

DELSOL | **AVOCATS**

LA QUALITÉ DE LA RELATION

PRESANSE

La restructuration du paysage des SSTI

Jeudi 14 novembre 2019



Maître Florence ROUILLON-LECHERE

frouillon@delsolavocats.com



Maître Laurent BUTSTRAEN

lbutstraen@delsolavocats.com

Sommaire

• Les restructurations possibles.	4
• Nature de l'opération.	11
• La mise en œuvre et la rédaction du projet.	14
• L'intervention du commissaire aux apports, à la fusion, à la scission.	20
• Information des membres et des tiers.	23
• Date d'effet.	30
• Traitement comptable de l'opération.	33
• Traitement fiscal de l'opération.	44
• Les aspects sociaux.	50
• Enjeux et gouvernance.	54
• Conclusion. Réflexions préalables à ne pas négliger.	57

La restructuration du paysage des SSTI

Depuis plusieurs années, il existe une tendance forte de regroupements au sein des associations.

La loi ESS du 31 juillet 2014 donne un cadre juridique à ces opérations de fusions, scissions et apports partiels d'actifs qui sont maintenant, également encadrées au plan fiscal.

L'objectif de la conférence est de déterminer les conséquences pratiques de la mise en œuvre de ces nouvelles règles afin d'anticiper les contraintes susceptibles d'en résulter.

Les restructurations possibles

Les restructurations possibles

La loi du 31 juillet 2014 relative à l'Economie sociale et solidaire a créé un nouvel article à la loi du 1^{er} juillet 1901, l'article 9 *bis*.

Trois types d'opérations entre associations sont légalement envisageables :

- La fusion
- La scission
- L'apport partiel d'actif

L'opération de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif est celle par laquelle une personne morale apporte à une autre, précédemment existante ou spécialement constituée à cet effet, les moyens (humains, matériels, immatériels et financiers, etc.) nécessaires à la poursuite de l'activité dont elle était précédemment titulaire.



L'opération de restructuration doit prendre en considération les enjeux techniques et politiques attachés à la réalisation de celle-ci, lesquels sont parfois en contradiction.

Les entités visées par la loi ESS

Les associations régies par :

- la loi du 1er juillet 1901 relative au contrat d'association ;
- les articles 18 et 19-3 de la loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Églises et de l'État.

Les fondations visées :

- celles figurant dans la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat ;
- ainsi que les fondations pour lesquelles :
 - les règles relatives aux fondations reconnues d'utilité publique sont applicables, à savoir :
 - les fondations hospitalières (art. L.6141-7-3 du code de la santé publique) ;
 - les fondations de coopération scientifique (art. L.314-11, alinéa 2 du code de la recherche) ;
 - les règles relatives aux fondations d'entreprise sont applicables, à savoir :
 - les fondations partenariales (art. L.719-13, alinéa 2 du code de l'éducation).



Les restructurations dans les associations après la loi ESS

La loi ESS du 31 juillet 2014 donne un cadre juridique à ces opérations de fusions, scissions et apports partiels d'actifs qui sont maintenant, également encadrées au plan fiscal.

L'objectif de cette présentation est de déterminer les conséquences pratiques de la mise en œuvre de ces nouvelles règles afin :

- de respecter les délais imposés par les textes légaux et réglementaires pour la bonne réalisation de l'opération ;
- d'anticiper les contraintes susceptibles d'en résulter.

loi n° 2014-856 du 31 juillet 2014 relative à l'économie sociale et solidaire (articles 71, 72 et 86) ;

décret n° 2015-807 du 1er juillet 2015 relatif aux fondations ;

décret n° 2015-832 du 7 juillet 2015 relatif aux associations ;

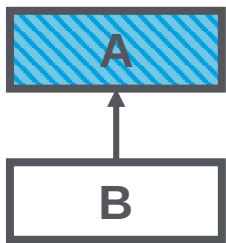
décret n° 2015-1017 du 18 août 2015 relatif au seuil déclenchant le recours à un commissaire aux apports pour les opérations de restructuration des associations et des fondations.

Les restructurations possibles

- La **fusion** entraîne la substitution complète de la structure absorbée au profit de la structure bénéficiaire, laquelle va assurer la poursuite de l'ensemble de ces droits et obligations.

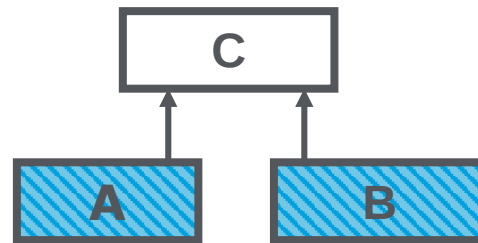
La fusion peut être une fusion-absorption ou une fusion-création.

Fusion-absorption



A absorbe **B**
qui disparaît

Fusion-création



C, structure spécialement constituée
à cet effet, absorbe **A** et **B** qui disparaissent

Les restructurations possibles

- La **scission** entraîne la disparition de la structure scindée entre au moins deux associations préexistantes ou spécialement constituées à cet effet.

