affaires juridiques et fiscales

Rédacteurs : Muriel TINA : [muriel.tina@coopdefrance.coop](mailto:muriel.tina@coopdefrance.coop)

Guillaume DANTON : [guillaume.danton@coopdefrance.coop](mailto:guillaume.danton@coopdefrance.coop)

Karim ZEGGAGH : [kzeggagh@anr.coop](mailto:kzeggagh@anr.coop)

## DROIT COOPERATIF

**OBJET : l'affectation du résultat en coopérative et union de coopératives agricoles**

### CE QU'IL FAUT RETENIR

Cette circulaire a pour objet de rappeler les règles applicables en matière d'affectation du résultat en coopérative et union de coopératives agricoles.

Le non-respect de ces règles expose les administrateurs à des sanctions pénales prévues par l'article 26 de la loi du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération.

Il s'agit d'un travail mené par Coop de France et l'ANR dont les commentaires et recommandations constituent la synthèse de plusieurs réunions de travail. Nous remercions les juristes de Coop de France et les juristes des fédérations nationales spécialisées ainsi que les réviseurs qui ont contribué à la rédaction de cette circulaire et à sa relecture.

Les rédacteurs souhaitent que ce travail constitue une aide efficace pour les juristes, directeurs financiers et dirigeants des coopératives et union de coopératives agricoles.

*Circulaire*

<b>I</b>	<b>Préambule.....</b>	<b>5</b>
1.	<b>Le caractère a-capitaliste des coopératives et unions de coopératives agricoles</b>	<b>5</b>
2.	<b>L'impartageabilité des réserves protégée par une infraction pénale prévue par l'article 26 de la loi du 10 septembre 1947.....</b>	<b>6</b>
3.	<b>Affectation du résultat excédentaire : compétence de l'assemblée générale ordinaire annuelle sur proposition motivée du conseil d'administration .....</b>	<b>7</b>
4.	<b>Présentation de la note, son objectif, rappel du droit, commentaires et recommandations ou bonnes pratiques .....</b>	<b>9</b>
<b>II</b>	<b>L'affectation du résultat : sa mise en application .....</b>	<b>9</b>
1.	<b>Résultat déficitaire ou report à nouveau débiteur : quelles conséquences sur l'affectation du résultat ? .....</b>	<b>10</b>
1-1	Que prévoient les textes ? .....	10
1-2	Commentaires .....	10
1-3	Recommandations .....	10
2.	<b>La dotation des réserves obligatoires .....</b>	<b>11</b>
2-1	Que prévoient les textes ? .....	11
2-2	Quelles sont les réserves obligatoires et l'ordre de leurs dotations ? .....	11
-	La réserve indisponible tiers non associés (TNA) .....	11
-	La réserve pour les subventions d'investissement reçues de l'Union européenne, de l'Etat, de collectivités publiques ou d'établissements publics.....	11
-	La réserve de dévolution .....	12
-	La réserve légale.....	12
-	La réserve de plus-value de cession .....	13
-	La réserve compensant le remboursement de parts sociales .....	14
3.	<b>Affectation du résultat répartissable : quel est l'ordre d'affectation imposé par l'article L. 524-2-1 du CRPM ?.....</b>	<b>16</b>
3-1	Les intérêts servis aux parts sociales .....	16
a)	Quelle est l'assiette du résultat distribuable sous forme d'intérêts aux parts sociales ? .....	16
b)	Quel est le plafonnement ?.....	16
b-1	Pour les parts sociales des associés coopérateurs ? .....	16
b-2	Pour les parts sociales des associés non coopérateurs ? .....	16
b-3	Pour les parts sociales d'épargne ? .....	17
b-4	Pour les parts sociales à avantages particuliers (PSAP) ? .....	17
3-2	La distribution, le cas échéant, de tout ou partie des dividendes reçus au titre des participations visées à l'article L. 523-5-1 du Code rural et de la pêche maritime.....	17
a)	Que prévoient les textes ? .....	17
b)	Les associés concernés.....	18
c)	L'assiette de la distribution .....	18
d)	Aspects fiscaux .....	18
3-3	Les ristournes .....	19
a)	Que prévoient les textes ? .....	19
b)	Commentaires .....	19

<b>3-4 Provision pour parfaire l'intérêt servi aux parts sociales</b> .....	21
a) Que prévoient les textes ? .....	21
b) Commentaires .....	22
<b>3-5 Provisions pour ristournes éventuelles</b> .....	23
a) Que prévoient les textes ? .....	23
b) Commentaires .....	24
c) Recommandations .....	25
<b>4. Les réserves facultatives, les autres réserves</b> .....	<b>25</b>
4-1 Les réserves statutaires ou contractuelles .....	25
<b>5. Comment traiter le résultat des opérations Tiers Non Associés (TNA) ?</b> .....	<b>26</b>
5-1 Comment affecter le résultat Tiers Non Associés (TNA) excédentaire ? .....	26
5-2 Comment traiter le résultat Tiers Non Associés (TNA) excédentaire en présence d'un résultat Associé Coopérateur déficitaire ? .....	27
5-3 Comment traiter le résultat Tiers Non Associés (TNA) déficitaire en présence d'un résultat Associé Coopérateur excédentaire ? .....	27
5-4 Comment traiter le résultat Tiers Non Associés (TNA) excédentaire et le résultat Associé Coopérateur (AC) excédentaire en présence d'un report à nouveau débitaire TNA ? .....	28
<b>6. Tableau récapitulatif : affectations obligatoires ou possibles des excédents de     l'exercice</b> .....	<b>31</b>

## I **Préambule**

### 1. **Le caractère a-capitaliste des coopératives et unions de coopératives agricoles**

L'objectif premier d'une coopérative ou union de coopératives agricoles n'est pas la rentabilité du capital social dans un but essentiellement lucratif, mais bien le développement des exploitations de leurs membres grâce à leurs apports et à son fonctionnement basé sur le principe d'efficacité collective.

Les sociétés coopératives agricoles ont ainsi 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 juridique.*

*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 » (article [L.521-1](#) du Code rural et de la pêche maritime ci-après « CRPM »).*

Une coopérative est une société composée de personnes qui prennent en main leur destin professionnel, fondée sur la solidarité entre les associés coopérateurs et entre les générations. La coopérative est gérée par un conseil d'administration (ou un directoire et conseil de surveillance) dont les membres sont élus démocratiquement par l'assemblée générale des coopérateurs ou de leurs délégués dans les coopératives à sections. Elle peut également avoir recours à la gestion par directoire et conseil de surveillance.

Les agriculteurs sont à la fois associés par le capital souscrit et bénéficiaires des activités de la coopérative dans le cadre de leur engagement d'activité que ce soit pour la collecte - vente de leurs produits, leurs approvisionnements ou l'utilisation de services. Ils participent étroitement à la vie de la coopérative, d'un point de vue financier tout d'abord, mais également par la prise de décisions stratégiques pour la coopérative en participant notamment aux assemblées générales et en votant l'affectation du résultat.

La vocation première des coopératives et de leurs unions est de rémunérer au mieux et sur le long terme les productions, d'approvisionner les associés en intrants ou de leur rendre des services à moindre coût dans le respect des principes d'égalité et d'équité de traitement. Pour ce faire, elle doit créer et maintenir des débouchés. La relation entre la coopérative et l'associé coopérateur est une relation économique mais pas commerciale, caractérisée par la double qualité (associé et coopérateur – utilisateur économique). Ainsi, dans les coopératives de collecte-vente parle-t-on d'apport ou de cession de produits, et non de vente ou d'achat. Cette relation économique à but non lucratif pour la coopérative, est régie par des règles spécifiques définies par des textes législatifs et réglementaires, les modèles de statuts traduisant les principes coopératifs universels définis par l'Alliance coopérative internationale (ACI) et subsidiairement par des normes juridiques et économiques de droit commun.

Les coopératives agricoles relèvent, par ordre de préséance :

1/ des dispositions du livre V, titre II du CRPM

2/ des dispositions de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération

3/ du Code de commerce

4/ du Code civil

La coopérative en tant que structure permettant la mise en commun de ressources financières doit donc être perçue comme un investissement au service de l'intérêt collectif, comme le rappelle l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 10 septembre 1947 :

*« La coopérative est une société constituée par plusieurs personnes volontairement réunies en vue de satisfaire à leurs besoins économiques ou sociaux par la mise en commun de moyens.*

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

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

Les coopératives et union de coopératives agricoles ne sont ni des sociétés commerciales, ni des sociétés civiles. On dit qu'elles sont des sociétés « sui generis » (de leur propre genre).

La loi d'Avenir pour l'Agriculture, l'Alimentation et la Forêt n°2014-1170 du 13 octobre 2014 (ci-après la « LAAAF ») a consacré le caractère indissociable de la double qualité de l'associé coopérateur. Elle a précisé par ailleurs la nature de la rémunération des associés coopérateurs, apporteurs de produits. Constituent ainsi des éléments de la rémunération de leurs apports, les acomptes et les compléments de prix, dont les modalités sont déterminées par le conseil d'administration, mais également, le cas échéant, la ristourne coopérative décidée en assemblée générale. Il en est de même pour les associés coopérateurs des coopératives d'approvisionnement ou de services.

