

## PERTES ET CAPITAL DANS LES COOPÉRATIVES AGRICOLES ET UNIONS

Les textes régissant les coopératives agricoles prévoient les cas où ces sociétés connaissent des difficultés financières et la notion de pertes par référence au capital revient à plusieurs reprises. Voici quelques précisions pour la compréhension de ces notions.

### 1 - Perte des 3/4 du capital augmenté des réserves.

Dans ce cas, l'article R 526-1 du code rural et de la pêche prévoit qu'une assemblée générale extraordinaire doit se prononcer sur la dissolution de la société, avec publication de la décision dans un journal habilité à recevoir les annonces légales dans les 30 jours de cette décision. Si cette procédure n'est pas respectée, tout associé coopérateur peut demander la dissolution judiciaire de la coopérative ou de l'union.

En revanche, pour les sociétés commerciales, c'est la perte de la moitié du capital social qui nécessite la consultation des associés sur la dissolution ou non de la société; cette consultation doit être réalisée dans les quatre mois de la constatation des pertes (approbation des comptes) et la société dispose de deux années pour régulariser sa situation. Tout intéressé pourra demander en justice la dissolution de la société en cas de non consultation des associés ou en cas de non reconstitution des pertes dans le délai impart.

Exemple d'une société ayant les caractéristiques suivantes:

- Capital social.....	100
- Réserves.....	200
- Résultat net.....	- 230
- Capitaux propres.....	70

Si cette société est une société commerciale, les capitaux propres étant supérieurs à la moitié du capital social (dans cet exemple, ils représentent 70 % du capital social), il n'y a pas lieu de consulter les associés sur la dissolution ou non de la société.

Si cette société est une coopérative agricole, la perte représente 77 % du capital augmenté des réserves (230/300); dans ce cas, une AGE doit être convoquée.

### 2 - Pertes supérieures à la moitié du capital (troisième alinéa de l'article 25-1 de la loi N° 47-1175 portant statut de la coopération)

Le capital concerné est le capital le plus élevé atteint depuis la constitution (cf. développements ci-après); dans ce cas, la coopérative est soumise à l'obligation de révision coopérative. Ainsi, dans l'exemple évoqué précédemment, la société, coopérative agricole, aura l'obligation de mettre en œuvre la révision coopérative puisque les pertes (-230) représentent plus de la moitié du capital (100). Les textes ne prévoient pas expressément de délais de reconstitution des capitaux propres dans le cas des coopératives agricoles.

### 3 - Montant minimum du capital d'une coopérative ou d'une union.

L'article R 523-3 du code rural et de la pêche précise que le capital social d'une coopérative ne peut pas être inférieur au 3/4 du capital maximum constaté par une assemblée (sauf si la diminution du capital est consécutive au remboursement lié au retrait ou à l'exclusion d'un associé). Cela signifie qu'en cas d'augmentation de capital réalisée un instant de raison avant une réduction de capital (coup d'accordéon), le montant du capital à retenir pour déterminer le capital minimum de la coopérative est celui consécutif à l'augmentation de capital constaté par l'assemblée générale.

### 4 - Apurement de pertes.

Pour apurer ses pertes, une coopérative peut notamment les imputer sur ses réserves, y compris la réserve légale qu'elle devra, par ailleurs, reconstituer dans le futur. L'article 49 des statuts type précise: "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 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".

L'opération de "coup d'accordéon" consistant, dans un premier temps, à augmenter le capital social, le cas échéant par compensation avec des créances liquides et exigibles (comptes courants d'associés par exemple), puis à le réduire pour imputer les pertes via une réduction de capital, est plus controversée. En effet, certains estiment que cette opération est possible quand d'autres considèrent que l'imputation de pertes par le capital n'est pas expressément prévue par l'article 49 des statuts et qu'en conséquence, l'opération n'est pas possible.

Jean-Sébastien HOPP

## Affectation des pertes dans les coopératives agricoles

Par essence, les coopératives agricoles ne devraient pas présenter de pertes sauf en cas d'événements particuliers mais, si tel est le cas, se pose la question de leur affectation lors de l'assemblée générale.