Comme pour la fusion, les structures bénéficiaires vont assurer la poursuite de l'ensemble de ses droits et obligations.

La fusion et la scission entraînent la dissolution sans liquidation de la ou des structures absorbées.

Les membres des associations apporteuses deviennent systématiquement membres de l'association bénéficiaire.



Les restructurations possibles

- **L'apport partiel d'actif** vise à individualiser une ou plusieurs activités auxquelles on rattachera l'ensemble des moyens nécessaires à la poursuite de celles-ci, lesquels seront apportés au profit de la ou des structures bénéficiaires (déjà existantes ou créées à cet effet).

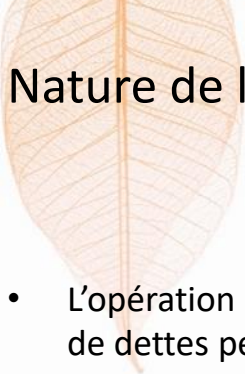


A apporte une partie de son activité à B et une autre partie de son activité à C.

B et C peuvent être des structures préexistantes ou spécialement constituées à cet effet.

L'association à l'origine de l'apport partiel d'actif ne disparaît pas.

Nature de l'opération



Nature de l'opération

- L'opération mise en place vise à assurer le transfert d'une universalité de patrimoine composée de créances et de dettes permettant d'assurer, aux mêmes conditions, la poursuite d'une activité préexistante.
- La fusion, scission ou apport partiel d'actif constituent un **contrat à titre onéreux**.
- Juridiquement, l'apport est un contrat à titre onéreux, c'est-à-dire que chaque partie en attend une contrepartie.
- En cas d'apport à une société, la contrepartie est constituée par l'attribution de droits sociaux.



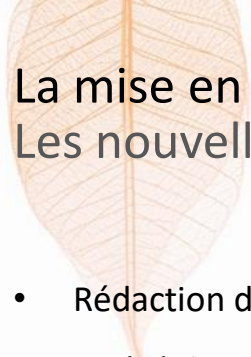
Nature de l'opération

En cas d'apport à un organisme sans but lucratif, il est admis par la jurisprudence que la contrepartie de l'apport puisse être constituée par la prise en charge d'une obligation matérielle ou morale, telle que la poursuite de l'activité ou le maintien des biens apportés à leur affectation d'origine.

La contrepartie attachée à la réalisation de l'apport doit être suffisamment probante pour exclure tout risque de requalification éventuelle de l'opération en une autre opération juridique, et plus particulièrement en un acte à titre gratuit (Cour d'Appel de Rouen, n°06/01917, 10 octobre 2007).

Ainsi, la formulation de la contrepartie morale attachée à l'apport revêt une importance particulière. Dans cette perspective, la rédaction du projet d'apport prend toute son importance.

Mise en œuvre et rédaction du
projet de fusion, scission ou
apport partiel d'actif



