



HAL
open science

Le professionnel comptable face à une opération de fusion d'associations

Fabien Hervouet

► **To cite this version:**

Fabien Hervouet. Le professionnel comptable face à une opération de fusion d'associations. Gestion et management. 2013. dumas-00934584

HAL Id: dumas-00934584

<https://dumas.ccsd.cnrs.fr/dumas-00934584v1>

Submitted on 22 Jan 2014

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



Mémoire de stage

Le professionnel comptable face à une opération de fusion d'associations.



Présenté par : Fabien HERVOUET

Nom de l'entreprise : KPMG - Grenoble

Tuteur entreprise : Yoel ARAMA

Tuteur universitaire : Nathalie GONTIER-BESACIER

Master Finance – 2^{ème} année
Spécialité Comptabilité-Contrôle-Audit
2012 - 2013



upmf
Grenoble
Université Pierre-Mendès-France
Sciences sociales & humaines

Avertissement :

L'IAE de Grenoble, au sein de l'Université Pierre-Mendès-France, n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les mémoires des candidats : ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

Tenant compte de la confidentialité des informations ayant trait à telle ou telle entreprise, une éventuelle diffusion relève de la seule responsabilité de l'auteur et ne peut être faite sans son accord.

Remerciements

Dans un premier temps, je tiens à remercier particulièrement Messieurs J-M. Baumann et G. Valdenaire, commissaires aux comptes, experts-comptables et associés de KPMG pour m'avoir permis de réaliser ce stage au sein du cabinet de Grenoble.

Je souhaite aussi remercier l'ensemble du personnel pour leur accueil. Les juniors, séniors, managers et associés ont su m'intégrer d'une manière tout à fait appréciable lors des différentes missions réalisées. Ils ont par ailleurs fait preuve de patience, de disponibilité et j'en suis très reconnaissant.

Je remercie également Monsieur Y. Arama, manager du cabinet, pour m'avoir éclairé concernant la formulation du sujet et sa participation au cheminement de ce rapport.

Enfin, je remercie Madame N. Gonthier, commissaire aux comptes et maître de conférences à l'IAE de Grenoble, pour ses conseils relatifs à l'élaboration de ce mémoire.

SOMMAIRE

PREAMBULE	6
LISTE DES ABREVIATIONS UTILISEES.....	11
INTRODUCTION.....	12

1^{ERE} PARTIE : LE CONTEXTE ECONOMIQUE DES FUSIONS D'ASSOCIATIONS.....	15
--	-----------

I. DISPOSITIONS LEGALES ENCADRANT LE SECTEUR ASSOCIATIF	15
A. La notion d'association	15
1) Loi de 1901.....	15
2) Les différents types d'associations	16
B. La réglementation comptable et fiscale	17
1) Etat des lieux des règles comptables	17
a) Les obligations comptables	17
b) Les textes encadrant leur comptabilité.....	18
2) Les conditions de fiscalisation.....	19
II. UN ENVIRONNEMENT QUI INCITE LES ASSOCIATIONS A SE RESTRUCTURER.....	21
A. La décision de restructuration	22
1) Décision politique.....	22
a) L'impact de la crise économique sur les financements publics.....	22
b) La pression des autorités de tarification	23
2) Décision stratégique	24
3) Les risques associés à cette décision	25
B. Les différentes modalités de rapprochement dans le secteur associatif	27
1) Les modes de rapprochement modérément intégrés.....	27
a) Le contrat de prestations de services	27
b) La coopération via la création d'un organisme tiers	27
c) Le mandat de gestion.....	28
2) Les modes de rapprochement intégrés.....	29
a) L'apport partiel d'actif.....	29
b) La scission.....	30
c) La fusion.....	30

2EME PARTIE : LE CADRE JURIDIQUE DES FUSIONS D'ASSOCIATIONS 33

I. PRESENTATION DE LA LEGISLATION APPLICABLE.....	33
A. Le régime juridique des fusions d'associations.....	33
1) L'absence de loi	33
2) Les décisions jurisprudentielles.....	34
3) La qualification juridique du transfert	34
4) Les conséquences de l'effet juridique d'une fusion	35
a) <i>Conséquences sur la comptabilité</i>	35
b) <i>Conséquences sur le mandat du commissaire aux comptes de l'association apporteuse</i>	
37	
B. Les étapes d'une fusion d'associations.....	37
1) Le projet de traité de fusion.....	38
2) L'approbation du projet de traité de fusion	38
a) <i>Consultation des instances représentatives du personnel (IRP)</i>	38
b) <i>Approbation des organes de gouvernance</i>	39
c) <i>Approbation des assemblées générales</i>	39
3) Le traité de fusion, les formalités de déclaration et de publication	40
II. ETAT DES LIEUX DU REGIME FISCAL DES FUSIONS D'ASSOCIATIONS	41
A. Les conséquences de la fusion sur le régime fiscal.....	41
1) Cas de fusion d'associations non fiscalisées	41
2) Cas de fusion d'associations fiscalisées	42
B. La fiscalité applicable lors de la fusion	42
1) Au regard des droits d'enregistrement.....	42
2) Au regard de l'IS	42
a) <i>Le régime fiscal de droit commun</i>	43
b) <i>Le régime fiscal de faveur</i>	43
3) Au regard de la TVA.....	45
C. Tour d'horizon européen en matière de fiscalité des fusions d'associations.....	46

3^{EME} PARTIE : LE PROFESSIONNEL COMPTABLE FACE A UNE OPERATION DE FUSION D'ASSOCIATIONS..... 49

I. LES CONSEQUENCES D'UNE FUSION D'ASSOCIATIONS	49
A. Au niveau des associations qui participent à la fusion	49
1) La gouvernance	49
2) Les membres.....	50
3) Le projet associatif	50
B. Au niveau des ressources humaines	51
1) Les instances représentatives du personnel	51
2) Les contrats de travail.....	52
3) Les rapports collectifs.....	53
a) <i>La convention collective</i>	53
b) <i>Les accords collectifs</i>	54
c) <i>Les usages</i>	54

C. Au niveau des tiers.....	55
1) Les contrats en cours	55
2) Les créanciers	55
3) Les débiteurs.....	56
4) Les autorités administratives	56
II. LES SPECIFICITES COMPTABLES ET JURIDIQUES D'UNE FUSION D'ASSOCIATIONS.....	57
A. La méthode d'évaluation comptable	57
1) La cadre comptable applicable	57
2) Le traitement comptable de la fusion	58
a) Chez l'absorbée.....	58
b) Chez l'absorbante.....	62
B. Les autres particularités liées aux comptes annuels	65
1) L'annexe	65
2) Le rapport de gestion	66
3) Les conventions réglementées	67
CONCLUSION.....	68
ANNEXES.....	71
BIBLIOGRAPHIE	82

PREAMBULE

❖ Présentation du cabinet :

Dans le cadre de ma deuxième année de Master Comptabilité-Contrôle-Audit (CCA), j'ai réalisé mon stage au sein du cabinet KPMG de Grenoble.

KPMG est présent dans 156 pays, compte environ 152 000 salariés et accompagne ses clients lors de missions d'expertise comptable, d'audit, et de conseil. En 2012, l'ensemble du groupe a réalisé un chiffre d'affaires consolidé de plus de 23 milliards de dollars au niveau mondial. Cela fait de KPMG un des plus grands cabinets d'audit du monde, il fait partie des « Big Four ». Le réseau est né en 1986, de la fusion des cabinets Peat Marwick International et Klynveld Main Goerdeler.

En France, la Fiduciaire de France, créée à Grenoble en 1922, est à l'origine de KPMG S.A. Actuellement, le cabinet compte 217 implantations dans toute la France et emploie 7980 personnes au service des sociétés cotées et multinationales, des PME, de l'économie sociale et solidaire et du secteur public (Collectivités, Santé...). En France, KPMG a réalisé un chiffre d'affaires de 860 millions d'euros en 2012.

Le cabinet de Grenoble compte environ 70 personnes. Il dépend de la Direction régionale Rhône-Alpes-Auvergne basée à Lyon et s'organise en différents pôles de la manière suivante :

- Audit « grands comptes » :

Ce département concerne majoritairement des missions d'audit effectuées auprès des sociétés cotées ou filiales de multinationales. A Grenoble, 7 personnes travaillent au sein de ce service en lien étroit avec le pôle de Lyon.

- Marché national :

- Audit « KEN » :

Il s'agit du pôle dans lequel j'ai réalisé mon stage. Celui-ci regroupe principalement des missions d'audit légal auprès de PME ayant une activité régionale ou nationale, groupes familiaux, start-up... Par ailleurs, une unité est dédiée au secteur non marchand, regroupant des acteurs de l'économie sociale et solidaire et du secteur public. 26 personnes sont affectées au département Audit KEN au sein du bureau de Grenoble

- Expertise comptable « KEN » :

La clientèle est identique au département Audit « KEN », mais il s'agit essentiellement de missions de conseil et d'expertise-comptable. 7 personnes composent ce service.

- Marché local :

- Expertise comptable « KEL » :

Il s'agit ici d'accompagner les artisans, commerçants et professionnels libéraux ayant un rayonnement localisé dans l'agglomération grenobloise, dans le cadre de missions d'expertise comptable. Ce département compte environ 25 personnes.

- Social - Ressources Humaines « Facilio » :

Ce service est exclusivement dédié à la gestion de la partie sociale des clients du marché national ou local. Il s'agit de conseiller ces derniers au niveau des ressources humaines, de gérer la paie ou encore de suppléer les équipes intervenant sur des missions de commissariat aux comptes dans le cadre d'audit social. Ce service est composé de 4 personnes.

❖ Présentation des travaux réalisés :

Dans le cadre de mon stage au sein du département « KEN », j'ai principalement réalisé des missions de commissariat aux comptes.

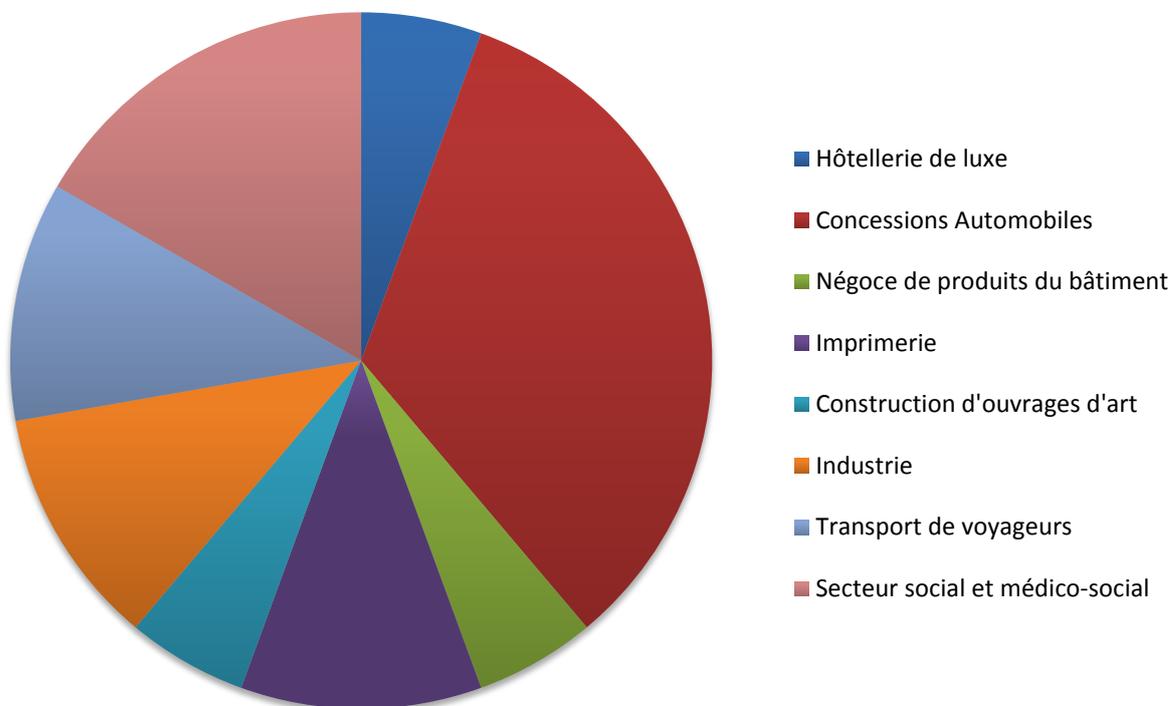
Mais au cours des deux premières semaines, j'ai effectué des travaux d'expertise comptable. Il s'agissait notamment de la tenue de comptabilité de SCI (Société Civile Immobilière) ainsi que la révision d'un dossier d'une SCI soumise à l'IS (impôt sur les sociétés) et à la TVA (Taxe sur la valeur ajoutée), dont la comptabilité était gérée en interne par le client.

Concernant mes missions d'audit légal, j'ai effectué les travaux classiques d'un auditeur junior dans divers secteurs d'activités tels que :

- l'hôtellerie de luxe,
- les concessions automobiles,
- le négoce de quincaillerie et autres produits du bâtiment à destination des professionnels,
- l'imprimerie (imprimeur, fabricant d'étiquettes),
- la construction d'ouvrages d'art en France et à l'international (chimie-pétrochimie, hydromécanique, centrale thermique),
- l'industrie (découpage et emboutissage, fabrication de produits de chauffage par induction),
- le transport de voyageurs,
- le secteur associatif (secteur social et médico-social).

Mon temps de travail affecté aux différents secteurs d'activité dans le cadre des missions d'audit légal peuvent se répartir de la façon suivante :

Répartition des secteurs d'activité - missions CAC



Etant donné que mon stage a commencé au début du mois de janvier, mon domaine d'intervention lors des missions de commissariat aux comptes a essentiellement porté sur le contrôle des comptes chez le client.

Ainsi, j'ai audité tout d'abord les cycles trésorerie, emprunts, immobilisations et capitaux propres. Même s'il ne s'agit pas des postes présentant le plus de difficultés, des éléments propres à certains dossiers ont nécessité une vigilance accrue.

Ce fût par exemple le cas chez un client dont l'activité est le transport de voyageurs. Un fonds de caisse est attribué à chaque chauffeur lors de sa prise de fonction. Il est donc important que la réalité soit retranscrite en comptabilité, notamment en cas de mouvements de conducteurs au cours de l'exercice. Lors de leur départ, le fonds de caisse doit être rendu à l'entreprise et il est, par exemple, nécessaire de s'assurer que les caisses enregistrées en comptabilité se rapportent à des salariés en activité.

Par ailleurs, un client ayant subi un contrôle fiscal a été redressé sur les durées d'amortissement de certaines immobilisations (trop courtes selon l'administration fiscale). Il

est nécessaire de vérifier que les acquisitions de l'exercice sont amorties sur une durée cohérente et de faire prendre conscience aux autres sociétés du groupe n'ayant pas été redressées du risque qu'elles encourent sur les amortissements retoqués chez la première.

Ensuite, sur l'ensemble des concessions automobiles où je suis intervenu, j'ai audité le cycle clients. Cela m'a permis d'être plus proche de l'activité. C'est un cycle présentant des risques significatifs dans ce secteur d'activité, notamment au niveau du cut-off et du risque de décalage de chiffre d'affaires. Il était important d'échanger avec la personne effectuant l'audit des stocks et de recouper les données avec les irrégularités observées lors de l'inventaire physique (qui est exhaustif dans ce type d'activité).

Par ailleurs, j'ai pu auditer le cycle fournisseurs sur plusieurs dossiers et aussi le cycle social au sein d'une association. Ce fût une expérience enrichissante et très formatrice.

Au cours du dernier mois de mon stage, j'ai eu l'occasion de vérifier la cohérence des annexes et rapports de gestion avec le bilan et compte de résultat définitifs.

En somme, ce stage fût très intéressant, le service dans lequel j'ai évolué m'a permis de travailler sur des dossiers structurés, d'une taille importante tout en ayant une certaine proximité avec le client. L'avantage du marché national est justement que l'on a une vision globale des entités auditées. De plus les équipes avec lesquelles j'ai travaillé m'ont fait confiance et m'ont donné certaines responsabilités. L'audit nécessite une réflexion rapide et efficace, j'ai ainsi dû m'adapter afin d'être opérationnel rapidement. Tous ces éléments m'ont encouragé à m'investir dans les différents travaux effectués.

Liste des abréviations utilisées

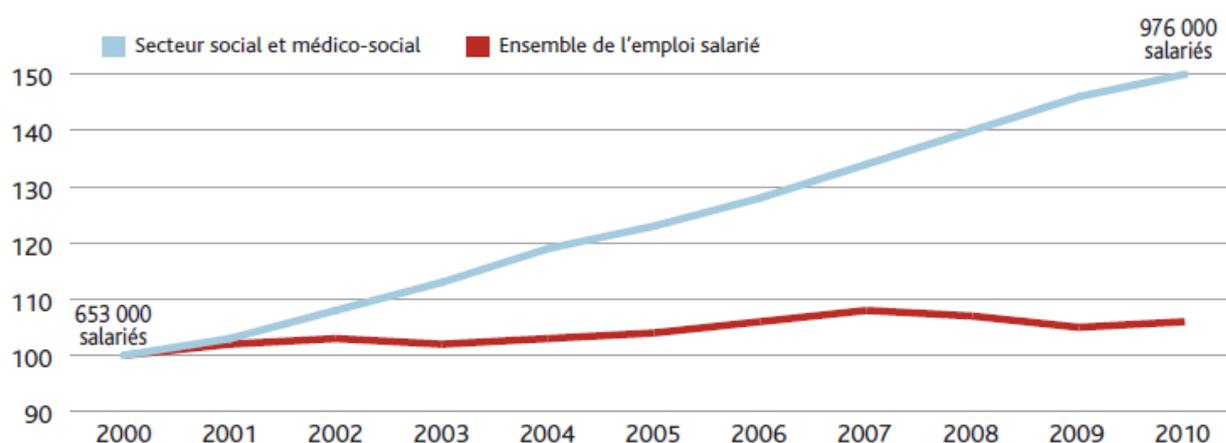
ANC	Autorité des Normes Comptables
CDD	Contrat à Durée Déterminée
CDI	Contrat à Durée Indéterminée
CE	Comité d'Entreprise
CET	Contribution Economique Territoriale
CHSCT	Comité d'Hygiène, de Sécurité et des Conditions de Travail
CNCC	Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
CSOEC	Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables
HCVA	Haut Conseil à la Vie Associative
IRP	Instances Représentatives du Personnel
IS	Impôt sur les Sociétés
SAE	Statut d'Association Européenne
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée
UE	Union Européenne
VNC	Valeur Nette Comptable

INTRODUCTION

Le secteur associatif représente aujourd'hui un poids important dans l'économie française¹. Son budget est d'environ 70 milliards d'euros, soient 3,5 % du PIB (Produit Intérieur Brut) du pays. De plus, 16 millions de bénévoles et 1,8 millions de salariés (soient 5 % de l'emploi total) participent à la mise en œuvre de projets associatifs, soit plus de 1,3 millions d'associations en France.