Pour les coopératives ayant levé l'option "tiers", le résultat de l'exercice se compose de deux éléments distincts. Dès lors, cinq situations peuvent se présenter:

- Un excédent d'ensemble mais une perte provenant de l'activité tiers.
- Un excédent d'ensemble mais une perte provenant de l'activité associés.
- Une perte d'ensemble mais avec un bénéfice provenant de l'activité tiers.
- Une perte d'ensemble mais avec un bénéfice provenant de l'activité associés.
- Une perte d'ensemble avec une perte, à la fois sur l'activité tiers et sur l'activité associés.

Tout d'abord, l'article L 522-5 du code rural et de la pêche prévoit l'affectation obligatoire des excédents provenant des opérations réalisées avec les tiers en réserve indisponible spéciale. Cette réserve ne pourra amortir des pertes sociales qu'après épuisement des réserves libres d'affectation autres que la réserve légale et elle devra, en ce cas, être reconstituée par prélèvement prioritaire sur les excédents ultérieurs subsistant après l'alimentation de la réserve légale.

À l'inverse, une perte provenant de l'activité tiers peut être imputée sur les excédents de la coopérative ou portée en report à nouveau mais elle ne pourra pas s'imputer sur la réserve indisponible spéciale prévue à l'article L 522-5, celle-ci n'étant constituée que des excédents.

En cas de résultats déficitaires de l'activité associés, l'article L 523-5-1 précise que les dividendes perçus sont, à due concurrence, affectés à l'apurement de ce déficit et qu'ils ne peuvent pas être distinctement distribués. Les pertes sont alors soit imputées sur les réserves, soit portées en report à nouveau.

En cas d'imputation sur les réserves et suivant l'article 49 des statuts type, les pertes seront portées en moins des réserves facultatives s'il en a été constitué, puis de 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.

Toujours suivant cet article 49 des statuts type, aucune distribution ne peut être proposée en cas d'exercice déficitaire ou de maintien d'un report à nouveau déficitaire.

Enfin, au terme de trois exercices déficitaires ou si les pertes d'un exercice s'élèvent à la moitié au moins du montant le plus élevé atteint par le capital social, la coopérative devra se soumettre à la révision coopérative.

Pierre LABORDE

NEWSLETTER

# INEXAGRI

N° 18 - décembre 2021

### AU SOMMAIRE DE CE NUMÉRO :

## L'INTÉGRATION AU PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL DES PLANS COMPTABLES AGRICOLES ET DES COOPÉRATIVES AGRICOLES

## PERTES ET CAPITAL DANS LES COOPÉRATIVES AGRICOLES ET UNIONS

## AFFECTATION DES PERTES DANS LES COOPÉRATIVES AGRICOLES

### LE SAVIEZ-VOUS ?

#### Affectation des pertes dans les coopératives agricoles



INEXAGRI,  
une association  
au service des  
coopératives agricoles

**L'année 2021 marquera-t-elle l'année de la fin des mesures sanitaires ou bien une nouvelle période de contraintes qui impactera l'activité globale? À ce jour, nombre de secteurs sont touchés avec des effets domino dont nous ne connaissons pas encore toutes les conséquences économiques et sociales.**

Claire Laye et Philippe Fourquet, dans l'article central de cette newsletter, nous détaillent les principales dispositions spécifiques de l'intégration des plans comptables agricoles et des coopératives agricoles au plan comptable général. Réalisées en deux temps, certaines dispositions sont reprises dans le plan comptable général, d'autres sont modifiées lors de cette transposition. Pour plus de clarté, l'article traite du plan comptable des exploitations agricoles (avances aux cultures, fonds agricoles, sous-activité, ...) et ensuite, du plan comptable des coopératives agricoles (principales dispositions et nouvelles dispositions).

Puis, Pierre Laborde traite de l'affectation des pertes dans les coopératives agricoles, bien que ce ne soit pas leur raison d'être, mais qui peuvent apparaître lors d'événements particuliers.

Enfin, dans "Le saviez-vous", Jean-Sébastien Hopp évoque le sort des pertes et leur impact sur le capital social, et notamment les décisions et les solutions à envisager en fonction des niveaux de déficits.