La mise en œuvre

Les nouvelles obligations issues de la loi ESS du 31 juillet 2014

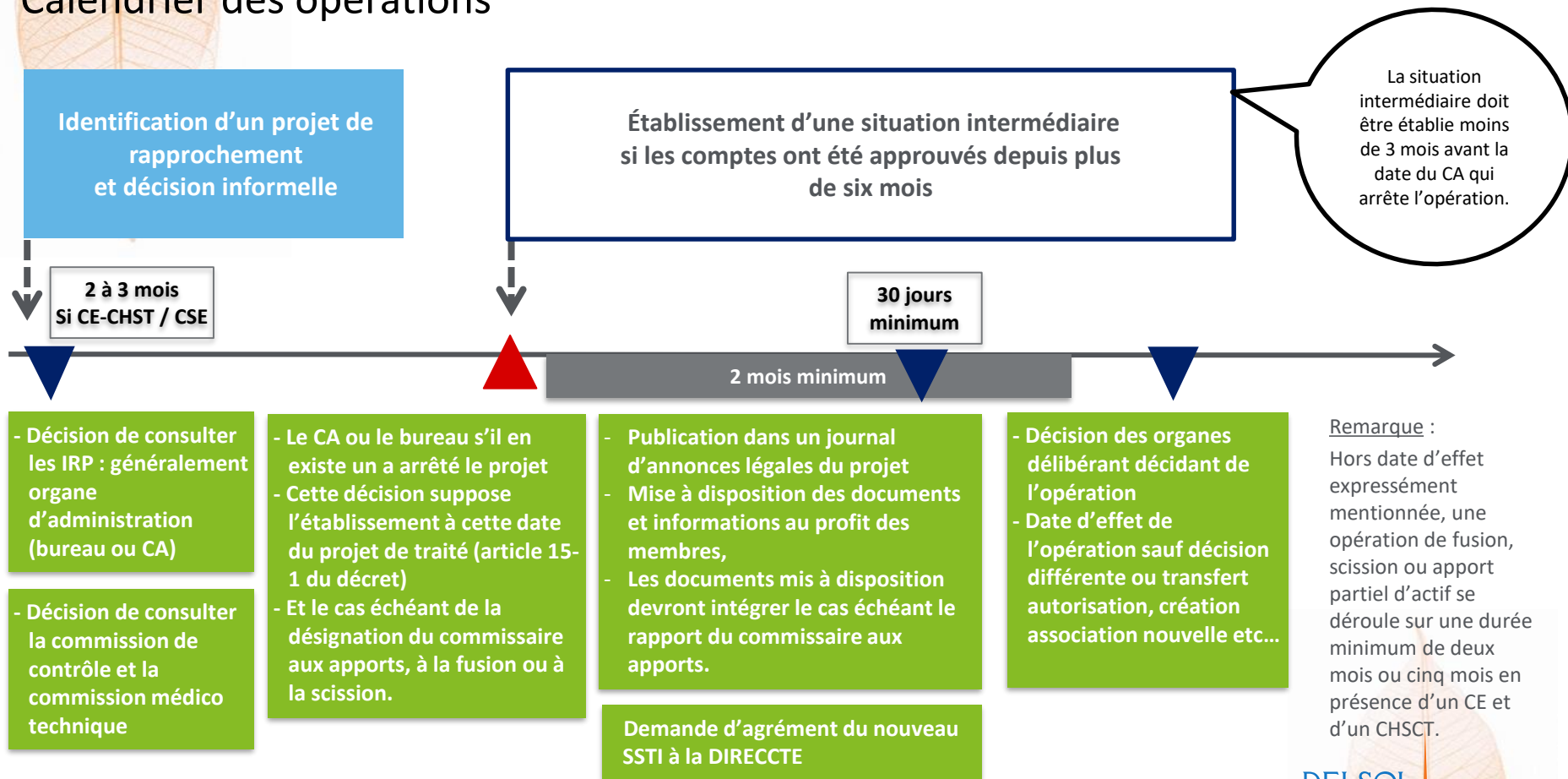
- Rédaction d'un projet de traité
- Arrêté du projet de fusion, scission, apport partiel d'actif par les personnes chargées de l'administration
- Publication d'un avis sur le projet arrêté dans un journal d'annonces légales
- Information des membres
- Mission d'un commissaire aux apports, à la fusion ou à la scission
- Décisions des organes délibérants

La mise en œuvre

Les spécificités des restructurations de SSTI

- **Consultation de la commission de contrôle et de la commission médico-technique** (articles L4622-12 et suivants du Code du travail)
- **Demande d'agrément à la DIRECCTE** (article D4622-50 du Code du travail et article 2 de l'arrêt du 2 mai 2012 sur le contenu du dossier) :
 - ✓ les statuts de l'association constitutive du service de santé au travail ;
 - ✓ les règlements intérieurs du service et de la commission médico-technique
 - ✓ **la grille des cotisations** ;
 - ✓ l'identité des entreprises adhérentes et leurs effectifs, et le nombre total de ces entreprises ;
 - ✓ **le nombre prévisible de salariés suivis par équipe pluridisciplinaire** ;
 - ✓ le nombre de médecins du travail ;
 - ✓ le projet pluriannuel de service et un bilan de sa mise en œuvre ;
 - ✓ les conditions d'organisation et de fonctionnement du service ;
 - ✓ Le cas échéant, demande de dérogation à la périodicité des visites médicales ;
 - ✓ les modalités de mise en œuvre du service social du travail au sein du service de santé au travail ou les modalités de coordination des actions de ce dernier avec celles des services sociaux du travail des entreprises adhérentes ;
 - ✓ **l'avis de la commission de contrôle** ou du comité interentreprises sur le dossier de demande d'agrément ;
 - ✓ **l'avis du ou des médecins du travail** sur le dossier de demande d'agrément.

Calendrier des opérations



La prise de décision

- **La décision de fusion ou de scission** est prise par des délibérations concordantes adoptées dans les conditions requises par les statuts pour leur dissolution.

Remarque : Dans le silence des statuts, une décision de l'association de dissolution est prise à l'unanimité des membres.

(Cour de cassation 1^{ère} Chambre Civile 08/11/1928, n°77-11-973).

Par analogie, la décision de fusion ou de scission devra être prise dans les mêmes conditions.
En cas de fusion ou de scission-création, il n'y a pas lieu à approbation de l'opération par la nouvelle association.

La décision d'apport partiel d'actif est décidée dans les conditions requises par les statuts.

Dans le silence des statuts, l'organe compétent sera celui qui a la capacité de décider des actes de disposition du patrimoine.





Rédaction d'un projet de fusion, scission ou apport partiel d'actif (1/2)

La rédaction d'un projet de fusion, scission ou apport partiel d'actif devient **une obligation légale**, dont le contenu est réglementairement défini.