6

Du fait de la double qualité de l'associé coopérateur, l'affectation du résultat des coopératives agricoles et de leurs unions implique de bien distinguer :

- La part de résultat qui n'est pas distribuable par la coopérative,
- La part de résultat qui ne peut revenir qu'aux seuls associés coopérateurs,
- La part de résultat qui peut revenir à tous les associés, qu'ils soient coopérateurs ou non coopérateurs.

## **2. L'impartageabilité des réserves protégée par une infraction pénale prévue par l'article 26 de la loi du 10 septembre 1947**

Une des spécificités de la coopérative réside dans l'impartageabilité des réserves qui traduit de façon concrète la solidarité entre les générations d'associés qui se succèdent dans la coopérative (Article [R.524-21](#) du CRPM).

La conséquence de la mise en œuvre de ce principe est qu'un associé quittant la coopérative a droit au remboursement de son capital social à sa simple valeur nominale sous réserve d'éventuelles pénalités pour non-respect de l'engagement. Ainsi, les réserves qu'il a contribué à constituer pendant son adhésion restent la propriété de la coopérative. Ce mécanisme permet aux nouveaux coopérateurs, avec le même apport en capital que leurs prédécesseurs, d'accéder à un outil économique performant.

A la dissolution, l'excédent d'actif net après remboursement du capital social ne peut être dévolu qu'à une autre coopérative, union de coopératives ou à une œuvre d'intérêt général agricole. C'est la raison pour laquelle on ne peut pas « acheter une coopérative » comme il est possible d'acquérir une entreprise commerciale, même si une coopérative peut céder tout ou partie de ses actifs lors d'une opération de restructuration.

Aux termes de l'**article 26 de la loi du 10 septembre 1947**, sont punis de 5 ans d'emprisonnement et de 375 000 euros d'amende (Article [313-1](#) du Code pénal), de peines complémentaires (Article [313-7](#) du Code pénal) et d'exclusion des marchés publics pour une durée de cinq ans au plus (Article [313-8](#) du Code pénal), les auteurs des faits constitutifs du délit d'escroquerie suivant :

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

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

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

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

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

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

La réserve pour les subventions d'investissement reçues de l'Union européenne, de l'Etat, de collectivités publiques ou d'établissements publics et la réserve de dévolution sont en particulier visées par ces dispositions et ne peuvent en aucun cas être réparties ou distribuées aux associés (cf. infra).

### **3. Affectation du résultat excédentaire : compétence de l'assemblée générale ordinaire annuelle sur proposition motivée du conseil d'administration**

Le résultat des coopératives et unions de coopératives agricoles est déterminé selon les règles du Code de commerce (Articles [L.123-12](#) à [L.123-22](#), par renvoi de l'article [L.524-6](#) du CRPM), dans le respect des règles posées par le plan comptable des sociétés coopératives agricoles et de leurs unions.

Les coopératives agricoles établissent des comptes annuels qui comprennent le bilan, le compte de résultat ainsi qu'une annexe légale. Les modèles de statuts des coopératives agricoles précisent à l'article 48-1 que : « *l'excédent de l'exercice est la résultante des produits et des charges tels qu'ils sont comptabilisés selon les règles visés à l'article 46.*

*Ces produits ne comportent pas le montant des subventions d'investissements reçues de l'Etat, des collectivités ou établissements publics qui doit être porté directement à une réserve indisponible spéciale ».*

Il faut en conclure que ce résultat constitue un ensemble unique, mais, dans la mesure où il est toujours formé de diverses composantes, celles-ci donnent lieu à des affectations différentes déterminées selon des règles spécifiques.

L'affectation du résultat des coopératives agricoles et de leurs unions implique de distinguer :

- La part de résultat qui n'est pas distribuable par la coopérative,
- La part de résultat qui ne peut revenir qu'aux seuls associés coopérateurs,
- La part de résultat qui peut revenir à tous les associés, qu'ils soient coopérateurs ou non coopérateurs.

Il convient donc de combiner à l'intérieur de ces distinctions les résultats suivants :

- Le résultat provenant des opérations réalisées avec les associés coopérateurs dont celui relevant de l'objet accessoire ;
- Le résultat provenant des opérations diverses (article 4 des modèles de statuts) ;
- Le résultat provenant des opérations réalisées avec les tiers non associés (TNA) ;
- Le résultat provenant des dividendes perçus des filiales et participations ;
- Le résultat provenant de toutes les autres opérations (exemples : locations, gestion du patrimoine...) ;
- Le résultat provenant des opérations financières et exceptionnelles.

Depuis la loi n° 2006-11 d'orientation agricole du 5 janvier 2006 (ci-après « LOA »), le droit à l'information des associés lors de l'assemblée générale ordinaire annuelle a été renforcé. Pour leur permettre de faire les choix d'affectation de résultat en toute connaissance de cause, le conseil d'administration doit fournir des informations détaillées sur la situation et la stratégie à long terme de la coopérative et sur la justification des choix d'affectation de résultat<sup>1</sup>.

8

Par ailleurs, la LOA a défini de nouvelles modalités d'affectation de résultat, inchangées depuis. Cette affectation des différentes composantes du résultat suit l'ordre suivant :

- Apurement des déficits antérieurs, le cas échéant ;
- Dotation des réserves obligatoires : réserve légale, activité TNA, réserve compensant le remboursement des parts sociales ;
- Rémunération prioritaire des parts sociales à avantages particuliers éventuellement créées par émission de nouvelles parts ou conversion de parts d'activité ;
- Intérêts aux parts sociales des associés coopérateurs et des non coopérateurs ;
- Dividendes reçus des participations détenues dans les filiales ;
- Ristournes en numéraire et/ou en parts sociales d'épargne ;
- Constitution d'une provision pour parfaire l'intérêt aux parts ;
- Constitution d'une provision pour ristournes éventuelles ;
- Dotation des réserves facultatives.

**Il est recommandé d'utiliser dans les résolutions soumises à l'assemblée générale ordinaire annuelle, notamment pour désigner les réserves, les expressions du plan comptable des sociétés coopératives agricoles.**

Au-delà de cette énumération formelle, l'affectation du résultat proposée par le conseil d'administration à l'assemblée générale ordinaire annuelle s'organise autour de trois

---

<sup>1</sup> Cf. circulaire Coop de France n° 2009 « Loi d'orientation agricole n° 2006-11 du 5 janvier 2006 »

orientations qui doivent être l'expression de la stratégie que le conseil souhaite faire partager aux adhérents :

- La rémunération des parts sociales des associés et le renforcement de leur capital social,
- Le complément de rémunération de l'agriculteur par la distribution de ristournes,
- La part de résultat conservée dans la coopérative ou l'union pour financer son développement futur.

En outre, les associés bénéficient d'un droit permanent à l'information qui leur permet à tout moment d'avoir accès aux documents statutaires (statuts, règlement intérieur) et aux documents d'assemblée générale des 3 derniers exercices clos (comptes annuels, comptes consolidés et combinés le cas échéant, liste des administrateurs, rapports du commissaire aux comptes le cas échéant, rapport du conseil d'administration aux associés, procès-verbaux des assemblées générales).

#### **4. Présentation de la note, son objectif, rappel du droit, commentaires et recommandations ou bonnes pratiques**

Les pratiques constatées révèlent que les règles permettant l'organisation de l'affectation du résultat des coopératives agricoles et de leurs unions, proposées par le conseil d'administration sont complexes et peuvent faire l'objet d'incompréhensions, d'interprétations ou de confusions avec les autres formes juridiques et notamment les sociétés commerciales.

Les décisions à prendre en assemblée générale ordinaire de coopérative portent sur trois axes fondamentaux :

- Quelle est la part de l'excédent laissée en réserves destinée notamment à financer des projets à moyen terme, et quelle est la part distribuée aux associés ?
- Pour la part distribuée aux associés, comment se fait la répartition, dès lors qu'elle est possible, entre ristournes, intérêts aux parts sociales ... ?
- Qu'est-il possible de faire en présence d'un report à nouveau déficitaire et/ou d'un exercice déficitaire ?

Ces questions font souvent l'objet de discussions animées entre les membres du conseil d'administration chargés de présenter une proposition d'affectation de résultat à l'assemblée générale, ainsi qu'entre les associés lors de l'assemblée générale. La partie du résultat ristournée aux adhérents constitue en effet un élément de leur compétitivité.

Cette note a pour objectif, quel que soit leur mode de gouvernance (conseil d'administration ou directoire et conseil de surveillance) :

- de rappeler le droit en vigueur en matière d'affectation du résultat en coopérative et union de coopératives agricoles,
- d'apporter des commentaires et recommandations liés aux bonnes pratiques constatées sur le terrain pour la mise en œuvre pratique de l'affectation du résultat.

## ***II L'affectation du résultat : sa mise en application***

## **1. Résultat déficitaire ou report à nouveau débiteur : quelles conséquences sur l'affectation du résultat ?**

### **1-1 Que prévoient les textes ?**

L'article [L.524-2-1](#) du CRPM prévoit les modalités d'affectation du résultat en précisant expressément que l'assemblée générale ordinaire annuelle ne peut délibérer sur la proposition motivée d'affectation du résultat présentée par le conseil d'administration ou le directoire qu'après imputation du report à nouveau déficitaire et dotation des réserves obligatoires.