En 2010, d'après des données de Pôle emploi, le champ social et médico-social représentait une part non négligeable dans l'environnement associatif français, avec près de 980 000 professionnels et 35 000 établissements. En termes d'emplois, cela dépasse les secteurs tels que la restauration (680 000 emplois) ou les transports (840 000 emplois). Le graphique suivant montre l'évolution des emplois dans le secteur social et médico-social dans les années 2000 :

Effectifs salariés en fin d'année dans le secteur social et médico-social et dans l'ensemble des secteurs (base 100 : 2000)



Source: Pôle emploi

La crise financière qui a creusé le déficit public du pays à partir de 2007 et les restructurations des financements publics ont eu des répercussions importantes sur le monde associatif. La raréfaction des financements pour les associations a conduit à accélérer les

¹ Les chiffres suivants proviennent d'une recherche menée par E. Archambault et V. Tchernonog du CES-CNRS et sont basés sur des sources diverses (tableaux de l'économie sociale 2009 de l'INSEE, enquête BVA-DREES exploitée par Lionel Prouteau en 2010).

mouvements de regroupement, de concentration et de coopération. Actuellement environ 20 % des créations d'associations résulteraient d'une restructuration¹. Particulièrement, les opérations de fusions d'associations se multiplient. La principale difficulté dans ce type de mutation est l'absence d'encadrement juridique et fiscal, contrairement aux sociétés pour lesquelles les fusions sont régies par le Code de commerce. Cela présente donc des contraintes importantes pour les associations participant à une fusion, mais aussi pour l'expert-comptable et le commissaire aux comptes. Effectivement, afin de mener à bien leur mission respective, aucun guide opérationnel ne décrit les diligences à mettre en place lors d'une telle opération. De ce fait, cela nous a encouragé à traiter la problématique suivante afin de mettre en lumière les éléments pour lesquels le professionnel comptable doit être attentif :

Dans le cadre d'une fusion d'associations, quelles sont les particularités auxquelles doit faire face le professionnel comptable ?

Pour répondre à cette problématique, nous allons développer trois parties.

Tout d'abord, le contexte économique des fusions d'associations sera dressé, avec une présentation des dispositions légales encadrant la création, la réglementation fiscale et comptable du secteur associatif. Nous traiterons aussi les raisons pour lesquelles le secteur associatif est en pleine mutation et les différentes modalités de rapprochement seront présentées selon les différents degrés d'intégration.

Dans un second temps, nous ferons le point sur la législation applicable en matière de fusion d'associations. Nous verrons qu'aucun texte de loi ne reconnaît ce type d'opération et qu'il convient de se tourner vers la jurisprudence. Un état des lieux de la fiscalité applicable sera présenté. Nous remarquerons que la position de l'administration fiscale est particulièrement instable sur le sujet, principalement concernant l'application du régime de faveur au regard de l'IS dans le cas des fusions d'associations fiscalisées.

Un parallèle avec la situation dans d'autres pays européens sera exposé.

Enfin, nous développerons les particularités qui se présentent au professionnel comptable lorsqu'il intervient sur une fusion d'associations. Les conséquences de cette opération sur les différentes parties prenantes des associations concernées seront abordées.

¹ V. Tchernonog, CNRS-MATISSE (2010) Colloque « Associations : quelles stratégies face aux crises ? » organisé par le Barreau de Lyon.

Puis nous nous appuyerons sur des exemples concrets afin d'exposer les spécificités comptables et juridiques d'une fusion d'associations. Pour cela, nous aborderons deux cas réels de fusion :

- Cas d'une fusion-absorption :

L'association G-L a absorbé l'association P en date du 01/01/2012 avec une réévaluation du patrimoine immobilier au 31/12/2011. G-L évolue dans le secteur social et médico-social avec pour activité l'accompagnement et l'hébergement d'enfants en difficulté et en rupture familiale. P disposait d'un patrimoine immobilier qu'elle louait à G-L.

- Cas d'une fusion-crédation :

Les associations A et E ont fusionné pour créer l'association A-E. Cette dernière a été déclarée à la préfecture le 17/11/2011 et la fusion a pris effet le 01/01/2012. Son objet associatif est « l'accompagnement socio-éducatif de personnes en grande difficulté (suite à des problèmes judiciaires et incarcérations) et exposées au risque de rupture sociale en vue de leur réinsertion ».

1^{ère} partie : Le contexte économique des fusions d'associations

I. Dispositions légales encadrant le secteur associatif

Avant d'aborder plus spécifiquement les regroupements d'associations et le contexte dans lequel évolue le secteur associatif, il convient de présenter la législation qui s'applique aux associations.

A. La notion d'association

1) Loi de 1901

Les associations sont régies par la loi du 1^{er} juillet 1901, à laquelle il convient d'adjoindre les dispositions de son décret d'application du 16 août 1901. D'après l'article 1^{er} de cette loi, le contrat d'association se définit comme « une convention par laquelle deux ou plusieurs personnes mettent en commun, d'une façon permanente, leurs connaissances ou leurs activités dans un autre but que de partager des bénéfices ». Ce dernier point permet de distinguer une association d'une société. De ce fait, lors de la dissolution d'une association, il n'y a pas de répartition du boni de liquidation entre les membres (hormis pour la reprise des apports) comme cela peut être le cas entre les associés ou actionnaires d'une société.

Par ailleurs, ce texte accorde une certaine liberté aux fondateurs par rapport aux règles de fonctionnement de l'association, et se base sur le principe de liberté d'association¹.

Il n'existe pas de code propre aux associations contrairement aux sociétés qui se réfèrent au Code de commerce. Ainsi, pour l'ensemble des dispositions non prévues par la loi de 1901, il convient d'appliquer les règles fixées par le Code civil, le Code du travail pour les salariés, le Code de commerce (notamment pour les règles comptables) ou encore le Code pénal pour les infractions.

¹ La liberté d'association se définit comme le droit de constituer, d'adhérer et de refuser d'adhérer à une association.

2) Les différents types d'associations

La loi de 1901 distingue trois types d'associations :

- **Les associations de fait (ou non déclarées) :** elles ne sont pas dotées de la personnalité morale et n'ont donc aucune capacité juridique¹. Toutefois, ce type d'association est parfaitement légal.
- **Les associations déclarées :** elles jouissent de la personnalité morale dès leur déclaration en préfecture et la publication au Journal Officiel. Elles peuvent librement administrer leurs biens, recevoir des cotisations de la part des membres, des subventions des organismes publics, ainsi que toutes autres ressources (apports en nature ou numéraire, dons manuels ou dons des établissements d'utilité publique)².
- **Les associations reconnues d'utilité publique :** elles ont la possibilité de recevoir librement, sauf opposition administrative, des legs et donations. Elles peuvent accomplir tous les actes de la vie civile qui ne sont pas interdits par leurs statuts, sauf acquérir ou posséder des immeubles non nécessaires à leur objet³. Aucun texte ne prévoit les conditions de l'utilité publique, mais la pratique administrative permet de dégager certains critères précis⁴.

Il est important de noter que ces deux derniers types d'associations ont la capacité de gérer des établissements.

¹ Loi du 1^{er} juillet 1901, article 2.

² Loi du 1^{er} juillet 1901, article 5.

³ Loi du 1^{er} juillet 1901, article 11.

⁴ Les critères sont : le but d'intérêt général (activités dans les domaines suivants : philanthropique, social, sanitaire, éducatif, scientifique, culturel, l'environnement,...), une influence et un rayonnement dépassant le cadre local, un nombre d'adhérent minimum (200 à titre indicatif), la tenue d'une comptabilité, une certaine solidité financière (ressources propres estimées à 46 000 € minimum, la part des subventions publiques ne devant pas dépasser la moitié des ressources totales afin de garantir une certaine autonomie).

B. La réglementation comptable et fiscale

1) Etat des lieux des règles comptables

a) Les obligations comptables

En matière comptable, la loi de 1901 est muette sur l'obligation ou non pour les associations de tenir une comptabilité. Seul l'article 15 de cette loi oblige « les congrégations religieuses à tenir un état de ses recettes et dépenses, dresser chaque année le compte financier de l'année écoulée et un inventaire de ses biens meubles et immeubles ».

Le Code de commerce, le Code général des impôts (CGI) ou encore le Code général des collectivités territoriales prévoient les cas où les associations sont obligées de produire des comptes annuels. Les critères retenus sont notamment l'activité, la taille et le mode de financement de l'entité.

Nous pouvons citer quelques exemples :

- Les associations fiscalisées aux impôts de droit commun et celles exerçant une activité commerciale ;
- Les associations d'intérêt général, reconnues d'utilité publique, ou faisant appel à la générosité du public ;
- Les organismes collecteurs agréés de formation professionnelle continue, les établissements du secteur sanitaire et social, les organismes de formation ;
- Les associations ayant reçu au cours d'une année une aide de l'Etat de plus de 75 000 €, ou qui représente plus de la moitié des produits de l'exercice, ou encore pour lesquelles une collectivité locale a garanti un emprunt ;
- Les associations ayant reçu annuellement des fonds publics supérieurs ou égaux à 153 000 € ;
- Les associations ayant une activité économique dépassant deux des trois seuils suivants : 50 salariés, 3 100 000 € de chiffre d'affaires, 1 550 000 € de total bilan.

Ces deux dernières conditions entraînent la nomination obligatoire d'un commissaire aux comptes, le dépôt des comptes annuels ainsi que du rapport de ce dernier. La nomination d'un commissaire aux comptes peut aussi provenir d'une disposition statutaire, ou d'une désignation volontaire (décision de gestion).

Dans le cas où une association comporte divers activités ou établissements et que les conditions légales sont remplies sur une de ses activités, c'est l'association dans son ensemble qui sera soumise à l'intervention du commissaire aux comptes.

Notons par ailleurs que les associations disposant de ressources supérieures à 18 000 000 € et dont l'effectif dépasse 300 salariés doivent produire des documents prévisionnels dans le cadre de la prévention des difficultés.

Les associations qui n'ont pas l'obligation de produire des comptes annuels peuvent se contenter de tenir une comptabilité simplifiée (emplois-ressources).

b) Les textes encadrant leur comptabilité

Le texte de référence qui encadre l'établissement des comptes annuels des associations est le règlement n° 99-01 du Comité de la réglementation comptable (CRC). Il est adapté aux spécificités du secteur associatif et vise à renforcer la transparence des comptes vis-à-vis des tiers financeurs.

Ce texte est dérivé du Plan Comptable Général (PCG) issu du règlement CRC 99-03 qui s'applique à toutes les personnes physiques ou morales tenues d'établir des comptes annuels.

Contrairement aux sociétés, pour lesquelles il est obligatoire de tenir une comptabilité, l'ensemble des associations ne sont pas visées par le règlement n° 99-01. D'après l'arrêté du 8 avril 1999, ces règles s'appliquent aux associations tenues, par des dispositions législatives ou réglementaires, d'établir et de produire des comptes annuels¹. Ainsi, celles qui établissent des comptes annuels de manière volontaire, spontanément ou en le précisant dans leurs statuts, ne sont pas obligées d'appliquer le règlement n° 99-01.

Les associations du secteur médico-social doivent se référer à un référentiel propre (M22) pour répondre aux exigences des autorités de contrôle et de tarification (ACT)². Le terme de comptabilité administrative sera utilisé dans la suite du rapport. Nous reviendrons sur les impacts de ce référentiel concernant l'organisation comptable des associations concernées dans la troisième partie de ce mémoire.

¹ Voir I) C. 1) *Les obligations comptables des associations*.

² Le M22 a été adopté par le décret du 22 octobre 2003. Il oblige ainsi les associations du secteur médico-social financées par fonds publics à retraiter leurs comptes sociaux afin d'établir des comptes administratifs.

2) Les conditions de fiscalisation

Afin de pouvoir comprendre la fiscalité en matière de fusion d'associations, il est important de présenter les conditions de fiscalisation de ce type d'organisation. En effet, cela a une incidence non négligeable lors d'une opération de rapprochement. Par fiscalisation, il faut entendre le fait d'être assujetti aux impôts commerciaux (IS, Contribution Economique Territoriale (CET), TVA).

Pour qu'une association régie par la loi du 1^{er} juillet 1901 ne soit pas fiscalisée, il faut répondre au caractère de non-lucrativité¹. C'est le cas lorsque les éléments suivants sont réunis :

- **Gestion désintéressée** : d'après le CGI, cela se définit de la manière suivante :
 - Gestion bénévole par des personnes n'ayant aucun intérêt dans les résultats de l'exploitation. Il existe cependant des exceptions à ce principe de non rémunération, notamment pour les dirigeants des grandes associations² et une tolérance administrative des trois quarts du SMIC (Salaire Minimum Interprofessionnel de Croissance) pour les autres organisations ;
 - Aucune distribution de bénéfices aux membres et réaffectation des excédents dans le cadre de l'objet de l'association ;
 - Aucune attribution de part d'actif aux membres, sous réserve du droit de reprise des apports.

- **Activité économique non concurrentielle** : si la gestion de l'association est désintéressée, il convient alors de se poser les deux questions suivantes :
 - L'activité concurrence-t-elle une entreprise ? C'est le cas lorsque les services sont rendus dans la même zone géographique d'attraction et au même public par des entreprises commerciales exerçant une activité identique.

¹ Même si sous certaines conditions que nous n'aborderons pas, il est possible d'échapper, en tout ou partie, à cette fiscalité même en répondant au caractère lucratif.

² Pour les associations dont les ressources financières propres sont supérieures à 200 000 €, si un seul dirigeant est rémunéré, ce dernier ne peut percevoir plus de trois fois le plafond de la Sécurité Social (9 093 € par mois en 2012).

- Si l'activité concurrence une entreprise commerciale, le fait-elle selon des modalités comparables à celle-ci ?

Les critères de l'administration suivent la règle des 4 P (produit proposé, public visé, prix pratiqué, présence de publicité). Si ces critères sont tous similaires à une entreprise commerciale alors l'association répond au caractère lucratif.

A noter que ces critères de non concurrence ne concernent pas les organismes dont l'objet est la réinsertion économique ou sociale de personnes, dont les opérations lucratives sont indissociables de celles non lucratives. Il s'agit principalement des ESAT (Etablissements et Services d'Aide par le Travail) et ateliers protégés, mais en aucun cas les entreprises d'insertion constituées sous forme associative.

- **Particularité si l'association entretient des relations particulières avec des entreprises qui en retirent un avantage concurrentiel** : le caractère lucratif sera toujours retenu pour une association qui a pour objet de rendre des services aux entreprises membres dans l'intérêt de ces dernières, même si tous les critères de non-lucrativité sont remplis.

Quant aux associations qui remplissent les critères de non-lucrativité, elles restent assujetties à l'IS selon un taux réduit de 10 %, 15 % ou 24 % pour leurs revenus patrimoniaux (revenus fonciers et de capitaux mobiliers sauf si retenue à la source)¹.

Il est important de noter que lorsqu'une association exerce accessoirement des activités à caractère commercial, il est possible de bénéficier d'une franchise d'impôts commerciaux sous certaines conditions cumulatives² :

- La gestion est désintéressée : critère abordé précédemment ;
- Les activités non lucratives sont prépondérantes : aucun seuil n'est déterminé par l'administration fiscale mais d'après la pratique la norme semble être comprise entre 70 % et 80 % ;
- Le montant des recettes annuelles concernant les activités commerciales n'excèdent pas 60 000 € : cela concerne les recettes d'exploitation hors taxes afférentes à des activités lucratives encaissées par l'organisme sur une année civile.

¹ Articles 206-5 et 219 bis du CGI.

² Selon l'instruction fiscale du 18 décembre 2006.

Dans le cas où une association est assujettie aux impôts commerciaux uniquement parce que ce dernier critère n'est pas rempli, il est souhaitable d'isoler fiscalement ces activités accessoires à caractère lucratif. Cela peut être réalisé par l'intermédiaire d'une sectorisation et la mise en place d'une comptabilité analytique, afin de dissocier les activités fiscalisées des autres.

Il existe par ailleurs différentes exonérations propres à chaque impôt que nous n'aborderons pas dans ce mémoire.

Après avoir fixé les règles qui encadrent la création, la comptabilité et la fiscalité des associations, nous allons désormais aborder le contexte économique du monde associatif.

II. Un environnement qui incite les associations à se restructurer

Le contexte économique actuel contribue à accroître les restructurations dans le monde associatif, et plus particulièrement les opérations de rapprochement. En effet, la crise financière a participé à alourdir les déficits publics, ce qui a contraint l'Etat et les collectivités à rechercher des sources d'économies. Les subventions octroyées aux associations en font partie. Dans le secteur social, médico-social et sanitaire, les financements publics ont actuellement tendance à être de plus en plus restreints. Par ailleurs, cet environnement économique délicat a aussi des répercussions néfastes sur les dons et cotisations versés par les particuliers ou entreprises aux associations. Cette diminution des ressources conduit ces organismes à se restructurer afin de pérenniser leur activité. Il existe plusieurs types de rapprochements envisageables selon le degré d'intégration, les objectifs et motivations des parties. Mais il faut être conscient du risque d'échec important lié à ce type d'opération.

A. La décision de restructuration

1) Décision politique

a) L'impact de la crise économique sur les financements publics

En France, les financements publics représentent actuellement environ 49 % (Etat 11 %, conseils généraux 11 %, communes 13 % et organismes sociaux 9 %) des financements des associations, le reste provenant du privé (cotisations et ventes 46 %, dons et mécénats 5 %)¹.

Même si les financements publics continuaient de croître avant la crise financière, ils ont subi d'importantes mutations durant cette période :

- Diminution des financements provenant de l'Etat en raison de la situation économique difficile (déficits publics), la décentralisation vers les collectivités locales et une réorientation de la politique globale vis-à-vis des associations. La hausse des financements en provenance des départements, notamment en faveur de l'action sociale, a permis de maintenir la part des financements publics jusqu'en 2010.
- Les subventions (60 % du financement public) accordées aux associations ont de plus en plus laissé place à des systèmes d'appels d'offres. Cela a eu pour conséquence d'accroître la concurrence inter-associations.

Ajouté à cela, le secteur associatif a connu un léger recul de l'emploi salarié depuis fin 2010. Cela est signe d'un ralentissement des ressources du secteur. En effet, l'emploi salarié est étroitement lié aux financements publics.

Les profondes modifications et transformations dans la structure des financements publics, combinées à une contraction du budget de l'Etat sont logiquement à l'origine d'importants mouvements dans le secteur associatif. En effet, afin de pouvoir mieux répondre aux appels

¹ D'après une recherche menée par E. Archambault et V. Tchernonog du CES-CNRS qui a fait l'objet d'une publication rassemblant des chiffres issus de sources diverses (tableaux de l'économie sociale 2009 de l'INSEE, enquête BVA-DREES exploitée par Lionel Prouteau en 2010).

d'offres lancés par les collectivités territoriales, les opérations de rapprochement entre associations semblent être nécessaires. Il est possible de répondre à ces appels à projets via un groupement de fait, créé exclusivement pour cette cause. De plus, compte tenu de la raréfaction des financements publics, un développement vers des activités complémentaires ainsi que la recherche de partenariats et de mécénats semblent être plus abordables avec une structure de taille importante.

b) La pression des autorités de tarification

Au cours de la période précédant la crise financière, les collectivités locales ont joué un rôle primordial dans le cadre de la décentralisation afin de pallier le recul des financements provenant de l'Etat. Cependant elles connaissent aujourd'hui des difficultés financières qui ont un impact sur leur soutien aux associations au niveau local. Les pouvoirs publics présentent donc les restructurations, via les opérations de regroupements, comme un moyen inéluctable de garantir la pérennité du tissu associatif.

