



In Extenso

DELSOL | AVOCATS
LA QUALITÉ DE LA RELATION

**Fusions, scissions et
apports partiels d'actifs
des associations
et fondations**
Les bonnes pratiques

Octobre 2018

La démarche de regroupement	04
Les différents types de restructurations	06
Nature de l'opération	11
La mise en œuvre et la rédaction du projet	12
L'intervention du commissaire aux apports, à la fusion, à la scission	16
Information des membres et des tiers	20
Date d'effet	22
Traitement comptable de l'opération	25
Traitement fiscal de l'opération	30
Les aspects sociaux	34
Enjeux et gouvernance	36

La démarche de regroupement

Depuis plusieurs années, il existe une tendance forte de regroupement au sein des associations et fondations.

Qu'il s'agisse de vouloir faire face à un problème de gouvernance, à un problème financier en raison des contraintes budgétaires liées à une réduction des financements publics, à une crise du bénévolat ou de vouloir professionnaliser ses activités, nombreuses sont les raisons qui peuvent amener des associations à s'interroger sur la nécessité et l'opportunité d'un rapprochement.

Le rapprochement de plusieurs associations peut se traduire par des actions de coopération (mutualisation, partenariat, mandat de gestion) ou par des actions de restructuration qui supposent un véritable changement stratégique et organisationnel puisqu'elles impliquent une modification profonde de l'organisation (fusion, apport partiel d'actif, scission).

Le choix d'une restructuration doit dès lors être mûri et réfléchi. Il implique une réelle anticipation afin d'en garantir le sérieux. Sa réussite repose notamment sur la mise en place d'objectifs clairs et d'une organisation adéquate, qui pourra comprendre, suivant le contexte, la formalisation d'un mandat de gestion ou d'une convention de location civile afin de préparer les parties prenantes au changement.

Afin de préparer l'opération de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif, il convient de mettre en place une méthodologie, permettant à la fois d'organiser chaque étape du projet, d'établir un calendrier tout en entamant une réflexion sur tous les éléments qui seront concernés par le regroupement : finance, gouvernance, RH, etc.

Ce guide se propose de présenter le statut juridique des différentes opérations de restructuration telles qu'elles existent depuis la loi du 31 juillet 2014. Il ne détaille pas les processus à mettre en œuvre en amont au sein des organismes concernés permettant de préparer l'opération, même si une méthodologie développée permettant d'organiser chaque étape du projet, d'établir un calendrier en entamant une réflexion sur toutes les éléments concernés par le regroupement (finance, gouvernance, RH, etc.) doit impérativement être mise en place.

Bien que n'ayant pas vocation à détailler le processus organisationnel voire décisionnel préalable à la mise en œuvre de l'opération de regroupement, il nous a semblé cependant important de mettre en évidence certaines étapes.



Information et lancement

- Rencontre des acteurs
- Information de premier niveau



Étude d'opportunité

- Autodiagnostic de la structure, puis des établissements et services
- Relecture, confrontation et partage des diagnostics
- Définition du ou des champs de la coopération



Étude de faisabilité

- Définition des règles générales
- Formation du périmètre de la coopération
- Évaluation de faisabilité et d'impact du projet de coopération
- Détermination des enjeux juridiques, fiscaux et organisationnels



Mise en œuvre

- Rédaction des actes juridiques (traités, conventions...)
- Transfert des contrats, des créances et dettes, des autorisations
- Enjeux fiscaux et patrimoniaux



Suivi post coopération

- Suivi de la mise en œuvre (qualité, GRH, gouvernance)
- Évaluation



Point de vigilance

Une nécessaire réflexion en amont

La loi du 31 juillet 2014 a, pour la première fois, mis en place un cadre juridique de restructurations entre associations et fondations. Ce cadre a été complété fiscalement par une instruction du 13 juin 2014.

Cette sécurité juridique et fiscale ne doit pas occulter les enjeux organisationnels et patrimoniaux attachés à la réalisation de ce type d'opération qui suppose en amont une réflexion parfois poussée sur les conséquences d'une telle opération.

Les différents types de restructurations

La loi ESS du 31 juillet 2014, donne un cadre juridique aux opérations de fusions, scissions et apports partiels d'actifs qui sont maintenant également encadrées sur le plan fiscal. Ces dispositions se retrouvent à l'article 9 bis de la loi du 1^{er} juillet 1901 (opérations concernant des associations) et à l'article 20-1 de la loi du 23 juillet 1987 (opérations concernant des fondations).

Les entités juridiques concernées

Notons que le régime juridique des « fusion, scission et apport partiel d'actifs » résultant du nouvel article 9 bis de la loi du 1^{er} juillet 1901 n'est applicable qu'entre associations et fondations, à l'exclusion de tout autre organisme sans but lucratif.

Seules les structures de même nature ou visées par le texte peuvent fusionner :

- associations entre elles,
- fondations entre elles,
- fondations et associations.

En conséquence, les opérations entre associations ou fondations et un autre organisme sans but lucratif (exemple : syndicat ou mutuelle) restent soumises comme auparavant au régime de la liberté contractuelle.

Plus précisément, les entités visées par la loi sont :

Les associations régies par

- la loi du 1^{er} 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 relevant de 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 opérations visées par la loi

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.

Qu'est-ce qu'une fusion ?

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 ses droits et obligations. La fusion peut être une fusion-absorption ou une fusion-création.

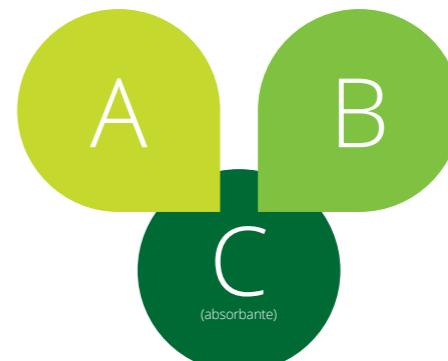
Fusion-absorption

Une association ou une fondation en absorbe une autre qui apporte à l'absorbante l'universalité de son patrimoine (actif et passif, connu et inconnu), ce qui entraîne sa dissolution au moment de la réalisation de l'opération.



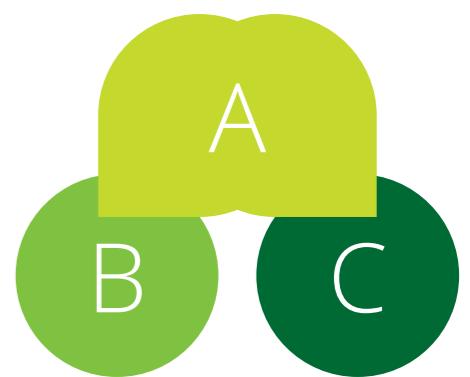
Fusion-création

Les associations ou fondations apportent à une structure spécialement créée à cet effet (association ou fondation), absorbante, l'universalité de leurs patrimoines. La fusion entraîne la dissolution sans liquidation de la ou des structures absorbées.



Qu'est-ce qu'une scission ?

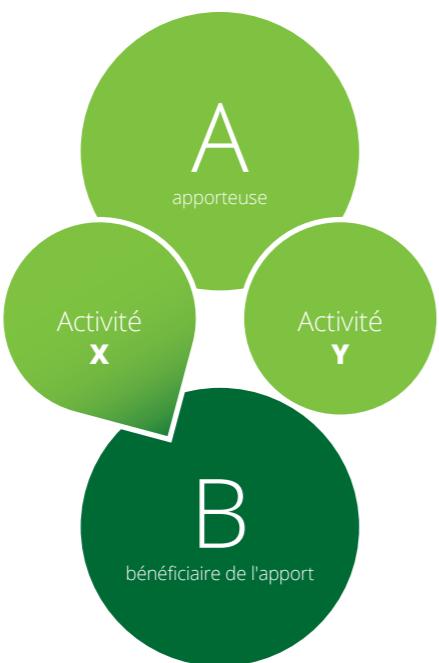
La scission entraîne la disparition de la structure scindée entre au moins deux associations préexistantes ou spécialement constituées à cet effet. Comme pour la fusion, les structures bénéficiaires vont assurer la poursuite de l'ensemble de ses droits et obligations.



La fusion et la scission entraînent la dissolution sans liquidation de la ou des structures absorbées ou scindées. Dans ces cas, les membres des associations apporteuses deviennent systématiquement membres de l'association bénéficiaire.

Qu'est-ce qu'un apport partiel d'actif?

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).



L'apport partiel d'actif consiste à transférer une partie du patrimoine ou partie de l'activité (branche complète d'activité) à une autre association ou fondation.

Seuls le patrimoine et les moyens nécessaires à l'activité **X** sont apportés à **B**.

A existe toujours et continue à exercer son activité **Y**.

B reprend l'ensemble des droits et obligations et engagements de l'activité **X**.

Contrairement aux opérations de fusion ou de scission, les membres de l'association apporteuse ne deviennent pas membres de l'association bénéficiaire de l'apport.



Retour d'expérience

Acquisition de la qualité de membre Une contrainte contre-nature ou pourquoi privilégier un apport partiel d'actif à une fusion ou une scission.

Dans le cadre particulier des opérations entre associations, les membres des associations absorbées ou scindées deviennent automatiquement membres de l'association absorbante.

Cette particularité est étonnante sur un plan légal en ce qu'elle se heurte à un principe fondamental du droit des associations et du droit des contrats, à savoir la liberté d'association, qui a pour corollaire la liberté de ne pas adhérer à une association.