Le cas particulier du résultat des opérations réalisées avec les tiers non associés est visé par l'article [L.522-5](#) du CRPM et traité en partie 5 de la présente circulaire.

Toute distribution aux sociétaires en l'absence d'excédents peut faire l'objet de sanctions. Sont ainsi punis « *des peines portées aux articles [313-1](#), [313-7](#) et [313-8](#) du Code pénal [...] les administrateurs ou gérants qui, en l'absence d'excédents d'exploitation [...] ont distribué aux sociétaires les intérêts ou ristournes prévus aux articles 14 et 15 de la présente loi* » (article 26 de la loi du 10 septembre 1947).

### **1-2 Commentaires**

L'affectation du résultat excédentaire d'une coopérative agricole recouvre d'une part les dotations obligatoires aux termes de la loi et des statuts et, d'autre part, les distributions au profit des associés selon les modalités limitativement prévues par la loi.

#### **- En cas de report à nouveau débiteur**

Aucune distribution ne peut être faite tant qu'un report à nouveau débiteur, que ce soit au titre du résultat avec les associés coopérateurs ou au titre du résultat avec les TNA, figure au bilan.

Le report à nouveau débiteur représente les pertes accumulées par la coopérative jusqu'à la date de clôture de l'exercice en cours et que la coopérative a choisi d'affecter en report à nouveau, ou n'a pas eu la possibilité d'apurer en utilisant les fonds propres selon l'ordre stipulé à l'article 49 §1 des modèles de statuts.

#### **- En cas de résultat déficitaire**

L'article 49 §1 des modèles de statuts précise que le déficit constaté au cours de l'exercice est, par décision de l'assemblée générale ordinaire annuelle, soit affecté en report à nouveau, soit imputé sur les réserves facultatives s'il en a été constitué, sur la réserve pour remboursement des parts, et, après épuisement des autres réserves et des provisions pour parfaire l'intérêt aux parts et/ou pour ristournes éventuelles, sur la réserve légale et en dernier lieu sur les réserves indisponibles.

Le résultat déficitaire s'entend comme le résultat final net de l'exercice.

### **1-3 Recommandations**

En cas de report à nouveau débiteur, tout résultat bénéficiaire doit servir en premier lieu à apurer ces pertes accumulées avant d'envisager toutes distributions aux associés.

Le calcul de la dotation à la réserve légale se fait sur le montant du résultat de l'exercice, une fois déduit le montant ayant servi à apurer le report à nouveau débiteur.

Si tout ou partie de la réserve constituée des résultats des opérations avec les TNA a été utilisée pour apurer des pertes sociales, cette réserve doit obligatoirement être reconstituée par prélèvement prioritaire, mais après dotation de la réserve légale, sur les résultats excédentaires ultérieurs.

Il est recommandé de privilégier l'imputation de la perte de l'exercice sur les fonds propres au lieu de constituer un report à nouveau. En tout état de cause, il est recommandé d'apurer le report à nouveau débiteur dans un délai maximum de 5 ans.

Il convient toutefois de préciser que, compte tenu de l'impartageabilité des réserves, l'apurement par les fonds propres des déficits obtenus volontairement reviendrait à une distribution illégale de réserves, susceptible d'exposer les administrateurs aux sanctions pénales prévues par l'article 26 de la loi du 10 septembre 1947.

Le conseil d'administration doit donc, dans son rapport annuel, expliquer l'origine des pertes et exposer les mesures prises pour redresser la situation de la coopérative ou union, qui justifient que l'imputation du déficit sur les réserves soit exceptionnelle et non systémique.

## **2. La dotation des réserves obligatoires**

### **2-1 Que prévoient les textes ?**

L'article [L.524-2-1](#) du CRPM relatif à l'affectation des résultats des coopératives et unions de coopératives agricoles prévoit la constitution de réserves obligatoires et de réserves facultatives. Il impose la dotation des réserves obligatoires avant toute répartition entre les associés et avant l'affectation du solde de l'excédent net non distribué en réserves facultatives.

11

Conformément à l'article [R.524-21](#) du CRPM, les réserves ne peuvent être partagées entre les associés à quelque titre que ce soit. Toutefois, l'assemblée générale peut en disposer en cas de revalorisation du capital social et pour couvrir les pertes sociales.

### **2-2 Quelles sont les réserves obligatoires et l'ordre de leurs dotations ?**

- ☞ **La réserve indisponible « tiers non associés » (TNA)**
- ☞ **La réserve pour les subventions d'investissement reçues de l'Union européenne, de l'Etat, de collectivités publiques ou d'établissements publics**
- ☞ **La réserve de dévolution**
- ☞ **La réserve de plus-value de cession**
- ☞ **La réserve légale**
- ☞ **La réserve compensant le remboursement de parts sociales**

- **La réserve indisponible tiers non associés (TNA)**

Se reporter au chapitre 5 page 27.

- **La réserve pour les subventions d'investissement reçues de l'Union européenne, de l'Etat, de collectivités publiques ou d'établissements publics**

En vertu de l'article [L.523-7](#) du CRPM, « *Le montant total des subventions reçues de l'Union européenne, de l'Etat, de collectivités publiques ou d'établissements publics est porté à une réserve indisponible spéciale.* »

L'article 48-1 des modèles de statuts précise que les produits et charges permettant d'établir l'excédent de l'exercice « *ne comportent pas le montant total des subventions d'investissements reçues de la Communauté européenne, de l'Etat, des collectivités ou des établissements publics qui doit être porté directement à une réserve indisponible spéciale.* »

**Il résulte de ces dispositions que ces subventions d'investissement sont portées directement en réserve indisponible (compte 10621) dès la comptabilisation de la subvention.** Ces sommes ne passent pas par le compte de résultat et ne font pas, en tant que telles, l'objet d'une décision d'assemblée générale.

Cela étant dit, il est recommandé à la coopérative ou union d'informer les associés lors de l'assemblée générale ordinaire, du montant des subventions dont elle a bénéficié au cours de l'exercice.

#### - **La réserve de dévolution**

D'un point de vue juridique, la dévolution est le transfert de la propriété d'un bien d'une personne morale dissoute à une autre personne morale.

Les coopératives et leurs unions peuvent recevoir des dévolutions d'autres coopératives ou unions, de SICA, d'associations ou de syndicats régis par les dispositions du Code du travail. Le boni de liquidation des coopératives est impartageable entre les associés et doit obligatoirement faire l'objet d'une dévolution. Parallèlement, les coopératives et unions de coopératives qui la reçoivent ne peuvent pas la répartir entre leurs associés et doivent la placer en réserve.

L'article [L.526-2](#) du CRPM précise ainsi « *qu'en cas de dissolution d'une société coopérative ou d'une union de sociétés coopératives, l'excédent de l'actif net sur le capital social [...] est dévolu soit à d'autres coopératives ou unions de coopératives, soit à des œuvres d'intérêt général agricole.* »

Toutes les dévolutions doivent faire l'objet d'une déclaration au Haut Conseil de la coopération agricole (ci-après « HCCA »). L'organisme bénéficiaire doit accepter cette dévolution. Une attestation lui est demandée par le HCCA pour les dévolutions supérieures à un certain montant<sup>2</sup>.

**La dévolution est directement portée en réserve indisponible (compte 10623). La procédure comptable recommande de ne pas faire transiter ces sommes par le compte de résultat afin d'avoir la garantie de les retrouver en totalité dans les fonds propres, quitte à accroître le déficit de l'exercice.** Elle ne fait donc pas l'objet d'une décision d'assemblée générale. Il est toutefois recommandé d'informer les associés lors de l'assemblée générale ordinaire du montant des dévolutions reçues au cours de l'exercice.

#### - **La réserve légale**

---

<sup>2</sup> Montant supérieur à 500 euros. Se reporter à la rubrique « Vos démarches » sur le site du HCCA (<http://www.hcca.coop/>)

En application de l'article [R.524-21](#) du CRPM, il est fait annuellement un prélèvement sur le résultat excédentaire d'un dixième affecté à un fonds de réserve appelé réserve légale. **Ce prélèvement de 10 % cesse d'être obligatoire lorsque le montant de la réserve légale atteint le montant global du capital social** (parts sociales d'activité, parts sociales des associés non coopérateurs, parts sociales d'épargne et parts sociales à avantages particuliers).

Quelle est l'assiette du résultat excédentaire pour la dotation de cette réserve ?

Le calcul de la dotation à la réserve légale se fait hors excédents provenant des opérations réalisées avec les tiers non associés qui sont non répartissables et après avoir apuré l'éventuel report à nouveau déficitaire « associés coopérateurs ».

En effet, l'article 48-2 des modèles de statuts précise que « *l'excédent réparti est constitué de l'excédent, après imputation du report à nouveau déficitaire le cas échéant, et diminué des sommes affectées aux réserves obligatoires. Il est effectué annuellement sur l'excédent un prélèvement d'un dixième destiné à la constitution de la réserve légale* ».

