



DOSSIER



LA FISCALITÉ APPLICABLE AUX FUSIONS D'ASSOCIATIONS

Les fusions d'associations sont des opérations de transmission universelle de patrimoine dont le régime fiscal doit être maîtrisé pour éviter des coûts inutiles.

Les fusions d'associations n'entraînent pas de surcoût fiscal significatif en matière de droits d'enregistrement, de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ou d'impôt sur les sociétés, sous réserve de respecter les conditions et obligations déclaratives applicables à chaque situation particulière.

DES OPÉRATIONS PEU COÛTEUSES FISCALEMENT

La possible neutralité fiscale

Les fusions d'associations peuvent être neutres fiscalement, qu'elles interviennent

entre associations totalement exonérées d'impôts commerciaux ou entre associations partiellement ou totalement soumises à ces impôts.

En cas de fusion entre associations totalement exonérées d'impôts commerciaux, il n'y a aucune imposition à calculer en matière d'impôt sur les sociétés et de TVA et un régime de faveur de droits d'enregistrement est appliqué.

Lorsque les associations sont partiellement ou totalement redevables d'impôts commerciaux, il peut être appliqué un régime fiscal de faveur des fusions qui permet d'éviter les

frottements fiscaux malgré les transferts de patrimoine et d'activités. Ce régime spécial se fonde sur l'idée que les opérations de restructuration présentent un caractère intercalaire. D'un point de vue économique, le projet associatif se poursuit malgré le changement d'enveloppe juridique. L'association absorbante ou nouvelle (bénéficiaire des apports) est réputée continuer purement et simplement l'exploitation de la ou des associations absorbées (apporteuses) en se substituant à celles-ci dans leurs droits et obligations. En matière d'impôt sur les sociétés, la doctrine fiscale a reconnu l'application du



régime spécial des fusions aux opérations de fusion, scission et apport partiel d'actif de certaines organisations non lucratives, dont les associations, mutuelles et institutions de prévoyance¹. Ce même régime de faveur est également applicable aux opérations d'apport partiel d'actif qui répondent à la définition d'apport de « branche complète et autonome d'activité »².

Le réel risque fiscal des fusions

En réalité, les principaux risques fiscaux d'une fusion ne sont pas liés à l'opération en tant que telle, mais soit à l'évolution de la situation fiscale de l'absorbante à l'issue du regroupement des activités, soit à un non-respect de leurs obligations fiscales par l'une ou l'autre association participant à la fusion. Par exemple, avant leur fusion, deux associations peuvent exercer chacune des activités lucratives accessoires exonérées dans le cadre du dispositif de la franchise des impôts commerciaux³. Après la fusion, le montant des activités lucratives accessoires de l'association issue de la fusion pourrait dépasser le seuil de la franchise des impôts commerciaux⁴. L'association absorbante devra alors procéder à une sectorisation fiscale⁵.

Par ailleurs, il peut arriver que le regroupement des activités crée un nouvel équilibre économique et remette en cause, chez la structure absorbante, le caractère significativement prépondérant des activités non lucratives par rapport aux activités lucratives⁶. Cette nouvelle situation peut créer un risque de fiscalisation globale à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun pour l'association issue de la fusion et la perte du

régime du mécénat. Le traitement de ce risque peut nécessiter de faire précéder ou suivre la fusion d'une filialisation des activités lucratives.

UN RÉGIME DE FAVEUR DE DROITS D'ENREGISTREMENT

En matière de droits d'enregistrement, le régime fiscal des fusions d'associations est aujourd'hui parfaitement sécurisé. La doctrine fiscale a confirmé l'application du régime spécial en matière de fusion d'associations, même exonérées de l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun⁷. Depuis le 1^{er} janvier 2019, toutes les fusions d'associations sont ainsi enregistrées gratuitement⁸.