Annoncées dans le cadre de la réforme générale des politiques publiques (RGPP) à partir de 2007, ces opérations permettraient de réaliser des économies d'échelles avec une mutualisation des postes administratifs. De plus, cela contribuerait à la simplification des relations avec les autorités publiques en limitant le nombre d'acteurs locaux, ou encore la professionnalisation des associations qui est indispensable étant donné que les processus d'appels à projets sont ouverts à tous les acteurs économiques.

L'objectif des pouvoirs publics, dans un contexte de contraction budgétaire, est de maintenir à un niveau identique les missions d'intérêt général et de services rendus aux citoyens pour un coût moindre grâce aux économies d'échelle réalisées.

Cas particulier du secteur social, médico-social et sanitaire :

La pression des autorités de tarification qui consiste à encourager les regroupements entre associations vise tous les secteurs et plus particulièrement le secteur social et médico-social. Cette incitation des pouvoirs publics aux opérations de regroupements se matérialise par l'article L 312-7 du Code de l'Action Sociale et des Familles (CASF). Il mentionne qu'en vue de « favoriser les réponses aux besoins et leur adaptation, les schémas d'organisation sociale et médico-sociale peuvent envisager les opérations de coopération, de regroupement ou de fusion compatibles avec les objectifs de développement de l'offre sociale. »

Etant donné la dépendance des acteurs locaux aux financeurs, il semble difficilement envisageable d'aller à l'encontre de leurs décisions. Cependant, les autorités publiques ne disposent d'aucun moyen juridique pour contraindre les associations à se regrouper. Il leur reste la pression économique qui s'avère plutôt efficace.

Parfois, l'attitude des ACT est extrêmement directive. Ces organismes poussent les acteurs locaux à signer des engagements de coopération ou de regroupement lors de la négociation des CPOM (Contrat Pluriannuel d'Objectifs et de Moyens). Cet exemple d'instrumentalisation du secteur associatif par les pouvoirs publics est mal perçu par les dirigeants d'associations car le processus de restructuration leur est imposé sans marge de manœuvre.

Afin de soutenir les mouvements de rapprochements dans ce secteur, les pouvoirs publics ont introduit par la loi 2002-2¹ des groupements de coopération sanitaire (GCS) et groupements de coopération sociale et médico-sociale (GCSMS). Leurs missions sont définies par le CASF et visent à constituer une phase préliminaire à la fusion des organisations et à procéder aux regroupements. En pratique, ces groupements sont peu utilisés lors de la préparation de telles opérations et sont généralement délaissées au profit des mandats de gestion.

2) Décision stratégique

Certaines décisions de restructurations sont liées à des réflexions stratégiques, sans contrainte des financeurs.

Cela peut être la volonté de diversifier son activité pour ne pas dépendre d'une seule activité, d'élargir son périmètre d'action afin de s'adapter aux besoins du territoire.

Les regroupements entre associations peuvent aussi permettre de faire face à certaines difficultés au niveau de la gouvernance. Ainsi, une association dont la Direction est plutôt vieillissante sera absorbée par une autre pour lui permettre de poursuivre son projet associatif. Des entités peuvent décider de se regrouper dans le but de mutualiser leurs moyens opérationnels (compétences, savoir-faire) et financiers, réaliser des économies d'échelles, atteindre une taille critique permettant plus de crédibilité vis-à-vis des financeurs. L'objectif étant de créer des synergies.

¹ Loi du 2 janvier 2002 rénovant l'action sociale et médico-sociale.

De plus en plus, les associations entrent en concurrence avec les entreprises commerciales et doivent s'adapter à cette réalité en faisant évoluer leur modèle économique.

Focus sur les motivations des associations A, E et G-L, P à fusionner :

Pour la fusion-absorption entre G-L et P, il s'agissait d'assurer la continuité d'exploitation de l'absorbante (G-L) car P a apporté les biens immobiliers dans lesquels l'activité est assurée. Ainsi, autant pour les associations que pour le financeur la fusion a permis de pérenniser le projet associatif.

Concernant la fusion-crédation entre A et E, une opération de fusion était devenue inévitable pour E compte tenu de ses difficultés financières. Afin de pérenniser son projet associatif, le tarificateur été particulièrement favorable à ce type d'opération. De plus, ces deux associations avaient une activité proche sur un territoire commun.

3) Les risques associés à cette décision

Les décisions de restructuration dans le secteur associatif demeurent des décisions politiques avant d'être des choix de gestion. Le fait d'être plus contraint à se restructurer que volontaire entraîne un risque d'échec supplémentaire inévitable. Cette partie consiste donc à présenter d'une manière globale quelques éléments afin de minimiser les risques associés à un projet de regroupement.

Le choix de la cible en vue de l'opération de rapprochement est primordial, plus particulièrement lorsqu'un niveau d'intégration élevé est envisagé (type fusion). En effet, il est important de prendre connaissance de l'historique, de la gouvernance, de l'organisation de l'entité cible, ainsi que de la viabilité de son modèle économique et de sa situation financière par l'intermédiaire d'un audit préalable. Nous n'aborderons pas en profondeur cet audit car ce n'est pas l'objet de ce mémoire.

Une décision de regroupement en vue de soutenir une association en difficulté financière peut s'avérer très dangereuse. Une analyse juridique, économique et financière en détail s'impose afin d'éviter que la cible entraîne dans sa chute le reste de l'entité. L'objectif étant d'être capable de mesurer l'impact du rapprochement sur la situation économique, financière et organisationnelle.

La mise en place d'une conduite du changement dans chaque structure est nécessaire afin de mobiliser, impliquer (en favorisant les initiatives), responsabiliser l'ensemble des acteurs, communiquer sur la nécessité de la mutation en présentant le nouveau projet associatif. Cette étape est primordiale pour réussir la restructuration car l'échec en matière de ressources humaines est souvent une des causes du non succès d'une telle opération. Il est donc important de répondre aux interrogations du personnel et des membres des parties concernées. En effet, les risques d'injustice perçue par les salariés ou bénévoles, de dégradation des relations de travail peuvent conduire à l'échec d'une opération de rapprochement s'ils ne sont pas anticipés. Cela se traduira par un engagement et une implication moins forts dans le projet associatif, des intentions de départ, une baisse de confiance envers la Direction.

Par ailleurs, réfléchir sur la mise en place de la nouvelle gouvernance est un impératif afin de gérer les problématiques d'égo, de culture et d'appartenance. Il est important lors d'une fusion-absorption par exemple de ne pas faire abstraction du passé de l'entité absorbée.

Une décision de restructuration est une opération qu'il convient de préparer d'un point de vue managérial afin d'éviter les risques de perte de repère des acteurs de chaque entité.

Enfin, il faut souligner que les autorités de tarifications doivent donner leur accord sur cette restructuration, et particulièrement en ce qui concerne les transferts des autorisations et des biens financés par des fonds publics¹.

¹ Voir 3^{ème} partie I) C. 4) *Les autorités administratives*.

B. Les différentes modalités de rapprochement dans le secteur associatif

Différentes possibilités de rapprochement s'offrent aux dirigeants d'associations en fonction de leurs objectifs. Nous présenterons les caractéristiques ainsi que les avantages et inconvénients de chaque type d'opérations, par degré d'intégration croissant.

1) Les modes de rapprochement modérément intégrés

a) Le contrat de prestations de services

Ce type d'outil peu intégré permet d'acquérir un service en externe (exemple de la sous-traitance) afin de bénéficier de la compétence d'une autre association. C'est un contrat rapide à mettre en place, relativement souple et souvent mis en place pour des missions ponctuelles. À noter tout de même que lorsqu'il s'agit d'une activité courante pour l'entité prestataire, cela doit être prévu dans ses statuts.

C'est un premier pas vers la création d'un partenariat plus intégré.

b) La coopération via la création d'un organisme tiers

Parfois, la coopération entre associations passe par la création d'une entité juridique en vue de gérer une activité commune. Selon les objectifs de ses membres, les structures sont différentes :

- **Les GIE¹, GIP², GCS/GCSMS³ :**

Ces groupements permettent aux associations membres de mutualiser des moyens humains et matériels afin de développer leurs activités. Il s'agit le plus souvent d'activités complémentaires à celles de ses membres. Ces structures comportent tout de même des inconvénients. En effet, les membres sont solidairement responsables des dettes de l'entité, il convient donc d'être vigilant à leurs agissements. D'autant plus que pour les GIE, les

¹ Groupement d'intérêt économique.

² Groupement d'intérêt public : Organisme de droit public.

³ Groupement de coopération sanitaire ou Groupement de coopération sociale et médico-sociale.

membres sont responsables indéfiniment des dettes alors que pour les autres groupements leur responsabilité ne s'établit qu'à hauteur des apports. Sur le plan fiscal, même si le groupement est composé d'associations non fiscalisées et poursuit une activité non-lucrative, il peut y avoir assujettissement à la TVA et CET, et même à l'IS en cas de lien trop étroit avec une société commerciale. Concernant les GCS/GCSMS, ils doivent faire l'objet d'un agrément de l'ARS (Agence régionale de santé) avant de se constituer.

- **Les autres modalités de coopérations :**

Plusieurs associations qui souhaitent mettre en œuvre une démarche politique commune peuvent le faire au sein d'une fédération d'associations. Il s'agit principalement de groupements politiques qui visent à donner une certaine cohérence dans les actions de ses membres qui appartiennent à un même secteur.

L'avantage est la mutualisation des compétences des différents membres afin de mieux répondre à un cahier des charges.

De même, la création d'un fonds de dotation par plusieurs associations peut être réalisée afin de rechercher des fonds privés tels que des mécénats.

Comme nous l'avons vu auparavant, il est possible que plusieurs associations se réunissent au sein d'un groupement de fait afin de pouvoir concurrencer des structures plus importantes lors des appels à projets lancés par les collectivités.

c) Le mandat de gestion

Ce contrat est signé entre deux associations en vue d'un regroupement plus intégré (notamment fusion et apport partiel d'actifs). Cela permet à l'association mandataire de mieux connaître sa cible, d'identifier les dysfonctionnements dans l'organisation ou encore de mettre en place de nouvelles procédures. Le mandataire agit au nom et pour le compte de l'association mandante, sa responsabilité peut être engagée en cas de faute de gestion.

Les avantages de cette solution sont sa souplesse, le fait qu'elle soit réversible et temporaire. Le mandataire peut donc apporter son expertise tout en rendant des comptes au mandant. Ce dernier demeure responsable vis-à-vis des tiers et reste l'employeur du personnel.

En revanche, le principal inconvénient du mandat de gestion est le risque de confusion au niveau de la direction vis-à-vis de l'ensemble des parties prenantes ainsi qu'une perte de crédibilité du mandant.

Lors des deux cas de fusion observés, aucun mandat de gestion n'a été mis en place. En pratique, le mandat de gestion est utilisé dans le cadre de reprise d'un établissement par une association « extérieure », sans lien préexistant. Il s'agit dans ce cas de faire un lien avant la fusion, notamment vis-à-vis des autorités de tarification, et pour l'absorbante, de voir si la reprise est envisageable.

Par ailleurs, la location civile est un contrat se rapprochant du mandat de gestion. La principale différence est que le locataire (mandataire) gère l'activité pour son compte, devient l'employeur des salariés et assume le risque d'exploitation.

2) Les modes de rapprochement intégrés

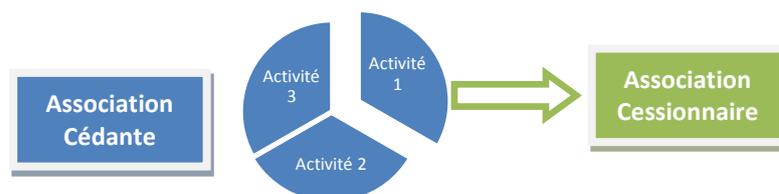
Nous allons désormais aborder les formes de rapprochement les plus intégrées. Il s'agit de regroupements structurels.

a) L'apport partiel d'actif

Cette opération consiste pour une association, à transférer à une entité juridiquement distincte, l'ensemble du patrimoine et des obligations qui constituent une branche complète et autonome d'activité. L'association cédante peut néanmoins choisir de vendre les actifs. Les passifs restant à sa charge seront couverts en tout ou partie par le prix de vente.

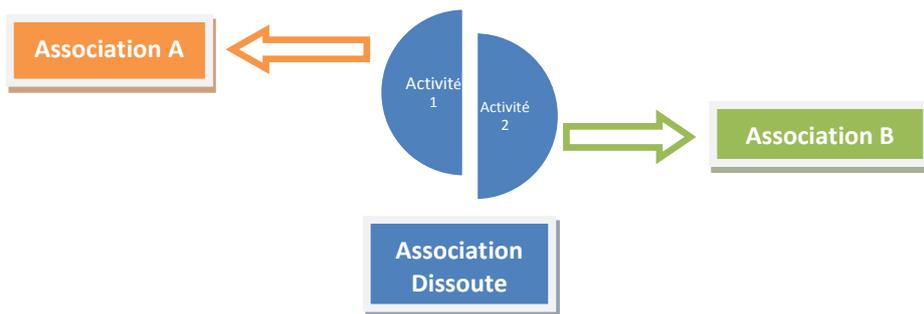
Dans le secteur associatif, ce type de regroupement se présente lorsqu'une association exerce plusieurs activités dont l'une est fiscalisable. Par l'intermédiaire de cette opération, elle pourra isoler l'activité économique autonome et préserver le statut non fiscalisable dont bénéficie l'association.

L'apport partiel d'actif n'entraîne pas la dissolution de l'entité d'origine, à la différence d'une scission, car elle conserve les activités non cédées. Cela s'illustre de la manière suivante :



b) La scission

La scission peut s'analyser comme un mode particulier d'apport partiel d'actif puisque l'association apporte à au moins deux entités différentes tout ou partie de ses activités. L'apporteuse peut ainsi être dissoute immédiatement, c'est-à-dire sans phase de liquidation, dans la mesure où elle transfère la totalité de son patrimoine. Cette opération se présente de la façon suivante :



c) La fusion

Il s'agit de l'étape ultime, du point de vue du degré d'intégration, du processus de rapprochement entre deux entités. La fusion se définit comme l'opération permettant de réunir les patrimoines d'au moins deux entités afin de n'en former qu'un seul. Deux modalités de fusions se présentent, la fusion-crédation et la fusion-absorption. Ce sont ces deux formes de dévolution du patrimoine que nous traiterons dans la suite de ce mémoire.

- La fusion-crédation :

Dans cette hypothèse, deux associations sont absorbées par une association spécifiquement créée à cet effet. Elles sont dissoutes par la suite.



- La fusion-absorption :

Cette opération de fusion se caractérise par la dissolution d'une association, qui est absorbée en apportant l'universalité de son patrimoine à une association préexistante. Cette dernière poursuit l'ensemble des droits et obligations de l'absorbée. Ce type de rapprochement pousse à se questionner sur le sens de l'opération. Sur ce point, les deux parties doivent s'entendre. Cela peut se faire en fonction du patrimoine immobilier (lequel sera le moins coûteux à transférer ?), des autorisations, agréments ou autres contrats selon qu'ils présentent des difficultés à transférer. Lorsqu'un terrain d'entente ne peut être trouvé, notamment pour des problèmes de sentiment d'équité, d'égo au niveau de la gouvernance, le choix d'une fusion-crétion s'impose.



• Les avantages et inconvénients des regroupements structurels entre associations :

Opérations	Avantages	Inconvénients
Apport partiel d'actif	<ul style="list-style-type: none"> • L'ensemble des contrats sont transférés (salariés, activité,...) • L'entité apporteuse continue d'exister pour ses activités non transférées • Logique gagnant-gagnant : l'apporteuse se sépare d'une activité pour des raisons positives et l'association bénéficiaire se lance dans un nouveau projet qu'elle approuve • Effet rétroactif¹ de l'opération possible 	<ul style="list-style-type: none"> • Cette opération n'est possible que pour les associations d'une certaine taille disposant de plusieurs activités • S'assurer en amont que l'activité sera compatible avec celles de la repreneuse. Décision presque irrévocable
Scission	<ul style="list-style-type: none"> • Projet associatif relancé grâce à la reprise des activités par d'autres entités 	<ul style="list-style-type: none"> • Disparition de l'entité qui subit la scission • Effet rétroactif de l'opération impossible. Effet immédiat ou différé obligatoire
Fusion-crédation	<ul style="list-style-type: none"> • Sentiment d'égalité entre les deux entités : statuts élaborés conjointement, chaque entité est considérée de manière équitable 	<ul style="list-style-type: none"> • Démarche plus lourde juridiquement et financièrement qu'une fusion-absorption du fait de la création d'une nouvelle entité, du traité à rédiger deux fois, des assemblées à convoquer pour chaque partie... • Aspect temporel : Nécessité d'attendre que l'entité créée existe juridiquement pour réaliser la fusion • Effet rétroactif de l'opération avant la date de publication de la création de la nouvelle association au Journal Officiel impossible
Fusion-absorption	<ul style="list-style-type: none"> • Opération plus rapide, moins complexe et onéreuse qu'une fusion-crédation (en particulier si présence d'immeubles et agréments car possibilité de choisir le sens de la fusion) • Offre plus de souplesse car effet rétroactif de la fusion possible en fonction des nécessités comptables 	<ul style="list-style-type: none"> • Aspect psychologique de l'absorbée : crainte de ne pas exister à travers l'absorbante. Mais possibilité de négocier les conditions de la fusion, de faire modifier les statuts afin de prendre en considération le passé et les particularités de l'absorbée • Aspect ressources humaines : risque que les salariés n'adhèrent pas au projet par crainte de leur situation personnelle ou par une mauvaise conduite du changement

¹ Voir paragraphe III) A. 4) *Les conséquences de l'effet juridique d'une fusion de la 1^{ère} partie.*

2ème partie : Le cadre juridique des fusions d'associations

I. Présentation de la législation applicable

Après avoir présenté l'environnement économique actuel qui favorise les rapprochements d'associations, et notamment les fusions, il s'agit désormais de se pencher sur les éléments juridiques et fiscaux qui encadrent ce type d'opération.

A. Le régime juridique des fusions d'associations

1) L'absence de loi

Alors que l'article L 236-1 du Code de commerce prévoit les fusions entre sociétés, la loi de 1901 est muette sur les fusions d'associations. En effet, seul son article 9 aborde les conditions de transfert du patrimoine en cas de dissolution de l'entité : « En cas de dissolution volontaire, statutaire ou prononcée par la justice, les biens de l'association seront dévolus conformément aux statuts ou, à défaut de disposition statutaire, suivant les règles déterminées en assemblée générale ». Mais à aucun moment, la notion de fusion est mentionnée.

