

---

# COOPERATION ET REGROUPEMENT DES ASSOCIATIONS :

## ASPECTS JURIDIQUES ET FISCAUX

---

**24<sup>ème</sup> Colloque ADDES,  
24 janvier 2012**

**Colas AMBLARD**

Avocat au Barreau de Lyon

Maître de conférences à l'Université Jean Moulin Lyon III

Face à la diminution prévisible des financements publics, les associations sont désormais contraintes de coopérer entre elles, de mutualiser leurs moyens, voire même de se regrouper. Ce phénomène ne date pas d'aujourd'hui. Mais, incontestablement, le contexte économique et politique actuel accentue ce processus : désormais, une création d'association sur cinq serait le résultat d'une restructuration<sup>1</sup>. Restructuration, un mot qui habituellement fait peur, souvent synonyme de compression de personnels salariés ou de changements profonds dans les modes de gestion. Qu'en est-il du secteur associatif ? Les associations seraient-elles, elles aussi, gagnées par cette fièvre de la rentabilité « à tout prix » dans un contexte de plus en plus concurrentiel ? Existe-t-il, pour ces structures, un seuil critique en dessous duquel leur pérennité ne serait plus assurée ? Nous tenterons d'identifier les principales raisons qui poussent les associations à se rapprocher (I), avant de présenter les différents modes de coopération et de regroupement envisageables (II) ainsi que les contraintes existantes sur le plan juridique et fiscal (III).

---

<sup>1</sup> V. Tchernonog, CNRS – MATISSE, Intervention lors du Colloque « *Associations : quelles stratégies face aux crises ?* » organisé par le Barreau de Lyon, septembre 2010, actes publiés in Lamy Droit des affaires, mars 2011, n°58, pp. 79 – 102.

## I - QUELLES SONT LES RAISONS QUI POUSSENT LES ASSOCIATIONS A SE RAPPROCHER ?

Il peut s'agir - comme c'est très souvent le cas - d'une volonté affirmée des financeurs publics de « rationaliser » les modalités d'intervention d'un ou plusieurs acteurs associatifs intervenant dans leurs champs de compétences spécifiques. La gestion actuelle des politiques publiques (RGPP)<sup>2</sup> tend à réduire le nombre d'interlocuteurs potentiels. Il est vrai aussi qu'elle permet d'éviter d'avoir à gérer des modes d'intervention quelques fois divergents, élaborés sans réelle concertation entre les opérateurs eux-mêmes, et débouchant sur des offres de prestations concurrentes peu lisibles pour les bénéficiaires. L'exemple de la politique actuellement menée par les Agences Régionales de Santé ou les autorités administratives de tutelle dans le secteur sanitaire et social (ou médico-social) est, sur ce point, extrêmement révélateur. De manière directive, voire même quelques fois brutale<sup>3</sup>, ces Agences exigent des associations qu'elles se regroupent, au risque d'apparaître comme de véritables dirigeants de fait<sup>4</sup>. Incontestablement, il s'agit là d'une nouvelle expression de l'instrumentalisation des associations par les pouvoirs publics, particulièrement mal vécue par les associations, dès lors que le processus de restructuration leur est imposé sans aucune négociation préalable.

Ce peut être aussi un processus volontairement engagé par les dirigeants associatifs eux-mêmes, afin de relancer leur projet associatif, face aux difficultés qu'ils rencontrent ou dans un but d'optimisation juridique et/ou fiscale. Confrontée à une problématique de renouvellement de ses dirigeants bénévoles<sup>5</sup>, une association n'aura pas d'autre alternative que de fusionner

---

<sup>2</sup> A cela, il convient d'ajouter que depuis l'entrée en vigueur de la LOLF (Loi organique 2001-692 du 1 août 2001 relative aux lois de finances), toute aide de l'Etat doit correspondre à un objectif général de politique, précisé dans un projet annuel de performance d'un programme du budget de l'Etat (pour connaître ces projets annuels de performance, consulter le site internet : [www.performance-publique.gouv.fr](http://www.performance-publique.gouv.fr))

<sup>3</sup> Certaines ARS poussent les associations à signer des engagements de coopération ou de regroupements par avance (intervention Forum des associations, novembre 2011).