Passé cette contrariété législative, cette disposition présente parfois une véritable contrainte lors de la restructuration de groupes associatifs.

En effet, ces opérations complexes, impliquent souvent de nombreuses associations et nécessitent parfois de regrouper les membres dans une seule structure, la structure tête de groupe qui porte la politique de l'ensemble ainsi formé et en assure le fonctionnement répondant souvent à un modèle de gouvernance démocratique.

Les autres structures liées au groupe deviennent alors des outils au service du groupe pour lesquelles la présence de nombreux membres ne se justifie pas. Dans ce cas et alors même que la réalisation d'une opération de fusion ou de scission serait la plus logique, l'acquisition automatique de la qualité de membre de la structure bénéficiaire apparaît rédhibitoire, et implique de privilégier des apports partiels d'actif.

Les conséquences juridiques d'une opération de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actifs

L'opération mise en place vise à assurer le transfert d'une universalité de patrimoine, composée de créances, de dettes et d'engagements permettant d'assurer, aux mêmes conditions, la poursuite d'une activité préexistante.

La fusion, la scission ou l'apport partiel d'actif est un contrat à titre onéreux, c'est-à-dire que chaque partie en attend une contrepartie.

Cette contrepartie est constituée par la prise en charge du passif lié à l'activité transférée¹ et 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 opération d'une autre nature juridique.



Point de vigilance

Les opérations visées par la loi Notion de branche complète et activité

La loi a défini clairement le champ d'application des opérations de fusions, scissions et apports partiels d'actifs. Elle n'a, toutefois, pas précisé les conditions dans lesquelles un apport partiel d'actif bénéficie de ce régime juridique et fiscal de faveur.

En effet, pour pouvoir bénéficier du régime spécifique des fusions et scissions, et en s'inspirant de la pratique en droit des sociétés², l'opération doit porter sur le transfert d'une branche complète d'activité et non pas sur des éléments isolés.

Cette notion de branche complète d'activité est définie, par une directive européenne³, comme l'ensemble des éléments d'actifs et de passif d'une division d'une société qui

¹ Le BOFiP précise que le caractère sérieux est notamment constitué par la garantie que l'absorbante ou bénéficiaire se substitue aux obligations de l'absorbée (BOI. IS.FOS.10.20.20 § 333).

² Par son antériorité, la pratique du droit des sociétés offre des éléments de réponse intéressants. Pour les sociétés commerciales, le Code de commerce précise qu'une société qui apporte une partie de son actif à une autre société peut décider en accord avec la société bénéficiaire de soumettre l'opération au régime juridique des fusions et scissions (article L.236-6-1, L.236-22 et L.236-24 du Code de commerce), lui permettant ainsi de bénéficier du régime juridique de la transmission universelle liée aux publicités légales imposées par ce type d'opération. L'autre avantage de soumettre une opération d'apport partiel d'actif au régime des fusions scissions est de bénéficier du régime fiscal de faveur qui impose que l'opération porte sur le transfert d'une branche complète d'activité et non pas sur des éléments isolés.

³ Directive européenne 90/434 du 23 juillet 1990 (dont les dispositions ont été reprises par la Directive 2009/133 du 19 octobre 2009)

⁴ Articles 210 B du Code général des impôts et 301 E de l'annexe II pour le régime fiscal de faveur

⁵ Cass. com. 16 février 1988 : Bull. civ. 1^{re} IV n° 69 ; Cass. 2^e civ. 12 juillet 2001, n° 1390 : JCP E 2003 n°281, note J.J. Daigre en ce qui concerne la transmission universelle

⁶ CE, 27 juillet 2005, n°259052 : RJF 11/05 n° 1170



Nature de l'opération

Comme évoqué précédemment, 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.

L'opération de fusion, scission ou apport partiel d'actif est constitutive d'un contrat d'apport. 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.

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 gratuit⁷.

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.

Point de vigilance

Attention à la définition de la contrepartie

À l'occasion de la rédaction du traité de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif, il conviendra d'attacher une importance particulière à la rédaction des motifs et buts attachés à la réalisation de l'opération.

Plus qu'une figure de style, la rédaction adoptée devra véritablement faire ressortir les raisons pour lesquelles les structures concernées se sont rapprochées et ont décidé de réaliser l'opération ensemble.

L'argumentation ainsi mise en avant devra faire apparaître de façon concrète les avantages attendus par chacune des parties que cela soit sur un volet offensif, comme le moyen de favoriser le développement de leurs activités, ou sur un volet défensif, comme par exemple la nécessité d'atteindre une taille critique ou de favoriser la réalisation d'investissements, etc.

Inversement, il conviendra d'éviter les phrases creuses et sans signification réelle comme « assurer la poursuite de l'activité apportée », ou « favoriser le développement », etc.

La conséquence attachée à la requalification d'une opération de fusion, scission ou apport partiel d'actif en un acte à titre gratuit aurait pour conséquence la remise en cause du régime fiscal de faveur des fusions, scissions ou apports partiels d'actif, l'application des droits d'enregistrement applicables aux mutations à titre gratuit, et la nullité même de l'opération si la structure bénéficiaire n'a pas la capacité de recevoir certains biens.

⁷ Cour d'Appel de Rouen, n° 06/01917, 10 octobre 2007

La mise en œuvre et la rédaction du projet

Les obligations issues de la loi ESS

La loi ESS a imposé plusieurs obligations pour la réalisation d'une opération de restructuration.

La rédaction d'un traité de fusion, scission ou apport partiel d'actif devient ainsi une obligation légale. Son contenu est également défini. Par ailleurs, le projet de restructuration doit être arrêté par les

personnes chargées de l'administration des structures concernées et doit être publié dans un journal d'annonces légales. Désormais, l'information des membres et des tiers est encadrée. La décision finale revient aux organes délibérants des structures concernées. Enfin, la loi a prévu, dans certains cas, l'intervention d'un commissaire aux apports, à la fusion ou à la scission.



Point de vigilance

Une opération longue qui s'anticipe

Comme le souligne le schéma ci-dessous, la réalisation d'une opération de restructuration est une opération potentiellement longue, particulièrement en présence d'institutions représentatives du personnel.

Aussi, il y a lieu d'anticiper la réalisation d'une telle d'opération qui ne peut se décider au dernier moment.

En pratique, il apparaît que si une opération se déroule sur une période minimum de cinq mois en présence d'institutions représentatives du personnel, même en l'absence de telles institutions, deux associations qui voudraient réaliser une telle opération

avec une date d'effet au 1^{er} janvier devront réunir leurs assemblées générales au plus tard au mois de décembre, soit des conseils d'administration qui arrêtent l'opération qui se réunissent au plus tard en septembre.

Si à la date de leurs conseils d'administration les structures concernées ont clôturé leurs comptes depuis plus de six mois, elles devront arrêter une situation intermédiaire au plus tard au 31 juillet, ce qui en définitif implique que la mise en œuvre de l'opération ait été décidée au plus tard au cours du mois de juin, soit un délai de réalisation de six mois minimum.

Il convient enfin de relever que les conseils d'administration qui arrêtent le projet de fusion doivent le faire sur la base d'un projet complet, c'est-à-dire que l'ensemble des informations juridiques, fiscales, sociales et économiques devront avoir été transmises, analysées et traitées de façon complète dès ce moment.

La réalisation d'une telle opération peut donc difficilement être organisée dans l'urgence, ce que pourrait pourtant nécessiter la décision d'un tiers, un financeur par exemple, ou la situation économique dégradée d'une structure participant à l'opération.

Ce constat peut amener les parties à devoir imaginer des solutions intermédiaires parfois complexes, nécessitant la mise en place de contrats intermédiaires tels que le mandat de gestion, la location civile, ou une convention de trésorerie.



Le processus de 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.

À noter

Dans le silence des statuts, une décision de dissolution est prise à l'unanimité des membres⁸.

Par analogie, la décision de fusion ou de scission devra être prise dans les mêmes conditions.

En cas de fusion ou de scission-création, la nouvelle association ou fondation n'a pas à approuver l'opération.

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).



Point de vigilance

Bien rédiger ses statuts

Afin de prendre en compte les conséquences attachées à ce dispositif juridique, il apparaît utile d'anticiper statutairement la réalisation de ce type d'opérations.

Si pour la réalisation des opérations de fusion et de scission, il y a également lieu de faire application des règles statutaires prévues en cas de dissolution de la structure, il conviendra d'être vigilant sur les règles de quorum et de majorité applicables à ces délibérations pour ne pas rendre trop difficile, voire impossible, une telle décision pourtant parfois nécessaire à la survie même des structures en présence.

En revanche, pour les apports partiels d'actif, le texte est beaucoup plus souple puisqu'il autorise les statuts à déterminer librement tant l'organe compétent pour prendre une telle délibération que les règles de quorum et de majorité qui lui sont applicables.

En pratique, cette souplesse est très importante car certaines structures de taille importante ne peuvent réunir leur assemblée générale qu'à date fixe, bien souvent une seule fois par an et ce, alors même que les nécessités attachées au développement de leur activité leur imposent parfois la réalisation de plusieurs opérations de reprise d'activité par an.

Pour cette raison, ces structures prévoient souvent dans leurs statuts que la réalisation d'opérations d'apport partiel d'actif relève de la compétence de leur seul conseil d'administration qui a la possibilité de se réunir plus fréquemment.