Le 19 décembre 2002, une proposition de loi afférente aux fusions, scissions et apports partiel d'actif entre associations et syndicats avait été émise. Mais, le Sénat n'a pas statué sur ce cas et cette proposition est devenue caduque.

Le CASF, via son article L 312-7, aborde la notion de fusion entre associations du secteur social et médico-social mais ne prévoit en aucun cas les modalités de ce type d'opération.

Ainsi, le vide législatif demeure à ce sujet alors que l'Etat et les collectivités locales encouragent les regroupements et fusions dans le secteur associatif. Il convient donc de se tourner vers la jurisprudence.

2) Les décisions jurisprudentielles

- Arrêt de la CJCE¹ du 23 avril 1986 :

Cette décision à l'échelle européenne admet la possibilité pour deux associations de fusionner. Elle a reconnu la personnalité morale d'une association ayant fait l'objet d'une fusion-création ainsi que le transfert de l'universalité du patrimoine de l'absorbée vers l'absorbante².

- Arrêt de la Cour de cassation du 12 juillet 2004 :

Cet arrêt à l'échelon national a admis, pour une association, la possibilité de transmettre l'universalité de son patrimoine à une autre association en entraînant sa dissolution.

Ainsi, malgré que la jurisprudence reconnaisse l'opération de fusion d'association, elle ne définit pas le cadre juridique de tels regroupements, que seule une loi peut apporter.

3) La qualification juridique du transfert

Nonobstant l'absence de cadre juridique, une règle de base doit être respectée lors d'une fusion d'associations. En effet, pour que l'opération de rapprochement soit qualifiée de fusion, les apports doivent juridiquement être considérés comme réalisés à titre onéreux, c'est-à-dire faisant l'objet d'une contrepartie pour chaque partie. Ainsi, étant donné que l'apport n'est pas rémunéré par l'attribution de droits sociaux, comme c'est le cas pour une société³, il ne faut pas occulter la nécessité d'une contrepartie.

D'après un arrêt de la Cour d'appel de Lyon du 8 juin 1971, la contrepartie peut être assurée par la continuité de l'activité de l'absorbée, le maintien des biens et engagements reçus à leur affectation d'origine. L'obligation que les membres de l'entité absorbée deviennent membres

¹ Cour de Justice des Communautés Européennes devenue la Cour de Justice de l'Union Européenne depuis le 1^{er} décembre 2009 et l'entrée en vigueur du Traité de Lisbonne.

² Cet arrêt concernait la possibilité pour l'association du parti écologiste « Les Verts » de poursuivre une action en justice intentée par l'absorbée et mentionnée dans le traité de fusion.

³ En principe, il n'y a pas d'échange de liquidité. Sauf dans le cas où le rapport d'échange ne donne pas un nombre fixe de titres aux actionnaires de l'absorbée, il y a une contrepartie financière correspondant à la partie décimale. Cette somme ne doit pas dépasser 10 % de la valeur nominale des titres.

de l'absorbante n'est pas nécessaire pour que l'apport soit qualifié d'onéreux. En effet, cela va à l'encontre du principe de liberté d'adhésion édicté par l'article 4 de la loi de 1901.

Cette qualification d'acte onéreux permet de se couvrir contre le risque de requalification de l'apport en acte à titre gratuit (type dons ou legs). Une telle situation se produit lorsque la contrepartie de l'apport n'est pas considérée comme probante. Cette requalification aurait des conséquences non négligeables dans la mesure où seules certaines associations sont en capacité de recevoir des apports à titre gratuit¹. En conséquence, si un tel apport est reconnu, même à posteriori, alors que la bénéficiaire ne peut légalement pas en disposer, il doit être annulé. Le contrat de fusion sera donc résilié.

4) Les conséquences de l'effet juridique d'une fusion

La date d'effet juridique de l'opération est précisée dans le traité de fusion.

a) Conséquences sur la comptabilité

- **Cas d'opération à effet immédiat :**

L'opération est comptabilisée chez l'association bénéficiaire au moment de la décision de fusion de l'organe délibérant dans le cas d'une fusion-absorption, ou apport partiel d'actif (c'est-à-dire lors de la dernière réunion où l'opération est approuvée).

Pour une fusion-crétation, cette date sera celle de la publication de la nouvelle entité au Journal Officiel.

- **Cas d'opération à effet rétroactif :**

Nous prenons le cas de deux associations qui clôturent leurs comptes au 31/12 de chaque année. La décision de la fusion intervient au 31/03/N+1. Les entités décident d'un effet rétroactif de l'opération au 01/01/N+1. Cette opération sera traitée comptablement de la manière suivante en ce qui concerne la période intercalaire (du 01/01/N+1 au 31/03/N+1) :

¹ Voir 1^{ère} partie I) A. 2) *Les différents types d'associations.*

- **Chez l'apporteuse :** Etant donné que la décision finale de fusion intervient au 31/03/N+1, elle poursuit la gestion de son activité et comptabilise les opérations dans ses comptes pendant la période intercalaire.
- **Chez la bénéficiaire :** Elle reprendra les opérations de l'apporteuse concernant la période intercalaire dans ses comptes N+1. Ces opérations sont considérées comme ayant été effectuées par la bénéficiaire, qui en sera donc responsable. Cette situation nécessite donc une certaine transparence de la part de l'apporteuse. Si la fusion est effectuée en valeur réelle, il conviendra de retraiter les amortissements comptabilisés par l'apporteuse pendant la période intercalaire afin de calculer les dotations sur les bases réévaluées.

Cette solution s'inscrit dans une certaine logique afin d'avoir un exercice complet de l'apporteuse dès la première année. A noter cependant que la période intercalaire ne doit pas durer plus d'un exercice.

- **Cas d'opération à effet différé :**

Cette solution s'avère plus complexe. Nous prenons le cas de deux associations qui clôturent leurs comptes au 31/12. La décision de fusion intervient au 31/06/N et à effet différé au 01/01/N+1.

L'association apporteuse continue d'enregistrer des écritures entre le 31/06/N et le 01/01/N+1 (période intercalaire).

La bénéficiaire ne comptabilisera aucune opération de l'apporteuse au cours de l'exercice N. Elle ne le fera qu'à compter de l'effet juridique (N+1).

L'effet différé est possible pour les fusions, les apports partiels d'actif et les scissions.

Cette situation pose plusieurs problèmes. Tout d'abord, la décision de fusion de la part de l'organe délibérant est faite au vue d'une situation comptable intermédiaire. Il y aura donc un problème d'intangibilité du bilan entre la date de décision et celle de l'effet juridique. La période intercalaire nécessite alors un suivi important de la part du bénéficiaire. L'entité bénéficiaire peut insérer dans le traité de fusion des clauses suspensives ou résolutoires¹ afin de sécuriser l'opération par rapport à des faits produits durant la période intercalaire.

¹ Clause suspensive : la décision est actée mais ne prendra effectivement effet qu'après levée de toutes les clauses suspensives (relative à l'obtention des autorités administratives par exemple) – Clause résolutoire : L'opération prend effet, mais si la condition fixée n'est pas réalisée dans un délai imparti, la fusion est annulée.

b) Conséquences sur le mandat du commissaire aux comptes de l'association apporteuse

Lorsqu'un commissaire aux comptes est présent lors d'une opération d'apport partiel d'actif, son mandat chez l'apporteuse continue car les autres activités se poursuivent.

Dans les autres cas (fusions et scissions), le mandat se termine en fonction de la date d'effet juridique de l'opération :

- Si effet rétroactif : Le mandat s'arrête lors de la date de décision de la fusion-absorption, et non pas à la date d'effet, ce qui est logique car temporellement impossible ;
- Si effet différé : Le mandat s'arrête à la date d'effet juridique ;
- Si effet immédiat : Cela ne présente aucune particularité car la date d'effet coïncide avec la décision, donc le mandat se termine immédiatement.

B. Les étapes d'une fusion d'associations

Etant donné que les fusions d'associations ne sont encadrées par aucun texte de lois, il convient de présenter les formalités juridiques à respecter dans le cadre d'un tel regroupement.

Il est important de souligner que les différentes phases qui vont être exposées, viennent après la période de préparation à la fusion qui comporte le choix de la cible, l'audit préalable et éventuellement le mandat de gestion. En l'absence de commissaire à la fusion, un audit préalable des deux entités est conseillé¹. Il permet notamment de pouvoir vérifier des informations comptables et financières, sociales, juridiques, ou encore stratégiques. Cependant, les points de vigilance seront évoqués dans la troisième partie du mémoire.

Ainsi, nous allons nous concentrer sur l'ensemble des points clés qui précèdent la signature du traité de fusion.

¹ Lors d'une fusion-absorption, un audit de l'absorbante peut être effectué par l'absorbée afin que celle-ci sécurise le transfert de son entité, notamment en s'assurant que l'absorbante n'est pas dans une situation financière fragile, ce qui pourrait remettre en cause la pérennité de son objet associatif.

1) Le projet de traité de fusion

Lorsque la phase de négociation est aboutie et que les parties ont trouvé un accord sur la faisabilité de la fusion, il convient de formaliser cela par l'intermédiaire d'un projet de traité de fusion. Afin de sécuriser le transfert, il est souhaitable que ce document comporte les caractéristiques des associations participantes, les motifs et objectifs de l'opération, la méthode d'évaluation, la date d'effet juridique, les engagements de chaque partie ou encore les éventuelles clauses. D'après *l'annexe n°1 page 73 « Eléments du traité de fusion »*, nous avons rassemblé les éléments à mentionner dans le traité de fusion lors d'un regroupement d'associations.

Dans le cadre d'une fusion-création, deux projets de fusion doivent être établis (un pour chaque association absorbée).

Par ailleurs, lors d'une fusion-absorption, il est fréquent que l'absorbée exige une modification des statuts de l'absorbante comme condition suspensive dans le projet de traité de fusion. C'est par exemple le cas lorsque les membres de l'absorbée souhaitent être intégrés chez l'absorbante en tant que membre et/ou administrateur¹, ou veulent définir un projet associatif commun.

Cette problématique ne se pose pas lors d'une fusion-création puisque les statuts de l'absorbante sont fondés concomitamment par les associations absorbées.

2) L'approbation du projet de traité de fusion

a) Consultation des instances représentatives du personnel (IRP)

Après sa rédaction, le projet de traité de fusion doit tout d'abord faire l'objet d'une information et consultation auprès des IRP de la ou des entités absorbées et de l'absorbante. Il est important de les consulter avant l'approbation du traité de fusion par les organes délibérants. La consultation porte sur les motifs des modifications et sur les mesures envisagées auprès des salariés lorsque la restructuration a des conséquences sur ces derniers.

¹ Si une association composée de membres personnes morales absorbe une autre entité composée exclusivement de personnes physiques, l'acquisition de la qualité de membre ou administrateur de ces derniers dans l'absorbante passera par une modification statutaire de celle-ci.

Les IRP rendront un avis sur cette décision et l'employeur devra répondre à leurs différentes questions. Etant donné qu'il s'agit d'un avis consultatif, celui-ci n'a aucun effet sur la faisabilité de la fusion. En revanche, l'absence de consultation peut s'avérer bloquante et risquée pour les dirigeants¹.

Sauf stipulation statutaire contraire, les organes de gouvernance ainsi que les assemblées générales de chaque association doivent approuver le projet de traité de fusion. Les règles de quorum et de majorité prévues dans les statuts devront être respectées.

b) Approbation des organes de gouvernance

Selon l'organisation de la gouvernance des associations, le conseil d'administration ou le conseil de surveillance doit adopter le projet de traité de fusion avant que celui-ci ne soit présenté à l'assemblée générale. Si le projet de fusion fait mention d'une modification statutaire de l'absorbante, son organe collégial sera aussi soumis à leur adoption.

Une fois le projet de traité de fusion adopté, chaque partie devra convoquer une assemblée générale afin de l'approuver de manière définitive.

c) Approbation des assemblées générales

- **Chez l'absorbante :**

Il s'agit d'une assemblée générale extraordinaire dont les résolutions seront l'approbation du principe de la fusion, les termes du traité de fusion adopté par l'organe de gouvernance, éventuellement la modification des statuts, et le pouvoir conféré au président de signer le traité et de se charger des différentes formalités liées à la fusion.

Dans le cas d'une fusion-crétion, il conviendra aussi de nommer le commissaire aux comptes à compter de la réalisation définitive de la fusion.

Nous pouvons souligner que si la fusion entraîne une modification de la gouvernance de l'absorbante, il faudra réunir une assemblée générale ordinaire afin d'élire les nouveaux dirigeants.

¹ Dans le cas où la fusion n'a toujours pas eu lieu, le comité d'entreprise peut demander de suspendre la procédure jusqu'à la consultation. Si la fusion a eu lieu, il s'agit d'un délit d'entrave répréhensible pénalement.

- Chez l'absorbée :

En pratique, il s'agit généralement d'une assemblée générale mixte. En effet, elle statuera à titre ordinaire pour approuver les comptes utilisés pour établir le projet de traité de fusion. Puis, à titre extraordinaire afin de statuer sur le principe de la fusion, les termes du traité de fusion, le pouvoir conféré au président de signer le traité et de se charger des formalités déclaratives afférentes à la fusion, puis sur la dissolution de l'association.

Par ailleurs, dans le cas où l'association dispose d'un commissaire aux comptes, elle devra approuver la cessation de ses fonctions à compter du jour de la dissolution.

3) Le traité de fusion, les formalités de déclaration et de publication

D'après l'annexe n°2 page 74 « Extrait traité de fusion-création association A-E », nous pouvons voir l'extrait d'un traité de fusion-création entre deux associations, où sont présentées les différentes étapes entreprises par les parties jusqu'à la signature du traité.

Une fois le projet de traité de fusion adopté par les assemblées générales, le traité de fusion définitif reprenant les éléments du projet est établi et signé par les présidents des associations prenant part à la fusion.

Cependant, dans le cas où la fusion entraîne le transfert de droits réels immobiliers ou la cession de baux d'immeubles d'une durée supérieure à douze années, le traité doit être signé devant un notaire ou déposé au rang des minutes d'un notaire¹.

Lorsque la fusion est actée, les associations ayant participé à l'opération doivent communiquer divers éléments à la préfecture du lieu de leur siège social. L'association absorbée devra déclarer sa dissolution et la publier au Journal Officiel. L'absorbante devra transmettre les éventuelles modifications statutaires ou de ses organes d'administration. La

¹ Selon les articles 4 et 28 du décret 55-22 du 4 janvier 1955. Or l'article 9 de la loi n°2011-331 du 28 mars 2011, s'oppose à ce que le traité de fusion résulte seulement d'un acte sous seing privé déposé au rang des minutes d'un notaire. Ainsi, les procès verbaux des assemblées qui approuvent le traité doivent être réalisés sous la forme authentique. Cela implique donc en pratique que le notaire soit présent lors des assemblées attestant les transferts immobiliers. En réalité, jusqu'en 2011, même si le décret de 1955 n'était pas étendu aux autres personnes morales que les sociétés, la préfecture acceptait d'enregistrer des traités de fusion d'associations en acte sous seing privé, en s'assurant uniquement qu'ils avaient été déposés au rang des minutes d'un notaire.

fusion fera aussi l'objet d'une publication en cas de changement de dénomination, de siège social ou de son objet.

Le traité de fusion doit être enregistré auprès des services des impôts et de l'Urssaf.

II. Etat des lieux du régime fiscal des fusions d'associations

Afin d'aborder la fiscalité applicable en matière de fusion d'association, il convient de dissocier les associations non fiscalisées de celles exerçant des activités lucratives, même sur des recettes accessoires. En effet, en matière de fusion la fiscalité applicable sera différente selon les cas.

Pour une fusion-absorption ou création, la problématique est identique. Cependant, le coût lié à l'application du régime de droit commun peut être plus important dans le second cas dans la mesure où il faut procéder à deux fusions.

A. Les conséquences de la fusion sur le régime fiscal

1) Cas de fusion d'associations non fiscalisées

Dans le cas d'une fusion entre associations non fiscalisées, et sous réserve que cette opération n'ait aucune incidence sur l'activité post-fusion et le caractère lucratif, l'association absorbante ne sera pas fiscalisée. Il conviendra tout de même de vérifier que les critères de franchise d'impôt sont toujours respectés du fait de la fusion¹. Si tel n'est pas le cas, l'association deviendra assujettie à la TVA dès le premier jour du mois qui suit le dépassement, à l'IS dès le 1^{er} janvier de l'année du dépassement (de même pour la CET). Et concernant l'impôt applicable en matière de fusion, l'association appliquera la fiscalité dont relèvent les associations fiscalisées.

¹ Voir 1^{ère} partie I B. 2) *Les conditions de fiscalisation.*

2) Cas de fusion d'associations fiscalisées

Lorsque les associations prenant part à la fusion sont fiscalisées, cela n'a aucun impact sur le régime fiscal.

En revanche, si seulement une des associations est fiscalisée, il faut mener une analyse plus profonde sur les raisons initiales de fiscalisation (gestion non désintéressée, concurrence du secteur commercial, prépondérance des activités lucratives, dépassement du seuil de 60 000 €). Ensuite, il faudra vérifier si ce critère est toujours valable après l'opération de fusion pour savoir quelle est la fiscalité dont elle relève en matière de fusion.

B. La fiscalité applicable lors de la fusion

1) Au regard des droits d'enregistrement

D'après l'article 816 du CGI, seuls les droits d'enregistrement (ou taxe de publicité foncière) de 375 € s'appliquent pour l'absorbante, sauf si l'apport est rémunéré¹. Ce droit fixe est un régime de faveur s'appliquant aux personnes morales assujetties à l'IS. Etant donné que même les associations non fiscalisées sont redevables de cet impôt à taux réduit au titre des revenus patrimoniaux², elles sont aussi concernées par ce régime.

2) Au regard de l'IS

L'opération de fusion ne donne lieu à aucune imposition au titre de l'IS dès lors que l'association absorbante n'est pas fiscalisée.

Il en va différemment si l'association absorbante est totalement ou partiellement assujettie à l'IS au taux de droit commun. Dans ce cas, la position du législateur en matière d'IS est ambiguë entre l'application du régime de droit commun ou de faveur. Nous allons présenter dans un premier temps ces deux régimes puis nous étudierons le positionnement de l'administration fiscale sur ce point.

¹ Fiscalement, l'apport est rémunéré lorsque l'actif net apporté est négatif, c'est-à-dire que les obligations transférées sont supérieures aux droits. L'apport est alors qualifié comme onéreux et le régime de droit commun en matière de droits d'enregistrements s'applique, notamment sur les immeubles (5%).

² Voir **1^{ère} partie I B. 2) Les conditions de fiscalisation.**

a) Le régime fiscal de droit commun

- **Point de vue de l'absorbée :**

Lors de la fusion, la dissolution de l'association absorbée est considérée comme une cessation d'activité. Cela implique une imposition immédiate pour l'absorbée des bénéfices réalisés et non encore taxés¹, des provisions comptabilisées et devenant sans objet du fait de la dissolution, des plus-values latentes (si transfert en valeur comptable). Lorsque les actifs ont été transférés d'après leur valeur réelle, les plus-values réalisées sont imposables.