Tous les membres de l'association INEXAGRI vous souhaitent de bonnes fêtes de fin d'année avec vos proches et une excellente santé.

Bonne lecture.

Thierry LORIAUX

# L'INTÉGRATION AU PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL DES PLANS COMPTABLES AGRICOLES ET DES COOPÉRATIVES AGRICOLES

Dans le cadre de son plan stratégique "Ambition 2019", l'Autorité des Normes Comptables (ANC) a souhaité clarifier le statut des plans comptables professionnels. En effet, le plan stratégique a entériné le principe d'un plan comptable général (PCG) unique comme seul référentiel comptable de portée obligatoire. C'est pourquoi, le 8 février 2019, le collège de l'ANC a constaté la caducité de plus de 40 avis de conformité rendus antérieurement par le Conseil National de la Comptabilité (CNC) sur divers plans comptables professionnels.

Dans le domaine agricole, l'évolution s'est faite en deux temps :

- Pour le plan comptable agricole, l'ANC, par le règlement n° 2019-01 a, dans un premier temps, intégré certaines spécificités du plan comptable agricole dans le PCG.

- Dans un deuxième temps, par deux règlements n° 2020-03 (activités agricoles) et 2020-04 (exploitations agricoles), l'ANC a modifié à nouveau le PCG en intégrant les dispositions spécifiques agricoles dans celui-ci.

En ce qui concerne les coopératives agricoles, ce n'est qu'en janvier 2021 que l'ANC a intégré le plan comptable des coopératives agricoles de 1986 par le règlement 2021-01 (en cours d'homologation).

Nous examinerons successivement, pour les exploitations agricoles et ensuite pour les coopératives agricoles, les dispositions :

- reprises dans le PCG,
- modifiées à l'occasion de la transposition.

## I - PLAN COMPTABLE DES EXPLOITATIONS AGRICOLES

En ce qui concerne les spécificités agricoles, les dispositions des deux règlements ne sont entrées en application qu'à compter des exercices ouverts au 1<sup>er</sup> janvier 2021.

### 1. Les principales dispositions spécifiques reprises dans le PCG

- Évaluation des avances aux cultures (article 618-14 du PCG). Celles-ci correspondent à des produits végétaux en terre à la clôture de l'exercice qui n'ont pas atteint un stade biologique de développement permettant de les commercialiser. Une méthode d'évaluation au coût standard, à partir de données statistiques, peut être utilisée. Cependant, la méthode du prix de détail (cours du jour) est impossible, ces avances aux cultures ne constituant pas des produits finis. Les commentaires de l'article 618-14 intègrent, quant à eux, la possibilité de les déprécier si les perspectives de production ont été impactées par des phénomènes climatiques, sanitaires, etc.

- Contrats d'entraide (article 618-15 du PCG) L'entraide est un contrat à titre gratuit entre agriculteurs. Cette entraide, ponctuelle ou régulière, consiste en des échanges de services en travail et en moyens d'exploitation. Le PCG, précise que "Pour les contrats d'entraide tels que définis à l'article L.325-1 du code rural et de la pêche maritime (CRMP), seuls

des remboursements de frais sont inscrits en charges et produits". La prestation gratuite réalisée ne fait donc pas l'objet d'une comptabilisation.

- Ventas des biens vivants immobilisés. L'article 618-10 du PCG conditionne l'inscription en immobilisations des biens dont l'entreprise est "certaine ou quasi certaine" qui sont destinés durablement à rester dans la structure (par exemple, les animaux reproducteurs, les vaches laitières...). Sont donc exclus des immobilisations les biens vivants destinés à être vendus ainsi que ceux dont la durée d'exploitation est inférieure à 12 mois. En résumé, les biens vivants utilisés comme moyen de production doivent être inscrits en immobilisations; ce n'est pas un choix mais désormais une obligation.

Quelques précisions s'imposent :

- Une discordance subsiste entre la méthode d'évaluation des actifs immobilisés indiquée dans le plan comptable (coûts standard ou prix de détail, article 618-10) et celle indiquée à l'article 38 quinquies annexe III du CGI qui stipule que le coût de revient demeure.