La rédaction du projet

Les obligations légales et le contenu

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

Ainsi, le projet de fusion, scission ou apport partiel d'actif doit être :

- arrêté 2 mois avant la date des délibérations décidant de l'opération ;
- joint à la convocation des organes délibérants décidant de l'opération ;
- déposé au siège ou mis en ligne sur le site internet de l'association ou de la fondation 30 jours au moins avant la date des délibérations et, au plus tard, le jour de la publication dudit projet dans un journal d'annonces légales ;
- publié dans un journal d'annonces légales, laquelle publication intervient 30 jours au moins avant la date des délibérations décidant de l'opération.

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 ou fondations participantes ;
- 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, outre, le cas échéant, les statuts de la nouvelle structure, ou de la structure absorbante modifiés ;
- 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.

À noter

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



Point de vigilance

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

Attention, l'exercice de l'activité de nombreuses associations ou fondations est conditionné à l'existence d'une autorisation administrative, d'un agrément, d'un conventionnement ou d'une habilitation.

La réalisation d'une opération de fusion, scission ou d'apport partiel d'actif suppose de s'assurer du transfert de ces autorisations au sens large du terme.

La loi donne toute son importance à cette démarche puisqu'elle exige que les demandes de transfert de ces autorisations soient anticipées et que les demandes permettant de constater la réalisation de ces démarches soient jointes en annexe du traité.

On ne saurait trop insister sur l'importance de cette démarche et sur la nécessité d'anticiper ces transferts qui conditionnent souvent la réalisation même de l'opération (cf. ci-après concernant la date d'effet).

⁸ Cass. Civ. 1^{ère}, 8 novembre 1928,
n° 77-11-973

L'intervention du commissaire aux apports, à la fusion, à la scission

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.

Cette disposition a été introduite par le législateur à la demande des représentants du secteur associatif. Elle fait l'unanimité car elle intéresse les opérations qui couvrent une certaine surface financière et sécurise ainsi les tiers et parties prenantes aux différentes opérations de fusion, scission et apports partiels d'actifs.

Depuis la publication de la loi et des décrets relatifs au dispositif, la CNCC (Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes) a émis un avis technique détaillé qui précise le rôle et la mission du commissaire aux apports, ses diligences ainsi que ses relations avec les dirigeants et les entités visées aux différentes opérations.

Cet avis technique (voir le Focus ci-contre) est également agrémenté d'outils à l'usage du professionnel tels que modèles de lettre de mission et le plan du rapport.

Qui est le commissaire aux apports ?

« 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 »⁹.

Un commissaire aux apports peut être une personne physique ou une personne morale. Il n'y a pas de compétence territoriale ni d'appartenance obligatoire à une Cour d'appel particulière. Dès lors qu'il est inscrit sur la liste, un commissaire aux

apports peut intervenir sur l'ensemble du territoire national.

Le texte de loi précise qu'il est choisi d'un commun accord par les dirigeants des entités visées par l'opération. Le décret précise qu'en cas de désaccord, il revient au président du Tribunal de grande instance de procéder à cette nomination.

À noter

Bien que les textes ne le prévoient pas, il ne semble pas impossible de nommer deux commissaires aux apports, à la fusion ou à la scission. Ils pourront, dans ce cas, intervenir de façon collégiale et n'établir, bien entendu, qu'un seul rapport.

Le commissaire aux apports, à la fusion ou à la scission, ne peut en aucun cas être l'un des commissaires aux comptes (titulaire ou suppléant) des entités concernés par l'opération. Il ne peut, non plus, intervenir en qualité d'expert-comptable (lui ou son cabinet) pour élaborer les comptes ou les situations comptables qui serviront à l'élaboration du traité d'apport, fusion ou scission. En effet, dans l'un ou dans l'autre des cas évoqués ci-dessus, il y aurait conflit d'intérêt.

Quand doit-il intervenir ?

L'intervention du commissaire aux apports, à la fusion ou à la scission est très contrainte dans le temps. 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 décident de l'opération ou de la publication dans un journal d'annonces légales (qui doit, elle-même, intervenir 30 jours avant les délibérations).

Quel est son rôle ?

L'exercice d'une intervention de commissariat aux apports est une mission prévue par un texte législatif (au cas particulier, la loi n° 2014-856 du 31 juillet 2014 relative à l'économie sociale et solidaire).

Ce n'est donc pas une mission légale de certification, ni une mission d'audit.

Ce n'est pas, non plus, un examen limité ou un service autre que la certification des comptes tel qu'introduit par l'ordonnance du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes.

Par exemple, il ne lui appartient pas de contrôler les écritures comptables qui résulteront des décisions statuant sur l'opération ; ou encore, d'effectuer des vérifications spécifiques à la réglementation propre aux structures concernées ; ou enfin, révéler des faits délictueux. *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.* En cas de besoin, notamment pour des opérations ou activités spécifiques, le commissaire aux apports, à la fusion ou à la scission peut se faire assister d'experts.

Pour conduire sa mission, il peut demander communication de tous documents qu'il jugera utiles. Toutefois, en l'absence de disposition législative déifiant expressément le commissaire aux comptes de l'entité visée par l'opération à l'égard du commissaire aux apports, à la fusion ou à la scission, le commissaire aux comptes de l'entité n'est

pas autorisé à échanger des informations avec ce dernier.

Le dépôt du rapport met fin à la mission du commissaire aux apports, à la fusion ou à la scission. Il n'a pas à effectuer un suivi

des évènements survenus éventuellement entre la date de son rapport et la date de l'assemblée appelée à se prononcer sur l'opération. De même, sa présence n'est pas obligatoire à cette assemblée ; il n'a pas à y être convoqué.

Focus

Il résulte de l'Avis technique, émis par la Compagnie Nationale des commissaires aux comptes, dénommé « La mission du commissaire à la fusion, à la scission ou aux apports dans les associations et les fondations » de mai 2016 qu'en application de l'article 9^{bis} de la loi du 1^{er} juillet 1901, « le commissaire à la fusion, à la scission ou aux apports peut obtenir, auprès de chacune des associations et des fondations participant à l'opération, communication de tous documents utiles et procéder aux vérifications nécessaires » (article 3.1.2).

- sur les méthodes d'évaluation ;
- sur la valeur de l'actif et du passif des associations concernées.

Il ne s'agit ni d'une mission d'audit ni d'une mission d'examen limité. Cependant, le commissaire à la fusion, à la scission ou aux apports peut, s'il l'estime utile, mettre en œuvre des diligences

d'examen limité, consistant essentiellement en la réalisation d'entretiens et de procédures analytiques. »

Pour l'exercice de sa mission, en application du dernier alinéa du I de l'article 9^{bis} de la loi du 1^{er} juillet 1901, « le commissaire à la fusion, à la scission ou aux apports peut obtenir, auprès de chacune des associations et des fondations participant à l'opération, communication de tous documents utiles et procéder aux vérifications nécessaires » (article 3.1.2).

Les travaux sur les méthodes d'évaluation et sur la valeur de l'actif et du passif des associations concernées « contribuent à la compréhension par le commissaire à la fusion, à la scission ou aux apports des

conditions financières de l'opération et à l'identification des facteurs de déséquilibre susceptibles d'entraîner un risque d'appauvrissement. Toutefois, d'autres analyses sont nécessaires pour lui permettre de communiquer aux membres des associations [...] participant à l'opération, l'information qu'il estime utile afin qu'ils se prononcent en faveur ou non de l'opération.

Les sources de déséquilibre peuvent, notamment, être liées à la situation financière des associations [...] concernées, aux divergences de méthodes d'évaluation des actifs et des passifs et à des engagements pouvant avoir des conséquences financières postérieures à la réalisation de l'opération.



Enfin, en l'absence de rémunération des apports, la contrepartie morale est indispensable à la neutralité juridique et fiscale de l'opération.

Le commissaire à la fusion, à la scission ou aux apports doit être vigilant quant aux contreparties morales exposées dans le projet de fusion, scission ou apport partiel d'actif, notamment :

- les conditions de poursuite des missions sociales de l'association [...] absorbée ;
- le sort des membres de l'association [...] absorbée ;
- la viabilité économique et financière prévisionnelle des entités issues de l'opération. »

(Article 3.2.2)

« La prise de connaissance générale a pour but de permettre au commissaire à la fusion, à la scission ou aux apports de comprendre l'opération envisagée ainsi que le contexte économique et juridique dans lequel elle se situe. Elle lui permet également d'identifier les situations pouvant créer un risque de conflits d'intérêts.

À cet effet, le commissaire à la fusion, [...] prend contact avec les dirigeants des associations [...], ou leurs représentants, les responsables concernés et les conseils ayant participé à la préparation de l'opération afin d'obtenir toutes les informations utiles. Dans ce cadre, le commissaire à la fusion [...] obtient notamment le projet de fusion [...], le calendrier juridique de l'opération et les documents juridiques, comptables et financiers estimés utiles. »

(Article 3.5)

« La situation financière de chacune des associations [...] participant à l'opération, les méthodes comptables ou leurs modalités d'application éventuellement différentes, leurs engagements, sont susceptibles d'avoir des incidences sur les comptes de l'association [...] bénéficiaire et, par conséquent, sur la situation de ses membres. Ces éléments peuvent affecter ses fonds propres ou ses résultats, mais également, par exemple, le niveau de cotisations des membres.