AUCUN IMPACT EN MATIÈRE DE TVA, SAUF EN CAS DE RÉGULARISATION

Principes

Les fusions entre associations exonérées de TVA échappent à la TVA. Aucune des structures n'étant redevable de la TVA, la fusion n'a aucun impact en la matière et il n'y a lieu de procéder à aucune déclaration particulière.

À l'inverse, si l'association absorbée est redevable de la TVA, il sera fait application des dispositions prévues à l'article 257 bis du code général des impôts (CGI). Ce régime permet une neutralisation de l'opération de transfert de patrimoine en matière de TVA afin de tenir compte du caractère intercalaire de la fusion sur le plan fiscal.

L'absorbante est réputée continuer la personne de l'absorbée et n'a donc pas, en



→ POUR ALLER PLUS LOIN

Restructuration des organisations non lucratives, sous la direction d'Alexis Becquart, Philippe Pacotte et Emmanuel Sadorge, Editions Juris / Dalloz, coll. « Juris Corpus », 2018.

principe, de régularisation de TVA à opérer sur la TVA antérieurement déduite par l'absorbée sur ses immobilisations.

Cas spécifiques de régularisation ou de sectorisation

Du fait de la fusion, certains biens apportés par l'absorbée peuvent changer d'utilisation chez l'absorbante (utilisation pour l'exercice d'activités exonérées alors qu'ils étaient antérieurement soumis à des activités assujetties à TVA, ou inversement). De même, le regroupement des activités peut avoir un impact sur le calcul du coefficient de droit à déduction de la TVA de l'absorbante.

Une régularisation doit être effectuée lorsque le coefficient de déduction du bien ou du service est modifié et varie de plus de 10 points⁹. En cas de fusion, il convient ainsi d'être vigilant sur la variation du coefficient de déduction applicable à chaque bien ou service à l'issue de l'opération et de procéder, le cas échéant, aux régularisations nécessaires.

En cas d'apport par une association absorbée redevable de la TVA au profit d'une

1. BOFIP-Impôts, BOI-IS-FUS-10-20-20 du 9 janv. 2019, § 200 à 335.

2. CGI, ann. II, art. 301 E ; BOFIP-Impôts, BOI-IS-FUS-20-20 du 3 oct. 2018, not. § 10 ; BOFIP-Impôts, BOI-ENR-AV5-20-80 du 12 sept. 2012.

3. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-20-20 du 4 avr. 2018, § 30 ; BOFIP-Impôts, BOI-IF-

CFE-10-20-20-20 du 4 avr. 2018 ; BOFIP-Impôts, BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-10 du 4 avr. 2018.

4. Réévalué chaque année sur une base de 60 000 euros depuis la loi n° 2014-1654 de finances pour 2015 du 29 décembre 2014 (JO du 30).

5. BOFIP-Impôts, BOI-TVA-DED-20-20 du 23 mai 2014 ; BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10 du 3 oct. 2018,

§ 190 ; BOFIP-Impôts, BOI-IF-CFE-10-20-20-20, préc., § 130.

6. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10, préc., § 190.

7. BOFIP-Impôts, BOI-ENR-AV5-20-60-30-10 du 13 juin 2014.

8. CGI, art. 816, mod. par L. n° 2018-1317 du 28 déc. 2018, JO du 30, art. 26 ; JA 2019, n° 591, p. 37.

9. BOFIP-Impôts, BOI-TVA-DED-60 du 12 sept. 2012.



association absorbante totalement exonérée de TVA, il y a lieu :

- soit de constituer, au sein de l'absorbante, un secteur d'activité pour y affecter les biens apportés qui sont utilisés pour l'activité soumise à TVA qui se poursuit¹⁰ ;
- soit de procéder à une régularisation si les biens apportés sont affectés à une activité exonérée à l'issue de la fusion.

CONDITIONS DE LA NEUTRALITÉ FISCALE EN MATIÈRE D'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

En théorie, l'application du régime de droit commun des fusions entraîne la taxation au taux normal chez l'absorbée :

- du bénéfice d'exploitation ;
- des divers éléments du bénéfice dont l'imposition a été différée (provisions diverses, etc.) ;
- des plus-values à court terme dégagées à l'occasion de la cession d'éléments d'actif¹¹ ;
- des plus-values à long terme éventuellement dégagées au cours de l'exercice.