- La notion de lot est introduite à l'article 618-10: "Les biens vivants d'une même espèce et d'une même classe d'âge dont la destination est similaire peuvent être considérés comme formant un lot". Ainsi par exemple, une évaluation d'un troupeau sera admise.

- "Les cessions de biens vivants immobilisés qui ont un caractère habituel sont inscrites dans le résultat d'exploitation" (article 618-11). À cet effet, les comptes 657 et 757 seront utilisés, pour la vente de vaches allaitantes par exemple. Cependant, les plus ou moins-values résultant de ces cessions restent fiscalement assimilées à des cessions d'éléments d'actifs.

### 2. Les nouvelles dispositions

- Fonds agricole résiduel (FAR). L'inscription au compte "fonds agricole résiduel" est désormais codifiée à l'article 618-8 du PCG: sont comptabilisées au compte n° 2071 "fonds agricole résiduel" les éléments incorporels du fonds agricole acquis qui ne font pas l'objet d'une évaluation et d'une inscription dans un compte distinct du bilan (matériels, droit à paiement de base, clientèle, stocks, créances, ...) et qui concourent au maintien et au développement du potentiel de l'activité de l'entité. Cette situation se présentera notamment lors de l'acquisition, de l'apport d'un fonds agricole ou d'une branche d'activité. À l'article 618-9, il est précisé que "le fonds agricole résiduel est assimilé au fonds commercial défini aux alinéas 2 à 5 de l'article 214-3". Se pose alors la question de l'amortissement du FAR et de sa déduction fiscale au même titre que le fonds commercial.

- Amélioration des sols et des milieux (article 618-12 du PCG). Le coût des améliorations des sols et des milieux est inscrit au compte d'immobilisations n° 217. Ce coût résulte des pratiques culturales qui permettent d'augmenter ou de maintenir les avantages économiques liés aux sols et milieux, comme par exemple, les amendements, le travail du sol et les arrières de fumures. Sont donc exclues de ce coût

les pertes d'opportunités liées par exemple à une mise en jachère des terres. Lorsque les améliorations des sols et milieux ont une durée d'utilisation limitée au sens de l'article 214-1, elles font l'objet d'un amortissement. Attention, il ne s'agit pas des agencements de terrain qui sont inscrits au compte n° 212.

- Sous-activité. Le débat de la prise en compte de la sous-activité en agriculture n'est pas récent. Les divers travaux réalisés par l'ANC ont abouti à un alinéa complémentaire de l'article 618-13 du PCG sur l'application des méthodes d'évaluation des stocks: "Conformément à l'article 213-32, l'affectation des frais généraux fixes de production est fondée sur les capacités normales de production". La détermination de cette capacité normale de production se base "sur les productions normales de l'exploitation afin de reconstituer, sur une période pluriannuelle donnée, la moyenne de production par nature de produit". Il doit donc être tenu compte des aléas normaux et inévitables d'une récolte à l'autre (plan d'entretien, renouvellement des plants, organisation du travail). Il est cependant précisé qu'un changement de modèle d'exploitation n'est pas constitutif de sous-activité.

## II - PLAN COMPTABLE DES COOPÉRATIVES AGRICOLES

Le plan comptable des coopératives agricoles qui datait de 1986 (arrêté du 2 juillet 1986) devrait être abrogé par l'entrée en vigueur du règlement ANC 2021-01 non publié à ce jour.

Il devrait s'appliquer de manière obligatoire aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022. Les coopératives agricoles et leurs unions pourraient cependant l'appliquer de manière volontaire à l'exercice en cours au moment de son entrée en vigueur.

Les coopératives d'utilisation de matériel agricole (CUMA) sont également impactées par ces changements puisqu'à compter de l'entrée en vigueur de ce règlement, elles devront se référer au plan de comptes prévu par le règlement ANC N° 2021-01 et non plus au règlement ANC n° 2014-03 devenu caduque.