Il est important de souligner que le régime de droit commun ne permet pas de transférer les déficits antérieurs de l'absorbée à l'absorbante.

- **Point de vue de l'absorbante :**

Etant donné que l'absorbée s'est acquittée de l'IS lors de sa dissolution, l'association absorbante a « le privilège » de recevoir un apport libéré de cet impôt (sauf si effet rétroactif).

b) Le régime fiscal de faveur

Le régime de faveur est prévue par l'article 210 A du CGI et présente un atout incontestable par rapport au régime de droit commun en matière d'IS.

Les avantages pour l'entité absorbée sont notamment le report d'imposition des plus-values nettes ou latentes réalisées lors de l'apport et la possibilité de transmettre les déficits fiscaux à l'absorbante². Cependant, les provisions qui deviendraient sans objet à la suite de l'opération sont imposées.

Il est important de dissocier les plus-values afférentes à des actifs amortissables et non amortissables :

¹ Sauf si rétroactivité de la fusion à l'ouverture de l'exercice comptable : le résultat réalisé pendant la période intercalaire est inclus dans celui de l'absorbante et imposé en même temps que celui-ci. Fiscalement, la date d'effet de la fusion ne peut pas être antérieure à la clôture du dernier exercice clos de l'absorbée, pour des raisons de calcul de l'IS. En revanche, en cas d'effet différé, la date de l'opération ne peut pas être postérieure à la clôture de l'exercice en cours de l'absorbante.

² Agrément délivré de droit lorsque les parties optent pour le régime de faveur, la fusion est une opération économiquement justifiée et l'activité à l'origine des déficits est poursuivie pendant trois ans.

- Les plus-values dégagées sur des éléments non amortissables se trouvent en sursis d'imposition et seront imposées lors de la cession ultérieure des biens par l'absorbante. Les moins-values nettes sont automatiquement reportées chez l'absorbante.
- Celles concernant des biens amortissables seront imposées chez l'absorbante en faisant l'objet d'un étalement. Les moins-values peuvent être reportées chez l'entité absorbante. Cependant, il est admis que l'absorbée compense une moins-value avec ses résultat imposables, mais l'absorbante perdra le droit de la déduire.

Afin de bénéficier de ce régime favorable, l'absorbante doit prendre certains engagements dans le traité de fusion. Elle devra reprendre à son passif les provisions dont l'imposition aurait été différée chez l'absorbée (et qui conservent leur objet), réintégrer les plus-values dont l'imposition aurait été différée chez l'absorbée, celles réalisées lors de la fusion...

Par ailleurs, le CGI indique que les entités qui optent pour le régime de faveur des fusions doivent joindre à leur déclaration de résultat un état où sont mentionnées, pour chaque élément d'actif, les informations nécessaires au calcul du résultat imposable lors d'une cession ultérieure. L'entité absorbante doit fournir cet état lors de la clôture de l'exercice au cours duquel est réalisée la fusion, et l'absorbée dans les soixante jours de la dissolution¹, sous peine d'une amende de 5 % des sommes omises².

- [La position de l'administration fiscale sur l'application du régime de faveur aux associations :](#)

L'application du régime de faveur en matière de droits d'enregistrement n'est pas remise en cause par l'administration fiscale, comme cela a été vu précédemment.

En ce qui concerne l'IS, sa position est beaucoup plus contrastée. Tout d'abord, en 1995, une doctrine de l'administration fiscale a admis les opérations de rapprochement d'associations fiscalisées au bénéfice du régime de faveur applicable aux sociétés commerciales³. Cette doctrine se fonde sur l'article 210-C-1 du CGI affirmant que le régime de faveur s'applique « aux opérations auxquelles participent exclusivement des personnes morales ou organismes passibles de l'IS ». Ces conditions sont remplies par les associations.

¹ Selon l'instruction fiscale n° 12 du 17 janvier 2002.

² Selon l'article 1763 du CGI.

³ Selon la doctrine administrative 4I-1242, n°73 du 1^{er} novembre 1995.

Dans un second temps, d'après l'article 210-OA du CGI, issu de loi de finance du 28 décembre 2001, une telle opération est caractérisée par l'attribution de droits sociaux de la part de l'entité absorbante en contrepartie des apports reçus. Or, étant donné que les associations ne bénéficient pas de capital social, cette condition est impossible à satisfaire. Cette définition a été reprise de la directive européenne 90/434 du 23 juillet 1990, venue harmoniser les opérations de rapprochement entre sociétés au sein de l'Union Européenne (UE).

Ainsi, à première vue, l'application du régime fiscal de faveur lors d'une fusion d'associations ne semble pas pouvoir s'appliquer.

Cependant, la doctrine de 1995, étant postérieure à l'adoption de la directive européenne de 1990 n'ayant pas été modifiée ou supprimée, reste opposable à l'administration. Les associations ont donc continué d'appliquer le régime fiscal de faveur.

En octobre 2010, la Cour d'appel de Douai a rendu un arrêt qui va à l'encontre de l'application du régime de faveur aux fusions d'associations. Dans le cadre d'une fusion entre deux associations fiscalisées, cette dernière a refusé de fournir l'agrément permettant le transfert des déficits de l'absorbée à l'absorbante. Cependant l'arrêt ne se prononce pas sur l'éventuelle opposabilité de la doctrine de 1995.

Enfin, l'administration fiscale est revenue clairement sur cette doctrine par l'intermédiaire d'un rescrit fiscal du 26 avril 2011 qui reprend les termes de l'article 210-OA cité précédemment. Cette position va à l'encontre de la volonté des pouvoirs publics de favoriser les opérations de rapprochement dans le secteur associatif.

Elle est d'autant plus discutable qu'elle permet à des organismes tels que les mutuelles, institutions de prévoyances ou chambres de commerce, qui ne disposent pas de capital social, d'opter pour le régime fiscal de faveur lors de fusions. Le secteur associatif subit un traitement fiscal défavorable par rapport au secteur marchand qui est ainsi privilégié.

3) Au regard de la TVA

La question de la TVA se pose uniquement lorsque le transfert est assujéti aux impôts commerciaux. D'après l'article 257 bis du CGI, les opérations de fusions ne sont pas soumises à TVA, dans la mesure où l'absorbante continue la personne de l'absorbée.

- **Cas où l'absorbée était redevable de la TVA avant la fusion et l'absorbante est non soumise :**

Lors de la cessation d'activité, la TVA initialement déduite sur les investissements réalisés dans le cadre d'opérations taxables doit faire l'objet de régularisations. Ces reversements sont minorés d'un vingtième par année de détention pour les immeubles et d'un cinquième pour les autres immobilisations¹.

- **Cas où l'absorbée était exonérée de TVA avant la fusion et l'absorbante est soumise :**

Pour les immobilisations transférées, l'absorbante pourra déduire la TVA ayant grevé initialement le bien dans les mêmes conditions que les reversements abordés ci-dessus. La seule condition est que les activités de l'absorbée deviennent taxables du fait de la fusion. De plus, l'entité apporteuse devra délivrer une attestation à l'absorbante qui mentionne le montant qu'elle est en droit de déduire².

Si les deux parties sont assujetties à TVA, aucune régularisation n'est à opérer.

C. Tour d'horizon européen en matière de fiscalité des fusions d'associations

En Europe, le secteur associatif s'articule autour de différents modèles³:

- Le modèle rhénan ou corporatiste (Allemagne, Autriche, Suisse, Belgique, Pays-Bas) : Dans ces pays, les associations sont très professionnalisées, avec de nombreux salariés, et reçoivent peu de dons privés. L'Etat soutient activement ce secteur en termes de financements.

¹ D'après article 207 annexe 2 du CGI.

² D'après l'article 207 annexe 2 du CGI.

³ Archambault E., professeur à l'université de Paris I Panthéon-Sorbonne, (2011), Le secteur non lucratif en Europe, quatre modèles, *Les associations construisent l'Europe des peuples*, 169, page 143.

- Le modèle anglo-saxon ou libéral (Royaume-Uni et Irlande) : Le bénévolat est essentiel, il y a un fort volontarisme avec une culture associative importante. Leur existence est assurée par des fonds privés et publics.
- Le modèle scandinave ou social-démocrate (Suède, Finlande, Danemark) : Les fonds publics sont très minoritaires.
- Le modèle méditerranéen ou émergent (Espagne, Portugal, Italie, Grèce) : Le secteur associatif reste assez récent et peu développé et les dons plutôt faibles.

La France n'appartient pas à un modèle propre mais combine différentes caractéristiques de ceux abordés ci-dessus. Il s'approche ainsi des modèles allemand et anglo-saxon.

Les pays de l'Est (notamment Roumanie et Ukraine) ont un modèle associatif particulier qui laisse peu de place à la liberté associative. Par exemple, en Ukraine, il faut au moins vingt membres pour créer une association et que celle-ci soit présente dans quatorze régions au minimum.

Aucun des pays de l'Est, excepté la Pologne, n'acceptent le statut d'association non déclarée. Toutes ces restrictions laissent donc peu de place au développement du secteur associatif, même si cela va parfois à l'encontre de la Convention européenne des droits de l'Homme (la notion de liberté d'association y est reprise).

Le tissu associatif européen fait état de nombreuses disparités d'ordre juridique et fiscal entre les différents Etats membres de l'UE.

Par exemple, dans certains pays tels que l'Allemagne, Autriche, Portugal, Pays-Bas, Italie, Roumanie, ou Slovaquie, un acte notarié est nécessaire pour créer une association. De même, le nombre de personnes nécessaire à la création d'une association est sensiblement différent entre les pays (deux en France, trois en Belgique, sept en Allemagne, dix en Hongrie, Slovaquie et Lettonie, quinze en Pologne, vingt en Grèce, à Chypre et en Roumanie)

Depuis 1984, le parlement européen envisage la création d'un statut d'association européenne (SAE) afin d'harmoniser les différentes règles qui encadrent le secteur associatif entre les pays membres de l'UE. Notamment à l'égard des associations ayant des activités transfrontalières. Depuis, ce projet de SAE a été adapté à l'évolution du secteur associatif et émet la volonté d'encadrer et de prévoir les fusions d'associations présentes dans au moins deux Etats membres. L'objectif étant d'accorder aux associations les mêmes droits que les sociétés. Ainsi, cela pourrait être intéressant d'un point de vue fiscal.

Un projet avait vu le jour en 1991 mais aucun cadre légal définitif n'a été approuvé. Le parlement européen avait adopté début 2011 une déclaration en faveur de ce SAE, mais cela n'oblige en aucun cas la Commission européenne à suivre cette position. Depuis cette date, la situation n'a pas évolué et le SAE n'a toujours pas vu le jour.

En somme que ce soit au niveau national ou européen, les fusions d'associations ne sont pas plus encadrées d'un point de vue juridique et fiscal.

Cette première partie nous a tout d'abord amené à constater que les opérations de restructuration dans le secteur associatif se développent fortement depuis les années 2000, et tout particulièrement les fusions. Cependant aucun cadre juridique et fiscal clair n'encadre ce type de regroupement. Cette situation présente donc un problème pour le professionnel comptable dans le cadre d'une mission d'audit légal, ou de conseil.

3^{ème} partie : Le professionnel comptable face à une opération de fusion d'associations

L'ambiguïté juridique et fiscale autour des fusions d'associations encourage l'expert-comptable et le commissaire aux comptes à être particulièrement vigilants lors de leur mission respective. Ces points de vigilance ainsi que les spécificités comptables et juridiques d'une fusion d'associations vont être abordés afin de permettre au professionnel comptable de conduire sa mission de la meilleure des façons.

I. Les conséquences d'une fusion d'associations

L'une des principales conséquences de ce type d'opération est la dissolution sans liquidation de l'association absorbée (ou des associations absorbées dans le cas d'une fusion-création).

Cela a des incidences à plusieurs niveaux que nous allons développer ci-après. A noter que nous n'aborderons pas les conséquences fiscales de la fusion car cela a été précisé précédemment¹.

A. Au niveau des associations qui participent à la fusion

Il est important que le professionnel comptable prenne connaissance du climat dans lequel a lieu cette opération de fusion. Cela lui permettra de déceler le risque de conflit entre les deux entités, ce qui peut avoir des conséquences sur la pérennité du projet associatif. Cette analyse doit porter sur les éléments tels que la gouvernance, les membres ou le projet associatif.

1) La gouvernance

Lors d'une fusion d'associations, et particulièrement dans le cas d'une fusion-absorption, il est important de prendre connaissance de l'adaptation de la gouvernance à cette réorganisation de la vie associative.

¹ Voir 2^{ème} partie II) A. *Les conséquences de la fusion sur le régime fiscal.*

Effectivement, en présence d'un conseil d'administration, la question de la place des administrateurs de l'absorbée est importante.

Dans le cadre d'une fusion-création, lors de l'assemblée générale constitutive où les statuts de la nouvelle entité sont adoptés, les administrateurs sont nommés. Cette situation présente une plus grande équité entre les deux associations absorbées.

La place des anciens dirigeants dans la nouvelle structure (l'absorbante) est aussi importante à étudier, notamment vis-à-vis des problèmes d'égo. C'est un point sensible qui peut avoir des répercussions néfastes sur l'implication dans le projet associatif. Cette problématique est aussi présente lors d'une fusion-création puisqu'un seul président est nommé.

2) Les membres

Sauf stipulation contraire dans les statuts, rien n'oblige la reprise des membres de l'absorbée chez l'absorbante. Mais en pratique, les membres sont fréquemment repris afin de constituer une contrepartie à l'apport et éviter la requalification en acte gratuit.

Il est donc important de se référer au traité de fusion afin de constater un désengagement ou au contraire une adhésion et une appropriation des membres dans le nouveau projet associatif.

3) Le projet associatif

Lorsqu'une opération de fusion entre associations a lieu, cela a souvent un impact sur le projet associatif qui évolue. Du fait de la disparition de l'entité apporteuse, il est important de se poser la question du respect de son historique et de ses droits dans le nouveau projet. Souvent, cela fait l'objet d'une refonte des statuts comme nous l'avons vu en amont afin d'apporter des garanties à l'absorbée.

Dans le cas d'une fusion-création, étant donné que les deux entités absorbées élaborent ensemble le nouveau projet, le problème d'équité se pose moins.

B. Au niveau des ressources humaines

Nous allons relever les principaux points relatifs aux ressources humaines auxquels le professionnel comptable doit être attentif lorsqu'il intervient à la suite d'une fusion d'associations.

1) Les instances représentatives du personnel

Comme nous avons pu le voir, les IRP sont consultées avant la décision finale de fusionner. Les mandats des représentants du personnel, membres du comité d'entreprise (CE) ou délégués syndicaux sont transférés et conduits jusqu'à leur terme chez l'absorbante lorsque l'une de ces deux conditions est réunie :

- L'entité économique transférée, à laquelle les mandats sont liés, conserve son autonomie et son activité se poursuit. Par autonomie, selon une décision de la Cour de cassation du 18 décembre 2000, il faut entendre une autonomie de fait et non juridique. Il faut donc tenir compte de l'organisation du travail de l'entité, de son organisation économique et du maintien du siège social.
- L'association absorbée devient un établissement distinct de la structure d'accueil. La jurisprudence définit un établissement distinct comme « une communauté de travail ayant des intérêts propres et travaillant sous la direction d'un représentant de l'employeur »¹.

En ce qui concerne le CE, si ces conditions ne sont pas validées, c'est le directeur départemental du travail et de l'emploi qui doit autoriser sa disparition. Son patrimoine sera ainsi transféré au CE de l'absorbante.

Si les mandats des IRP viennent à s'arrêter, les représentants du personnel et les membres du CE bénéficient de leur protection en matière de licenciement (consultation du CE et autorisation de l'inspecteur du travail) pendant six mois après la fin du mandat (un an pour les délégués syndicaux).

¹ D'après un arrêt de la Cour de Cassation du 14 janvier 2004

Parfois, la fusion peut avoir pour effet le dépassement des seuils légaux pour la mise en place d'IRP¹. L'association dispose alors de douze mois pour régulariser la situation.

2) Les contrats de travail

Lors d'une fusion, le transfert des contrats de travail de l'ensemble des salariés (CDI, CDD, apprentis,...) de l'association absorbée à l'absorbante est prévu par l'article L 1224-1 du Code du travail. Ainsi, la fusion ne peut pas être un motif valable de rupture du contrat de travail. Il s'agit d'une règle d'ordre public, toute convention contraire est réputée nulle et le refus du salarié de poursuivre son contrat chez l'association repreneuse vaut une démission.

Cependant, cette règle s'applique que lorsque le transfert porte sur « une entité économique et autonome, ayant une finalité propre au sein d'une structure identifiée »².

L'ancienneté acquise chez l'apporteuse ainsi que les qualités (qualification, rémunération, ...) et obligations (clauses que le salarié doit respecter, dates de congés payés décidées par l'ancien employeur) liées au contrat de travail sont conservées chez l'absorbante.

En revanche, les conditions de travail peuvent être modifiées de manière unilatérale par le nouvel employeur. En ce qui concerne la modification du contrat de travail, ce dernier devra obtenir l'accord du salarié.

Lors de sa mission d'audit légal, le commissaire aux comptes doit être vigilant quant au respect de ce principe de continuité des contrats de travail. Son non-respect est en effet une source de conflit social pouvant entraîner des actions en justice et donc des dommages et intérêts (qu'il conviendra éventuellement de provisionner).

¹ Délégué du personnel au-dessus de onze salariés et cinquante salariés pour le CE ou CHSCT. Le nombre de salariés étant apprécié en équivalent temps plein.

² Défini par un arrêt de la Cour de cassation du 16 mars 1990 comme un ensemble organisé de personnes et d'éléments corporels et incorporels permettant l'exercice d'une activité poursuivant un objectif propre.

3) Les rapports collectifs

a) La convention collective

- Les activités des parties à la fusion sont similaires :

Si les deux associations appliquent la même convention collective, celle-ci continuera à s'exécuter. En revanche, si les conventions collectives sont différentes, il convient d'harmoniser le statut collectif des deux associations.

Nous avons l'exemple de la fusion-crédation entre les associations A et E où les conventions collectives des deux absorbées (A et E) ont été harmonisée pour appliquer une seule convention dans l'entité créée (A-E) :

L'association A appliquait la convention collective Synéas « Accords Collectifs de Travail applicables dans les Centres d'Hébergement et de Réinsertion Sociale pour les adultes (CHRS) ». Alors que l'association E appliquait la convention collective du 30 Octobre 1951 (convention collective nationale des établissements privés d'hospitalisation, de soins, de cure et de garde à but non lucratif).

L'association A-E créée lors de la fusion se réfère à la convention collective Synéas.

Cela fait l'objet d'une mention dans les traités de fusion des deux associations absorbées. Voir l'annexe n°3 page 75 « Extrait Traité de fusion E - Convention collective ».

- Les activités des parties à la fusion sont différentes :

Si les associations prenant part à la fusion exercent des activités diverses ou gèrent des établissements ayant une activité distincte, la convention collective qu'il convient d'appliquer sera propre à chaque activité.