La réserve légale est ainsi le premier des éléments de l'affectation du résultat après l'imputation du report à nouveau déficitaire, s'il en existe un.

Une fois le plafond atteint, la dotation à la réserve légale n'est plus obligatoire. La coopérative ou l'union peut continuer à la doter à condition que les associés soient informés de son caractère facultatif. En effet, sa suralimentation de la réserve légale a un impact sur les distributions aux associés coopérateurs et aux associés non coopérateurs ainsi que sur la participation des salariés. Il est donc nécessaire que l'assemblée générale se prononce sur cette dotation non obligatoire et le texte de la résolution d'assemblée générale doit mentionner ce caractère facultatif.

13

#### - **La réserve de plus-value de cession**

Les plus-values réalisées sur cessions d'immobilisations (immobilières, mobilières, financières) constatent l'écart entre la valeur économique (valeur de revente) du bien et sa valeur nette comptable.

L'ancien article 46 §3 des statuts types (avant la réforme de 2008) prévoyait que « *les profits résultant d'autres opérations que celles normalement effectuées par la coopérative avec des associés coopérateurs ne peuvent en aucun cas faire l'objet, sous une forme quelconque, d'une répartition entre les associés.* »

La plus-value en question devait donc être portée en réserve. Sur le plan comptable, la plus-value était affectée en réserves facultatives (ou autres réserves) au compte 1068, lorsque le résultat était suffisant.

**Cette obligation d'affectation de la plus-value de cession en réserve a disparu avec la réforme des statuts de 2008.** En effet l'article 48 §2 et 3 précise dorénavant que :

« *2. L'excédent réparti est constitué de l'excédent après imputation du report à nouveau le cas échéant, et diminué des sommes affectées aux réserves obligatoires.*

[...]

*3. L'excédent affecté au service de ristournes aux associés coopérateurs ne peut porter que sur le résultat des opérations réalisées entre ceux-ci et la coopérative. Cet excédent ne peut être réparti entre les associés coopérateurs que proportionnellement aux opérations qu'ils ont réalisées avec la coopérative au cours de l'exercice écoulé. »*

**La plus-value de cession est dorénavant incluse dans l'excédent répartissable, tel que défini à l'article 48 §2 des modèles de statuts et peut être distribuée exclusivement sous forme d'intérêts aux parts sociales.**

**S'agissant d'un résultat exceptionnel non lié à l'activité de la coopérative avec les coopérateurs, elle ne peut pas faire l'objet d'une distribution sous forme de ristournes.**

En revanche, quand cette réserve a été constituée antérieurement à la réforme de 2008, elle doit être conservée sauf imputation des pertes dans les conditions définies par l'article 49 des modèles de statuts.

- **La réserve compensant le remboursement de parts sociales**

L'article [R.523-5](#) du CRPM prévoit la constitution d'une réserve destinée à compenser les parts sociales annulées.

Cet article dispose en son alinéa 4 que « *le remboursement des parts annulées souscrites ou acquises dans le cadre de l'engagement prévu au a) de l'article [L.521-3](#), doit être compensé par la constitution d'une réserve prélevée sur le résultat. La dotation à cette réserve est égale au montant de ces parts remboursées pendant l'exercice diminué, le cas échéant, des nouvelles parts souscrites pendant cette période.* »

En conséquence, l'article 16 alinéas 3 et 4 des modèles de statuts prévoit :

*« 3. Le remboursement des parts souscrites ou acquises par les associés coopérateurs dans le cadre de leur engagement d'activité, annulées faute de cession à un tiers ou à d'autres associés coopérateurs dans les conditions prévues aux articles 18 et 19 ci-dessous, doit être compensé par la constitution d'une réserve prélevée sur le résultat. La dotation à cette réserve est égale au montant des parts remboursées pendant l'exercice, diminué, le cas échéant, du montant des nouvelles parts souscrites pendant cette période.*

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

Cette réserve doit être dotée à hauteur du différentiel entre le montant des parts remboursées et le montant des parts souscrites. Si le montant des parts souscrites a été supérieur au cours de l'exercice au montant des parts remboursées, il n'y aura pas lieu à la dotation de cette réserve. Elle permet donc aux coopératives de tenir compte des nouvelles souscriptions de parts sociales au cours de l'exercice.

**Le texte fait référence au remboursement et non à l'annulation des parts sociales.** Donc tant que les parts ne sont pas remboursées, le montant représenté par les parts annulées n'est pas à prendre en compte pour le calcul de la réserve.

**Le texte ne visant que les parts souscrites ou acquises par les associés coopérateurs, les conversions de parts sociales d'activité en parts à avantages particuliers, de même que le remboursement de ces dernières ne sont pas des opérations à prendre en compte pour la dotation de la réserve compensant le remboursement de parts sociales. Il en est également ainsi pour les parts sociales d'épargne et les parts des associés non coopérateurs.**

Sur le même principe, dans le cadre d'une opération de radiation des associés coopérateurs, il n'y a pas de dotation de la réserve tant que les associés visés n'ont pas été remboursés de leur capital social.

En cas d'annulation de parts, le compte 101 - Capital social est débité par le crédit du compte 4567 Associés - Parts annulées à rembourser.

Le remboursement effectif des parts entraîne par décision de l'assemblée générale la dotation d'une somme correspondante au compte 10646 - Réserve compensant les remboursements de parts, par prélèvement sur les résultats de l'exercice clos.

Si les résultats étaient insuffisants pour doter cette réserve sur la période en cours, il est obligatoire de doter cette réserve à partir des excédents ultérieurs en respectant l'ordre d'affectation aux réserves obligatoires.

En cas de fusion, la coopérative apporteuse qui serait soumise à cette obligation de dotation ultérieure de la réserve pour remboursement de parts sociales transmet cette obligation à la coopérative bénéficiaire.

Quand le montant des parts souscrites au cours de l'exercice est supérieur au montant des parts remboursées, il n'y a aucune conséquence sur la réserve pour parts annulées. Comme tous postes de réserves elle ne fonctionne qu'à la hausse.

En résumé :

- Cette réserve est à doter en cas de remboursement de parts sociales d'activité (et non lors de l'annulation) dont le montant serait supérieur au montant des parts d'activité souscrites au cours de l'exercice social considéré.
- Cette dotation se fait sur l'excédent de résultat de la coopérative et en cas de résultat inexistant ou insuffisant, il faudra doter la réserve en totalité ou compléter celle-ci par prélèvement sur les résultats excédentaires ultérieurs.

3. **Affectation du résultat répartiissable : quel est l'ordre d'affectation imposé par l'article L.524-2-1 du CRPM ?**

**3-1 Les intérêts servis aux parts sociales**

En application de l'article [L.521-3](#) du CRPM, l'intérêt servi sur le montant libéré des parts sociales est au plus égal au taux prévu à l'article 14 de la loi du 10 septembre 1947.

L'article 14 de la loi du 10 septembre 1947 prévoit que les coopératives ne peuvent servir à leur capital qu'un intérêt dont le taux est au plus égal à la moyenne du taux moyen de rendement des obligations des sociétés privées (TMO) des 3 dernières années civiles majoré de 2 points. Cette moyenne peut être majorée de 2 points supplémentaires pour la rémunération du capital social des associés non coopérateurs.

Sur proposition du conseil d'administration, il sera proposé un taux de rémunération des parts sociales dans la limite du plafond fixé par l'article 14 de la loi précitée.

a) **Quelle est l'assiette du résultat distribuable sous forme d'intérêts aux parts sociales ?**

**Tous les résultats, excepté le résultat tiers non associé, qu'ils soient issus de l'activité avec les associés coopérateurs, financiers, exceptionnels, provenant d'opérations accessoires ou annexes entrent dans l'assiette du résultat distribuable sous forme d'intérêts aux parts sociales, ou sont affectables à la provision pour parfaire l'intérêt aux parts sociales.**

16

Point de vigilance : la résolution de distribution des intérêts aux parts sociales doit être en cohérence avec le montant réellement versé. Si la résolution ne peut pas mentionner précisément la somme finale, il est conseillé de préciser que les éventuels reliquats provenant du calcul individuel des intérêts aux parts seront automatiquement affectés au poste « réserves facultatives » à la fin de la résolution relative aux intérêts aux parts sociales.