Pour être en mesure d'informer les membres de l'association ou de la fondation bénéficiaire sur les conditions financières de l'opération susceptibles d'avoir des conséquences, le commissaire à la fusion, à la scission ou aux apports en effectue une analyse portant notamment sur les aspects suivants :

- le contexte économique, juridique et fiscal dans lequel se situent l'opération et les objectifs poursuivis;
- la situation de chacune des associations [...] : activité, situation financière, résultats, fonds propres ;

- les conséquences de liens avec d'autres entités, combinées ou non, de nature à entraîner des engagements et/ou des flux financiers (SCI, SARL, ...);
- les données comparatives de la situation financière des associations [...] participant à l'opération ;
- les avantages particuliers octroyés à certains membres, à l'occasion de l'opération comme par exemple des ristournes de cotisations ;
- les avantages particuliers octroyés à certains dirigeants, à l'occasion de l'opération.

L'obligation légale et réglementaire de disposer des comptes de moins de 6 mois ou d'une situation comptable de moins de trois mois des deux associations va également dans le sens d'un parallélisme du niveau d'information demandé tant à l'absorbée qu'à l'absorbante. Il en a va de même des documents qui doivent être mis à disposition des membres ●

comme des clauses d'indemnisation de fin de contrats ou la révision de leurs contrats de travail ;

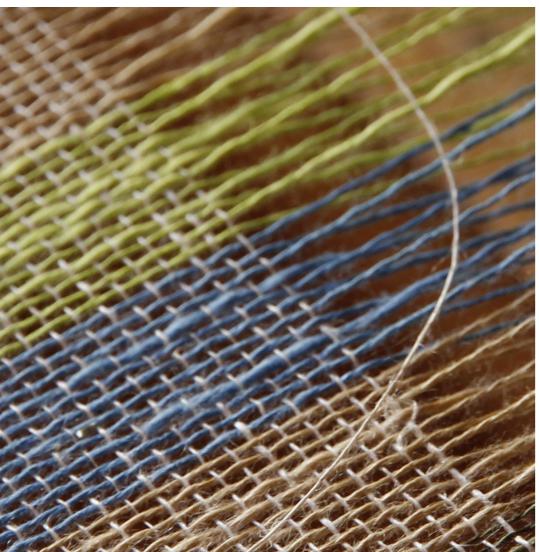
- les contreparties morales exposées dans le projet de fusion, scission ou apport partiel d'actif ;
- le cas échéant, la justification du choix entre la valeur comptable ou la valeur réelle retenue pour les apports ;
- les données prospectives de l'association [...] bénéficiaire, et notamment :
- les effets en termes de résultats ou de fonds propres de l'harmonisation des méthodes d'évaluation ;
- les effets des modifications des conditions de fonctionnement de la nouvelle entité : structure, système d'information... »

(Article 3.6.1)



Information des membres et des tiers

La loi prévoit les modalités selon lesquelles les membres et les tiers, dont les créanciers, sont informés du projet.



Publication dans un journal d'annonces légales

Le projet de fusion, scission ou apport partiel d'actif fait l'objet d'une publication¹⁰ par chacune des structures dans un journal d'annonces légales du département de son 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 ou fondations 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 ou fondation, son titre, son objet et son siège.
- la date d'arrêté du projet et la date prévue pour la réunion des organes délibérants ;
- 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 structures participantes ont émis des obligations).

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 sociétés¹¹ :

- les oppositions sont formées au TGI du lieu du siège de la structure concernée ;
- l'opposition doit avoir lieu dans un délai de 30 jours à compter de la publication.

Le Code de commerce dispose qu'en cas d'opposition, le tribunal peut ordonner le remboursement de la créance ou la constitution de garanties. À 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.



Point de vigilance

Analyse des contrats transmis

Nonobstant la procédure de publication dans un journal légal 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.

Plus particulièrement, en présence d'une clause d'intuitu personae, il conviendra de veiller au respect des conditions de transfert qui auront été stipulées.

Mise à disposition des documents et informations

Afin d'assurer la parfaite réussite de l'opération, des documents et informations doivent être mis à disposition des membres et des tiers¹² soit au siège social, soit sur le site internet de la structure, 30 jours au moins avant la date des délibérations décidant de l'opération ou au plus tard au jour de la publication dans un journal d'annonces légales.

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, autre, le cas échéant, les statuts de la nouvelle structure ou les statuts modifiés de l'absorbante,
- 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 participant à l'opération,
- un extrait des décisions arrêtant le projet,
- 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 trois mois et les comptes précédents,
- les conditions attachées au transfert des contrats de travail,
- l'avis du comité social et économique se prononçant sur le projet de l'opération.

¹⁰ Article 9^{bis} de la loi du 1^{er} juillet 1901 et article 15-3 du décret du 16 août 1901

¹¹ Article R. 234-8 et R. 236-9 du Code de commerce, article 15-5 du décret du 16 août 1901

¹² Article 15-4 du décret du 16 août 1901

Date d'effet

En principe, la date d'effet de l'opération est fixée par le traité de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif.

À défaut, en cas de création d'une association ou fondation nouvelle, à la date de publication au journal officiel de l'association nouvelle, ou de décret portant reconnaissance de la fondation. 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.

En pratique, les opérations de fusion, scission ou apport partiel d'actif sont généralement liées à la réalisation de conditions suspensives qui conditionnent la réalisation effective de l'opération à la réalisation corrélative de ces conditions.

Ces conditions peuvent être diverses, il peut s'agir de l'entrée en vigueur d'une modification statutaire, d'une modification de la gouvernance, de l'obtention d'un financement, etc.

Le plus fréquemment, il s'agira de l'obtention d'une autorisation administrative conditionnant le droit même d'exercer l'activité transférée, ou permettant d'en assurer le financement (c'est généralement le cas pour les activités réglementées, notamment dans le domaine médical, sanitaire et social).

Il convient d'apporter une attention toute particulière à la réalisation des opérations de fusion, scission ou apport partiel d'actif au regard de la levée de ces conditions suspensives.

Car en effet, celles-ci étant généralement conditionnées à la décision d'un tiers, il y a lieu de prendre en considération les délais parfois importants attachés à l'obtention de cette autorisation sans laquelle l'activité ne pourrait être légalement transférée, et dont les délais d'obtention sont parfois aléatoires.

Pour cette raison, le calendrier de réalisation de l'opération devra anticiper l'obtention de ces autorisations.

Enfin, suivant les circonstances, les parties pourront être amenées à privilégier la réalisation de l'opération avec un effet différé ou rétroactif. Ce dernier ne pourrait être que comptable et fiscal.

Point de vigilance

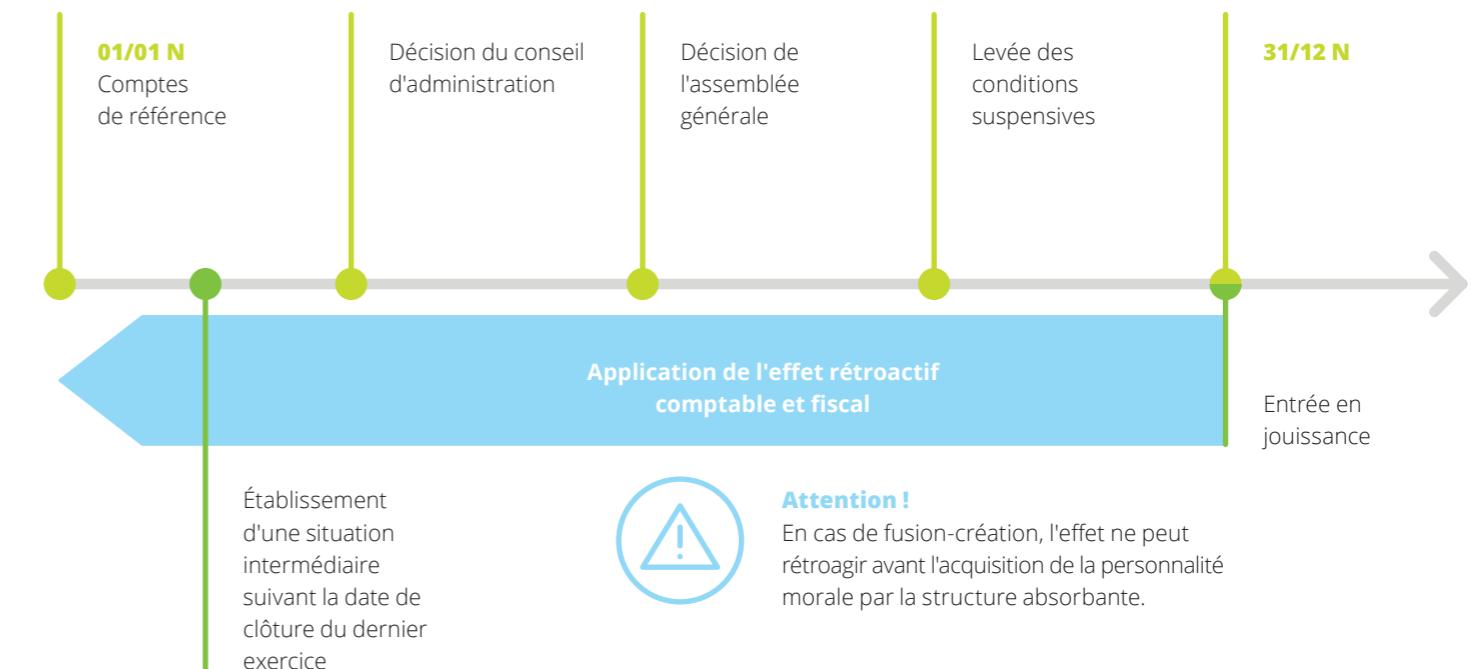
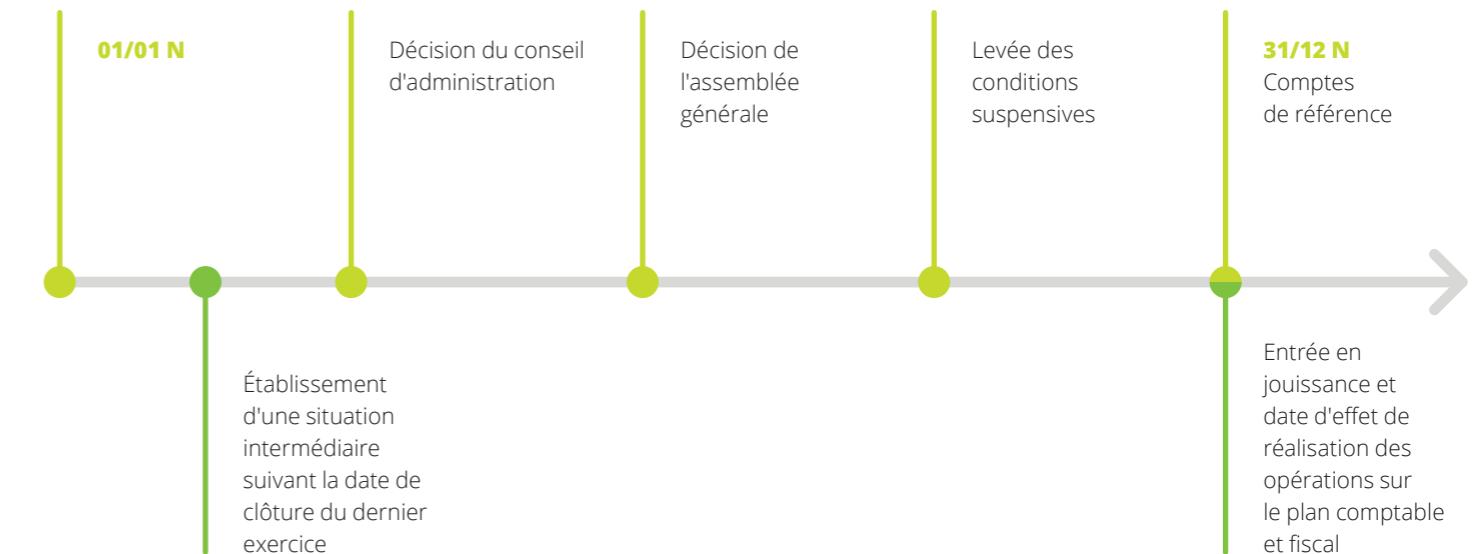
La gestion de la période intermédiaire dans l'attente ou en l'absence de levée des conditions suspensives