- **Le projet de fusion, scission ou apport partiel d'actif doit être arrêté 2 mois au moins avant la date des délibérations décidant de l'opération.**
- Le projet de fusion, scission, apport partiel d'actif est **joint à la convocation** des organes délibérants décidant de l'opération.
- Le projet de fusion, scission, apport partiel d'actif est **déposé au siège** ou mis en ligne sur le site internet de l'association 30 jours avant la date des délibérations décidant de l'opération ou de la publication dudit projet dans un journal d'annonces légales, ce qui revient au même (la publication dans un journal d'annonces légales doit avoir lieu également 30 jours avant les délibérations décidant de l'opération).
- Ce projet doit être **publié dans un journal d'annonces légales**, laquelle publication intervient 30 jours au moins avant la date des délibérations décidant de l'opération.

Rédaction d'un projet de fusion, scission ou apport partiel d'actif (2/2)

Le projet contient :

- Le titre, l'objet, le siège social, accompagné des statuts en vigueur, et le cas échéant du rapport annuel d'activité de l'ensemble des associations participantes ;



Ou les mêmes informations relatives au projet d'association à constituer

- Un extrait de la publication au journal officiel de la déclaration en préfecture des associations, le cas échéant une copie du décret de reconnaissance d'utilité publique ;
- Les motifs, buts et conditions de l'opération ;
- Le cas échéant, une copie des demandes tendant à la poursuite d'une autorisation administrative d'un agrément, d'un conventionnement ou d'une habilitation ;
- La désignation et l'évaluation de l'actif et du passif, ainsi que des engagements souscrits dont le transfert est envisagé et les méthodes d'évaluation retenues.



En cas d'application du régime fiscal de faveur, l'opération doit être réalisée à la valeur nette comptable.

L'intervention d'un commissaire aux apports, à la fusion et à la scission

Intervention d'un commissaire à la fusion, scission ou apport partiel d'actif

- Lorsque la valeur totale de l'ensemble des apports est d'un montant au moins égal à 1 550 000 euros, les délibérations sont précédées de l'examen d'un rapport établi par un commissaire aux apports.

Remarque : La somme de 1 550 000 euros correspond à la somme des éléments d'actif transmis lors de l'opération.

- Le commissaire est désigné d'un commun accord par les associations qui procèdent à l'apport.

Qui peut être désigné comme commissaire aux apports, à la fusion ou à la scission ?

« Les commissaires aux apports sont choisis par les associations participant à l'opération parmi les commissaires aux comptes inscrits sur la liste prévue à l'article L.822-1 du code de commerce ou parmi les experts inscrits sur une des listes établies par les cours et tribunaux.



Intervention d'un commissaire à la fusion, scission ou apport partiel d'actif

- Le commissaire à l'opération peut se faire assister d'experts et peut demander la communication de tous les documents qu'il jugera utiles.
- Le rapport se prononce sur les méthodes d'évaluation et sur la valeur des actifs et du passif des associations concernées et expose les conditions financières de l'opération.
- Le rapport du commissaire à l'opération doit être mis à disposition des membres ou des tiers 30 jours au moins avant la date des délibérations décidant de l'opération ou de la publication dans un journal d'annonces légales (qui doit elle-même intervenir 30 jours avant les délibérations).

Information des membres et des tiers

Information des membres et des tiers (1/6)

Publication dans un journal d'annonces légales (article 9 *bis* loi du 1^{er} juillet 1901 et 15-3 du décret du 16 août 1901)

- Le projet de fusion, scission ou apport partiel d'actif fait l'objet d'une publication :
 - Par chacune des associations ;
 - Dans un journal d'annonces légales du département du siège social.
- L'avis contient les indications suivantes :
 - Le titre, l'objet, le siège social, le cas échéant l'identifiant au répertoire national des associations et l'identifiant au système d'identification du répertoire des entreprises (SIREN) ;
 - Le département de parution de l'annonce, la date de déclaration à la préfecture pour chaque association ;

En cas de création d'une nouvelle association, son titre, son objet et son siège.

- La date d'arrêté du projet et la date prévue pour la réunion des organes délibérants ;





Information des membres et des tiers (2/6)

Publication dans un journal d'annonces légales (article 9 *bis* loi du 1^{er} juillet 1901 et 15-3 du décret du 16 août 1901)

- La désignation et l'évaluation de l'actif et du passif, les engagements souscrits dont la transmission est prévue ;
- La publicité a lieu 30 jours au moins avant la première réunion des organes délibérants (Il existe des obligations complémentaires de publicité lorsque les associations participantes ont émis des obligations).

Information des membres et des tiers (3/6)

Procédure d'opposition

- La publicité dans le journal d'annonces légales offre la possibilité aux créanciers de former opposition dans les mêmes conditions que celles applicables en droit des sociétés (article R. 234-8 et R. 236-9 du code de commerce, article 15-5 du décret du 16 août 1901) :
 - Les oppositions sont formées au TGI du lieu du siège de l'association concernée ;
 - L'opposition doit avoir lieu dans un délai de 30 jours à compter de la publication.