Si le coût de traitement administratif du versement des intérêts aux parts sociales dont le montant est inférieur à un certain montant est disproportionné, l'assemblée générale peut proposer de les porter en compte courant d'activité, s'il en existe.

b) **Quel plafonnement pour quels bénéficiaires ?**

**b-1 Pour les parts sociales des associés coopérateurs ?**

L'article [R.524-20](#) du CRPM détermine les associés pouvant bénéficier d'un intérêt aux parts sociales plafonné par l'article 14 de la loi du 10 septembre 1947 :

*« Les intérêts servis aux parts sociales et les dividendes reçus au titre des participations détenues et redistribués en application de l'article [L.524-2-1](#) sont versés aux associés coopérateurs détenteurs de parts sociales à la date de convocation de l'assemblée générale. »*

**b-2 Pour les parts sociales des associés non coopérateurs ?**

L'article [L.522-4](#) du CRPM précise que « *les parts sociales des associés non coopérateurs donnent droit à un intérêt dont les statuts peuvent fixer le taux à deux points au-dessus de celui des parts des associés coopérateurs. Les statuts peuvent aussi leur accorder une priorité sur les parts des associés coopérateurs pour le service de ces intérêts.* »

En résumé :

**Tous les associés coopérateurs et non coopérateurs le cas échéant, inscrits sur le fichier des associés au jour de l'envoi de la convocation de l'assemblée générale sont susceptibles de bénéficier de la rémunération de leur capital social libéré.**

**Lorsqu'un associé coopérateur s'est retiré valablement de la coopérative entre la date de convocation de l'assemblée générale, et le jour de la tenue de ladite assemblée, il bénéficie de la rémunération de son capital.**

### **b-3 Pour les parts sociales d'épargne ?**

A l'instar des parts sociales d'activité, **les parts sociales d'épargne réservées aux associés coopérateurs, peuvent bénéficier d'une rémunération sous la forme d'un intérêt aux parts sociales qui peut être différente de celle attribuée aux parts sociales d'activité**, à condition de respecter le taux maximum visé à l'article 14 de la loi du 10 septembre 1947 (Articles [L.523-4-1](#) et [L.524-2-1](#) du CRPM).

### **b-4 Pour les parts sociales à avantages particuliers (PSAP) ?**

Les avantages attachés aux parts sociales à avantages particuliers (PSAP) des associés coopérateurs et des associés non coopérateurs peuvent consister en :

- Une rémunération sous la forme d'un intérêt aux parts sociales supérieure à celle servie aux parts sociales d'activité dans la limite du plafond fixé par l'article 14 de la loi du 10 septembre 1947,
- Et/ou un service prioritaire de cet intérêt aux parts,
- Et/ou un versement de dividendes d'une ou plusieurs filiales dans la limite du plafond fixé par l'article 14 de la loi du 10 septembre 1947 majoré de 2 points (Article [L.523-5-1](#) du CRPM).

**Les avantages attachés à ces parts sociales doivent être déterminés par les statuts et relèvent donc de la compétence de l'assemblée générale extraordinaire mais la décision de versement reste de la compétence de l'assemblée générale ordinaire annuelle.**

### **3-2 La distribution, le cas échéant, de tout ou partie des dividendes reçus au titre des participations visées à l'article [L.523-5-1](#) du Code rural et de la pêche maritime**

#### **a) Que prévoient les textes ?**

Les articles [L.523-5-1](#) et [L.524-2-1](#) du CRPM disposent que les **coopératives et leurs unions peuvent distribuer à leurs associés coopérateurs et non coopérateurs, au prorata des parts sociales libérées, tout ou partie, des dividendes reçus au titre des participations qu'elles détiennent dans leurs filiales ou dans des sociétés qu'elles contrôlent.**

Cette disposition permet expressément la redistribution en cascade des dividendes reçus par une union de coopératives vers ses coopératives associées et des coopératives associées vers leurs propres associés.

Ces dividendes peuvent constituer un avantage octroyé aux parts sociales à avantages particuliers.

#### **b) Les associés concernés**

L'article [R.524-20](#) du CRPM ne vise que les dividendes versés aux associés coopérateurs, détenteurs de parts sociales **à la date de convocation de l'assemblée générale**. On ne peut que regretter que cet article ne vise pas expressément les associés non coopérateurs pour lesquels on applique, par analogie, la même règle.

Le montant revenant à chacun d'eux est fonction du montant des parts sociales libérées.

La date à prendre en compte fait l'objet de pratiques divergentes selon les coopératives. Il peut s'agir des parts sociales libérées à la date de clôture de l'exercice ou de celles libérées à la date de convocation de l'assemblée générale.

Il est recommandé d'être cohérent avec la pratique de la distribution d'intérêts aux parts sociales et de prendre en compte le capital social libéré à la date de convocation de l'assemblée générale, en application de l'article [R.524-20](#) du CRPM comme indiqué ci-dessus.

#### **c) L'assiette de la distribution**

Il s'agit des seuls dividendes perçus au cours de l'exercice clos (et donc comptabilisés en produits financiers) sur lequel l'assemblée générale ordinaire va statuer.

Le montant des dividendes distribué ne peut pas être supérieur au résultat net positif de l'exercice. Si celui-ci est négatif, aucune distribution de dividendes n'est possible.

Le versement aux bénéficiaires ne peut être fait qu'en numéraire (espèces, chèques, virement ou en crédit du compte courant du bénéficiaire).

#### **d) Aspects fiscaux**

La coopérative devra établir une déclaration fiscale n° 2561 ou « IFU » (Imprimé Fiscal Unique) pour chacun des bénéficiaires<sup>3</sup>.

Lorsque le bénéficiaire des dividendes est une personne physique, la coopérative devra procéder à un prélèvement forfaitaire de 21 % (versé à l'administration fiscale) sur les dividendes (auquel il faut ajouter 15,5 % de prélèvements sociaux) lorsque les parts de la coopérative n'ont pas été inscrites au bilan du bénéficiaire. En pratique, cette situation vise essentiellement le cas où les dividendes sont redistribués aux associés non-coopérateurs, mais elle peut aussi, même si c'est marginal, concerner des associés-coopérateurs.

Si le bénéficiaire, coopérateur ou non, dispose de revenus inférieurs à 50 000 € (imposition seule ou séparée) ou 75 000 € (imposition commune), il a la possibilité de demander à la coopérative une dispense du prélèvement de 21 % (la dispense ne s'applique toutefois pas aux prélèvements sociaux).

---

<sup>3</sup> Coop de France publie chaque année fin janvier/début février une circulaire pour aider les coopératives agricoles et leurs unions à remplir cet imprimé. Ces circulaires sont disponibles sur le site Juricoop.

La coopérative devra inclure dans les produits taxables à l'impôt sur les sociétés (ci-après « IS ») le montant total des dividendes qu'elle a perçus. Sur option, et si elle détient des titres représentant au moins 5 % du capital et des droits de vote, elle pourra bénéficier du « régime société-mère et filiales » : seule une quote-part de frais et charges fixée forfaitairement à 5 % du produit total des participations, sera alors imposable à l'IS.

### **3-3 Les ristournes**

#### **a) Que prévoient les textes ?**

Avec les acomptes et les compléments de prix, les ristournes forment la rémunération coopérative « type » de l'associé coopérateur. Bien que figurant en répartition des excédents annuels disponibles en termes comptable, la ristourne (en numéraire ou en parts sociales d'épargne) est juridiquement une constituante de la rémunération de l'associé coopérateur. A ce titre, elle est assujettie à la TVA aux taux applicables aux produits concernés et entre dans la base du calcul des cotisations sociales agricoles.

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

L'article [R.524-20](#) du CRPM précise que les ristournes sont réparties entre les associés coopérateurs inscrits sur le fichier des associés coopérateurs de la coopérative **à la date de clôture du dernier exercice** écoulé et l'article [L.524-2-1 d](#)) du CRPM qu'elles sont réparties entre les associés coopérateurs proportionnellement aux opérations réalisées avec la coopérative ou avec l'union et suivant les modalités prévues par les statuts.

L'article [L.524-2-1 e](#)) du CRPM précise enfin que la répartition de ristournes sous forme d'attribution de parts sociales d'épargne entre les associés coopérateurs est possible à condition que le résultat distribuable après affectation des réserves obligatoires représente au moins 10 % des excédents annuels disponibles. Cette distribution de PSE est proportionnelle aux opérations réalisées avec la coopérative ou l'union et suivent les modalités prévues par les statuts.

#### **b) Commentaires**

- Les bénéficiaires sont désignés comme étant les associés coopérateurs inscrits sur le fichier à la clôture de l'exercice précédant l'assemblée générale qui statuera sur lesdits comptes. Cette disposition permet de ne verser une ristourne qu'aux associés coopérateurs qui, par leur activité avec la coopérative, ont permis la création du résultat de cet exercice, à l'exception de celui qui, bien qu'ayant eu une activité avec la coopérative, l'aurait quittée avant la date de clôture de l'exercice social.

En conséquence, les associés qui ont quitté la coopérative postérieurement à la clôture de l'exercice peuvent prétendre à la ristourne.

En revanche, les associés coopérateurs qui ont quitté la coopérative entre la date de clôture de l'exercice et la date de tenue de l'assemblée générale ne voteront pas puisque seuls sont convoqués à l'assemblée générale les associés inscrits sur le fichier

à la date de convocation de l'assemblée générale. Des associés coopérateurs peuvent donc être amenés à voter des ristournes qui seront versées à des associés coopérateurs ayant quitté la coopérative.