### 2-1 Les principales dispositions spécifiques reprises dans le PCG

- Les opérations avec les tiers. Lorsque la coopérative a opté dans ses statuts pour la dérogation à la règle de l'exclusivisme, elle peut réaliser des opérations avec des tiers non associés dans la limite de 20 % de son chiffre d'affaires. Le nouveau règlement, dans ses articles 202-1 et 202-2, reprend les dispositions antérieures, à savoir :

- L'obligation d'organiser la comptabilité de manière à obtenir les informations permettant de satisfaire aux exigences de l'article L.522-5 du CRPM en matière de comptabilité spéciale et ce afin, notamment, de déterminer le résultat avec les tiers non associés et d'être en mesure de donner les informations requises dans l'annexe.

- La comptabilisation dans un compte réserve indisponible (10622) de l'excédent réalisé avec les tiers non associés.

Ces particularités impliquent donc de pouvoir isoler les opérations faites avec les tiers non coopérateurs. De ce fait, les modèles de compte de résultat, de bilan et de plan de comptes indiqués dans le règlement ont été adaptés pour la nécessaire identification des opérations avec les tiers.

- La réévaluation. Elle est prévue par les dispositions des articles L. 523-6 et L. 523-7 du CRPM. Le nouveau règlement, dans son article 203-1, précise que l'écart entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable est inscrit au compte 1054 "Réserves spéciales de réévaluation prévue par le CRPM".

- Indemnité de non-rétablissement et fonds commerciaux. Dans certaines situations, les coopératives agricoles ou unions peuvent, lors de la reprise d'une activité à un commerçant, prévoir expressément le non-rétablissement de celui-ci en lui versant une indemnité de non-rétablissement (article 203-3 du règlement 2021-01). Cette indemnité, du fait de la nature civile de l'activité des coopératives agricoles et des unions, doit être inscrite au compte 2082 "Indemnité de non-rétablissement" et amortie selon un plan sur une durée qui ne peut excéder 5 ans. Le règlement prévoit également, à l'article 300-2, que dans le cadre d'une fusion, d'une scission ou d'un apport partiel d'actif d'une société commerciale à une coopérative agricole ou union, le fonds commercial existant avant l'opération doit être inscrit au compte 2088 "autres immobilisations incorporelles" du bilan de la coopérative agricole ou de l'union et ne peut être considéré comme une indemnité de non-rétablissement que s'il remplit les conditions prévues à l'article 203-3.

- Dévolution. Le règlement a permis de confirmer l'interprétation qui avait été faite antérieurement des conséquences comptables de la dévolution prévue à l'article L.526-2 du CRPM. En effet, l'article 300-3 indique que la somme correspondant à l'excédent d'actif net résultant de la clôture de la liquidation d'une coopérative agricole ou d'une union dévolue à une autre coopérative agricole ou union est "directement" portée en réserve indisponible de dévolution. Cet excédent ne transite donc pas par le compte de résultat.

### 2-2 Les "nouvelles" dispositions

- Changement d'intitulé des comptes report pour parfaire l'intérêt aux parts et pour ristournes éventuelles (article 201-2 et 201-3 du règlement 2021-01). Dans le plan comptable des coopératives de 1986, les prélèvements réalisés en conformité avec les articles L.524-2-1 et R.523-2 du CRPM sur les résultats excédentaires afin de permettre de parfaire ultérieurement l'intérêt aux parts, étaient comptabilisés dans un compte 1106 "Provision pour parfaire l'intérêt aux parts". De même, les prélèvements effectués sur les excédents conformément au g de l'article L.524-2-1 du CRPM et aux statuts pour permettre l'octroi ultérieur de ristournes, étaient comptabilisés au compte 1107 "Provision pour ristournes éventuelles". Dans le cadre de la transposition dans le PCG, les intitulés de ces deux comptes, qui pouvaient prêter à confusion au regard de la notion de provision, ont été modifiés afin d'introduire la notion de "report" qui correspond mieux à

la nature des comptes de capitaux propres :

- Report pour parfaire l'intérêt aux parts.
- Report pour ristournes éventuelles.