<sup>4</sup> Pour la jurisprudence, il s'agit des personnes qui exercent effectivement la gestion et l'administration de l'association, en ce sens qu'elles prennent les décisions de dernier ressort relatives à la politique de l'organisme (CJCE, 21 mars 2002 aff. 267/00 : RJF 6/02 n°736).

<sup>5</sup> C. Amblard, « *Homo bénévolus : attention danger* », publié le 02 novembre 2007 sur le site ISBL CONSULTANTS ([www.isbl-consultants.fr](http://www.isbl-consultants.fr)).

avec un autre organisme sans but lucratif dans l'hypothèse où elle souhaite pérenniser son activité et ses emplois. De la même façon, une association confrontée à des difficultés financières pourra entretenir l'espoir de poursuivre son action en se regroupant avec un organisme disposant de fonds propres ou en mutualisant ses charges avec d'autres partenaires associatifs. Le regroupement pourra également être envisagé dans le but de créer des synergies entre différentes associations ayant des activités complémentaires. Enfin, un processus d'harmonisation du statut collectif de ses salariés peut conduire une association à se restructurer : c'est le plus souvent le cas de celles qui connaissent une forte croissance les obligeant à opérer des regroupements d'activités ou établissements en conformité avec les règles applicables en matière de droit du travail et de prévoyance.

Une réforme législative peut placer une association dans l'obligation de se restructurer à brève échéance<sup>6</sup>. En guise d'exemple, l'ordonnance n°2004-279 du 25 mars 2004 (art.5) portant réforme de la profession d'expertise comptable a profondément modifié la situation des centres de gestion agréés et habilités, en interdisant à ces structures associatives d'exercer à la fois l'activité de gestion et d'agrément comptable. Dans un laps de temps donné, ces associations ont dû s'organiser pour transférer l'une ou/et l'autre de leurs activités, soit sous la forme d'un apport partiel d'actifs<sup>7</sup>, soit d'une scission de la structure porteuse. Dans cet exemple, c'est plus de 10% des acteurs de la profession d'expertise comptable organisés sous la forme associative qui ont dû s'adapter à un nouveau cadre normatif, entraînant par ailleurs de nombreux transferts de salariés.

Enfin, terminons cette présentation par les conséquences induites par la circulaire « Fillon » du 18 janvier 2010 relative aux relations entre les pouvoirs publics et les associations<sup>8</sup>. En généralisant le recours à la méthode de l'appel à projets dans un cadre de mandatement (au-delà du seuil de *minimis* de 200.000 € sur 3 ans<sup>9</sup>), les associations - désormais considérées comme des « entreprises »<sup>10</sup> - dans la mesure où la plupart de leurs activités sont elles-mêmes présentées comme des « *activités économiques* » - subissent de plus en plus la loi de la libre concurrence, à l'instar de n'importe quels autres opérateurs lucratifs susceptibles d'intervenir sur un même marché. Le dogme communautaire d'une « *concurrence libre et non faussée* » pousse ainsi les

---

<sup>6</sup> C. Amblard, « *Centres de gestion agréés et habilités : restructurations à prévoir avant fin 2008* », Juris Associations, Ed. Dalloz, 15 mai 2008, n°379.

<sup>7</sup> Cf. *infra* III.

<sup>8</sup> PMRX 1001610C : JO du 20, p. 1138.

<sup>9</sup> Dans les communications C(2011) 9404 final du 20 décembre 2011, Décision (C2011) 9380 final du 20 décembre 2011 ; Communication C(2011) 9406 final du 20 décembre 2011 : il est prévu que le seuil de *minimis* passe de 200.000 € à 500 000 € à partir du printemps 2012.

<sup>10</sup> Colloque « *L'association : est-elle une entreprise comme une autre ?* », actes publiés *in* Juris associations, Ed. Dalloz, 15 janvier 2008, n°371.

associations à faire cause commune afin d'éviter que « l'émiettement associatif »<sup>11</sup> - ne leur soit fatal.

Les enjeux<sup>12</sup> peuvent ainsi être très divers en fonction de la situation propre des associations mais également des relations qu'elles entretiennent avec leur environnement.