- Les associés non coopérateurs n'ont pas droit aux ristournes puisque, par définition, ils n'ont pas d'activité avec la coopérative.
- La résolution de l'assemblée générale relative aux distributions des ristournes en numéraire doit être libellée avec précision.
  - Soit les calculs individuels sont disponibles lors du vote et c'est le montant exact au centime près qui fera l'objet de la résolution et de la distribution effective.
  - Soit les calculs individuels ne sont pas disponibles et c'est une proposition de montant global qui est soumise à l'assemblée générale (par exemple, une fraction du résultat répartisable globale). Dans ce cas, il faut impérativement prévoir la clause particulière suivante pour traiter les « reliquats » : *« les éventuels reliquats issus des arrondis provenant du calcul individuel des ristournes seront automatiquement affectés au poste des réserves facultatives. »*
- La distribution de ristournes sous forme d'attribution de parts sociales d'épargne entre les associés coopérateurs proportionnellement aux opérations réalisées avec la coopérative doit représenter au moins 10 % des excédents annuels disponibles à l'issue des délibérations précédentes, à savoir :
  - ✓ La rémunération des parts à avantages particuliers,
  - ✓ Le service d'un intérêt aux parts sociales,
  - ✓ La distribution de tout ou partie des dividendes reçus des filiales,
  - ✓ La distribution de ristournes en numéraire.

Par ailleurs, l'excédent utilisé pour la distribution de ces parts sociales d'épargne doit être obligatoirement issu des opérations réalisées avec les associés coopérateurs.

En résumé, pour distribuer des ristournes il faut :

- Un résultat d'exploitation issu des opérations avec les associés coopérateurs positif ;
- Un résultat net final supérieur ou égal au résultat d'exploitation issu des opérations avec les seuls associés coopérateurs ;
- Le montant « ristournable » est au plus égal au résultat issu des opérations avec les associés coopérateurs ;
- Le résultat d'exploitation issu des opérations avec les associés coopérateurs peut être calculé et servir de base au versement de ristournes par secteur d'activité ou pour l'ensemble des activités de la coopérative. Toutefois, pour le versement de ristournes différenciées par secteur d'activité, les dispositions

statutaires prévoient l'établissement d'un compte de résultat analytique par activité ;

- La coopérative peut verser des ristournes sur une base dont le montant est différent selon les associés coopérateurs sous réserve qu'aucune discrimination ne soit faite entre les associés coopérateurs placés dans une situation objectivement identique.

La distribution de ristournes peut être différenciée à condition de respecter le principe d'équité entre les associés coopérateurs qui implique de remplir les trois conditions suivantes<sup>4</sup> :

- ✓ La fixation de critères objectifs et non discriminatoires appliqués et applicables à tous les associés coopérateurs,
- ✓ La transparence vis-à-vis de l'ensemble des associés coopérateurs,
- ✓ Fournir à tous les associés coopérateurs la possibilité d'accéder aux meilleures conditions de rémunération.

**Dans une coopérative agricole, il n'y a pas de résultat distribuable qui puisse être reporté à nouveau. Ce dernier ne joue qu'en cas de déficit.**

Seules deux exceptions existent à cette impossibilité de reporter sur l'exercice suivant un résultat distribuable : la provision pour parfaire l'intérêt aux parts sociales et la provision pour ristournes éventuelles.

### **3-4 Provision pour parfaire l'intérêt servi aux parts sociales**

#### **a) Que prévoient les textes ?**

L'article [L.524-2-1 f](#)) consacré notamment aux modalités d'affectation du résultat, fait référence dans l'ordre d'affectation du résultat distribuable à la « provision pour parfaire l'intérêt servi aux parts sociales ».

L'article [R.523-2](#) du CRPM précise, par ailleurs, que les statuts des coopératives et unions peuvent prévoir, en cas d'insuffisance du résultat excédentaire, que les sommes nécessaires pour parfaire l'intérêt aux parts sociales pourront être prélevées sur une dotation spéciale constituée à cet effet par l'assemblée générale, par un prélèvement sur le résultat excédentaire de l'exercice ou des exercices antérieurs.

Cette dotation spéciale est traitée en comptabilité en « provision pour parfaire l'intérêt servi aux parts sociales. »

L'utilisation de la provision pour parfaire l'intérêt aux parts suppose donc l'existence d'un résultat excédentaire l'année de versement de l'intérêt aux parts sociales. Il exclut par conséquent les cas d'exercice déficitaire ou de report à nouveau débiteur non apuré (article [R.523-2](#) du CRPM).

En vertu de l'article [R.524-20](#) du CRPM, les intérêts servis aux parts sociales et les dividendes reçus au titre des participations détenues et redistribuées en application de l'article [L.524-2-1](#) du CRPM sont versés aux associés coopérateurs détenteurs de parts sociales à la date de convocation de l'assemblée générale.

---

<sup>4</sup> Cf. circulaire Coop de France n° 2155 « L'équité dans la rémunération coopérative »

Ces éléments sont repris dans l'article 40 §3 des modèles de statuts relatifs à l'affectation du résultat (« Réunions et objet de l'assemblée générale ordinaire ») :

*« Après imputation du report à nouveau déficitaire et dotation des réserves obligatoires, l'assemblée générale délibère sur la proposition motivée d'affectation des excédents répartis présentés par le conseil d'administration successivement et s'il y a lieu sur :*

*[...]*

*- la constitution d'une provision pour parfaire l'intérêt servi aux parts sociales ; »*

En cas d'exercice déficitaire, cette provision peut être utilisée pour apurer le déficit à condition de respecter l'ordre d'imputation prévu par l'article 49 des modèles de statuts :

*« Ainsi, le déficit constaté au cours de l'exercice peut être, par décision de l'assemblée générale, soit affecté en report à nouveau, soit imputé sur les réserves facultatives s'il en a été constitué, sur la réserve pour remboursement de parts, et, après épuisement des autres réserves et des provisions pour parfaire l'intérêt aux parts et/ou pour ristournes éventuelles, sur la réserve légale et en dernier lieu sur les réserves indisponibles. »*

La provision pour parfaire l'intérêt servi aux parts sociales peut donc être distribuée sous réserve de respecter trois conditions cumulatives :

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

## **b) Commentaires**

22

La provision pour parfaire l'intérêt servi aux parts sociales est une affectation du résultat pour un montant librement défini et non limité. Elle a pour objectif de compléter l'intérêt aux parts sociales en cas d'insuffisance du résultat des exercices ultérieurs.

La provision pour « parfaire l'intérêt aux parts sociales » ne peut pas être qualifiée de réserve puisque, par définition, elle est distribuable.

Sur le plan juridique, le droit de parfaire l'intérêt aux parts sociales n'est pas acquis le jour où l'assemblée générale ordinaire décide de porter une partie du résultat d'un exercice donné, en provision pour parfaire l'intérêt aux parts sociales, mais le jour où il est décidé de son utilisation. Ce droit naît donc le jour où l'assemblée générale décide de parfaire l'intérêt aux parts et porte donc sur les parts sociales libérées à la date de cette assemblée (article [R.524-20](#) du CRPM).

Ainsi, le caractère éventuel et incertain de l'affectation ultérieure de la provision ne fait pas naître au profit des associés coopérateurs une créance certaine et liquide dont seul le terme du paiement aurait été différé.

**La constitution de la provision** pour parfaire l'intérêt aux parts sociales est à prélever sur le résultat diminué au moins des dotations aux réserves obligatoires et doit faire l'objet d'une résolution d'affectation de résultat.

**L'utilisation totale ou partielle** de ces sommes doit également faire l'objet d'une résolution spécifique d'assemblée générale ordinaire. Seule la décision de la distribution effective de cette provision par l'assemblée générale confère aux associés une créance.

Ces provisions peuvent le cas échéant être utilisées pour apurer des pertes (article 49 §1 des modèles de statuts). Elles peuvent également être transférées en réserves facultatives par décision d'assemblée générale ultérieure.

### **c) Recommandations**

Bien que cette provision, sous-compte du compte « report à nouveau », ne soit pas assortie d'une durée de conservation, il est recommandé de ne pas la conserver sur une durée trop longue (une durée de 5 ans paraît raisonnable au regard de ses conditions de distribution).

Sa nature empêche sa distribution en présence d'un résultat déficitaire, y compris s'il a été imputé sur des réserves, ou d'un report à nouveau débiteur non apuré.

**Qui peut bénéficier de cette provision ?** Tous les associés (coopérateurs et non coopérateurs) inscrits sur le fichier des associés à la date de convocation de l'assemblée générale qui en décide sa distribution partielle ou totale en sont bénéficiaires.

**Cas des fusions :** ces provisions devenant communes lors d'une fusion, il convient que les coopératives concernées définissent préalablement à la fusion si ces provisions sont distribuées, transférées en réserves facultatives ou bien laissées en l'état.