- Subventions d'investissements (article 203-2 du règlement 2021-01). Selon l'article L.523-7 du CRPM et les statuts des coopératives agricoles, le montant total des subventions reçues de l'Union européenne, de l'État, des collectivités publiques ou des établissements publics, doit être porté en réserves indisponibles au compte 10621 "Part indisponible des subventions d'investissement reçues de l'Union européenne, de l'État, des collectivités publiques ou des établissements publics". Cependant, dans le cadre de la loi Agriculture et Alimentation (dite loi Egalim), une modification de l'article précité a été introduite et permet désormais, sur décision de l'organe chargé de l'administration et dans la limite de 50 % de leur montant, de classer les subventions reçues comme produit au compte de résultat. C'est à l'organe chargé de l'administration de décider des modalités de reprise en résultat de cette quote-part de subvention :

- soit en l'inscrivant immédiatement pour son montant total en résultat;

- soit en l'inscrivant au compte 132 "Part disponible des subventions d'investissement et d'équipement reçues de l'Union européenne, de l'État, des collectivités publiques et des établissements publics" et en la reprenant au résultat de manière étalée. Sur ce dernier point, il subsiste une question d'interprétation non encore tranchée à ce jour. En effet, selon le PCG, le choix de l'étalement ou de la comptabilisation immédiate en produit est un choix de méthode comptable et s'impose donc pour le traitement de l'ensemble des subventions reçues ultérieurement par la structure. En ce qui concerne le règlement 2021-01, il ressort des travaux préparatoires que ce choix pourrait être effectué subvention par subvention et cela compte tenu du caractère spécifique du texte.

- Caisse de compensation et de péréquation. Le règlement 2021-01 reprend les dispositions du plan comptable des coopératives de 1986 telles que développées dans la note d'information n° 4 concernant les caisses de péréquation individuelles et collectives. Cependant, le règlement utilise une dénomination plus large en faisant référence aux caisses de compensation et autres caisses (article 201-4). Le règlement confirme expressément que la mise en place de ces caisses doit être prévue par le règlement intérieur, ce qui était déjà le cas dans la pratique. Les commentaires infra réglementaires du règlement rappellent également que le solde de ces caisses ne peut être débiteur à la clôture et qu'en tout état de cause, il n'est pas possible de compenser les différentes caisses mises en place entre elles.

- Fusions de coopératives agricoles (articles 300-1, 300-2 et 300-4 du règlement 2021-01). Après avoir abrogé, dans son article 1, le règlement CRC n° 2007-11 du 14 décembre 2007 relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées des coopératives agricoles, le règlement n° 2021-01 en reprend toutes les dispositions, à l'exception de celles relatives aux "coopératives ou unions

de coopératives agricoles faisant appel public à l'épargne" et plus particulièrement celles relatives au cas particulier des coopératives ou unions de coopératives agricoles émettant des certificats coopératifs d'investissement. En effet, ces dispositions prévoyaient que pour ces coopératives ou unions de coopératives agricoles, les fusions et opérations assimilées devaient être effectuées à la valeur réelle et ce contrairement à la règle de la valeur comptable retenue pour les fusions ou opérations assimilées entre coopératives. Il semble que le collège de l'ANC n'ait pas souhaité reprendre ce cas particulier dans le règlement n° 2021-01 faute de base légale, et qu'elle ait conservé uniquement le principe de la valorisation à la valeur comptable des apports conformément à l'article R. 526-5 du CRPM.

## CONCLUSION

Ces nouvelles dispositions, dont l'objectif était de regrouper au sein du PCG différents textes qui, au fil du temps, avaient répondu aux besoins spécifiques exprimés tant par les exploitations agricoles que par les coopératives agricoles et leurs unions, ont le mérite de l'harmonisation.

Cependant, à l'examen, pas de grandes nouveautés dans ces différents règlements qui se contentent de transposer la plupart des dispositions existantes en les "toiletant" au passage.

Néanmoins, ces documents constituent des références claires mettant fin aux débats qui avaient notamment existé sur la validité juridique du plan comptable des coopératives de 1986 depuis la mise en place du PCG.

De plus, concernant les exploitations agricoles, ces règles comptables désormais inscrites au PCG s'appliquent tant aux exploitations soumises au régime des bénéficiaires agricoles qu'à celles soumises à l'impôt sur les sociétés. Ce rapprochement des règles comptables avec celles des bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC) devrait permettre à l'avenir un passage à l'Impôt Société plus facile, bien que des particularités fiscales et sociales demeurent.

Claire LAYE et Philippe FOURQUET