## **II - QUELS SONT LES DIFFERENTS MODES DE COOPERATION OU DE REGROUPEMENT A DISPOSITION DES ASSOCIATIONS ?**

### **2.1. La coopération entre associations**

La coopération entre associations peut aller de la simple convention de prestation de services de l'une au bénéfice de l'autre jusqu'à un partenariat plus élaboré ou durable. Elle peut également prendre la forme de la création d'un outil commun destiné, soit à mutualiser des moyens humains et matériels dans le but de développer ses propres activités économiques (GIE, GCSMS, union d'associations), soit à mutualiser uniquement des moyens humains (Groupement d'employeurs). La mutualisation peut également être envisagée pour élaborer une démarche politique commune (fédération d'associations). Dans un cadre plus stratégique, cette forme de coopération peut aboutir, soit par la création d'une société commerciale en vue de réaliser communément des activités commerciales lucratives (par le biais d'une prise de participation au capital), soit par la création, par exemple, d'un fonds de dotation commun dédié à la recherche de fonds privés<sup>13</sup> (mécénat, libéralités).

De la même façon, la création d'un outil de mutualisation (de type GIE, GCSMS) peut avoir des conséquences sur le plan fiscal (assujettissement à la TVA des services rendus aux membres), tout comme d'ailleurs la simple convention de prestation de services passée entre deux associations (Instruction fiscale BOI 4 h-5-06 du 18 décembre 2006).

Quelle que soit la forme prise par le schéma de coopération retenu, l'un et l'autre des acteurs subsistent en qualité de personne morale et doivent continuer à se comporter comme des entités juridiquement et financièrement autonomes. Autrement dit, les rapports entretenus entre ces acteurs, quels qu'ils soient, doivent faire l'objet d'une contractualisation en bonne et due

---

<sup>11</sup> A ce stade, il n'apparaît pas inutile de rappeler que la diversité et l'hétérogénéité du secteur associatif a longtemps été présentée associative comme un atout.

<sup>12</sup> C. Amblard, « *Restructurations des associations : quels enjeux ?* », Bulletin d'actualités Lamy, octobre 2010, n°186.

<sup>13</sup> C. Amblard, *L'intérêt pour les associations de créer un fonds de dotation*, Bulletin d'actualités Lamy, avril 2010, n°181.

forme. Certains rapports sont soumis à une réglementation particulière (exemple : convention de mise à disposition de salariés) et d'autres doivent respecter les règles spécifiques matière de transparence financière (exemple : loi Nouvelle Réglementation Economique du 15 mai 2001 codifiée aux articles L 612-4 et L612-5 du code du commerce).

## 2.1. La regroupement des associations

Le regroupement d'associations recouvre lui aussi des réalités extrêmement diverses et peut répondre à des situations totalement distinctes sur un plan juridique. A ce stade, nous n'envisagerons pas le regroupement « politique » d'un certain nombre d'associations qui souhaitent donner une cohérence à leur action commune en s'engageant sur la voie de la création d'une fédération (cf. supra 2.1). Le regroupement d'associations (par voie de fusion ou de scission) entraîne la dissolution immédiate<sup>14</sup> de la structure absorbée (ou scindée) au profit de celle(s) qui absorbe(nt). Dans le cas précédemment exposé, des associations de gestion et de comptabilité et des centres de gestion agréés ont ainsi pu bénéficier respectivement des activités de gestion comptable et des activités d'agrément comptable issues de la scission de centres de gestion agréés et habilités, en application de la loi n°2004-279 (art.5) précitée et des préconisations du Conseil National de la comptabilité<sup>15</sup>.

Dans notre schéma de présentation, les activités d'apport partiel d'actifs sont des opérations inclassables, en ce sens qu'elles laissent à la fois subsister la personnalité juridique de l'apporteur tout en traduisant la volonté de coopérer des parties prenantes. Ce même raisonnement peut également s'appliquer pour d'autres formes d'apport, tels que les apports purs et simples<sup>16</sup> ou à titre onéreux<sup>17</sup>. Quant à la spécificité de l'apport partiel d'actifs, elle porte sur le fait que le transfert doit obligatoirement concerner une « *branche complète et autonome d'activités* »<sup>18</sup>, identifiée comme telle sur un plan fiscal et comptable.