Il arrive parfois que nonobstant les précautions prises par les parties pour que l'opération soit réalisée à une date déterminée, généralement le premier jour d'un nouvel exercice, l'absence d'obtention d'une autorisation d'exercer l'activité empêche de constater la levée d'une condition suspensive.

Cette situation a pour effet d'empêcher la réalisation effective de l'opération. Cette situation, qui n'est évidemment pas voulue, n'est pas toujours maîtrisée.

Aussi, pour pallier les conséquences d'une telle situation, il y a lieu de le prévoir dans le traité de fusion lui-même.

Généralement, la bonne façon d'anticiper cette situation sera d'autoriser le représentant légal de chacune des structures de conclure par voie d'avantage un accord permettant de différer la date de réalisation de l'opération, et de permettre la continuité des activités de chaque structure pendant cette période intermédiaire sans avoir à provoquer une nouvelle réunion des organes délibérant de chacune des structures.





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 structures parties au contrat. Il est fortement recommandé que des audits réciproques soient diligentés pour satisfaire cette nécessaire transparence et apprécier les risques et engagements affichés par les entités concernées.

Les audits réalisés présentent aussi l'avantage de faire l'inventaire à un moment important de l'évolution du projet. Cet examen attentif s'appuiera plus particulièrement :

- sur des éléments chiffrés et évalués en comptabilité dans le respect des normes applicables à l'entité cible ;
- sur des engagements identifiés (ou non !) hors bilan mais qui peuvent avoir des conséquences financières futures ;



Point de vigilance

Attention aux passifs sociaux

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

Les différentes étapes

Les différentes étapes préalables à la reconnaissance comptable des différentes parties prenantes à l'opération correspondent au schéma classique du déroulement d'un audit :

- réunions préalables de prise de connaissance de l'organisation administrative et comptable ;
- plan d'action et d'investigation de l'audit ;
- détermination du périmètre de contrôle ;
- mise en place d'un calendrier des opérations de contrôle.

Lorsque les comptes des entités font l'objet, habituellement d'interventions d'un expert-comptable pour leur révision ou leur élaboration, ou lorsqu'ils ont fait l'objet d'un contrôle par un commissaire aux comptes, l'a priori est plutôt favorable et il n'y a guère de surprises à découvrir des éléments qui soient source de contestation.

Au cas particulier, l'audit d'apport, de fusion ou de scission devra plutôt orienter ses investigations vers l'examen et la détection d'engagements aux conséquences financières qui n'auraient pas été suffisamment appréciées et portées dans les comptes des entités en cause.

Audit

Recommandations, identification des risques, hors bilan

Pour chacune des structures concernées, il est indispensable d'identifier les risques liés au projet de rapprochement. Une attention toute particulière sera portée sur l'analyse du positionnement de la

cible et de son action. Il convient tout particulièrement de s'interroger si une telle opération ne risque pas de provoquer des changements fondamentaux sur le plan du fonctionnement, de la motivation et de l'efficience. On a trop souvent été en présence de structures performantes qui perdaient toute efficacité après une opération d'intégration dans un système trop différent.

L'analyse et la compréhension des performances historiques et prévisionnelles de la cible permettront de constituer une jauge de sa capacité à intégrer un autre dispositif organisationnel. La revue de la qualité de l'information financière permet de s'assurer de la correcte valorisation des actifs. La revue des passifs permet d'identifier les risques fiscaux, sociaux ou environnementaux et d'apprécier le correct niveau d'évaluation et de comptabilisation.

La revue des valeurs mobilières de placement, de la trésorerie et de la liquidité des créances permet d'identifier l'effet de levier financier qui découlera de l'opération et d'apprécier le renfort constitué par l'opération elle-même sur les enjeux et projets d'avenir.

L'analyse de la dette doit s'effectuer en termes factuels et prudentiels. Pour toutes ces opérations, l'auditeur devra s'assurer de l'exhaustivité des opérations et du degré de prudence qui aura présidé à l'élaboration des comptes présentés.

Approche d'audit des structures concernées

Identification des risques

Actif	Immobilisations Stocks Créances Portefeuille titre	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'enregistrements 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

La revue des éléments hors bilan doit faire l'objet d'une démarche et d'un soin particulier. Cet examen doit permettre de se consacrer à la détection et/ou l'examen de risques et engagements qui seront « embarqués » dans l'opération. Ainsi, les conséquences qui découlent de leur mise en œuvre seront-elles mises à la charge de la bénéficiaire de l'opération (l'absorbante !).

De son côté, l'association apportante devra établir une liste la plus exhaustive possible des engagements qu'elle a pris pour éviter les « mauvaises surprises ».

L'attention portera sur :
- l'existence éventuelle de cautions données au profit de tiers (banques, fournisseurs...) ;

- des engagements restant dus sur des investissements en cours ;
- l'existence de contrats assortis de garanties (restitutions d'actifs ou de biens...) ;
- l'existence de créances et d'actifs avec clause de réserve de propriété ;
- l'existence de redressements et contentieux en cours ;
- l'appréciation des risques fiscaux et sociaux latents.
- etc.

Il convient, à ce stade, d'apprecier le niveau et l'évaluation des passifs sociaux que sont notamment les indemnités de départ en retraite. En effet, dans de nombreux cas, il se peut que ces sommes ne fassent pas l'objet d'une comptabilisation au passif alors que le transfert de la charge future sera bien réel avec la reprise des contrats de travail.

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 apportante doit, au préalable s'engager à ne pas réaliser d'opérations importantes affectant de manière significative le patrimoine de la structure ou, tout au moins, sans l'accord de l'organigramme de l'entité bénéficiaire.



Point de vigilance

Situation comptable intermédiaire

Le législateur précise que, si les derniers comptes annuels se rapportent à un exercice dont la clôture est antérieure de plus de six mois à la date du projet de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif, une situation comptable intermédiaire doit être établie selon les mêmes méthodes et suivant la même présentation que les comptes annuels.

Les textes exigent la présentation de situations intermédiaires pour toutes les entités parties à l'opération. En effet, cette disposition a été prévue pour permettre aux parties (absorbante comme absorbée) d'apprécier si, pendant cette période intercalaire, les situations financières des entités ne se sont pas dégradées de façon significative. Certains cas de figure font état d'opérations où l'arrivée d'une absorbée avec ses réserves financières étaient bien utiles à redresser la situation d'une absorbante qui s'était subitement dégradée.



Dans ces circonstances, les dirigeants et membres de l'absorbée ont toujours la possibilité d'interrompre le processus de fusion.

Faut-il réévaluer les actifs avant l'opération de restructuration ?

