



HAUT CONSEIL A LA VIE ASSOCIATIVE

Avis du HCVA

**relatif au régime fiscal applicable aux opérations de fusion,
scission, apport partiel d'actifs entre associations
et organismes assimilés**

26 OCTOBRE 2012

Avis relatif au régime fiscal applicable aux opérations de fusion, scission, apport partiel d'actifs entre associations et organismes assimilés

Il ressort d'un rescrit en date du 26 avril 2011 que les opérations de restructuration réalisées entre associations ne peuvent bénéficier du régime de report d'imposition à l'impôt sur les sociétés prévu par les articles 210 A et 210 B du code général des impôts (CGI) au profit des opérations réalisées entre sociétés commerciales.

Cette impossibilité est susceptible de concerner de nombreuses associations, fondations ou organismes assimilés, totalement ou partiellement soumis à l'impôt sur les sociétés en application de l'article 206-1 du CGI et amenés à s'engager dans des opérations de regroupement ou de restructuration pour faire face à de nouveaux développements ou à l'érosion des financements publics.

Rappel

Au regard de l'impôt sur les sociétés, les opérations de fusion ou de scission ne donnent lieu à aucun prélèvement lorsqu'elles sont réalisées entre associations totalement non lucratives, uniquement passibles de l'impôt sur les sociétés au titre de leurs revenus patrimoniaux, en application de l'article 206-5 du CGI, à l'exclusion de leur gain en capital.

Il en va différemment des associations totalement ou partiellement soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun à raison de l'exercice d'une ou de plusieurs activités lucratives.

Dans cette hypothèse, l'opération est assimilée, pour l'association absorbée ou scindée, à une cessation d'activité déclenchant l'imposition immédiate des bénéfices et plus values non encore imposés (art. 201-1 du CGI).

Lorsqu'elles interviennent entre sociétés commerciales de telles opérations peuvent bénéficier du régime prévu aux articles 210 A à 210 C du CGI, pour ce qui est de l'impôt sur les sociétés.

Ce régime, conçu pour favoriser les concentrations d'entreprises, consiste en un report d'imposition des plus values, à la date de cession ultérieure des éléments d'actifs transférés, sous réserve de respecter un certain nombre de conditions énumérées aux articles 210 A et 210 B du CGI.

Jusqu'à une date récente, il était admis par l'administration que ce régime bénéficiait également aux opérations réalisées entre associations (doc.admin. 4-I-1242 du 1^{er} novembre 1995).

Cette doctrine se fondait sur l'article 210 C-1 du CGI qui dispose que « les articles 210 A et 210 B s'appliquent aux opérations auxquelles participent exclusivement des personnes morales ou organismes passibles de l'impôt sur les sociétés ». Or les associations sont bien des organismes passibles de l'IS soit au titre de leurs activités lucratives (doc.206-1 du CGI) soit à celui des revenus patrimoniaux (art.206-5 du CGI).

Toutefois, dans la mesure où les associations relevant exclusivement de la seconde hypothèse ne sont pas imposées sur leurs gains en capital (D.adm 4H6123 n°10), le bénéfice du régime de faveur au titre de l'IS ne présente aucun intérêt pour elles. L'on en déduisait que ce bénéfice ne valait que pour les opérations mettant en cause des associations totalement ou partiellement soumises à l'IS au taux du droit commun.

La directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990 est venue harmoniser les conditions d'application du régime fiscal applicable aux opérations de fusion, scission, apport partiel impliquant des sociétés établies dans des Etats membres différents.

Son article 2 donne la définition suivante de la fusion :

« a. fusion : l'opération par laquelle :

*« une ou plusieurs sociétés transfèrent, par suite et au moment de leur dissolution sans liquidation, l'ensemble de leur patrimoine, activement et passivement, à une autre société préexistante, **moyennant l'attribution à leurs associés de titres représentatifs du capital social de l'autre société** et, éventuellement, d'une soulte en espèces ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable de ces titres. »*

L'article 2 définit également les opérations de scission et d'apport partiel d'actifs.

L'article 2 dispose que l'opération n'entraîne aucune imposition des plus-values sur les éléments d'actifs transférés sous réserve du respect d'un certain nombre de conditions posées par les articles suivants. L'annexe de cette directive fixe la liste des sociétés entrant dans son champ d'application. Les associations n'y figurent pas.

Cette directive a été transposée par la loi de finances rectificative pour 2002 à l'article 210 OA du CGI.

Reprenant les définitions posées par l'article 2 de la directive, cet article réserve aux seules opérations qu'il énumère (fusions, scissions, apports partiels d'actifs entre sociétés moyennant l'attribution de titres), le bénéfice du report d'imposition des plus-values prévu par les articles 210 A et 210 B.

Ces nouvelles dispositions ont fait l'objet de l'instruction 4I-2.02 du 25 octobre 2002, laquelle ne traite pas des opérations intervenant entre associations.

Néanmoins, la doctrine de 1995 (postérieure à l'adoption de la directive 90/434/CEE) n'ayant pas été rapportée, les associations ont continué à placer leurs opérations sous le bénéfice du régime de faveur en se réservant la possibilité de l'opposer à l'administration en cas de redressement.

Un rescrit fiscal du 26 avril 2011 est venu mettre un terme à cet ordonnancement.

A la question de savoir si les fusions d'associations pouvaient bénéficier du régime de faveur prévu par l'article 210 A du CGI, la réponse de l'administration a été la suivante : « *En matière d'impôt sur les sociétés, l'article 210-0 A du code général des impôts (CGI), qui définit le champ d'application du régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du même code, exclut l'application de ce régime pour les opérations de restructuration dans lesquelles les parties à l'opération sont deux associations.*

En effet, selon les dispositions de l'article 210-0 A précité, une opération de fusion est caractérisée par l'attribution de titres de l'entité absorbante.