---

<sup>14</sup> C'est-à-dire sans passer par la phase de liquidation.

<sup>15</sup> Avis n°2005-F du 6 septembre 2005 relatif aux modalités d'évaluation et de transcription comptable des opérations de transfert de biens, droits et obligations réalisées par un centre de gestion agréé et habilité au profit d'une association de gestion et de comptabilité ou d'un centre de gestion agréé en application de l'article 5-II-3o de l'ordonnance n°2004-279 du 25 mars 2004, Bulletin trimestriel n°144, 3<sup>ème</sup> trim. 2005.

<sup>16</sup> Apport d'un actif.

<sup>17</sup> Apport grevé d'une charge.

<sup>18</sup> La notion de branche complète d'activité est définie comme l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une société qui constitue, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens (D. adm. 4 I-2211 n°1 ; Instr. fisc. 4 I-2-00).

Ainsi, on le voit, toutes ces opérations de coopération et de regroupement, à travers leurs spécificités propres, requièrent une attention toute particulière et nécessitent la réunion d'un certain nombre de compétences spécifiques afin d'envisager leur réalisation avec succès.

### **III - COMMENT ABORDER AVEC SUCCES CES OPERATIONS DE REGROUPEMENT ?**

Incontestablement, ces opérations de coopération doivent faire l'objet d'une analyse préalable et approfondie. Aucune opération n'est identique. Et il convient de se poser les bonnes questions dès le départ : Quels sont les objectifs poursuivis par l'association ? Jusqu'où l'association est-elle prête à aller pour les réaliser ?

La première question impose que chacune des parties prenantes au projet de regroupement définisse clairement son projet stratégique en tenant compte des moyens dont elle dispose. La deuxième question aborde frontalement les aspects politiques, et en particulier les aspects liés à la gouvernance (dans la structure de coopération retenue ou, en cas de regroupement, lorsque par exemple des dirigeants de l'association absorbée sont appelés à intégrer le conseil d'administration de l'association absorbante).

A ce stade, les querelles d'égo peuvent resurgir et cette composante humaine peut à tout moment prendre le pas sur les aspects dits « rationnels » de ce type de dossiers, qui le plus souvent se limitent à la volonté exprimée par le financeur publics (cf. *supra*) ou la nécessité de sauvegarder l'équilibre financier de l'association. Lorsque l'on aborde un regroupement de type intégrant (fusion-absorption), une des associations concernées doit nécessairement procéder à sa dissolution. Le groupement a-t-il envisagé cette conséquence ? Si aucune des parties prenantes au regroupement ne souhaite s'orienter vers cette solution, il sera toujours possible de se rabattre sur une opération de fusion-création<sup>19</sup>, toutefois plus compliquée techniquement et par conséquent plus coûteuse à réaliser.

La question du transfert du patrimoine et, surtout, du coût fiscal lié à ce transfert, doit être abordée préalablement au lancement de l'opération de regroupement. Qui détient un patrimoine immobilier ? Cette réponse peut évidemment orienter le sens de la fusion.

---

<sup>19</sup> Absorption des parties prenantes à l'opération de regroupement dans une association réceptacle nouvellement créée à cet effet.

Avant la mise en œuvre définitive de ces opérations de restructuration, une période intermédiaire peut être aménagée par le biais d'un mandat de gestion (C. civ. art. 1984 et s.). Celle-ci devra nécessairement s'étaler sur une courte durée<sup>20</sup>, le temps de réaliser un audit préalable, par exemple (la fusion entraînant l'absorption de l'actif net mais également du passif de l'association absorbée). A ce stade, il importe de se faire une idée précise de la situation individuelle (issue des contrats de travail) mais aussi collective (issue des conventions collectives applicables, usages, régimes de retraite et de prévoyance) des salariés transférés.

Ces aspects sont généralement très peu abordés par les associations désireuses de se regrouper. Pour autant, ils sont très importants et peuvent présenter des risques pour le futur employeur en termes de coûts à prendre en charge. Une compétence particulière doit être envisagée pour solutionner ces aspects. Au cours des négociations, s'il est toujours important de rappeler que les contrats de travail sont obligatoirement préservés en l'état en application de l'article L.1224-1 du Code du travail, l'harmonisation des statuts collectifs - particulièrement lorsque les deux associations appelées à se regrouper relèvent de conventions collectives différentes - pouvant néanmoins déboucher sur une dénonciation dans d'un délai de 15 mois d'un certain nombre d'avantages acquis.