Lorsqu'une convention collective doit être remise en cause car elle ne sera plus applicable du fait de la fusion, elle doit être dénoncée dès la décision de fusion actée. Ensuite, la situation évolue de la manière suivante :

- La convention survit pendant trois mois après la décision de fusion ou la dénonciation ;
- Pendant les douze mois suivants ce délai de préavis, les parties à la fusion ont la possibilité de conclure un accord de substitution ;

- Si aucun accord n'a été trouvé au bout de ces quinze mois suivant le transfert, la convention initiale disparaît. Cependant, les salariés conservent leurs avantages individuels (non collectifs) et acquis (non espérés), comme la prime d'ancienneté ou le treizième mois par exemple.

b) Les accords collectifs

Les accords collectifs, au contraire d'une convention collective, ne traitent que d'un sujet en particulier, en lien avec les conditions de travail (accord sur la prévoyance, la participation, etc ...).

Ils sont automatiquement dénoncés lors d'une fusion entre deux associations et la situation se déroule de la même manière que pour les conventions collectives.

c) Les usages

Un usage est une pratique de l'employeur qui a un pouvoir supérieur à la loi, à la convention collective et au contrat de travail. Cependant trois éléments doivent être réunis afin de caractériser un usage :

- La constance : il doit être habituel ;
- La généralité : il doit s'appliquer à l'ensemble d'une catégorie de personnel ;
- La fixité : les règles appliquées sont identiques d'une période à l'autre.

Les usages s'imposent à l'entité repreneuse, mais peuvent être supprimés par une dénonciation (consultation des IRP et information individuelle des salariés visés) ou négociés.

Dans certains cas, une décision de restructuration d'associations s'accompagne inévitablement d'une compression des effectifs où le licenciement pour motif économique s'impose. Cependant, il est impossible de procéder à ce type de licenciement avant la décision de fusion. En effet, une telle opération n'est pas un motif valable de licenciement économique.

Ce dernier doit par exemple se fonder sur des difficultés avérées et prouvées ou être nécessaire à la sauvegarde de la compétitivité.

L'employeur est tenu de respecter certaines obligations selon la structure de l'association (obligation de reclassement, de consultation des IRP,...) que nous n'aborderons pas dans ce mémoire.

L'ancien employeur n'est tenu responsable d'aucune conséquence de ce licenciement ou de non-respect d'obligations de la part du nouvel employeur, excepté si un engagement contractuel a été conclu entre les parties ou en cas de collusion frauduleuse.

C. Au niveau des tiers

1) Les contrats en cours

En principe, une opération de fusion entraîne le transfert automatique des différents contrats en cours entre l'absorbée et l'absorbante.

Cependant, il convient d'être vigilant en ce qui concerne les contrats dotés d'une clause d'intuitu personae (pour les contrats de bail par exemple). En effet, l'accord du cocontractant doit être obtenu avant le transfert. Si ce n'est pas le cas, l'opération n'est pas remise en cause mais cela peut entraîner la rupture du contrat.

Les cautionnements ont la particularité d'être des contrats intuitu personae par nature et non pas contractuellement. Lorsque l'association absorbée, débitrice à l'égard d'un créancier, a bénéficié d'une caution (pour un emprunt bancaire par exemple), celle-ci doit manifester sa volonté de poursuivre son engagement car celui-ci ne se transmet pas automatiquement.

2) Les créanciers

Le transfert des dettes dans le cadre d'une fusion d'associations n'est pas prévu légalement. Il convient donc de se rapporter aux articles 1271 et suivants du Code civile qui abordent la situation où « un nouveau créancier, envers lequel le débiteur se trouve engagé, est substitué à l'ancien ». Avant d'effectuer ce transfert, les créanciers doivent donner leur accord de manière individuelle et expresse. A défaut d'obtenir cet accord, l'association absorbée devra payer les dettes concernées avant de procéder au transfert de patrimoine.

Il est particulièrement important d'obtenir l'accord des banquiers afin de transférer les éventuels emprunts contractés par l'absorbée.

3) Les débiteurs

Lors d'une fusion d'associations, le transfert des créances entre l'absorbée et l'absorbante est organisé par l'article 1690 du Code civil. Ce dernier précise que tous les débiteurs de l'entité apporteuse doivent être avertis de ce transfert par un acte authentique. En pratique, les actes huissiers sont établis seulement pour les débiteurs les plus importants, les autres étant avertis par un simple courrier afin d'éviter des surcoûts et de trop lourdes formalités juridiques.

4) Les autorités administratives

Nous allons aborder le transfert des autorisations administratives, concernant les établissements du secteur sanitaire, social et médico-social financés par fonds public.

Ce secteur est particulièrement concerné par cette problématique puisque la plupart des associations gèrent à la fois des activités conventionnées (gestion contrôlée) et non conventionnées (gestion propre).

La gestion contrôlée concerne des activités dont la gestion est confiée par les ACT, qui sont des organismes publics. Ces autorisations octroyées par les ACT sont des agréments nécessaires à l'exercice d'une activité, ou facultatifs mais permettant de bénéficier d'avantages tels que les subventions. La gestion contrôlée a un impact sur la comptabilité des associations que nous aborderons dans la suite du mémoire¹.

La gestion propre concerne des activités dont les financements proviennent d'une autre origine que ceux des activités conventionnées. Il s'agit des dons, legs, cotisations des membres...

Selon l'article L 313-1 du CASF, l'organisme ayant accordé l'agrément doit obligatoirement donner son autorisation avant que celui-ci puisse être transféré à l'association absorbante. *D'après l'annexe n°4 page 76 « Transfert d'agréments de A et E à A-E », nous avons l'exemple d'un transfert d'agréments accordé par la Direction département de la cohésion sociale dans le cadre d'une fusion-crédation. Cet agrément, octroyé aux associations absorbées A et E, porte sur la gestion de trois centres d'hébergement et de réinsertion sociale (CHRS). Il est ainsi transféré à l'association absorbante, créée lors de l'opération, A-E.*

¹ Voir 3^{ème} partie II) A. 2) *Le traitement comptable de la fusion b) Chez l'absorbante.*

Le cumul de la gestion propre et de la gestion conventionnée représente les comptes annuels qui sont certifiés par le commissaire aux comptes. Lors d'une fusion entre deux associations qui disposent d'autorisations administratives, le fait que ces agréments soient transférés à l'absorbante est indispensable pour permettre la continuité d'exploitation de l'(ou des) association(s) absorbée(s). Le commissaire aux comptes et l'expert-comptable seront donc vigilants au transfert de ces agréments.

Dans la majorité des cas de fusions d'associations, le transfert de ces autorisations administratives fait l'objet d'une clause suspensive dans le traité de fusion. Nous pouvons illustrer cela par l'extrait du traité de fusion de l'association E d'après *l'annexe n°5 page 79*.

Nous avons pu voir que le professionnel comptable se doit d'être particulièrement vigilant lors d'une fusion d'associations, principalement au niveau social et des transferts d'agréments. Il convient désormais d'aborder les spécificités d'un point de vue comptable et juridique de ce type d'opération.

II. Les spécificités comptables et juridiques d'une fusion d'associations

Dans cette dernière partie nous exposerons certaines spécificités comptable et juridique liée à ce type d'opération. Nous illustrerons cela avec des exemples pratiques issus de dossiers où ont eu lieu des fusions d'associations.

A. La méthode d'évaluation comptable

1) La cadre comptable applicable

Le règlement CRC 99-01, qui encadre la comptabilité des associations, n'aborde pas le traitement comptable des fusions d'associations.

En ce qui concerne les fusions de sociétés, le règlement CRC 2004-01 définit le traitement comptable de ce type d'opération. Cependant, celui-ci se limitant aux « opérations de fusion et opérations assimilées rémunérées par des titres », exclut les associations.

Ainsi, faute de réglementation spécifique, les conditions de comptabilisation et d'évaluation d'une fusion d'associations à appliquer sont celles mentionnées dans le traité de fusion. La fusion peut donc s'opérer en valeur nette comptable (VNC) ou en valeur réelle. Nous allons présenter le traitement comptable selon ces deux possibilités.

2) Le traitement comptable de la fusion

a) Chez l'absorbée

Dans le cas d'une fusion-crédation, il y a deux associations absorbées mais le traitement comptable est identique.

- Fusion sur la base des valeurs nettes comptables :

- Cas d'une association non fiscalisée :

Cette situation ne pose aucune difficulté. En effet, étant donné que la fusion entraîne sa dissolution, il suffit de solder les comptes de celles-ci à la date d'effet du transfert.

- Cas d'une association fiscalisée :

Etant donné la position ambiguë de l'administration fiscale en ce qui concerne le régime de faveur, nous allons présenter le traitement comptable dans le cas où le régime de droit commun est appliqué.

Il est tout d'abord nécessaire de calculer les plus-values latentes sur les actifs apportés (comparaison entre la VNC et la valeur réelle) afin de déterminer l'impôt dû à ce titre. Ensuite, il convient de reprendre au résultat les provisions devenues sans objet et de calculer l'impôt sur le résultat dégagé et non encore taxé à la date du transfert.

Si l'association a perçu des subventions, il est nécessaire de comptabiliser une reprise pour la quote-part qui n'a pas encore été virée au résultat¹.

¹ D'après l'article 42 septies du CGI, applicable aux sociétés commerciales, « en cas de cession des biens acquis par l'intermédiaire d'une subvention, la fraction de celle-ci non encore rapportée au résultat doit être reprise dans le bénéfice imposable ». Dans le cas du régime de faveur des fusions, cet article précise que cette fraction est rapportée au résultat de l'absorbante selon la durée d'amortissement pour les biens amortissables.

L'impôt qui est calculé sur ce résultat de fusion sera comptabilisé et payé par l'association absorbée.

- Fusion sur la base des valeurs réelles :

- Cas d'une association non fiscalisée :

Le traitement est le même que lorsque la fusion est réalisée en VNC. Seulement, il faudra procéder à la réévaluation du patrimoine de l'absorbée avant de réaliser le transfert. Ainsi, les écritures de fusion seront réalisées sur la base du bilan réévalué.

Pour illustrer cela, nous allons nous baser sur l'exemple concret fusion-absorption entre G-L et P. Au 31/12/2011, une réévaluation du patrimoine immobilier de P a eu lieu avant le transfert en date du 01/01/2012.

En premier lieu, il semble important de poser les règles de comptabilisation de ce type de réévaluation.

D'après la réglementation comptable applicable aux sociétés commerciales, et par extension aux associations, puisqu'aucune règle n'encadre ce type d'opération pour le secteur non marchand, la réévaluation doit obligatoirement concerner l'ensemble des immobilisations corporelles et financières. Ainsi, il n'est pas permis de réévaluer des actifs incorporels ou seulement une partie des immobilisations corporelles et financières.

La VNC est réévaluée pour être portée à la valeur actuelle. La plus-value dégagée, représentée par la différence entre ces deux valeurs est comptabilisée dans un compte 105000 « Ecart de réévaluation ».

Les amortissements antérieurement comptabilisés ne sont pas remis en cause. Dans le cas d'un immeuble réévalué, il est possible d'interrompre le plan d'amortissement initial et de le reprendre à la date de la réévaluation en appliquant la durée initiale d'amortissement, et non la valeur résiduelle.

L'association P dispose de deux ensembles immobiliers (Terrain et construction) à réévaluer. Ils composent la totalité de son actif immobilisé. La réévaluation a été comptabilisée au 31/12/2011 chez P, la fusion prenant effet au 01/01/2012. La réévaluation a été faite afin de montrer aux financeurs la valeur des biens apportés, et de pouvoir amortir ces derniers. Les

ACT financent les amortissements à hauteur de leur valeur. Donc, la réévaluation du patrimoine immobilier permet d'obtenir le financement à hauteur du bien apporté

Nous allons présenter les différentes étapes nécessaires à la comptabilisation de la réévaluation :

- **Situation au 01/01/2011 :**

Immobilisations (en euros)		Valeur brute	Amortissements cumulés	VNC
<u>Ensemble n°1</u>	Terrain	3 779	0	3 779
	Construction	790	(790)	0
<u>Ensemble n°2</u>	Terrain	75 520	0	75 520
	Construction	494 514	(149 112)	345 402

- **Situation au 31/12/2011 (avant l'écriture de réévaluation et avec prise en compte de travaux sur l'exercice) :**

Immobilisations (en euros)		Valeur brute	Amortissements cumulés	VNC
<u>Ensemble n°1</u>	Terrain	3 779	0	3 779
	Construction initiale	790	(790)	0
	Travaux 2011	4 963	(99)	4 865
	Total construction	5 753	(889)	4 865
<u>Ensemble n°2</u>	Terrain	75 520	0	75 520
	Construction initiale	494 514	(164 579)	329 935
	Travaux 2011	100 527	(251)	100 277
	Total construction	595 041	(164 830)	430 211
TOTAL		680 093	(165 719)	514 375

- **Situation au 31/12/2011 :**

D'après l'annexe n°6 page 80 « Réévaluation actif immobilisé P », nous voyons que les ensembles immobiliers ont été évalués de la manière suivante par un professionnel (la valeur de marché à été retenue comme étant la valeur actuelle) :

Terrain ensemble n°1 : 162 500 €

Construction ensemble n°1 : 1 091 090 €

Terrain ensemble n°2 : 304 166 €

Construction ensemble n°1 : 660 000 €

Etat de l'actif immobilisé réévalué de l'absorbée au 31/12/2011 :

Pour calculer la valeur brute, il suffit d'ajouter les amortissements du tableau ci-dessus à la VNC qui est désormais la valeur actuelle.

Immobilisations (en euros)		Valeur brute	Amortissements cumulés	VNC
<u>Ensemble n°1</u>	Terrain	162 500	0	162 500
	Construction	1 091 979	(889)	1 091 090
<u>Ensemble n°2</u>	Terrain	304 166	0	304 166
	Construction	824 830	(164 830)	660 000
TOTAL		2 383 475	(165 719)	2 217 756

L'écriture comptable de la réévaluation au 31/12/2011 est la suivante :

	Débit	Crédit
211100 Terrain 1 (162 500 – 3 779)	158 721	
213101 Construction 1 (1 091 979 – 5 753)	1 086 226	
211200 Terrain 2 (304 166 – 75 520)	228 646	
213102 Construction 2 (824 830 – 595 041)	229 789	
105100 Ecart de réévaluation sans droit de reprise		1 703 381

L'écart de réévaluation peut être enregistré dans une subdivision du compte 105000 (105100 ou 105200) selon que les biens réévalués sont avec ou sans droit de reprise. S'il n'y a pas de droit de reprise, cela signifie que les biens sont mis à la disposition de l'association de manière définitive. Dans le cas contraire, cela signifie que les biens disposent d'une clause de reprise et qu'ils sont susceptibles d'être repris par les membres de l'association qui les ont apportés ou par les autorités de tarification qui les ont financés.

En l'espèce il n'y avait aucune clause de reprise sur les deux ensembles immobiliers.

- **Cas d'une association fiscalisée :**

Les éléments abordés précédemment pour une fusion en valeur comptable sont valables dans le cas d'un transfert en valeur réelle.

L'écart de réévaluation constaté, qui n'impacte pas le compte de résultat, devra être réintégré extracomptablement pour être imposé au taux de droit commun. Dans le cas où le régime de faveur serait applicable, l'imposition de cette plus value latente est différée.

b) Chez l'absorbante

Chez l'entité absorbante, le professionnel comptable se doit d'être particulièrement attentif sur le traitement comptable d'une telle opération, et notamment sur les aspects suivants :

- L'intégration de l'entité absorbée dans l'organisation comptable de l'absorbante, ou la création d'une nouvelle organisation lors d'une fusion-création.
- La comptabilisation des apports chez l'absorbante.

• **L'organisation comptable :**

Il est tout d'abord important de distinguer la gestion propre de la gestion contrôlée chez l'entité absorbée. En effet, lors de son intégration chez l'absorbante, il sera obligatoire de suivre comptablement et financièrement les activités conventionnées.

En effet, les financements octroyés par les ACT ne sont pas laissés à la libre utilisation de l'association. Ils font l'objet de contrôles de la part des organismes publics afin de vérifier leur utilisation.

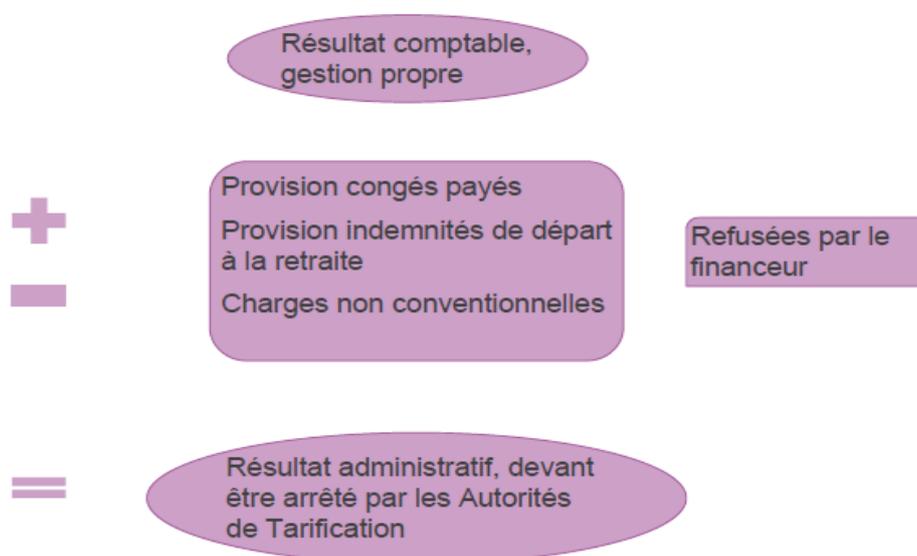
En aucun cas les fonds de la gestion conventionnée peuvent servir à financer les dépenses engagées dans la gestion propre de l'association. Néanmoins, le contraire est possible, notamment lorsque les ACT rejettent définitivement des dépenses engagées par l'association pour ses activités conventionnées.

De ce fait, il est impératif d'intégrer l'entité absorbée, avec ses établissements, dans la comptabilité analytique de l'absorbante. Ainsi, il est important d'identifier, chez l'absorbée, les charges relatives à la gestion propre et celles se rapportant à la gestion contrôlée.

D'après l'annexe n°7 page 81 « Activités analytiques A-E », nous pouvons consulter la liste des sections analytiques intégrées dans le logiciel comptable de l'association A-E, qui correspondent aux activités de cette nouvelle entité, regroupant les activités des deux associations absorbées.

De plus, lors d'une fusion-crétion il est nécessaire de mettre en place un nouveau plan des comptes dans l'entité créée afin de regrouper les comptabilités générales des deux associations absorbées. Le recours à un expert-comptable afin d'harmoniser la comptabilité des deux associations est particulièrement conseillé.