Or, en l'absence de capital, les associations ne peuvent émettre des titres en contrepartie des apports qu'elles peuvent recevoir. La condition substantielle exposée ci-dessus ne peut donc pas être satisfaite et une opération à laquelle participe une association ne peut donc être qualifiée de fusion au sens de l'article 210-0 A du CGI. »

Opportunité d'un dispositif législatif

De très nombreuses associations sont ou vont être amenées à se regrouper ou à restructurer leurs activités, souvent incitées en cela par les politiques publiques tant étatiques que des collectivités territoriales.

Dans les secteurs sanitaire et médico-social, il existe 30 316 établissements et services.

La mise en place des agences régionales de santé suivie de celle des schémas régionaux sanitaires, sociaux et médico-sociaux s'accompagnera de restrictions budgétaires qui imposeront inévitablement (et imposent déjà) des restructurations.

Or la jurisprudence fiscale rendue à propos des cliniques médico-chirurgicales ou des établissements d'accueil pour personnes âgées fait peser sur les organismes gestionnaires un risque permanent d'imposition qui justifie de placer les opérations concernées sous le bénéfice du régime de faveur.

Dans le secteur du tourisme, de très nombreuses associations sont désormais assujetties aux impôts commerciaux (secteur des voyages et des vacances de jeunes, pour ne citer que les deux principaux).

Cette situation est à mettre en perspective avec l'évolution en profondeur du secteur depuis une décennie environ et notamment, avec la montée en puissance du secteur marchand. Une modification profonde du modèle économique applicable à ces entreprises associatives a lieu, qui les incite désormais à se regrouper, aux fins de mutualiser par exemple des services offerts ou encore de réduire les coûts fixes, et les condamne à atteindre une certaine taille que seuls les groupements entre opérateurs permettent de réaliser.

L'enjeu d'une telle réforme pour ce secteur est de première importance.

Il en va encore de même dans le secteur de la culture, concerné par une baisse des emplois aidés et par l'érosion des financements publics nationaux ou locaux. De nombreuses petites associations sont aujourd'hui amenées à se regrouper ou à fusionner avec d'autres en vue d'atteindre une taille pertinente.

L'introduction d'un dispositif législatif faciliterait les opérations de restructuration intervenant dans ces secteurs d'activités en sécurisant le régime fiscal qui leur est applicable au regard de l'impôt sur les sociétés. Elle serait en cohérence avec les politiques publiques ci-dessus analysées.

Un tel dispositif ne saurait se heurter à la réglementation européenne. Ayant en effet pour objet d'harmoniser les législations des Etats membres relatives au régime applicable aux opérations de fusion ou de scission transfrontalières entre sociétés commerciales, celle-ci ne peut avoir d'incidence sur le droit d'un Etat d'accorder un régime spécifique à des opérations internes impliquant des organismes ne relevant pas du champ d'application de ladite directive.

L'administration a d'ailleurs d'ores et déjà étendu le bénéfice du régime de faveur aux sociétés d'assurance mutuelle et aux mutuelles par l'effet de l'instruction 4I-2.02 du 25 octobre 2002 ainsi qu'aux chambres de commerce par celui de l'article 68 de la loi 2005-882 du 2 août 2005 en faveur des PME. Un projet d'instruction vise à l'étendre aux institutions de prévoyance régies par le livre IX du code de la sécurité sociale. Or ces organismes ne disposant pas de capital, leurs opérations de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actifs ne donnent pas lieu à rémunération sous forme de titres.

Le HCVA est d'avis qu'il convient de légiférer sur ce point afin de sécuriser la situation des opérations impliquant des associations ou organismes assimilés.

Il pourrait être ainsi introduit utilement dans un article 210 C Bis CGI :

- soit un dispositif spécifique à ces organismes qui serait ainsi rédigé :

« les plus-values nettes et les profits dégagés sur l'ensemble des éléments d'actifs apportés, du fait d'une fusion, scission ou d'un apport partiel d'actifs entre deux ou plusieurs associations fondations ou organismes assimilés soumis totalement ou partiellement à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun, ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés ».

Les conditions d'application de ce régime pourraient être les suivantes :

- *« la structure absorbante doit reprendre à son passif les provisions dont l'imposition est différée ainsi que la réserve spéciale des plus-values à long terme figurant au passif de la structure absorbée ;*
- *elle doit se substituer à la structure absorbée pour la réintégration des plus-values dont l'imposition a été différée chez cette dernière ;*
- *elle doit calculer les plus-values réalisées ultérieurement à l'occasion de la cession des immobilisations non amortissables qui lui sont apportées, d'après la valeur qu'elles avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la structure ;*
- *elle doit réintégrer dans ses bénéfices imposables les plus-values dégagées lors de l'apport des biens amortissables ».*

- soit une extension aux associations et organismes assimilés du régime applicable aux opérations réalisées entre sociétés qui serait ainsi rédigée:

« Les dispositions des articles 210 A et 210 B sont également applicables aux opérations de fusion, scission et d'apport partiel d'actifs auxquelles participent une ou plusieurs associations, fondations ou organismes assimilés soumis totalement ou partiellement à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun.

Le HCVA recommande aux pouvoirs publics de retenir le premier dispositif qui, en déconnectant le régime applicable aux associations, fondations et organismes assimilés dépourvus de capital, de celui des sociétés commerciales, aurait le mérite de lui assurer une meilleure sécurité.

26 octobre 2012