Information des membres et des tiers (4/6)

Procédure d'opposition

- Le code de commerce dispose qu'en cas d'opposition, le tribunal peut ordonner le remboursement de la créance ou la constitution de garanties. A défaut, l'opération est inopposable à ce créancier.
- L'opposition n'interdit pas la poursuite des opérations.
- La procédure d'opposition ne fait pas obstacle à l'application de conventions particulières autorisant le créancier à demander le remboursement immédiat de sa créance.

Nonobstant la procédure de publication dans un journal d'annonces légales et de la reconnaissance légale de transfert universel de patrimoine résultant de l'opération, il conviendra comme par le passé de procéder à une analyse exhaustive des contrats transmis, afin de vérifier les conditions de leur transfert.

Information des membres et des tiers (5/6)

Mise à disposition de documents et d'informations

Des documents et informations doivent être mis à disposition des membres (article 15-4 du décret du 16 août 1901) :

Soit au siège social, soit sur le site internet de l'association, 30 jours avant la date des délibérations décidant de l'opération ou au plus tard au jour de la publication dans un journal d'annonces légales (ce qui revient au même).

Les documents et informations mis à disposition sont :

- Le projet de fusion, scission, apport partiel d'actif,
- La copie des demandes tendant à la poursuite d'une autorisation administrative d'un agrément, d'un conventionnement ou d'une habilitation,
- Le rapport du commissaire à l'opération (le cas échéant),
- La liste des établissements et leur adresse,
- La liste des membres dirigeants chargés de l'administration de l'association participantes à l'opération,
- Un extrait des décisions arrêtant le projet,

Information des membres et des tiers (6/6)

Mise à disposition de documents et d'informations

- Les comptes annuels des trois derniers exercices,
- Le budget de l'exercice courant,
- Les dates d'arrêté des comptes des associations participantes utilisées pour établir les conditions de l'opération,
- Le rapport de gestion et du commissaire aux comptes, le cas échéant,
- Si les comptes se rapportent à un exercice clos depuis plus de six mois à la date du projet, une situation intermédiaire arrêtée depuis moins de trois mois,
 - Si l'opération est arrêtée avant l'approbation des comptes, ou moins de 30 jours après cette approbation, sont insérés les comptes arrêtés, le cas échéant certifiés ainsi que les comptes et rapports de gestion des deux exercices précédents.
 - En l'absence d'arrêté des comptes, une situation intermédiaire datant de moins de six mois et les comptes des associations précédents ,
- Les conditions attachées au transfert des contrats de travail ,
- L'avis du comité d'entreprise se prononçant sur le projet de l'opération.



Date d'effet



Date d'effet de l'opération de fusion, scission ou apport partiel d'actif

- **Principe** : la date d'effet est **fixée par le traité de fusion**, de scission ou d'apport.
- À défaut :
 - En cas de création d'une association nouvelle, à la date de publication au journal officiel de l'association nouvelle,
 - En cas de modification statutaire soumise à approbation administrative (RUP), à la date d'entrée en vigueur de cette modification,
 - Sinon, à la date de la dernière délibération ayant décidé de l'opération.

Transfert d'une autorisation administrative, d'un agrément, d'un conventionnement ou d'une habilitation

L'article 9 bis IV de la loi du 1^{er} juillet 1901 dispose :

« Lorsqu'une association bénéficiant d'une autorisation administrative, d'un agrément, d'un conventionnement ou d'une habilitation, participe à une fusion, à une scission ou à un apport partiel d'actif et qu'elle souhaite savoir si l'association résultant de la fusion ou de la scission ou bénéficiaire de l'apport bénéficiera de l'autorisation, de l'agrément, du conventionnement ou de l'habilitation pour la durée restant à courir, elle peut interroger l'autorité administrative, qui se prononce sur sa demande :

- en fonction des règles spécifiques prévues pour autoriser la cession de l'autorisation, de l'agrément, du conventionnement ou de l'habilitation ;*
- dans les autres cas, dans les conditions et délais prévus pour accorder l'autorisation, l'agrément, le conventionnement ou l'habilitation.*

Cette procédure n'est pas applicable à la reconnaissance d'utilité publique ».

Traitement comptable de l'opération

Traitement comptable de l'opération

Recommandations préalables

- Les éléments chiffrés, qui seront portés au traité d'apport, sont tirés d'états financiers dont la date d'arrêté (et d'établissement) sera la plus proche possible de la date d'effet du transfert de propriété des biens apportés et des engagements inscrits.
- Il est souhaitable que ces chiffres soient issus d'une comptabilité connue et appréciée des deux associations parties au contrat. Il est fortement recommandé que des **audits réciproques** soient diligentés pour satisfaire cette nécessaire transparence et appréciation des risques et engagements des entités concernées.
- Les audits réalisés présentent l'avantage de faire l'inventaire :
 - Des éléments chiffrés et évalués en comptabilité dans le respect des normes applicables à l'entité cible ;
 - Des engagements identifiés (ou non !) hors bilan mais qui peuvent avoir des conséquences financières futures ;

Notons le traitement particulier des passifs sociaux (IDR) qui doivent être identifiés en tant que passif apporté.