L'évaluation des actifs des entités parties aux opérations dans le cadre de fusions, scissions ou apports partiels d'actifs peut constituer une bonne opportunité pour procéder à une réévaluation de leur patrimoine. Cette démarche est particulièrement judicieuse lorsque l'organisme n'est pas assujetti au régime fiscal de droit commun. Elle perd tout son intérêt dans le cas inverse.

Toutefois, cette pratique est à aborder avec délicatesse et nécessite de se projeter suffisamment dans l'avenir. En effet, la réévaluation de l'actif, lorsqu'elle est envisagée, doit porter sur l'ensemble des biens qui constituent le patrimoine de la structure et pas seulement sur un ou deux biens particulièrement intéressants à revaloriser.

Traitement comptable chez la bénéficiaire

Le traitement comptable d'une opération de fusion pour la bénéficiaire de l'opération présente nécessairement trois cas de figure différents.

Soit il existe une neutralité parfaite entre l'actif et le passif apporté. Ce cas semble extrêmement rare et improbable dans la réalité. Cette situation posera par ailleurs avec encore plus d'acuité la justification du caractère onéreux de l'opération qui devra même se justifier par la pertinence des motifs et but attachés à la réalisation de l'opération (sur ce point voir supra).

Soit l'opération présente une situation nette négative. Au cas particulier, cette situation présente des difficultés d'acceptation et de mise en œuvre délicate. En effet, il sera difficile de faire admettre aux membres de l'absorbante qu'il existe un réel intérêt à réaliser une opération à l'issue de laquelle l'entité absorbante se sera appauvrie. Dans ce cas, le solde net négatif de l'opération ne peut être qu'une charge de l'exercice au cours duquel l'opération aura été acceptée (compte - 671800 – charges exceptionnelles sur opérations de gestion). Mais il peut exister d'autres enjeux qui justifient une telle démarche.

Soit l'opération présente une situation nette positive résultant d'un ensemble « actif » supérieur au « passif ». Dans ce cas, 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.

Traitement comptable chez l'apporteuse

Dans le cas d'un apport partiel d'actif, la situation nette de l'opération chez l'apporteuse sera constatée au compte de résultat (compte - 671800 – charges exceptionnelles sur opérations de gestion). Lors de l'assemblée générale d'approbation de ses comptes, la partie du résultat correspondant à cette opération pourra faire l'objet d'une affectation distincte dans les fonds associatifs par décision de l'organe délibérant.

Point de vigilance

Conséquences fiscales attachées à la constatation d'un actif net négatif

En présence d'un actif net négatif, le coût fiscal peut être très onéreux non seulement en ce qui concerne les droits d'enregistrement (5 % sur le montant total du passif) mais également sur le plan des impôts directs pour les structures fiscalisées dans la mesure où l'administration fiscale, en cas de contrôle, pourrait considérer que le montant total du passif payé correspond à la valorisation de la clientèle de l'apporteuse, cette dernière étant alors imposable au titre des plus-values sur la base d'une valorisation nulle à l'origine.

Toutefois, en application de l'article 816, I, 3^e du Code général des impôts, la prise en charge du passif dont sont grevés les apports mentionnés dans les opérations de fusion auxquelles participent exclusivement des personnes morales ou organismes possibles de l'impôt sur les sociétés, est exonérée de tout droit et taxe de mutation de publicité foncière.

La doctrine précise en outre que pour les organismes sans but lucratif inclus dans le champ d'application du régime de faveur en matière de droit d'enregistrement, l'application du régime de faveur se traduit par la perception du droit fixe sur les apports purs et simples et par les exonérations des apports à titre onéreux résultant de la prise en charge du passif¹³.

Ainsi, en l'absence, à notre connaissance, de jurisprudence spécifique sur ce point, et bien qu'à notre sens le risque de requalification ne puisse être totalement exclu, force est de constater qu'il ne résulte ni de la doctrine, ni des textes, que l'exonération de droit d'enregistrement est subordonnée à un actif net positif.

¹³ Doc. pratique François Lefebvre, Enr. VI, 19750

Focus

Budget de simulation et analyse des conséquences financières de l'opération

Le schéma juridique d'une opération de restructuration emporte nécessairement des conséquences économiques et financières significatives tant pour l'apporteuse que pour la bénéficiaire de l'apport.

Il convient dans ce cas d'appréhender au préalable avec prudence ces conséquences par la construction d'un budget

prévisionnel s'inscrivant bien souvent dans un ou plusieurs scénario afin d'observer l'impact de l'opération dans un avenir court sur l'équilibre financier des structures qui résulteront de l'opération.

Cette précaution est indispensable car l'observation des conséquences des choix retenus est susceptible de conforter ou bien de remettre en cause le projet lui-même. Cette remarque est surtout vraie dans le cas d'un apport partiel d'actif où l'entité

apporteuse continue d'exister après l'opération. Il convient dans ce cas, de s'assurer qu'elle conservera la structure et des équilibres financiers suffisants pour continuer à fonctionner sans difficultés.

De même, l'entité bénéficiaire de l'apport devra avoir l'assurance de pouvoir évoluer sans encombre et s'assurer que la réalisation de l'opération n'aura pas de conséquences néfastes ou dégradantes sur sa structure et ses équilibres financiers.

Focus

Valorisation des apports : valeur nette comptable ou valeur réelle ?

Le législateur n'apporte aucune exigence ni prescription sur la valorisation des actifs apportés dans les opérations de fusions, scissions ou apports partiels d'actifs. Les parties prenantes ont donc toute liberté pour déterminer leur choix entre valeur réelle ou vénale, valeur nette comptable ou autre valorisation qui aurait une justification particulière au moment de l'opération.

Si certaines situations présentent un intérêt pour

procéder à une réévaluation des actifs lors d'une opération de fusion, scission ou apport partiel d'actif, cela emporte des conséquences futures qui ne sont pas négligeables et qu'il faut prendre en compte. Aussi, la plupart des opérations sont-elles valorisées à la valeur nette comptable. Ce choix présente le mérite d'assurer une certaine continuité sans venir perturber les équilibres économiques et comptables futurs.

Bien souvent, dans les organismes à but non lucratif, il n'existe pas d'enjeu majeur à retenir une valeur vénale à l'occasion de ces opérations

de restructuration. Bien au contraire, de nombreuses entités dont les modalités de fonctionnement font appel à des financements sous contrôle des pouvoirs publics ne pourraient revoir à la hausse l'incidence d'une réévaluation des dotations aux amortissements dans leurs budgets prévisionnels. Seule contrainte apparente, lorsque l'opération vise des entités fiscalisées au régime de droit commun, l'application du régime fiscal de faveur exige que les actifs apportés soient retenus pour leur valeur nette comptable (BOFIP :BOI-FUS-10-20-20).

Traitement fiscal de l'opération

¹⁴ articles 210-0 A, 210 B, 210 C du CGI

¹⁵ 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

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

Impact fiscal

L'administration fiscale a modifié sa doctrine en étendant, en 2014, l'application du régime de faveur des fusions aux opérations de restructurations entre structures non capitalistiques.

Le régime fiscal de l'opération ne sera donc pas le même selon que les structures en cause sont, ou non, fiscalisées.



Point de vigilance

Le transfert d'activités lucratives

Il faut prêter une attention particulière aux activités lucratives respectives des structures concernées par l'opération, notamment si elles ne sont pas fiscalisées : le rapprochement peut avoir pour conséquence de rendre les activités lucratives prépondérantes et entraîner une fiscalisation totale.

une autre structure fiscalisée sont en sursis d'imposition (article 210 A du CGI).

- Pour les structures 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 structure 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.
- En revanche, si le bénéficiaire de l'apport devient assujetti du fait de l'opération, le régime de faveur s'applique.
- 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 concouraient à une activité imposable ;

En cas d'affectation mixte, la plus-value est imposée à hauteur du rapport entre :

Produits imposables*

Total des ressources de l'absorbante*

Régime de faveur pour les structures fiscalisées

L'administration fiscale a reconnu l'application du régime de faveur¹⁴ des fusions et assimilés aux opérations concernant les structures non capitalistiques, dont notamment les associations et fondations¹⁵.