## **3-5 Provisions pour ristournes éventuelles**

### **a) Que prévoient les textes ?**

L'article [L.524-2-1 g](#)) consacré notamment aux modalités d'affectation du résultat, fait référence dans l'ordre d'affectation du résultat distribuable à la « provision pour ristournes éventuelles. »

23

Cette disposition est reprise dans les modèles de statuts et notamment dans l'article 40 §3 (« Réunions et objet de l'assemblée générale ordinaire ») :

*« Après imputation du report à nouveau déficitaire et dotation des réserves obligatoires, l'assemblée générale délibère sur la proposition motivée d'affectation des excédents répartisables présentée par le conseil d'administration successivement sur :*

*[...] - la constitution d'une provision pour ristournes éventuelles ;*

*»*

La loi du 10 septembre 1947 et le CRPM prévoient les règles de répartition des ristournes :

- L'article [L.524-2-1](#) du CRPM précise qu'elles sont réparties « *proportionnellement aux opérations réalisées avec la coopérative et suivant les modalités prévues par les statuts.* »

- L'article 15 de la loi du 10 septembre 1947 stipule également que « *nulle répartition ne peut être opérée entre les associés si ce n'est au prorata des opérations traitées avec chacun d'eux ou du travail fourni par lui.* »

Ces éléments sont repris dans l'article 48 §3 des modèles de statuts (« Excédent et affectation de l'excédent ») :

*« La provision pour ristournes éventuelles ne peut être répartie entre les associés coopérateurs qu'au prorata des opérations effectuées par chacun d'eux au titre de l'exercice au cours duquel elle a été constituée. »*

En application de cet article, les sociétés coopératives agricoles et les unions ont ainsi la faculté de constituer, lors de l'affectation des excédents annuels, une « provision » destinée à la distribution ultérieure et éventuelle de ristournes au titre de l'exercice au cours duquel elles ont été constituées, au prorata des opérations effectuées par les associés coopérateurs au cours dudit exercice. Ce compte est obligatoirement ventilé par exercice dans l'annexe.

En cas d'exercice déficitaire, cette provision peut être utilisée pour apurer le déficit à condition de respecter l'ordre d'imputation prévu par l'article 49 des modèles de statuts :

*« Ainsi, le déficit constaté au cours de l'exercice peut être, par décision de l'assemblée générale, soit affecté en report à nouveau, soit imputé sur les réserves facultatives s'il en a été constitué, sur la réserve pour remboursement de parts, et, après épuisement des autres réserves et des provisions pour parfaire l'intérêt aux parts et/ou pour ristournes éventuelles, sur la réserve légale et en dernier lieu sur les réserves indisponibles. »*

La provision pour ristournes éventuelles peut donc être distribuée sous réserve de respecter trois conditions cumulatives :

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

#### **b) Commentaires**

La « provision pour ristournes éventuelles » a pour objectif :

- de conserver la trésorerie d'une partie des excédents d'un exercice pour permettre la redistribution ultérieure de ristournes lorsque les résultats futurs sont insuffisants. Cette provision est répartie entre les associés coopérateurs au prorata des opérations effectuées par chacun d'eux lors de l'exercice au cours duquel la provision a été constituée, même s'ils ne sont plus associés coopérateurs au jour de sa répartition ;
- d'améliorer la présentation des fonds propres. S'agissant d'une subdivision du report à nouveau, ces provisions font partie intégrante des fonds propres ;
- d'affecter provisoirement et non définitivement une partie de l'excédent, avec la possibilité de l'affecter par une décision ultérieure de l'assemblée générale ordinaire en distribution, en réserves ou de l'utiliser pour apurer des déficits ;
- de lisser le résultat des adhérents. La ristourne n'est constatée dans leur comptabilité qu'au moment de la décision de distribution. Elle permet de pouvoir compléter les résultats futurs des coopérateurs.

La provision pour ristournes éventuelles ne peut pas être qualifiée de réserve puisque par définition, elle est distribuable.

Sur le plan juridique, le droit aux ristournes éventuelles n'est pas acquis le jour où l'assemblée générale ordinaire décide de porter une partie du résultat d'un exercice donné, en provision pour ristournes éventuelles. De ce fait, ni l'existence, ni le montant définitif des ristournes ultérieures qui seraient distribuées, ne sont garanties.

Le caractère éventuel et incertain de l'affectation ultérieure de la provision ne fait pas naître au profit des associés coopérateurs, une créance certaine et liquide dont seul le terme du paiement aurait été différé.

**Le montant constitutif de la provision** pour ristournes éventuelles est à prélever sur le résultat réalisé avec les associés coopérateurs diminué au moins des dotations aux réserves obligatoires et doit faire l'objet d'une résolution d'affectation de résultat.

Etant réservée aux seuls associés coopérateurs ayant eu une activité avec la coopérative pendant l'exercice au cours duquel cette provision a été constituée, il convient de tenir soigneusement à jour un historique de cette provision. Les modalités d'attribution doivent être clairement définies lors de la constitution (prorata des opérations réalisées par les associés coopérateurs au cours dudit exercice).

En outre, une information doit être portée en annexe avec le détail ventilé année par année. Cette ventilation permet lors de l'utilisation de cette provision de n'attribuer de ristournes qu'aux seuls associés présents lors de la constitution de la provision.

**L'utilisation totale ou partielle** de ces sommes doit faire l'objet d'une résolution spécifique d'assemblée générale ordinaire. En effet, le résultat affecté en provision pour ristournes éventuelles reste la « propriété » de la coopérative. Seule la décision de distribution effective de cette provision confère aux associés un droit définitif sur ces montants.

Ces provisions peuvent le cas échéant être utilisées pour apurer des pertes. Elles peuvent également être transférées en réserves facultatives par décision d'assemblée générale.

**Le résultat net final d'une coopérative résulte ainsi de plusieurs résultats de nature différente mais seul le résultat des opérations réalisées avec les associés coopérateurs est distribuable sous forme de ristournes, qu'elles soient distribuées en numéraire, attribuées sous forme de parts sociales d'épargne ou encore affectées en provisions pour ristournes éventuelles.**

25

### **c) Recommandations**

Bien que cette provision, sous-compte du compte « report à nouveau », n'ait pas de durée de conservation, il est recommandé de ne pas la conserver sur une durée trop longue (une durée de 5 ans paraît raisonnable).

**Qui peut bénéficier de cette provision ?** Seuls les associés coopérateurs ayant eu une activité avec la coopérative pendant l'exercice au cours duquel cette provision a été constituée, peuvent bénéficier de cette provision.

**Cas des fusions :** il peut être délicat de faire voter des adhérents sur une distribution à laquelle ils ne seront pas partie prenante, il est par conséquent recommandé que la coopérative choisisse entre :

- distribuer cette provision avant fusion,
- ou la transformer en réserve facultative.

## **4. Les réserves facultatives, les autres réserves**

### **4-1 Les réserves statutaires ou contractuelles**

Pour mémoire, l'article [R.524-21](#) du CRPM prévoit, après l'affectation du résultat TNA, l'apurement du report à nouveau débiteur, la dotation de la réserve légale et de la réserve pour remboursement de parts sociales et avant toute autre forme d'affectation du résultat, que les statuts de chaque coopérative ou union ouvrent la possibilité de constituer des fonds

supplémentaires de réserves auxquels sont affectés des prélèvements spéciaux sur le résultat excédentaire.

Le plan comptable des coopératives agricoles attribue à ces réserves le compte 1063, intitulé « *réserves statutaires ou contractuelles*. »

L'intitulé des sous-comptes qui figure au plan comptable des coopératives agricoles, « réserves pour renouvellement des immobilisations subventionnées » (sous-compte 10635) et « réserves pour renouvellement des autres immobilisations » (sous-compte 10636), ne correspond ni à une obligation ni à une liste limitative.

Les modèles de statuts ne prévoyant plus la possibilité de constituer de tels fonds de réserves supplémentaires, il est recommandé d'intituler ces réserves « réserves contractuelles » et non « réserves statutaires » qui peut induire en erreur sur leur nature juridique.

#### **4-2 Les autres réserves facultatives**

L'assemblée générale ordinaire peut décider d'affecter tout ou partie du résultat en réserves facultatives dont les intitulés des comptes sont libres (cf. plan comptable des coopératives agricoles).

En outre, peuvent être regroupées dans ce poste les réserves constituées antérieurement en raison de dispositions devenues caduques.

### **5. Comment traiter le résultat des opérations Tiers Non Associés (TNA) ?**

Selon l'article [L.522-5](#) du CRPM, sous réserve de levée d'option statutaire, une coopérative ou union peut déroger à la règle de l'exclusivisme en réalisant des activités avec des TNA.

La levée de cette option impose des règles juridiques, fiscales et comptables à la coopérative ou union, notamment l'interdiction de distribution du résultat après impôt des opérations réalisées avec les tiers. Elle doit également se soumettre à la révision périodique par une fédération de révision agréée. Les opérations faites avec les tiers font l'objet d'une comptabilité spéciale et le montant de ces opérations ne doit pas dépasser 20 % du chiffre d'affaires hors taxe de la coopérative. Pour les coopératives et unions polyvalentes, ce seuil s'apprécie par branche d'activité.

Les excédents réalisés sur ces opérations sont soumis à l'IS dans les conditions de droit commun.

#### **5-1 Comment affecter le résultat Tiers Non Associés (TNA) excédentaire ?**

Les excédents provenant des activités TNA n'entrent pas dans l'assiette de prélèvement pour alimenter la réserve légale (article [L.522-5](#) alinéa 3 du CRPM).

Le résultat excédentaire (après IS) provenant de l'activité TNA doit être porté à une réserve spéciale dite indisponible enregistré en compte 10622. Cette mise en réserve, doit faire partie des propositions d'affectation du résultat par le conseil d'administration, pour être votée lors de l'assemblée générale ordinaire annuelle.

Ces dispositions sont reprises à l'article 48 des modèles de statuts.