Traitement comptable de l'opération

Différentes étapes

- Réunions préalables
- Plan d'actions
- Périmètre de contrôle
- Calendrier des opérations de contrôle

Traitement

Approche d'audit des structures concernées - Recommandations

- Identification des risques liés au projet de rapprochement :
 - Analyse du positionnement de la cible et de son action
 - Analyse des performances historiques et prévisionnelles
- Revue de la qualité de l'information financière :
 - S'assurer de la correcte valorisation des actifs
 - Revue des passifs : risques fiscaux, sociaux, environnementaux
 - Revue des valeurs mobilières de placement
 - Revue de la liquidité des créances
 - Analyse de la dette nette
 - Demander les rapports des commissaires aux comptes

Traitement comptable de l'opération

Approche d'audit des structures concernées - Identification des risques

Actif

- Immobilisations
- Stocks
- Créances
- Portefeuille titres

- Insuffisance des amortissements
- Maintien à l'actif de créances irrécouvrables ou non provisionnées
- Omission ou insuffisance de constitution d'une provision pour dépréciations

Passif

- Provisions risques
- Emprunts et dettes financières
- Dettes sociales/fiscales

- Omission ou insuffisance de constitution d'une provision
- Omission ou insuffisance d'enregistrement d'une dette certaine

Compte de Résultat

- Ventes
- Achats
- Frais Généraux

- Enregistrement de factures correspondant à des prestations « anticipées »
- Non enregistrement de marchandises ou de matériel achetés
- Régularisation sur l'exercice de charges antérieures



Traitement comptable de l'opération

Approche d'audit des structures concernées

Revue des éléments hors bilan

- **Identification des risques et engagements hors bilan :**
 - Cautions données au profit de tiers (banques, fournisseurs...) ;
 - Engagements restant dus sur des investissements en cours ;
 - Contrats assortis de garanties (restitutions d'actifs ou de biens...) ;
 - Créances et Actifs avec clause de réserve de propriété ;
 - Redressements et contentieux en cours ;
 - Appréciation des risques fiscaux et sociaux latents.

Traitement comptable de l'opération

Comptes servant de base à l'opération

- Les comptes qui servent de base à l'opération sont ceux les plus récemment approuvés par l'organe délibérant ou, selon les cas, ceux d'une situation intermédiaire arrêtée depuis moins de trois mois.
- Il est conseillé de ne pas laisser s'écouler une trop longue période intercalaire entre la date de ces comptes (base au traité d'apport) et la date effective de l'opération, (avec un effet différé ou rétroactif).
- L'entité apporteuse doit, au préalable s'engager à ne pas réaliser d'opérations importantes affectant de manière significative le patrimoine de l'association ou, tout au moins, sans l'accord de l'organe dirigeant de l'entité bénéficiaire.

Traitement comptable de l'opération

Traitement comptable chez l'entité bénéficiaire

- L'opération se solde nécessairement par :
 - Soit une neutralité parfaite entre actif et passif (cas rare et improbable dans la réalité) ;
 - Soit une situation nette négative (cas présentant des difficultés de mise en œuvre) ;
 - Soit une situation nette positive résultant d'un ensemble actif > passif.
- Le « boni » résultant de la transmission du patrimoine d'une association à une autre association correspond à un apport. Il sera porté au compte – 102400 – Apports sans droit de reprise - de l'association bénéficiaire de l'apport.
- Dans le cas d'un apport partiel d'actif, la situation nette de l'opération chez l'apporteuse sera constatée au compte de résultat. Celle-ci pourra faire l'objet d'une affectation distincte par décision de l'organe délibérant.



Traitement comptable de l'opération

Exécution des engagements signalés dans le traité d'apport

- Les engagements pris par l'association apporteuse seront repris par l'association bénéficiaire de l'apport.
- De son côté, l'association apporteuse devra établir une liste la plus exhaustive possible des engagements qu'elle a pris pour éviter les « mauvaises surprises ».