- L'application du régime fiscal de faveur aux opérations de fusion, scission et apport partiel d'actif intervenant entre structures fiscalisées a pour conséquence que les plus-values issues de l'apport d'une structure fiscalisée à

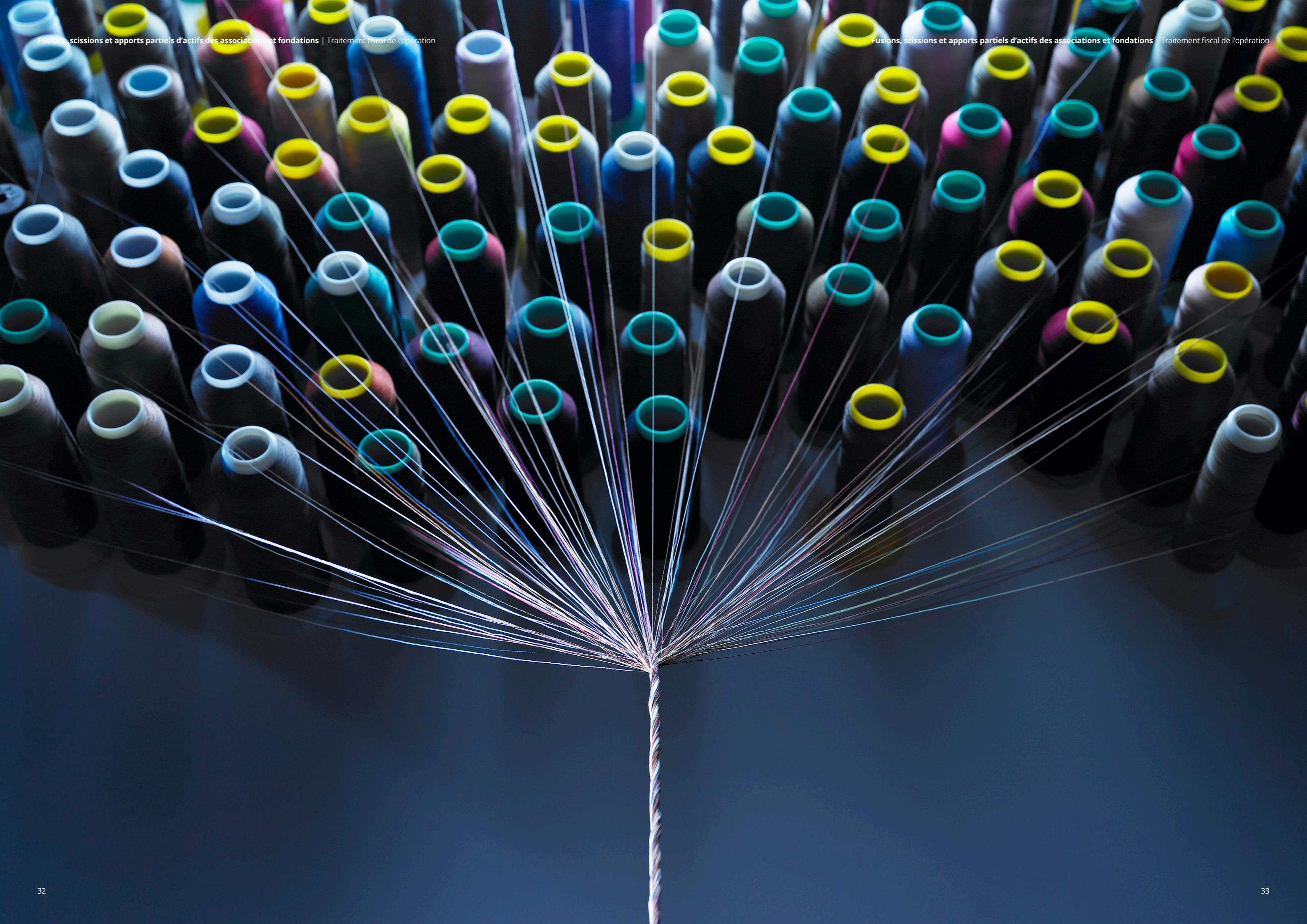
Traitement fiscal de l'opération

Résumé des dispositions

de l'association absorbée	à l'association absorbante				
	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	Importation 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'absorbante. Application d'un prorata	
				Produit taxables / Produits totaux chez l'absorbante	

Traitement fiscal de l'opération

Structures fiscalisées	Structures non fiscalisées
Droits d'enregistrement	Droits fixes
Impôts directs et indirects	Régime de faveur Article 210-0 A du CGI Néant
Cas particulier de l'immobilier	Pour mémoire : frais de notaire et contribution de sécurité immobilière de 1,1 % appliquée à la valeur vénale.



Les aspects sociaux

L'information et / ou la consultation des Institutions Représentatives du Personnel

L'ordonnance n° 2017-1386 du 22 septembre 2017 instaure les règles de mise en place du comité social et économique (CSE) fusionnant le comité d'entreprise, les délégués du personnel et le CHSCT, avec une mise place progressive de cette instance unique.

L'article L. 2312-14 du Code du travail maintient le principe de la consultation préalable du CSE avant toute décision du chef d'entreprise, ce qui implique de fixer un calendrier tenant compte du processus de décision par les organes de gouvernance (la consultation devant porter sur un projet certes arrêté dans son principe mais non fixé définitivement dans ses modalités, pour permettre à l'institution interrogée d'être force de propositions); la notion de consultation implique l'élaboration et la remise d'une note économique et sociale, outre le respect d'un délai d'examen suffisant pour que le CSE émette un avis éclairé avec la réponse motivée à ses observations.

L'article L. 2312-8 du Code du travail précise que le CSE est informé et consulté sur les questions intéressant l'organisation, la gestion et la marche générale de l'entreprise, notamment, sur la modification de son organisation économique ou juridique ainsi que les conditions d'emploi, ce qui englobe nécessairement toute opération de rapprochement ayant un impact sur les conditions d'emploi.

Remarque

À défaut d'accord spécifique, le CSE est réputé avoir été consulté à l'expiration d'un délai d'un mois à compter de la communication par l'employeur des informations prévues par le Code du travail pour la consultation requise, ce délai étant porté à 2 mois en cas d'intervention d'un expert et 3 mois dans le cas d'une ou plusieurs expertises et si la consultation se déroule à plusieurs niveaux CSE central et CSE d'établissement.

Les effets de l'opération

Transfert des contrats de travail

En application de l'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 ;

Sauf dans quelques cas particuliers comme les procédures de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire, la loi prévoit que le nouvel employeur est tenu, à l'égard des salariés transférés, aux obligations qui incombaient à l'ancien employeur à la date du transfert, sans distinction (article L. 1224-2 du Code du travail) ;

L'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 ;

Information et consultation du CSE

C'est à l'occasion de l'information et de la consultation du CSE que les acteurs du projet doivent présenter et anticiper les effets du transfert sur le contrat de travail et le statut collectif en vigueur.

Cela implique tout d'abord d'anticiper la question de la convention collective applicable à terme au sein de la structure nouvelle (ou d'une application de plusieurs conventions distinctement si des activités nettement différenciées le permettent). Par ailleurs, le projet conduira nécessairement à anticiper la question de l'harmonisation des contrats de travail et donc des conditions de travail (rémunérations, horaires, avantages divers), en lien avec le statut collectif issu tant des conventions de branche que des accords d'entreprise en vigueur, de même que des usages et engagements unilatéraux.

Cette anticipation sera d'autant plus constructive si un audit, c'est-à-dire une « photographie » des pratiques et usages en vigueur est réalisée en amont du projet, pour aviser de l'uniformisation souhaitée. Selon l'origine de ces pratiques et usages, la solution d'harmonisation variera : signature d'avenant au contrat de travail pour ceux des salariés dont le contrat serait modifié, dénonciation d'usage le cas échéant, négociation d'un accord de substitution lorsque le statut collectif est « mis en cause » de plein droit par l'effet de l'opération elle-même. Dans ce dernier cas, un délai de 15 mois globalement (dont 3 mois de préavis) est prévu légalement pour permettre aux partenaires sociaux de négocier l'accord dit de substitution ou d'harmonisation, ce qui ne dispensera pas de la signature d'avenant aux contrats de travail toutes les fois que l'harmonisation envisagée impactera les contrats de travail.

Ce travail d'audit et d'harmonisation portera aussi bien sur la paie, la rémunération, la classification sans oublier les questions de protection sociale complémentaire et d'épargne salariale, le cas échéant.

Sort des mandats des institutions représentatives du personnel

Le transfert conduira aussi à s'interroger sur le sort des mandats des institutions représentatives du personnel et sur l'obligation et/ou l'opportunité de nouvelles élections et du calendrier afférent, à l'issue du transfert ; avec la préoccupation

d'identifier un interlocuteur pour la négociation de l'accord de substitution, sous l'égide des nouvelles règles édictées en matière de dialogue social.

Accompagnement des salariés et collaborateurs

Conduite au changement

Sur le plan managérial, une opération de fusion peut provoquer une certaine appréhension chez les salariés, voire chez les bénévoles.