Toutefois, en pratique, les associations exonérées d'impôt sur les sociétés ne peuvent pas être imposées du fait d'une fusion. En outre, les fusions entre associations soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun bénéficient d'un régime spécial de faveur permettant de garantir la neutralité fiscale de l'opération.

Cas spécifique dans lequel l'absorbée est totalement exonérée d'impôt sur les sociétés

Une association totalement exonérée en raison de ses activités fiscalement non luca-

tives ne peut être imposée au taux réduit que sur ses revenus patrimoniaux dont la liste est limitative¹². Ces revenus patrimoniaux n'incluent pas les plus-values sur cession d'éléments d'actif immobilisé, à l'exception des éléments affectés à une exploitation agricole imposée d'après le régime du bénéfice réel¹³.

L'administration fiscale a confirmé que les plus-values réalisées à l'occasion du transfert des actifs d'une association exonérée d'impôt sur les sociétés au taux de droit commun à une autre association de même nature ou à une association soumise en tout ou partie à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun ne sont pas imposables¹⁴.

Alors même que le régime de faveur n'est pas applicable, les opérations de fusion impliquant une association absorbée totalement exonérée d'impôt sur les sociétés au taux de droit commun n'ont aucun impact fiscal en matière d'impôt sur les sociétés¹⁵.

Conditions d'application du régime de faveur dans les autres cas

S'agissant des opérations de fusion, scission et apport partiel d'actif entre associations, l'administration fiscale reconnaît expressément que les associations soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun peuvent bénéficier du régime spécial des fusions de l'article 210 A du CGI¹⁶.

L'association absorbante apparaît comme poursuivant purement et simplement l'exploitation des associations absorbées, partiellement ou totalement redevables, en se substituant à celles-ci dans leurs droits et obligations.

10. BOFIP-Impôts, BOI-TVA-DED-20-20 du 13 mai 2014.

11. BOFIP-Impôts, BOI-IS-FUS-10-10-20 du 12 sept. 2012.

12. CGI, art. 206, 5.

13. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10, préc., § 670.

14. BOFIP-Impôts, BOI-IS-FUS-10-20-20, préc., § 337.

15. *Ibid.*, § 347.

16. *Ibid.*, § 335.



L'administration fiscale précise les conditions spécifiques d'application du régime de faveur selon la situation fiscale de l'absorbante et de l'absorbée au regard de l'impôt sur les sociétés (v. tableau). À titre d'illustration :

- si l'association absorbante est totalement soumise à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun, le régime spécial des fusions est applicable ;
- si l'association absorbante est totalement exonérée d'impôt sur les sociétés, le régime spécial des fusions ne peut s'appliquer que si, du fait de la fusion, l'absorbante devient totalement imposable à l'impôt sur les

sociétés ou si elle constitue une sectorisation fiscale pour que les éléments de patrimoine apportés par l'absorbée (fiscalisée) soient intégrés en totalité au secteur lucratif soumis à l'impôt sur les sociétés ;

- si l'association absorbante est partiellement imposable à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun, le régime de faveur risque alors de n'être applicable qu'en partie en fonction de l'affectation de chaque bien apporté par l'absorbée. En cas d'affectation exclusive des biens à des activités non taxables, il y a application du régime de droit commun des cessations d'entreprises mais exonération de fait des

plus-values. En cas d'affectation exclusive des biens à des activités taxables, il y a application du régime de faveur de droit commun. En cas d'affectation mixte des biens, il y a application du régime de faveur partiel avec calcul d'une plus-value taxable. L'affectation mixte des biens (biens utilisés chez l'absorbée à la fois pour son activité taxable et son activité exonérée) est le seul cas, en pratique, dans lequel une imposition est susceptible d'intervenir. Il faut alors calculer la part de plus-value taxable sur les éléments mixtes au moment de l'opération. Ce calcul doit être mentionné dans le traité de fusion¹⁷.