L'effet rétroactif comptable et fiscal

Comptes
de
Référence

Établissement d'une situation intermédiaire
suivant la date de clôture du dernier exercice



Attention ! En cas de fusion-crédation, l'effet ne peut rétroagir avant l'acquisition de la personnalité morale par la structure absorbante

01/01 N

Décision du Conseil
d'administration

Décision
de
l'Assemblée Générale

Levée des
conditions
suspensives

31 /12 N

Effet rétroactif comptable
et fiscal

Signature du traité :
Option 1

Signature du traité :
Option 2

Entrée en
jouissance

Application de l'effet rétroactif

L'effet différé comptable et fiscal

Établissement d'une situation intermédiaire
suivant la date de clôture du dernier exercice

Comptes
de
Référence

01/01 N

Décision du Conseil
d'administration

Décision
de
l'Assemblée Générale

Levée des
conditions
suspensives

31 /12 N

Signature du traité :
Option 1

Signature du traité :
Option 2

Entrée en jouissance et date
d'effet de réalisation des
opérations sur le plan
comptable et fiscal

Traitement fiscal de l'opération

Traitement fiscal de l'opération

- Impacts fiscaux
 - Mise à jour du BOFiP (instruction fiscale du 13 juin 2014 étendant le régime de faveur des fusions aux opérations de restructurations entre associations.)
 - Vigilance quant au régime fiscal de l'association absorbante et de l'association absorbée !

Risque de fiscalisation totale si existence d'un secteur fiscalisé prépondérant



Traitement fiscal de l'opération

BOI-FUS-10-20-20, § 330 et s.,

BOI-IS-FUS 20-10, §180,

BOI-ENR-AVS-20-60-30-10, § 220, 13 juin 2014

- Application d'un régime fiscal de faveur (articles 210-0 A, 210 B, 210 C du CGI) aux opérations de fusion, scission et apport partiel d'actif intervenant entre structures fiscalisées :
➔ Les plus-values issues de l'apport d'une association fiscalisée à une autre association fiscalisée sont en sursis d'imposition (article 210 A du CGI).
- Pour les associations non fiscalisées, les plus-values ne sont pas imposables quelle que soit la situation fiscale de l'absorbante.
- Lorsque le transfert est effectué vers une association non fiscalisée, le régime de faveur est exclu car les plus-values ne peuvent pas être intégrées à ses bénéfices : elles doivent être alors imposées selon le régime de droit commun.
- Si le bénéficiaire de l'apport devient assujetti du fait de l'opération, le régime de faveur s'applique.

Traitement fiscal de l'opération

- En cas de transfert d'actif vers un bénéficiaire partiellement fiscalisé, l'application du régime dépend de l'affectation des actifs chez l'absorbée :
 - Le régime est exclu si les biens étaient exclusivement affectés à des opérations non taxables ;
 - Le régime s'applique si les biens concourent à une activité imposable ;
 - En cas d'affectation mixte, la plus-value est imposée à hauteur du rapport entre :

$$\frac{\text{produits imposables}^*}{\text{total des ressources de l'absorbante}^*}$$

* Au titre de l'exercice de cession chez l'absorbante ou à la date d'effet de l'opération, selon le plus élevé.

Traitement fiscal de l'opération – résumé des dispositions

à l'association absorbante					
de l'association absorbée	Transfert d'actif par l'association absorbée à l'association absorbante	Non soumise ou partiellement soumise à l'IS au régime de droit commun	Non soumise à l'IS au régime de droit commun	Totalement soumise à l'IS au régime de droit commun	Partiellement soumise à l'IS au régime de droit commun
	Non soumise à l'IS au régime de droit commun	Aucune imposition. Pas d'application de l'article 210-0 A du CGI			
	Soumise totalement ou partiellement à l'IS au régime de droit commun		Imposition immédiate (pas d'application de l'article 210-0 A du CGI), sauf si devient assujettie à l'IS du fait de l'opération de transferts d'actif	Application de l'article 210-0 A du CGI	
	Soumise totalement ou partiellement à l'IS au régime de droit commun				Aucune imposition si affectation des biens chez l'absorbée exclusivement à des opérations non taxables
					Imposition immédiate si affectation des biens chez l'absorbée exclusivement à des opérations taxables sauf si engagement pris par l'absorbante
					Application de l'article 210-A du CGI si opérations mixtes chez l'absorbée. Application d'un prorata Produits taxables / Produits totaux chez l'absorbante

Traitement fiscal de l'opération

Droits d'enregistrement

Impôts directs et indirects

Cas particulier de l'immobilier

Structures
fiscalisées

Structures
non
fiscalisées

Droits fixes

Régime de faveur
Article 210-0 A du
CGI

Néant

Pour mémoire : frais de notaire et
contribution de sécurité immobilière de
1,1 % appliquée à la valeur vénale

Aspects sociaux



Les aspects sociaux

L'information et/ou la consultation des Institutions Représentatives du Personnel (article L2312-8 du Code du travail) :

- Consultation du comité social et économique (CSE) ;
- Les informations dont dispose le CSE doivent être précises et écrites, transmises par l'employeur dans un délai d'examen suffisant ;
- Le CSE est consulté lorsque l'opération entraîne des modifications de l'organisation économique ou juridique de l'entité en cas de fusion ;
- Le CSE a un délai de deux mois pour rendre son avis.