Tout cela est important dans le but d'établir les comptes administratifs des établissements sous conventionnement. Pour cela, il faudra effectuer des retraitements afin de passer de la comptabilité propre de l'association à la comptabilité administrative. Nous ne détaillerons pas davantage ces retraitements ainsi que l'affectation du résultat administratif car cela n'est pas l'objet de ce mémoire. Le résultat administratif est arrêté par les autorités de tarification. Le schéma ci-dessous modélise cette opération extracomptable :



Source : KPMG – Economie Sociale et Solidaire

Par ailleurs, il peut exister certaines distorsions au niveau du traitement comptable entre l'association absorbée et l'absorbante qu'il convient d'harmoniser lors de l'opération de rapprochement. Ce cas peut se présenter lors des engagements pris vis-à-vis du personnel

(comptabilisation ou non de la provision pour indemnité de départ à la retraite, modalités de calcul de la provision pour congés payés).

Enfin, il faut veiller à ce que les fonds propres de l'absorbée soient correctement différenciés au bilan de l'absorbante, selon qu'ils soient liés à la gestion conventionnée ou propre. Nous aborderons cela dans la partie suivante.

- **La comptabilisation des apports :**

Lors d'une fusion, l'intégralité du patrimoine de l' (ou des) association(s) absorbée(s) est transférée chez l'entité absorbante. Cette dernière reprendra au bilan l'ensemble des actifs et passifs de l' (ou des) absorbée(s). Leur actif net (actif – passif exigible) est comptabilisé par l'absorbante dans ses fonds propres comme un apport. Celui-ci sera comptabilisé dans le compte 102400 si l'apport n'est pas assorti d'un droit de reprise, ou en 103400 dans le cas contraire. Ces écritures se modélisent de la manière suivante lorsque la situation nette de l'absorbée est positive :

Date d'effet de la fusion	Débit	Crédit
Actifs de l'absorbée apportés	X	
Passifs de l'absorbée apportés		Y
102400 (103400) Apport sans droit de reprise (avec droit de reprise)		X-Y

Le fait que la fusion se réalise en valeur comptable ou réelle n'a aucun impact sur les écritures comptables chez l'absorbante. Ce sont seulement la valeur des actifs et passifs transférés qui diffèrent.

Dans le cas où la situation nette de l'entité apporteuse est négative, la commission des études comptables s'est positionnée sur le traitement comptable. Ainsi, la reprise des comptes d'actifs et de passifs de l'absorbée par l'absorbante n'a aucune incidence sur le compte de résultat. L'apport vient simplement diminuer les fonds associatifs de l'absorbante. Une information sur cet apport doit figurer dans l'annexe des comptes annuels de cette dernière.

Lorsque l'une des associations est fiscalisée et que la fusion modifie cette situation, l'absorbante devra comptabiliser une régularisation de TVA (crédit de TVA ou reversement) selon les deux cas abordés plus en amont du mémoire¹.

B. Les autres particularités liées aux comptes annuels

Dans cette dernière partie du mémoire, nous présenterons les points spécifiques à assimiler lors de l'établissement ou la vérification de l'annexe, du contrôle du rapport de gestion ou encore du rapport spécial du commissaire aux comptes sur les conventions réglementées.

1) L'annexe

Lors d'une fusion d'associations, les renseignements à insérer dans l'annexe ne sont pas réglementés. Il n'existe aucun guide de contrôle de l'annexe à disposition du commissaire aux comptes. Il convient donc de prendre certaines précautions pour fournir une information la plus complète et pertinente possible.

Voici quelques informations qu'il convient de mentionner dans l'annexe après une opération de fusion d'associations :

- **Faits caractéristiques de l'exercice :**

Il faut indiquer les éléments significatifs de l'opération de fusion (date d'effet, impacts sur l'activité et le fonctionnement de l'association, les financements, le personnel...).

- **Principes, règles et méthodes comptables :**

- Respect des principes de continuité d'exploitation (pérennité des financements des activités de l'absorbée) et de permanence des méthodes.
- L'impact de la fusion sur la fiscalité (au regard de l'IS et de la TVA).
- Point sur les changements de méthodes comptables et d'estimation. Mentionner l'incidence de ces changements sur les comptes de l'exercice. Particulièrement dans le

¹Voir 2^{ème} partie II) B. La fiscalité applicable lors de la fusion 3) Au regard de la TVA

cas où la fusion a nécessité une harmonisation des méthodes appliquées par les associations avant l'opération.

- **Informations complémentaires sur les postes du bilan et du compte de résultat :**

- Indiquer les mouvements de l'exercice au niveau de l'actif immobilisé.
- Faire état des engagements liés à la reprise du personnel (notamment concernant les indemnités de départ à la retraite).

La CNCC et le Code de commerce définissent douze vérifications et informations spécifiques que le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre lors de sa mission d'audit légal. Seulement cinq d'entre elles s'appliquent aux associations, en particulier le rapport de gestion et les conventions réglementées.

2) Le rapport de gestion

Dans le secteur associatif, la législation n'encadre pas la composition du rapport de gestion, contrairement aux sociétés. Pour une association, le terme de rapport financier et/ou moral est utilisé.

Certaines associations sont tenues par une obligation légale d'établir ce type de rapport :

- Les associations ayant une activité commerciale qui dépassent deux des trois seuils suivants : 50 salariés, 3 100 000 euros de ressources, 1 550 000 euros de total bilan ;
- Les associations bénéficiant de plus de 153 000 euros de financements publics ;
- Les associations disposant d'un commissaire aux comptes.

Par ailleurs, certaines associations établissent un rapport financier et moral par des dispositions statutaires ou réglementaires.

Une information sur l'opération de rapprochement devra être effectuée lors de l'assemblée générale qui suit l'année de la fusion, afin de présenter les impacts au niveau de l'activité.

Dans le cadre du troisième paragraphe (Vérifications spécifiques) de son rapport, le commissaire aux comptes doit s'assurer de la bonne information de l'opération par l'association absorbante.

3) Les conventions réglementées

Lors d'une opération de fusion entre deux associations, la modification de la gouvernance peut créer de nouveaux risques de conflits d'intérêts, ou conduire à une modification des conventions en place avant le rapprochement. Le commissaire aux comptes doit porter une attention particulière lors de la rédaction du rapport spécial sur les conventions réglementées. Il est important de souligner que le commissaire aux comptes n'a pas un rôle actif en matière de conventions, le client doit lui communiquer les éléments.

Ce rapport s'applique aux associations qui bénéficient de financements publics d'un montant supérieur ou égal à 153 000 €, et à celles ayant une activité commerciale.

Les conventions visées sont ni libres, ni interdites, conclues entre l'association et un administrateur (ou toute autre personne assurant le rôle de mandataire social) ou un de ses dirigeants.

Dans le secteur sanitaire, social et médico-social, l'article L.313-25 du CASF inclut les conventions passées entre l'association et les cadres dirigeants salariés, directeurs d'établissements ainsi que les membres de la famille de ces derniers travaillant dans l'association.

Le rapport spécial doit contenir les personnes intéressées par les conventions, la nature et l'objet de celles-ci, ainsi que les caractéristiques (prix pratiqués, durées, intérêts appliqués,...).

Conclusion

Au cours de ce développement, nous avons pu observer que le secteur associatif est en pleine mutation. En effet, les pouvoirs publics ont tendance à inciter les associations financées par fonds publics à se restructurer et se regrouper. Cela s'explique logiquement par le contexte de crise économique et le déficit public qui ne cesse de se creuser. De plus, la structure des financements publics a subi de profondes modifications. Les collectivités territoriales ont instauré des systèmes d'appels d'offres qui ont pour conséquence une concurrence accrue entre l'ensemble des acteurs économiques (associations et entreprises). Pour les associations, il est donc nécessaire de se professionnaliser, ce que permettent les regroupements. De plus, les autorités de tarification souhaitent simplifier leur relation avec les associations en limitant le nombre d'acteurs ayant un projet associatif commun sur un même territoire. Cela passe par des restructurations et le secteur social et médico-social est particulièrement touché par ces décisions.

Il existe plusieurs modalités de rapprochement selon un niveau d'intégration différent. Les contrats de prestations ou la coopération entre plusieurs associations sont un premier pas vers un mode plus intégré. Parmi ces derniers, on trouve les regroupements structurels tels que l'apport partiel d'actif, la scission, la fusion-absorption ou création. Ce sont les deux cas de fusion que nous avons traité dans ce mémoire.

La fusion-création a pour principal avantage de placer les deux associations sur un même pied d'égalité, contrairement à une fusion-absorption où l'association absorbée peut craindre de ne pas exister à travers l'absorbante. De plus, il existe un risque de non-adhésion des salariés au nouveau projet associatif. La fusion-création présente des inconvénients d'un point de vue juridique, financier et temporel. Les démarches (traité de fusion, assemblées générales...) sont à réaliser deux fois et il est nécessaire que la nouvelle entité créée existe juridiquement avant de réaliser le transfert.

La fusion entre associations n'est prévue par aucun texte de lois et la jurisprudence la reconnaît mais ne définit pas son cadre juridique. Cela crée une insécurité pour les parties prenantes à la fusion. De plus, le transfert, n'étant pas rémunéré par des droits sociaux, nécessite la présence d'une contrepartie sans laquelle l'apport ne peut pas être à titre onéreux.

Le risque d'une absence de contrepartie est la requalification en acte gratuit que seules certaines associations sont disposées à recevoir. Une telle situation conduira à la nullité de l'opération.

En plus d'une insécurité juridique, l'administration fiscale est ambiguë sur le coût d'une fusion d'associations partiellement ou totalement fiscalisées et plus particulièrement vis-à-vis de l'application du régime de faveur au regard de l'IS. En effet, elle admet tout à fait le régime de faveur en matière de droits d'enregistrement mais le refuse concernant l'IS au motif que ce dernier s'applique lorsqu'il y a un transfert de droits sociaux. Or, les associations ne disposant pas de capital social se trouvent exclues de ce régime. Cette position est d'autant plus discutable que l'administration a autorisé l'application du régime de faveur à des fusions entre chambres de commerce ou mutuelles qui ne disposent pas de capital social. De plus, cela va à l'encontre des décisions des pouvoirs publics qui encouragent et même parfois contraignent les associations à fusionner.

Au niveau de l'union européenne la situation en matière de fusion d'associations n'est pas plus encadrée puisque le SAE qui doit prévoir ce type d'opération n'a toujours pas vu le jour.

Dans ce climat d'insécurité juridique et fiscale, les professionnels comptables sont dépourvus de cadre légal.

Ainsi, l'expert-comptable accompagnant une fusion d'associations devra anticiper les difficultés afin que l'opération se déroule dans les meilleures conditions. A ce titre, il devra conseiller les dirigeants des associations concernées sur les éléments à mettre en œuvre avant le regroupement permettant de maximiser les chances de réussite de la fusion (mandat de gestion, gestion des ressources humaines, conduite du changement, obligations juridiques...).

En ce qui concerne le commissaire aux comptes, il devra être vigilant au niveau des risques de litiges avec les salariés. Dans le cas où l'absorbée disposait d'agréments ou autorisations spécifiques délivrés par le conseil général, il sera nécessaire de s'assurer de leur transfert vers l'absorbante, notamment vis-à-vis de la continuité d'exploitation. Il conviendra de vérifier que le traitement comptable de la fusion correspond aux règles d'évaluation fixées dans le traité de fusion. Le commissaire aux comptes devra aussi porter une attention particulière quant à la mention de cette opération dans l'annexe (incidences sur l'activité, la fiscalité, les méthodes comptables et d'estimation...) et le rapport financier et moral. Enfin, le rapport spécial sur les conventions réglementées devra être rédigé avec attention afin de mentionner les nouvelles conventions générées par le changement de gouvernance, et plus particulièrement dans le cas d'une fusion-crétion.

Par ailleurs, les deux parties pourront solliciter le commissaire aux comptes dans le cadre des diligences directement liées à la mission de certification (DDL) fixées par les normes d'exercice professionnel (par exemple pour éclairer les membres de l'absorbante ou de l'absorbée sur certains éléments comme le contrôle interne). Ces missions spécifiques ne sont pas encadrées de manière légale ou réglementaire et conduisent à fournir une attestation au demandeur.

La principale problématique en matière de fusion d'associations fiscalisées reste le positionnement de l'administration fiscale concernant le régime de faveur. Même si un groupe de réflexion s'est constitué fin 2012, composé de l'ANC, la CNCC, le HCVA, le CSOEC et des représentants du ministère de l'intérieur, aucun texte de lois n'a été adopté visant à autoriser l'application du régime fiscal de faveur en matière d'IS pour sécuriser les fusions d'associations. Cela pourrait contribuer à freiner les regroupements d'associations fiscalisées.

Annexes

Annexe n°1 : Eléments du traité de fusion

Annexe n°2 : Extrait du traité de fusion-création association A-E

Annexe n°3 : Extrait du traité de fusion-création E - Convention collective

Annexe n°4 : Transfert d'agréments de A et E à A-E

Annexe n°5 : Extrait du traité de fusion-création E - Clauses suspensives

Annexe n°6 : Réévaluation actif immobilisé P

Annexe n°7 : Activités analytiques A-E

Annexe n°1 : Eléments du traité de fusion

- L'identification des associations participantes : dénomination, siège social, date de déclaration, représentant.
- Les caractéristiques des associations : objet social, activité principale, durée.
- Les motifs et buts de l'opération.
- Les bases comptables de la fusion : date d'arrêté des comptes de chaque entité utilisés pour établir les conditions de l'opération, date d'effet comptable de la fusion.
- La méthode d'évaluation, la désignation du patrimoine (actifs – passifs) apporté par l'absorbée : les éléments d'actif et de passif peuvent être évalués selon la valeur nette comptable ou faire l'objet de réévaluations à la valeur réelle (notamment pour les immeubles).
- Le transfert de propriété et de jouissance des biens apportés à l'absorbante ainsi que leur date d'effet.
- Les déclarations générales de l'absorbée qui attestent que cette dernière n'est pas en état de cessation des paiements et n'a jamais été en situation de procédure collective, que les biens apportés ne font pas l'objet de nantissement, empêchement ou charge quelconque, qu'il n'existe aucun risque de non-continuité d'exploitation, que l'ensemble des documents comptables seront remis à l'entité reprenneuse....
- Engagements respectifs de chaque partie : sur la poursuite de l'activité de l'absorbée par l'absorbante et des différents contrats, la reprise des salariés par l'absorbante obligatoire d'après l'article L1224-1 du Code du travail (liste des salariés à joindre en annexe), des accords collectifs et usages...
- Les contreparties à la fusion : indispensables pour que l'apport soit qualifié d'acte onéreux comme cela a été vu dans le mémoire.
- La dissolution de l'association absorbée : la dévolution de l'intégralité du patrimoine de l'association absorbée à l'absorbante entraîne sa dissolution immédiate.
- Les conditions suspensives ou résolutoires auxquelles l'opération doit être subordonnée : transfert des agréments et autorisations de l'absorbée à l'absorbante par les autorités compétentes, modification des statuts de l'absorbante...
- Les dispositions fiscales : impact de l'opération de fusion au regard de l'IS, de la TVA, des droits d'enregistrements, des autres taxes (Formation professionnelle continue, effort construction...).

Annexe n° 2 : Extrait du traité de fusion-création association A-E

Rappel des travaux engagés : Démarches entreprises dans le cadre des travaux de fusion :

- Réunion de Lancement du projet de fusion (Conseil d'Administration/URIOPSS/Personnels)
- Constitution d'un groupe de Pilotage (COPIL): Conduite du projet
- Déclinaison en deux groupes de travail :
 - Groupe Valeurs/Structures/Statuts :
 - Auto diagnostics Associatifs conduits par les administrateurs et restitution aux Conseils d'Administration des travaux réalisés.
 - Autodiagnostic des services et activités des deux associations et restitutions par activités à l'ensemble des personnels des deux associations.
 - Groupe Finances :
 - Réflexion et organisation sur l'harmonisation des deux comptabilités
- Adoption par les deux Conseils d'Administrations du Projet de fusion
- Déclaration commune d'intention de fusion.
- Elab ration par le COPIL d'un projet associatif
- Elab ration des statuts de la nouvelle association []
- Validation des statuts par Les associations
- Assemblée Générale Constitutive avec constitution de son Conseil d'Administration et bureau
- Conduite par les directeurs des travaux de réflexions relatifs à l'organisation fonctionnelle de la nouvelle entité juridique
- Ecriture d'un protocole de travail avec les Instances Représentatives du Personnel (adopté le 6 Février 2012)
- Adoption le 29 Février 2012 par les 2 Conseils d'Administration et celui de la nouvelle association de l'organisation fonctionnelle des services : Organigramme, organisation des services et de la Convention Collective qui sera en vigueur dans la nouvelle association []
- Présentation de celle-ci aux IRP le 6 Mars 2012 suivis de réunions de négociations mensuelles.
- Travail avec l'URIOPSS sur les fiches métiers « GPEC »

TRAITE DE FUSION-ABSORPTION DE L'ASSOCIATION E PAR L'ASSOCIATION A-E

Il convient d'envisager l'ensemble des contrats passés par l'entité :

- ✓ Contrats d'assurance ;
- ✓ Contrats de maintenance ;
- ✓ Contrats de fournitures (eau, électricité, téléphone ...) ;
- ✓ Contrats de location ;
- ✓ Contrats de crédit-bail ;
- ✓ Contrats de sous-traitance ;
- ✓ Contrats de prestation de service ;
- ✓ Contrats d'assistance technique ;
- ✓ Emprunts ...etc...

1.4.1.4 REPRISE DU PERSONNEL

L'association A-E s'engage à reprendre l'intégralité du personnel de l'association E dont la liste est jointe en annexe, en application des dispositions de l'article L. 1224-1 du Code du travail.

L'association E applique la Convention collective du 31 octobre 1951. Les salariés de E bénéficieront des accords CHRS applicables aux salariés de l'association A-E

Les accords collectifs conclus au sein de l'association E sont les suivants (Cf. en annexe lesdits accords) :

- ✓ Accord sur les 35 heures (RTT) en date du 29 juin 1999;
- ✓ Accord sur la journée de solidarité en date du 30 novembre 2006
- ✓ S'agissant de la convention collective, les deux associations appliquent deux conventions collectives différentes :
 - Pour A Accords collectifs de travail applicables dans les Centres d'hébergement et de réadaptation sociales (CHRS-SOP-SYNEAS)
 - Pour E : Convention Collective du 30 Octobre 1951
- ✓ S'agissant des usages, engagements unilatéraux et accords atypiques :
 - Les usages et engagements unilatéraux applicables au personnel de l'association E sont transférés à l'Association A-E ;
 - Toutefois, l'Association A-E a la faculté de les dénoncer dans les conditions posées par la jurisprudence.