TABLEAU – Conditions spécifiques d'application du régime fiscal de faveur

		Association absorbante (bénéficiaire des apports)		
		Exonérée d'IS	Totalement soumise à l'IS	Redevable partiel
Association absorbée (apporteuse du patrimoine et de l'activité)	Exonérée d'IS	Régime de droit commun des cessations d'entreprises, mais pas d'imposition ¹ .	Régime de droit commun des cessations d'entreprises, mais pas d'imposition ² .	Régime de droit commun des cessations d'entreprises, mais pas d'imposition ³ .
	Totalement soumise à l'IS	Régime de faveur à condition que les éléments apportés demeurent affectés à une activité soumise à l'IS (fiscalisation totale de l'absorbante ou constitution d'un secteur lucratif pour y affecter les éléments apportés) ⁴ .	Régime de faveur ⁵ .	Selon l'affectation des biens : • affectation exclusive à des activités non taxables : régime de droit commun ⁶ ; • affectation exclusive à des activités taxables : régime de faveur si maintien de l'affectation ⁷ ; • affectation mixte : régime de faveur partiel avec calcul d'une plus-value taxable le cas échéant ⁸ .
	Redevable partiel	Régime de faveur à condition que les éléments apportés du secteur lucratif demeurent affectés à une activité soumise à l'IS (fiscalisation totale de l'absorbante ou constitution d'un secteur lucratif pour y affecter les éléments apportés) ⁹ .	Régime de faveur (sectorisation possible en cas de maintien d'activités exonérées) ¹⁰ .	Selon l'affectation des biens : • affectation exclusive à des activités non taxables : régime de droit commun ¹¹ ; • affectation exclusive à des activités taxables : régime de faveur si maintien de l'affectation ¹² ; • affectation mixte : régime de faveur partiel avec calcul d'une plus-value taxable le cas échéant ¹³ .

1. BOFIP-impôts, BOI-IS-FUS-10-20-20 du 9 janv. 2019, § 347. • 2. Ibid. • 3. Ibid. • 4. Ibid., § 339, 341 et 355. • 5. Ibid., § 343. • 6. Ibid., § 347. • 7. Ibid., § 349. • 8. Ibid., § 351. • 9. Ibid., § 339, 341 et 355. • 10. Ibid., § 343. • 11. Ibid., § 347. • 12. Ibid., § 349. • 13. Ibid., § 351.

17. Ibid., § 351.



Modalités d'application du régime de faveur

Les modalités d'application du régime de faveur sont différentes selon que l'opération de fusion est réalisée à la valeur nette comptable ou à la valeur réelle. En théorie, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) laisse les organismes non lucratifs choisir la méthode la plus pertinente¹⁸. La doctrine comptable a confirmé que les contraintes liées au régime fiscal peuvent influencer sur le choix de la valeur retenue et que l'application du régime de faveur semblait subordonnée à la réalisation de l'opération à la valeur nette comptable¹⁹. En pratique, les opérations de fusion entre associations sont toujours réalisées à la valeur nette comptable dès lors que le régime spécial de faveur est appliqué en matière d'impôt sur les sociétés.

L'application du régime de faveur en matière d'impôt sur les sociétés est par ailleurs subordonnée à l'engagement formel pris dans l'acte de fusion de respecter les conditions de reprise et de réintégration listées à l'article 210 A du CGI²⁰. Ainsi, même lorsque l'opération est réalisée à la valeur nette comptable, il est nécessaire de reprendre formellement dans l'acte tous les engagements listés par la loi²¹. Seules les règles relatives aux valeurs d'échange ne sont pas applicables – en l'absence d'échanges de titres.