Ce n'est que par la suite qu'il conviendra d'aborder et de solutionner les questions de gouvernance : Qui prend la direction de cette nouvelle structure ? Ou fixe-t-on le nouveau siège social ? Trop souvent, ces aspects sont traités de façon prématurée. Concernant les membres, le traité de fusion prévoit généralement un transfert automatique des adhésions, sauf manifestation contraire de ces derniers en application du principe de liberté d'adhésion.

Sur le plan fiscal, le bénéfice du régime fiscal de faveur (art. 210 A du CGI)<sup>21</sup> n'est plus assuré à coup sûr dans le cas d'une opération de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actifs entre associations<sup>22</sup>. En effet, il importe de tenir compte de ce nouvel état du droit positif (CAA Douai 21/10/2010 n°08DA01310 AFPI-ACM Formation) qui veut que, désormais, le régime d'exonération d'IS des plus-values réalisées à l'occasion de ces opérations habituellement réalisées entre sociétés commerciales, ne s'applique plus aux associations lorsque l'absorption concerne un organisme fiscalisé<sup>23</sup>. Dans ces

---

<sup>20</sup> En raison des risques liés au transfert conventionnel de la fonction employeur.

<sup>21</sup> Introduit par la loi de finances n°2001-1275 du 28 décembre 2001 de finances pour 2002, JO du 29.

<sup>22</sup> C. Amblard, « *Fusion d'associations : vers la fin du régime fiscal de faveur ?* » CAA Douai 21/10/2010 n°08DA01310 AFPI-ACM Formation, Bulletin d'actualités Lamy, Mars 2011, n°191.

<sup>23</sup> Le Collectif des associations citoyennes ([www.associations-citoyennes.org](http://www.associations-citoyennes.org)) a officiellement saisi le Conseil Supérieur de l'Economie Sociale et Solidaire (Ess) de

conditions, et avant même d'envisager ce type d'opération, l'association absorbante sera bien avisée de procéder à un diagnostic fiscal préalable de sa « cible » afin d'être bien certain qu'elle n'aura à régler que des droits d'enregistrement (375 €)<sup>24</sup> et non pas l'IS au taux de droit commun sur les plus-values constatées à l'issue de la fusion.

Enfin, et sans être exhaustif, les questions portant sur la méthode comptable à retenir<sup>25</sup>, l'élaboration du calendrier des opérations à prévoir, la consultation préalable des instances représentatives du personnel, le « transfert » des autorisations, habilitations ou agréments<sup>26</sup>, ou encore les différentes formalités administratives à accomplir, doivent être résolues.

Bien maîtriser ces différentes techniques de coopération et de regroupement peut s'avérer être un véritable atout pour le secteur associatif. Les avantages sont nombreux : consolidation d'une situation acquise dans un secteur d'activités ou sur un territoire, transmission d'un patrimoine à moindre coût, mutualisation de charges ... Certaines grandes associations ou fondations l'ont bien compris et se sont d'ores et déjà dotées de compétences en interne pour gérer au mieux les risques induits par ce nouveau potentiel de croissance externe : dilution du projet statutaire initial, perte progressive des valeurs « historiques », prédominance de la logique de gestion sur la fonction militante, désengagement des bénévoles au profit des fonctions employeurs ... Autant de défis pour une bonne partie de ces groupements d'Economie sociale et solidaire qu'il conviendra de relever à l'issue de ces opérations de restructuration.

---

cette question dans le cadre du projet de loi d'ESS en cours de préparation afin de rééquilibrer cette situation.

<sup>24</sup> CGI, article 816-A.

<sup>25</sup> O. Dantil, « *Fusion : aspects pratiques* », Juris Associations, Ed. Dalloz, n°446, 15 octobre 2011, pp. 36 – 38.

<sup>26</sup> Les autorisations administratives sont en principe incessibles et intransmissibles.