Les aspects sociaux

Transfert des contrats de travail

- Article L. 1224-1 du code du travail – tous les contrats de travail en cours au jour de l’opération subsistent entre le nouvel employeur et le personnel des entités concernées ;
- Article L. 1224-2 du code du travail – sauf dans quelques cas particuliers comme les procédures de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire ;
- Article L. 1224-3 du code du travail – prévoit des dispositions particulières en cas de transfert d’une activité économique de droit privé à une personne publique.
- Dans ce cas, les salariés se voient proposer un contrat de droit public similaire.



Les aspects sociaux

Questions annexes

- Les accords collectifs d'entreprise
- La protection sociale complémentaire
- L'épargne salariale
- Le sort des institutions représentatives du personnel
- Le cas spécifique de l'UES

Enjeux et gouvernance

Enjeux et gouvernance



La réalisation d'une opération de restructuration est souvent l'occasion pour l'entité de s'interroger sur une modification de :

- **Ses statuts :**
 - Actualiser l'objet associatif ;
 - Redéfinir, si nécessaire, les moyens d'action ;
- **Sa gouvernance :**
 - Composition et fonctionnement des organes de direction ;
 - Répartition des pouvoirs (délégations et subdélégations) ;
- **Son organigramme :**
 - Salariés et bénévoles.

Enjeux et gouvernance

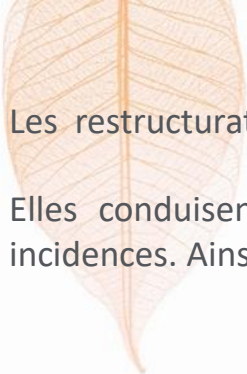
- Cette réorganisation est souvent une condition essentielle attachée à la réalisation de l'opération.



Attention ! Le sens et la forme de l'opération doivent obéir à une logique qui prendra sens au fur et à mesure de la prise de connaissance des caractéristiques propres aux entités candidates à la restructuration.

Conclusion.

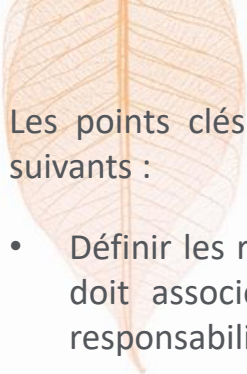
Les réflexions préalables à ne pas négliger..



Les restructurations d'associations ne se présument pas.

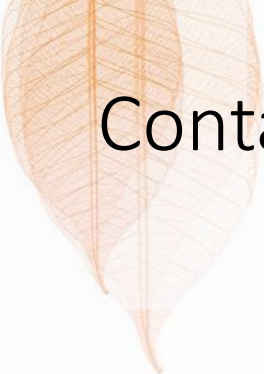
Elles conduisent à des changements profonds qui doivent être mûrement réfléchis afin d'en apprécier les incidences. Ainsi, des réflexions préalables doivent être engagées notamment en termes de :

- Vision stratégique et prospective : pérennité des activités menées, évaluation des contraintes et des opportunités, stratégie de spécialisation / de développement, etc.
- Mode de gouvernance : organisation de la gouvernance, représentativité des mandataires, composition d'un groupe de réflexion, etc.
- Gestion des ressources humaines : appréhension des salariés et bénévoles, incidences sur les fonctions, modifications des acquis sociaux (convention collective, accord interne, mobilité, etc.).
- Gestion financière : impact du changement de taille (fonds propres nécessaires, évolution du besoin en fonds de roulement), acceptation par les organismes financeurs, organisation du contrôle interne, coûts cachés et / ou économies d'échelle, etc.



Les points clés de l'organisation de projets de rapprochements et de restructurations d'associations sont les suivants :

- Définir les responsables : déterminer un groupe de travail et de réflexion est une condition préalable. Celui-ci doit associer les principaux interlocuteurs dans un groupe de taille restreinte en leur définissant des responsabilités. Ceux-ci pourront alors « rendre compte » de leurs travaux.
- Planifier : une opération de rapprochement peut s'avérer longue. La planification des travaux, des réunions, des dates butoirs est donc impérative pour mener à bien le projet.
- Fixer un plan d'actions : le plan d'actions permet d'organiser les travaux, selon leur ordre de priorité, mais aussi de définir les attendus. Il pourra servir d'élément de communication interne et / ou externe.
- Se faire accompagner : un accompagnement sur des points techniques s'avère souvent nécessaire. Il peut s'agir d'un diagnostic (sur l'organisation, la gestion financière, la gestion sociale, etc.), d'un accompagnement juridique (évaluation des solutions possibles) ou d'un éclairage spécifique.



Contacts

Lyon

11, quai André
Lassagne
CS 50168
69281 LYON CEDEX 01
[T: 33 \(0\)4 72 10 20 30](tel:332472102030)

Paris

4 bis, rue du Colonel
Moll
75017 PARIS
[T: 33 \(0\)1 53 70 69 69](tel:33153706969)

lbutstraen@delsolavocats.com

frouillon@delsolavocats.com

www.delsolavocats.com