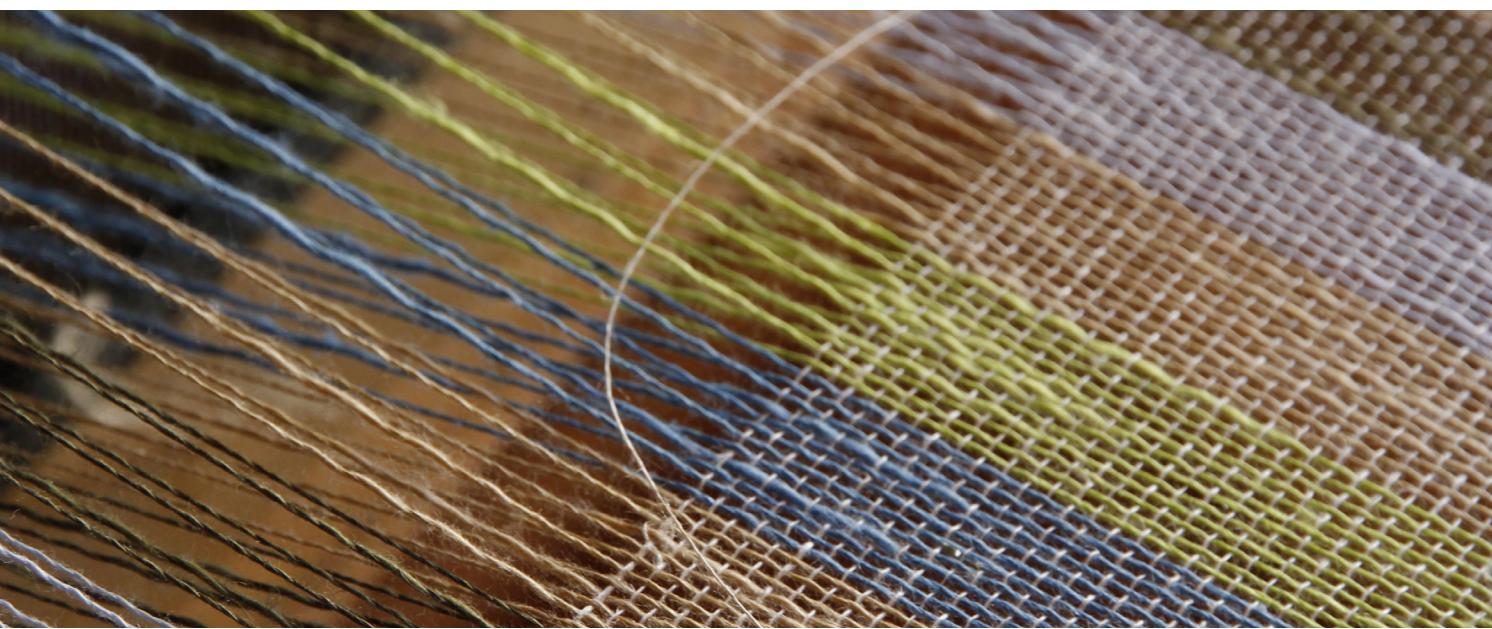
Il est alors important de régler préalablement le sort de chaque salarié pris individuellement afin de pouvoir répondre à leurs inquiétudes. En effet, la résistance au changement peut entraîner des difficultés mettant en péril la réussite de l'opération. Un courrier individuel d'information s'avère indispensable pour confirmer les effets de l'opération et accompagner les salariés dans l'acceptation du transfert, bien que s'imposant à eux.

Si l'accompagnement n'est pas suffisant, voire absent, cela pourrait engendrer des coûts pour la structure (absentéisme, démotivation, arrêts de travail, etc.).

Il est indispensable de gérer en amont les effets du regroupement sur l'emploi, avec la préoccupation majeure d'une bonne communication et de l'anticipation des points incontournables d'organisation dont :

- doublons de postes,
- évolution des compétences,
- relocalisation possible,
- gestion des fins de carrières.

La formation, des mises en retraite progressive ou des mutations entre structures d'un même secteur (par exemple dans une unité économique et sociale) pourront, par exemple, constituer des réponses adaptées.



Enjeux et gouvernance

Pour une association (les fondations étant soumises à des contraintes statutaires et de gouvernance strictes), la réalisation d'une opération de restructuration est souvent l'occasion pour l'entité concernée de s'interroger sur une mise à jour de ses statuts. C'est le bon moment pour repenser, si nécessaire :

- la définition de son objet associatif ;
- redéfinir ses moyens d'action ;
- revoir son mode de fonctionnement (composition des organes de direction, répartition des pouvoirs).

L'organigramme ayant fait l'objet d'une certaine évolution pour intégrer de nouveaux salariés, une nouvelle équipe, un nouveau secteur, il convient de saisir cette opportunité pour redéfinir la répartition des tâches et des responsabilités, revoir les délégations et subdélégations.

Et lorsque le cas les concerne, il ne faut pas oublier d'intégrer les bénévoles à cette réflexion.

Cette réorganisation constitue une condition essentielle attachée à la réalisation de l'opération.

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

Réflexions préalables à ne pas négliger

Les restructurations 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 étapes clés d'un projet de rapprochement

1

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.

2

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.

3

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.

4

Se faire accompagner

Un accompagnement par un conseil 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.

5

Rédaction du traité de fusion ou d'apport partiel d'actif

Les 10 points clés de l'organisation

- Vision stratégique et prospective
- Transparence et communication de la mise en place du processus
- Bien se connaître
- Fixer un plan d'actions
- Définir les responsables
- Organiser la gouvernance
- Appréhender l'impact RH et définir une conduite du changement
- Evaluer les impacts financiers
- Se faire accompagner
- Planifier / anticiper

Les pièges à éviter

- Engager une fusion pour les mauvaises raisons (raisons purement économiques ou financières) et sous la contrainte
- Ne pas anticiper
- Ne pas se soucier de l'acceptation de la nouvelle gouvernance
- Ne pas gérer les risques juridiques (autorisations, agréments, délégations de pouvoirs)
- Ne pas prendre connaissance de la résistance au changement de la part des salariés
- Ne pas s'assurer suffisamment contre les risques patrimoniaux et économiques



Laurent Butstraën est co-responsable du département *Organisations non lucratives*.

Il a développé une pratique reconnue sur :

- les aspects juridiques et fiscaux de la constitution et du fonctionnement des associations et organismes à but non lucratif (audits juridiques, fiscaux, constitution de structures liées à la mise en œuvre de projets complexes),
- leurs engagements contractuels (rédaction de contrats, transactions),
- les audits juridiques et fiscaux préalables, la conception et la mise en œuvre d'opérations de réorganisation et de restructuration d'associations et d'organismes à but non lucratif (fusion, filialisation d'activités économiques),
- la structuration juridique et fiscale d'opérations de mécénat,
- les contentieux juridiques et fiscaux relatifs au fonctionnement des structures de l'économie sociale et solidaire,
- la mise en œuvre de montages complexes intégrant les structures de l'Économie Sociale et Solidaire (associations, fondations, SCI, sociétés commerciales de l'ESS).

Laurent Butstraën
Avocat Associé

Delsol Avocats

lbutstraen@delsolavocats.com

Il intervient principalement pour des associations, des fondations, des fonds de dotation, des structures mutualistes, des organismes sanitaires et sociaux, des organismes professionnels et syndicaux.

Il a développé une pratique reconnue dans le domaine du mécénat d'entreprise et familial, de l'enseignement supérieur et de la recherche, des organisations professionnelles et mutualistes. Laurent Butstraën est titulaire d'un DESS de Droit des Affaires et Fiscalité, d'un DJCE et d'un Certificat Supérieur de Droit Fiscal et de Droit des Sociétés. Il a rejoint le cabinet DELSOL Avocats en 1999 et a été associé en 2004.

Il a participé à la rédaction de plusieurs ouvrages (dont le guide juridique et fiscal *Associations et syndicats professionnels* - Ed. Juris-Associations et l'ouvrage collectif *La responsabilité des organisateurs sportifs* - Editions Weca, *Le Guide pratique du mécénat d'entreprise* - Editions Larcier), d'articles dans la presse spécialisée, ainsi qu'à l'animation de nombreux colloques et séminaires dans le domaine des organismes sans but lucratif (fiscalité, responsabilité, mécénat, etc.). Il a été chargé d'enseignement à l'Institut d'Etudes Politiques de Grenoble, à l'Université Paris I et à l'Université Lyon III et organise par ailleurs de nombreuses sessions de formation au profit des organismes sans but lucratif.



Philippe Guay
Directeur Stratégie & Développement

Marché des Associations In Extenso

philippe.guay@inextenso.fr

Philippe Guay est expert-comptable et commissaire aux comptes, en charge de la ligne de marché *Associations* pour le cabinet In Extenso. Il contribue à la stratégie et au développement du cabinet sur le marché des associations, fondations et fonds de dotation.

Il est co-auteur du *Guide du Commissaire aux comptes dans les Associations, Fondations et autres Organismes sans but lucratif* publié par la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes.

Plus particulièrement tourné vers le Monde Cultuel et la réglementation des Comptes Combinés, ses orientations récentes le conduisent à travers la France sur le thème de la philanthropie, du mécénat et des Fonds de dotation pour lesquels il a contribué à l'écriture des textes officiels avec les ministères concernés.

Dans le cadre de la Loi ESS du 31 juillet 2014, il a animé de nombreuses conférences et formations sur la réglementation des fusions, scissions et apports partiels d'actifs dans les associations et fondations. A ce titre, il a contribué à la rédaction de l'avis technique sur la mission du commissaire aux apports dans de telles opérations (publication CNCC – Mai 2016).

Depuis janvier 2017, il est membre de la Commission des Normes Comptables Privées du Collège de l'ANC (Autorité des Normes Comptables).



Solène Girard est responsable nationale de la ligne de marché *Associations* pour le cabinet In Extenso. Dans ce cadre, elle anime et coordonne le réseau pour le marché spécifique des associations et de l'économie sociale.

Diplômée en droit des affaires et fiscalité, elle a exercé la profession d'avocat pendant plusieurs années au sein du cabinet ALCYA Conseil-Associations dont la clientèle était exclusivement composée d'associations et autres organismes sans but lucratif.

Elle a ainsi accompagné des associations principalement sur des problématiques juridiques et fiscales, ainsi que dans le cadre de leurs relations avec les collectivités territoriales.

Elle a, par ailleurs, participé à la rédaction de plusieurs articles dans des revues spécialisées.

Solène Girard
Responsable Nationale

Marché des Associations In Extenso

solene.girard@inextenso.fr

Les textes

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 1^{er} 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.

BOI-IS-FUS-10-20-20150613



Delsol Avocats
12 quai André Lassagne
CS 50168
69281 LYON CEDEX 01

In Extenso

Siège social

In Extenso Opérationnel
106 cours Charlemagne
69002 Lyon
Tél. : 04 72 60 37 00

www.inextenso.fr

© 2019 In Extenso & Associés - Tous droits réservés