Annexe n°4 : Transfert d'agrèments de A et E à A-E



PREFET DE [REDACTED]

DIRECTION DEPARTEMENTALE
DE LA COHESION SOCIALE DE L'ISERE
POLE HABITAGEMENT ET LOGEMENT SOCIAL

ARRETE n° 2012 [REDACTED]

Portant transfert d'autorisation de gestion des centres d'hébergement et de réinsertion sociale (CHRS) « Le Cot [REDACTED] et « La H [REDACTED] » gérés par l'association [REDACTED] E à [REDACTED] et du CHRS « [REDACTED] A » géré par l'association [REDACTED] A à [REDACTED] et transfert des agrèments d'intermédiation locative et gestion locative sociale et activités d'ingénierie sociale, financière et technique conduites en faveur du logement et de l'hébergement des personnes défavorisées à l'association [REDACTED] A-E située à [REDACTED]

Le Préfet de [REDACTED]
Chevalier de la Légion d'Honneur
Commandeur de l'Ordre National du Mérite

VU le Code de l'action sociale et des familles, et notamment les articles L313-1 à L313-9 relatifs aux autorisations des établissements sociaux et médico-sociaux ;

VU la Loi n° 98-657 du 29 juillet 1998 d'orientation relative à la lutte contre les exclusions ;

Vu l'arrêté de la préfecture de l'isère du 13 juin 1958 portant création du centre d'hébergement et de réinsertion sociale Le Cot [REDACTED] à [REDACTED], géré par l'association [REDACTED] E ;

Vu l'arrêté n° 97-431 du 14 octobre 1997 portant création du centre d'hébergement et de réinsertion sociale La H [REDACTED], géré par l'association [REDACTED] E située à [REDACTED]

VU l'arrêté n° 2010-11086 portant agrèment de l'association [REDACTED] A pour les activités d'ingénierie sociale, financière et technique conduites en faveur du logement et de l'hébergement des personnes défavorisées, en date du 31 décembre 2010 ;

VU l'arrêté n° 2010-11106 portant agrèment de l'association [REDACTED] E pour les activités d'ingénierie sociale, financière et technique conduites en faveur du logement et de l'hébergement des personnes défavorisées, en date du 31 décembre 2010 ;

VU l'arrêté n° 2010-11105 portant agrèment de l'association [REDACTED] E pour les activités d'intermédiation locative et gestion locative sociale conduite en faveur du logement et de l'hébergement des personnes défavorisées, en date du 31 décembre 2010 ;

Vu l'arrêté n° 94-252 du 20 janvier 1994 portant création du centre d'hébergement et de réinsertion sociale [REDACTED] A, géré par l'association [REDACTED] A située à [REDACTED] ;

Vu la demande de transfert d'autorisation de gestion des centres d'hébergement et de réinsertion sociale Le Cot [REDACTED], La H [REDACTED] et [REDACTED] A au profit de l'association [REDACTED] A-E [REDACTED] dont le siège est situé [REDACTED]

CONSIDERANT la déclaration de création de l'association [REDACTED] A-E à la Préfecture de [REDACTED], le 17 novembre 2011 ;

CONSIDERANT le traité de fusion absorption entre l'association [A] et l'association [A-E] en date du 29 mai 2012 ;

CONSIDERANT le traité de fusion absorption entre l'association [E] et l'association [A-E] en date du 29 mai 2012 ;

CONSIDERANT la réelle opportunité, les garanties ainsi que les conditions techniques et financières satisfaisantes, pour transférer sans interruption, la gestion du CHRS Le Cot [] , du CHRS La H [] et du CHRS A [] à l'association [A-E] ;

CONSIDERANT que conformément à l'article L313-1 du livre III du code de l'action sociale et des familles « l'autorisation ne peut être cédée qu'avec l'accord de l'autorité qui l'a délivrée » ;

Sur proposition de la directrice départementale de la cohésion sociale de l'isère ;

ARRETE

Article 1er : Les autorisations de gestion des centres d'hébergement et de réinsertion sociale :

- « Le Cot [] ,
- « La H []

détenues par l'association « [E] » []

- A []

détenues par l'association A []

sont transférées à compter du 31 décembre 2012 à l'association [A-E] dont le siège est situé [] (N° FINESS en cours d'enregistrement).

Article 2 : Les autorisations transférées sont répertoriées au fichier national des établissements sanitaires et sociaux (FINESS) de la façon suivante :

Entité juridique : Association [A-E]

Adresse : []

N° FINESS de l'entité juridique :

Code statut : 60 (association loi 1901 non reconnue d'utilité publique)
création : 17 novembre 2011

Entité de l'établissement : La Cot []

Adresse : []

ouverture :

N° FINESS de l'établissement :

Code catégorie : 214 – centre d'hébergement et de réinsertion sociale

Mode de tarification : 30 – Préfet de région

Discipline : 907 – Adaptation à la vie active

Mode de fonctionnement : 97 – type d'activité indifférencié

Clientèle : 820 – hommes seuls en difficulté

Capacité : 45 places

Discipline : 967 – insertion - adultes et familles en difficulté

Mode de fonctionnement : 11 – hébergement complet interne

Clientèle : 820 – hommes seuls en difficulté

Capacité : 70 places

Entité de l'établissement : La H []

Adresse : []

ouverture :

N° FINESS de l'établissement :

Code catégorie :

Mode de tarification :

Discipline :

Mode de fonctionnement :

Clientèle :

Capacité :

214 – centre d'hébergement et de réinsertion sociale

30 – Préfet de région

957 – insertion - adultes et familles en difficulté

11 – hébergement complet internat

899 – tous publics en difficulté

30 places

Entité de l'établissement : A []

Adresse : []

ouverture :

N° FINESS de l'établissement :

Code catégorie :

Mode de tarification :

Code APE :

Capacité :

214 – centre d'hébergement et de réinsertion sociale

30 – Préfet de région

[] hébergement social pour adultes et familles en difficulté et autre hébergement social

73 places

Article 3 : L'agrément délivré le 31 décembre 2010 à l'association A [] pour les activités d'ingénierie sociale, financière et technique conduites en faveur du logement et de l'hébergement des personnes défavorisées, est transféré à l'association [A-E] à dater du 31 décembre 2012 ;

Article 4 : L'agrément délivré le 31 décembre 2010 à l'association [E] pour les activités d'ingénierie sociale, financière et technique conduites en faveur du logement et de l'hébergement des personnes défavorisées, est transféré à l'association [A-E] à dater du 31 décembre 2012 ;

Article 5 : L'agrément délivré le 31 décembre 2010 à l'association [E] pour les activités d'intermédiation locative et gestion locative sociale conduite en faveur du logement et de l'hébergement des personnes défavorisées, est transféré à l'association [A-E] à dater du 31 décembre 2012 ;

Article 6 : Les éventuels recours contentieux dirigés contre le présent arrêté seront portés devant le Tribunal administratif de [] dans un délai franc de deux mois à compter de la notification de la présente décision.

Article 7 : Le présent arrêté sera publié au recueil des actes administratifs de la Préfecture de []

Article 8 : Le Secrétaire général de la préfecture de [] et la Directrice départementale de la cohésion sociale de l'Isère sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent arrêté dont une ampliation sera adressée à l'association [A-E]

Fait à [] le 27 DEC. 2012


Le Préfet
Pour le Préfet, par délégation
[]

2. AGREMENTS ET AUTORISATIONS

Une demande de transfert au profit de l'association **A-E** des agréments et autorisations dont l'association **E** est titulaire sera adressée conjointement par les parties avant le 1^{er} septembre 2012

3. DISSOLUTION DE L'ASSOCIATION **E**

L'association **E** se trouvera dissoute de plein droit lors de la réalisation effective de la fusion.

Le passif de l'association **E** étant intégralement pris en charge par l'association **A-E**, aucune opération de liquidation de l'association **E** ne sera effectuée.

En conséquence de la dévolution de l'intégralité du patrimoine de l'association **E** à l'Association **A-E**, l'Association **E** procédera à sa dissolution dès la levée de la dernière des conditions suspensives visée.

4. CONTREPARTIE DE LA FUSION

En contrepartie de la fusion, l'association **A-E** s'engage à :

Admettre les membres de l'association **E** qui deviennent de plein droit, sauf démission de leur part, sociétaires de l'association **A-E**. Une liste des membres de l'association **E** est fournie en annexe.

- ✓ Affecter l'ensemble des biens et droits apportés exclusivement à la réalisation de son objet statutaire ;
- ✓ Assurer la continuité de l'action entreprise par l'association **E** dans le respect des principes éthiques et moraux et des valeurs qui ont toujours prévalu à son action.
- ✓ Maintien du nom des établissements.

5. REALISATION DE LA FUSION - CONDITIONS SUSPENSIVES

Le présent traité est conclu sous les conditions suspensives suivantes:

La fusion ne deviendra définitive qu'à compter du jour la condition suspensive suivante sera réalisée :

Obtention par l'association **A-E** des agréments et autorisations nécessaires à l'opération, à savoir :

- 1° Transfert par l'autorité compétente de l'autorisation d'activité de l'association **A** vers l'association **A-E** ;
- 2° Transfert par l'autorité compétente de l'autorisation d'activité de l'association **E** vers l'association **A-E** ;

La réalisation de cette condition devrait intervenir au plus tard le 30 décembre 2012.

Annexe n°6 : Réévaluation actif immobilisé P



Economiste de la construction (retraité)

Date : 16 février 2012

Objet : Estimation

Monsieur LE PRESIDENT
De l'Association

Monsieur le PRESIDENT,

Vous m'avez missionné pour estimer les propriétés appartenant à
L'ASSOCIATION

J'estime la valeur vénale des dites propriétés à ce jour à :

Estimation

■ Bien n°1

Terrain surface 1950 m2 environ

Bâtiments	Niveau zéro	316,68 x 0,75 =	237,51
	R D C		331,56
	1er Et.		331,56
	2ème Et.		316,00
	3ème Et.		310,00
		S H O	1526,00 m2

Prix SHO 1526 x 715 = 1 091 090€
Terrain occupé 1950 x 250 / 3 = 162 500 €
Total 1 253 590 €

(Loyer 42 000€ rentabilité 3,35%)

■ Bien n°2

Terrain surface 3650 m2 environ

Bâtiments			
Grande Maison	Niveau zéro		85
	Niveau Cuisine		95
	1er Et.		110
	2ème Et.		106
			400 m2
Petite Maison			150 m2
		S H O	550 m2

Prix SHO 550 x 1200 = 660 000 €
Terrain occupé 3650 x 250 / 3 = 304 166 €
Total 964 166 €

(Loyer 42 000€ rentabilité 4,30%)

FAIT POUR VALOIR CE QUE DE DROIT

le 16 février 2012

Etablissement Activités Socio-Judiciaire

Activités :

- Placements Extérieurs
- Réparation Pénale Mineurs
- Contrôle Judiciaire socio-éducatif
- Enquêtes de Personnalité

Etablissement Activités Accompagnement /Hébergement Mutualisé

Activités :

- Point d'Accueil Jeunes et AJA
- Accompagnement des publics Spécifiques (Jeunes/Sortants de Prison)
- Accompagnement Vers et Dans le Logement
- Hébergement Sortants de Prison,
- Hébergement Temporaire et Transitoire
- Hébergement d'urgence S(Diffus)

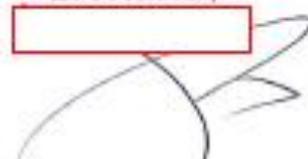
Etablissement Activités Hébergement Sécurisé

Activités :

- CHR S Le Cot
- CHR S La H
- LHSS « Lits Halte Soins Santé »
- Sil
- Accueil d'Hiver

le 30 Mai 2012

Le Président,



Liste des sections analytiques

AREPI L'ETAPE

Plan 1

Sage 100 Comptabilité 7.01

Date de tirage 10/08/12 à 16:30:22

Page : 1

T y p e	Numéro de section	Intitulé de section	Rac- courci	Niveau d'analyse	Date de création	Abrégé	S o m	R e p	P a g
Dé	110	PE - PLACEMENT EXTERIEUR			19/07/12	PE - PLACE	N	N	1L
Dé	120	RPM - REPARATION PENALE M			19/07/12	RPM - REPA	N	N	1L
Dé	130	E P - ENQUETE DE PERSONN			19/07/12	E P - ENQUE	N	N	1L
Dé	140	CJSE - CONTRÔLE JUDICIAIRE			19/07/12	CJSE - CON	N	N	1L
Dé	150	SSD - STAGES DE SENSIBILIS			19/07/12	SSD - STAG	N	N	1L
Dé	210	SMA - SORTANTS DE MAISON			19/07/12	SMA - SORT	N	N	1L
Dé	220	AVDL - ACCOMPAGN. VERS ET			19/07/12	AVDL - ACC	N	N	1L
Dé	230	PAJ - POINT ACCUEIL JEUNES			19/07/12	PAJ - POINT	N	N	1L
Dé	240	HTT - HEBERGEMENT TEMPO			19/07/12	HTT - HEBE	N	N	1L
Dé	250	SIL - <input type="text"/> PARSA			19/07/12	SIL - SILENE	N	N	1L
Dé	260	HSP - HEBERGEMENTS SORT			19/07/12	HSP - HEBE	N	N	1L
Dé	270	AJA - ACCOMPAGNEMENT JE			19/07/12	AJA - ACCO	N	N	1L
Dé	310	HAL - CHRS LA H <input type="text"/>			19/07/12	HAL - CHRS	N	N	1L
Dé	320	LHSS - LITS HALTE SOINS SA			19/07/12	LHSS - LITS	N	N	1L
Dé	330	COT - CHRS LE COT <input type="text"/>			19/07/12	COT - CHRS	N	N	1L
Dé	340	DH - DISPOSITIF HIVER			19/07/12	DH - DISPOS	N	N	1L
Dé	410	AVA - ATELIER			19/07/12	AVA - ATELI	N	N	1L
Dé	510	GP - ORGANISME DE FORMAT			19/07/12	GP - ORGAN	N	N	1L
Dé	610	CPTA - SIEGE			19/07/12	CPTA - SIEGE	N	N	1L
Dé	999999	Compte d'attente Analytique			04/07/12	Compte d'att	N	N	1L

Som : Sommeil ; Rep : Réport ; Pag : Pagination

BIBLIOGRAPHIE

- **Articles de revues professionnelles :**

Mémento pratique Francis Lefebvre 2012-2013, Associations - Fondations - Congrégations - Fonds de dotation.

Lesprit D. (2012), Associations : gouvernance, SI et transfert d'agréments, *RF Comptable*, 399, 29-61.

Guillois T. (2012), Une inégalité qui ne peut perdurer, *Juris Associations*, 469, 40-41.

Eynaoud P. (2012), Le monde associatif en mutation, *Juris Associations*, 465, 17-33.

Garrault H., Guillaume B., Fabre-Sarcelle A. et Tur L. (2012), Fusion : La bonne alchimie, *Juris Associations*, 456, 19-33.

Dantil O. (2011), Associations fiscalisées : Fusion - aspects pratiques, *Juris Associations*, 446, 36-39.

Butstraen L. (2011), Fusion d'associations fiscalisées : Un nouveau rebondissement, *Juris Associations*, 440, 38-40.

B.G. (2011), Régime de faveur : juridiction et administration au diapason, *Juris Associations*, 439, 6.

Clavagnier B., Gérôme F., Mayaux F., Devic L., Costagliola F., Coquebert L., Tur L. et Paulin J-F (2011), Restructuration : Une partie délicate, *Juris Associations*, 437, 18-36.

Charrié E. (2011), Fusion d'associations fiscalisées : Une adaptation indispensable di régime fiscal, *Juris Associations*, 435, 38-40.

Meynet W. (2011), F... Comme Fusion, *Juris Associations*, 434, 50.

Guillaume B. (2010), Fusion-absorption : Modification des statuts de l'absorbante, un « passage obligé », *Juris Associations*, 412, 27-29.

Hamel M., Devic L. et Poncin-Augagneur V., (2011), Fusion, scission, apport partiel d'actifs : Les grandes manœuvres, *Juris Associations*, 354, 12-25.

Butstraën L. (2004), La participation d'une association à une opération de restructuration – 1^{ère} partie : fusion, scission et apport partiel d'actif, *Juris Associations*, 292, 9-15.

Devic L. (2004), La participation d'une association à une opération de restructuration – 2^{ème} partie : aspects fiscaux et sociaux, *Juris Associations*, 293, 27-33.

Robert M. (2011), Fusion d'associations : Comment réussir le mariage ?, *Associations mode d'emploi*, 130, 26-27.

- **Ouvrages :**

Sage C., Pillon M., Collain B., L'Hostis M. et Jégard F. (2012), *Comptabilité des associations et fondations – Etablissements et services sociaux et médico-sociaux – 2^{ème} Edition*, France, Editions Dalloz, 423 pages.

Demouchy M., Ventallon M., Alibay C., Beck H., Gentilhomme P. et Picard V. (2011), *Guide pratique des règles comptables et financières applicables aux associations, fondations et fonds de dotation*, Paris, La documentation française, 168 pages.

- **Textes officiels et jurisprudence :**

Avis du HCVA (Haut Conseil à la Vie Associative) relatif au régime fiscal applicable aux opérations de fusion, scission, apport partiel d'actifs entre associations et organismes assimilés du 26 octobre 2012.

- **Etudes :**

Pillon M., Gaudier P. et Montblanc JC. (2010), La coopération entre les associations sanitaires et sociales - La fusion : Points de repère, *Guide pratique de la coopération n° 3*, URIOPSS Rhône Alpes, 24 pages.

- **Sites internet :**

www.associations.gouv.fr

www.bofip.impots.gouv.fr

www.cncc.fr

www.focuspcg.com

www.fonda.asso.fr/Pour-un-statut-d-association.html

www.legifrance.gouv.fr

- **Actes de colloque ou conférences :**

Amblard C. (2012), *Coopération et regroupement des associations : Aspects juridiques et fiscaux*, 24ème Colloque ADDES, 8 pages.

Scolan Irène et Alibay C. (5 février 2013), Journée nationale des associations, fondations et fonds de dotation, Maison de la mutualité, *Restructurations entre associations : problématiques et mécanismes*. www.cncc.fr/media-uni.html?media=asso2013-12

Alibay C., Clavagnier B., Jardot R., Navarro G. et Levrard A. (25 octobre 2012), Forum national des associations et fondations, *La restructuration des associations, fondations et des fonds de dotation : une solution face à la crise ?*

Une école à
l'université

L'AUTEUR

Je soussigné(e) Fabien HERVOUET

Courriel pérenne : fabien.hervouet@univ-grenoble.fr

Attention : courriel à signaler si vous souhaitez le diffuser sur DUMAS

N'AUTORISE PAS la diffusion de mon mémoire

AUTORISE la diffusion de mon mémoire en texte intégral sur la base DUMAS

Diffusion immédiate du mémoire

Diffusion différée du mémoire : date de mise en ligne :
(Embargo possible sur l'accès au texte intégral entre 15 jours et 10 ans.
Pendant cette période, seule une notice bibliographique est visible)

Je certifie que :

- mon mémoire est exempté d'éléments non libres de droit ou qui pourraient porter atteinte au respect de la vie privée.
- conformément à la loi "Informatique et libertés" du 6 janvier 1978 modifiée en 2004, je pourrai à tout moment demander modifier l'autorisation de diffusion que j'ai donnée par l'envoi d'une simple lettre ou un courriel au service documentaire de l'IAE.
- je renonce à toute rémunération pour la diffusion effectuée dans les conditions précisées ci-dessus.
- j'agis en l'absence de toute contrainte.

Fait à Grenoble le 19/06/2013

"Bon pour accord" 

Signature de l'étudiant(e)
Précédée de la mention « bon pour accord »