Ces règles d'affectation s'appliquent également aux excédents provenant de la dérogation spécifique applicable aux CUMA, dite « dérogation petites communes ». Cette dérogation les autorise à réaliser des travaux agricoles ou d'aménagement rural pour le compte de communes de moins de 3 500 habitants ou de groupements de communes composées aux ¾ de communes de moins de 3 500 habitants, à condition que le siège d'au moins une exploitation membre se situe dans le ressort territorial de l'une d'elles, dans la limite de 25 % de leur chiffre d'affaires annuel plafonné à 10 000 euros (15 000 euros en zone de revitalisation rurale).

### **5-2 Comment traiter le résultat Tiers Non Associés (TNA) excédentaire en présence d'un résultat Associé Coopérateur déficitaire ?**

Dans le cas d'un résultat TNA excédentaire et d'un résultat Associé Coopérateur déficitaire, il faut combiner deux mécanismes d'affectation.

Le résultat excédentaire TNA est affecté en réserve indisponible comme évoqué au paragraphe 5-1.

Le déficit Associé Coopérateur, quant à lui est :

- Soit mis en Report à Nouveau
- Soit apuré selon l'article 49 des modèles de statuts

Pour l'affectation du résultat déficitaire Associé Coopérateur, se reporter au paragraphe II de la présente circulaire.

Toutefois, lorsque la réserve indisponible TNA a été utilisée, pour tout ou partie, pour l'apurement du déficit résultant des activités réalisées avec les associés coopérateurs (*en dernier lieu selon les dispositions de l'article 49 des modèles de statuts*), la réserve indisponible TNA doit être reconstituée par prélèvement **prioritaire** sur les excédents « associés coopérateurs » des exercices suivants après alimentation de la réserve légale (article [L.522-5](#) alinéa 3 du CRPM).

### **5-3 Comment traiter le résultat Tiers Non Associés (TNA) déficitaire en présence d'un résultat Associé Coopérateur excédentaire ?**

La perte TNA de l'exercice n'est en aucun cas imputable sur l'éventuelle réserve indisponible TNA.

Deux solutions s'offrent dès lors à la coopérative dont l'objectif est de ne jamais distribuer un résultat supérieur au résultat net de l'exercice :

- **Imputation du déficit TNA sur le résultat Associé Coopérateur s'il est suffisant**

Cette option est consacrée par le plan comptable et constitue la méthode préférentielle. Dans ce cas, la réserve légale est calculée et prélevée sur le résultat Associé Coopérateur avant l'imputation du déficit TNA.

Une fois le déficit TNA imputé en totalité, l'excédent est répartissable selon les modalités visées ci-dessus.

- **Imputation du déficit TNA en report à nouveau TNA par inscription au compte 1192 « Report débiteur TNA »**

Si la coopérative n'opte pas pour l'imputation du déficit TNA sur le résultat Associé Coopérateur, pour pouvoir distribuer l'excédent Associé Coopérateur après dotation de la réserve légale sur la totalité du résultat coopérateur, une dotation à une réserve libre d'affectation doit être réalisée. Cette dotation doit être au minimum du montant du déficit TNA réalisé au cours de l'exercice.

En résumé, pour envisager une distribution de l'excédent Associé Coopérateur en présence d'un déficit TNA, il faut :

1. doter la réserve légale sur la totalité du résultat Associé Coopérateur,
2. porter le déficit TNA en RAN TNA,
3. doter la réserve libre d'affectation au minimum d'un montant égal à celui du déficit TNA.

Il est fortement recommandé d'apurer le déficit reporté dans un délai maximum de 5 ans soit par imputation sur les excédents TNA de l'exercice suivant, soit par prélèvement sur une réserve libre d'affectation (Cf. paragraphe 5-4 ci-dessous).

Cet apurement périodique est essentiel pour pouvoir envisager une distribution lors des exercices suivants.

**5-4 Comment traiter le résultat Tiers Non Associés (TNA) excédentaire et le résultat Associé Coopérateur (AC) excédentaire en présence d'un report à nouveau débiteur TNA ?**

28

La note n°5 du Plan comptable des coopératives agricoles précise :

*« Lorsqu'il y a ainsi « report débiteur-opérations avec les tiers », l'excédent de l'exercice sur les opérations faites avec les associés coopérateurs ne peut être réparti entre ceux-ci qu'après dotation à une réserve libre d'affectation d'un montant au moins égal (dans la limite du résultat disponible) au déficit constaté sur les opérations avec les tiers au cours de l'exercice.*

*Il est alors fortement recommandé que chaque déficit reporté soit apuré dans un délai maximum de cinq ans, **soit par imputation sur des excédents de même nature, soit, à défaut, par prélèvement sur une réserve libre d'affectation.** »*

Ce report à nouveau débiteur TNA est par conséquent apuré soit sur des excédents de même nature (excédent TNA), soit par prélèvement sur la réserve libre d'affectation constituée en année N-1.

- **Imputation du report à nouveau débiteur TNA par prélèvement sur la réserve libre d'affectation constituée l'année de l'inscription du report à nouveau débiteur TNA**

Cette option est consacrée par le plan comptable et constitue la méthode la plus généralement utilisée. Dans ce cas, la réserve légale est calculée et prélevée sur le résultat Associé Coopérateur avant l'imputation du déficit TNA.

Une fois le déficit TNA imputé en totalité, l'excédent est répartisable selon les modalités visées ci-dessus.

- **Imputation du report à nouveau débiteur TNA sur le résultat TNA excédentaire s'il est suffisant**

Cette option est consacrée par le Plan comptable des coopératives agricoles qui prévoit dans sa note n° 5 que le report à nouveau débiteur TNA peut être apuré par imputation sur des excédents de même nature.

Elle est illustrée dans l'exemple ci-après.

**Exemple : imputation du RAN débiteur TNA sur le résultat TNA excédentaire s'il est suffisant**

**Année N**

<b>Année N</b>	
<b>Excédent Net global de l'exercice</b>	
- Sur opération avec les Associés Coopérateurs	1 000
- Sur opération avec les TNA	-200
	<b>800</b>
<b>Affectation du résultat de l'exercice</b>	
- Report à nouveau débiteur, opération avec les TNA	-200
- Réserve légale (10 % du résultat Associés Coopérateurs)	100
- Constitution obligatoire d'une réserve libre	200*
- Excédent net répartisable	<b>700</b>
	<b>800</b>

\* Uniquement si la coopérative souhaite faire une distribution sur l'exercice.  
Dans le cas contraire pas, besoin de constituer cette réserve

## Année N+1

<b>Année N+1</b>	
<b>Report à nouveau à l'ouverture de l'exercice</b>	
- Sur opération avec les Associés Coopérateurs	
- Sur opération avec les TNA	-200
<b>Excédent Net global de l'exercice</b>	
- Sur opération avec les Associés Coopérateurs	1 000
- Sur opération avec les TNA	250
	<b>1 250</b>
<b>Affectation du résultat de l'exercice</b>	
- Apurement RAN Associés Coopérateurs	
- Apurement RAN opération avec les TNA	200
- Réserve indisponible TNA	50
- Réserve légale (10 % du résultat Associés Coopérateurs)	100
- Constitution obligatoire d'une réserve libre	
	<b>350</b>
- Excédent net répartissable	<b>900</b>
	<b>1 250</b>
<b>Report à nouveau après affectation</b>	
- Sur opération avec les Associés Coopérateurs	0
- Sur opération avec les TNA	0

**6. Tableau récapitulatif : affectations obligatoires ou possibles des excédents de l'exercice**

	Résultat excédentaire global					
	Résultat des activités d'exploitation			Résultat Exceptionnel	Résultat Financier (Hors dividendes des filiales)	Dividendes reçus des filiales
	Opérations Associés Coopérateurs	Opérations Tiers Non Associés	Autres opérations d'exploitation non faites avec les adhérents			
	Oui/Non	Oui/Non	Oui/Non	Oui/Non	Oui/Non	Oui/Non
<b>1- Affectations Obligatoires</b>						
a) Apurement du report à nouveau déficitaire	Oui	Oui sur RAN TNA	Oui	Oui	Oui	Oui
b) Réserves obligatoires						
- Réserve indisponible TNA	Non	Oui	Non	Non	Non	Non
- Réserve légale	Oui	Non	Oui	Oui	Oui	Oui
- Réserve compensant les remboursements de parts	Oui	Non	Oui	Oui	Oui	Oui
<b>2- Excédent répartissable subsistant après les affectations obligatoires</b>						
a) Rémunération des PSAP	Oui	Non	Oui	Oui	Oui	Oui
b) Intérêts aux autres parts sociales d'activité et aux parts sociales d'épargne (PSE)	Oui	Non	Oui	Oui	Oui	Oui
c) Dividendes (reçus des filiales)	Non	Non	Non	Non	Non	Oui
d) Ristournes associés coopérateurs	Oui	Non	Non	Non	Non	Non
e) Ristournes sous forme de parts sociales d'épargne (PSE)	Oui	Non	Non	Non	Non	Non
f) Provision pour parfaire l'intérêt aux parts	Oui	Non	Oui	Oui	Oui	Oui
g) Provision pour ristournes éventuelles	Oui	Non	Non	Non	Non	Non
h) Réserves facultatives	Oui	Non	Oui	Oui	Oui	Oui