En pratique, les engagements pris par l'association absorbante concernent notamment :

- l'inscription à son passif des provisions ;
- l'engagement de se substituer à l'association absorbée pour la réintégration des résultats dont la prise en compte a été différée.

AUTRES OBLIGATIONS FISCALES À RESPECTER

De manière générale, les associations doivent être attentives aux démarches fiscales suivantes :

- en matière d'impôt sur les sociétés, il est possible de prévoir un effet rétroactif fiscal²². Il ne peut y avoir d'effet rétroactif en matière de TVA, ni en matière de contribution économique territoriale (CET)²³ ;
- en cas d'opération soumise au régime spécial des fusions, le transfert des reports déficitaires est soumis à l'obtention d'un agrément²⁴ ;
- l'association absorbée doit souscrire la déclaration de cessation dans les 45 jours et procéder dans les 60 jours²⁵ à la déclaration de ses résultats ainsi qu'aux obligations déclaratives de l'article 54 septies du CGI²⁶. Il existe une incertitude sur le point de départ de ces délais pour les fusions d'associations (date de publication de la fusion au journal d'annonces légales ou date d'effet juridique de l'opération) ;
- en matière de taxe sur les salaires, l'absorbée est tenue de souscrire dans les

60 jours et au plus tard le 15 janvier de l'année suivante la déclaration annuelle de liquidation et de régularisation de la taxe sur les salaires n° 2502-SD²⁷ ;

- en matière de contribution économique territoriale, il est fait application des règles de droit commun²⁸ : les parties sont soumises aux obligations déclaratives concernant les changements d'exploitants pour la cotisation foncière des entreprises (CFE)²⁹ et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) est, en principe, due par le redevable qui exerce l'activité au 1^{er} janvier de l'année d'imposition³⁰.

Par conséquent, hormis un besoin d'officialisation par la doctrine fiscale des règles de valorisation des apports en matière de fusion d'associations, le régime fiscal des fusions est suffisamment sécurisé pour ne pas constituer un frein à de telles opérations. Pour autant, la vérification préalable du régime fiscal des associations fusionnant est une précaution souvent utile. De même, la rédaction du traité de fusion doit être adaptée à chaque situation. ■

AUTEUR Alexis Becquart
TITRE Avocat associé,
cabinet Delsol avocats



AUTEUR Emmanuel Sadorge
TITRE Avocat,
cabinet Delsol avocats

18. CNCC, avis technique du 24 mai 2016, § 3.6.2.19.

19. *Ibid.*, § 3.1.

20. CE 20 janv. 2016, n° 376980 ; CAA Versailles, 28 janv. 2014, n° 13VE00293.

21. Pour une étude complète : A. Becquart (dir.),

Restructuration des organisations non lucratives,

« Étude 4 – Régime fiscal des fusions d'associations »,

Juris éditions – Dalloz, coll. « Juris Corpus », 2018.

22. BOFIP-Impôts, BOI-IS-FUS-40-10-20 du 3 oct. 2018.

23. BOFIP-Impôts, BOI-IS-FUS-40-10-10 du 12 sept. 2012.

24. CGI, art. 209, II ; BOFIP-Impôts, BOI-SJ-AGR-

20-30-10-10 du 9 janv. 2019 ; BOFIP-Impôts, BOI-

IS-FUS-10-20-30 du 9 janv. 2019, § 340 ; BOFIP-

Impôts, BOI-LETTRE-00019 du 7 oct. 2013.

25. CGI, art. 221, 2.

26. CGI, art. 201, 1 et 3.

27. Cerfa n° 11824 ; CGI, ann. III, art. 369, 4, b).

28. BOFIP-Impôts, BOI-IF-CFE-20-50-30 du 16 déc. 2014 ;

BOFIP-Impôts, BOI-IF-CFE-20-20-20 du 6 sept. 2017.

29. BOFIP-Impôts, BOI-IF-CFE-30-20 du 13 déc. 2012.

30. BOFIP-Impôts, BOI-CVAE-DECLA-10 du 21 nov. 2014.