

La notion de groupe dans les associations Gouvernance, finances, régime juridique et fiscal



La notion de groupe : une dimension juridique et organisationnelle

- Le fait pour des personnes physiques ou morales de s'organiser pour travailler ensemble est un phénomène habituel qui ne présente en soi aucune originalité particulière.

Le secteur associatif n'échappe pas à la règle, et les associations ont toujours intégré dans leur mode de fonctionnement une dimension collaborative forte renvoyant à la notion de groupement.

Cette notion se retrouve dans la loi du 1^{er} juillet 1901 à travers l'existence de fédération ou d'union d'associations.

- Pour autant, il est constant que, pour des raisons liées à ce que l'on appelle communément la professionnalisation du secteur associatif, la notion de groupe d'associations a pris une dimension particulière, aboutissant à des structurations complexes prenant en compte des considérations sociales, fiscales et organisationnelles qui visent à servir des objectifs précis.

Toutefois, en droit français, la notion de groupe ne fait l'objet d'aucune définition légale précise.

De différents essais de définitions, issues du droit social ou du droit des sociétés, la notion de groupe renvoie le plus souvent à la notion de contrôle et d'influence, cette finalité pouvant être atteinte par des « *liens divers où une société, dite société mère, qui tient les autres sous sa dépendance, exerce un contrôle sur l'ensemble et fait prévaloir une unité de décision* » (Sociétés commerciales 2012. Mémento pratique Francis Lefebvre).

Le ministère du Travail reprend lui-même ces éléments de définition, en précisant que le groupe est formé d'une entreprise dominante.

L'existence d'une influence dominante est notamment présumée établie lorsqu'une entreprise, directement ou indirectement, peut nommer plus de la moitié des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance d'une autre entreprise.

Même en l'absence de lien capitalistique, c'est-à-dire de détention patrimoniale d'une structure par une autre, ce qui est le cas entre associations, une telle définition de la notion de groupe est parfaitement transposable en droit des associations.

En effet, la nature contractuelle de l'association, telle que celle-ci résulte de la loi du 1^{er} juillet 1901, autorise la possibilité pour une association d'en contrôler une autre.

- Rapportée au droit des associations et à la notion de groupe d'associations, cette définition, limitée à la capacité pour une structure d'en contrôler une ou plusieurs autres, apparaît restrictive.

En effet, la richesse du secteur associatif et de son organisation inclut naturellement dans la notion de groupe l'ensemble des mécanismes mis en place par une ou plusieurs associations pour organiser son activité, y compris avec des partenaires. Le groupe associatif peut ainsi répondre, au-delà de la notion de contrôle d'une structure par une autre, à un mode d'organisation ou de coopération.

L'organisation juridique du groupe associatif

La nature contractuelle de l'association permet par sa grande souplesse de disposer d'une totale liberté dans le choix du mode d'organisation le mieux adapté à son fonctionnement.

Différentes hypothèses sont alors envisageables, du mode de fonctionnement le plus complexe au plus simple.

Le choix entre ces différents types d'organisation peut résulter de multiples raisons ; il peut s'agir :

- de l'existence d'activités distinctes, nécessitant une organisation différenciée ;
- d'une organisation patrimoniale visant par exemple à distinguer les structures portant l'activité de celles détenant le patrimoine ;
- de la nécessité d'individualiser des activités répondant à un régime fiscal distinct ;
- de la volonté de rationaliser la gouvernance de structures poursuivant des objectifs communs ;
- de partager une compétence ou de mettre en commun des moyens pour favoriser le développement de l'activité de plusieurs structures, etc.

Le regroupement d'activités au sein d'une structure unique

Bien qu'en principe antinomique avec la notion de groupe, l'existence d'une structure intégrée, réunissant au sein d'une même personne morale différentes activités, répond déjà à un mode d'organisation parfois complexe.

Cette notion de groupe intégré se retrouve au sein d'une même association gérant différents établissements (ESAT, maisons de retraite, clubs omnisports, aides à domicile, etc.).

L'enjeu est alors de favoriser la mise en place d'une organisation qui permet de répondre à la nécessaire autonomie financière et décisionnelle de chaque établissement, tout en assurant le contrôle de chaque établissement qui, n'étant pas doté d'une personnalité morale distincte de l'association dont il dépend, doit rester sous son contrôle.

La nature contractuelle de l'association, et la grande liberté offerte par la loi du 1^{er} juillet 1901 pour permettre à l'association de déterminer son mode d'organisation, permettent de répondre aux objectifs d'organisation recherchés au sein d'une même structure juridique.

Ces objectifs seront atteints à la faveur de différents moyens :

- la rédaction de règlements d'établissement qui permettent de définir les attributions, les ressources et le degré d'autonomie de chaque activité ;
- la répartition statutaire des pouvoirs et l'établissement de délégations de pouvoirs qui permettent d'identifier le pouvoir de décision et sa répartition au sein de la structure.

L'existence d'une structure associative unique permet alors d'atteindre pleinement les objectifs recherchés d'organisation et de contrôle d'une activité.

Toutefois, ce mode d'organisation n'est pas systématiquement privilégié car il ne permet pas à chaque activité d'être autonome juridiquement et financièrement, créant une forte interdépendance des activités entre elles.

Cette organisation ne permet pas non plus la recherche d'une optimisation fiscale ou patrimoniale.

La création de groupes complexes, plus à même de répondre à ces différents objectifs, est alors le plus souvent privilégiée.

L'organisation de l'activité entre plusieurs structures

- L'alternative "entité unique" consiste à créer un groupe composé de plusieurs structures juridiques, chacune dotée de la personnalité morale. Cette organisation présente de nombreux avantages en ce qu'elle permet de rendre chaque structure juridiquement et financièrement autonome, évitant ainsi de fragiliser l'ensemble du groupe en cas de difficultés financières d'une structure.
Il est ainsi possible d'assurer le contrôle de chaque association fille par une association mère en conférant à celle-ci le pouvoir de décision par une majorité de sièges, de droit de vote, ou la faculté de s'opposer à certaines décisions (droit de veto) etc.
- Comme dans l'hypothèse d'un groupe intégré, la gouvernance de chaque entité peut être organisée en fonction des contraintes de chaque activité, permettant de moduler le contrôle en fonction des objectifs souhaités.
- La création d'un groupe composé de plusieurs structures permet également, sur le plan fiscal, de filialiser au sein d'une ou plusieurs structures spécifiques des activités répondant à un régime fiscal distinct. La filialisation permettra alors de préserver le caractère non lucratif de certaines activités. De même, le choix de la filialisation d'une activité lucrative au sein d'une structure commerciale permettra, tout en faisant disparaître le risque fiscal, de favoriser le financement de la structure tête de groupe par la remontée de dividendes.
- Le choix de la création de structures distinctes pourra également résulter de la nécessité de postuler d'une existence locale pour pouvoir, de façon autonome et sécurisée, conclure des partenariats avec les pouvoirs publics et les patrimoines privés de la structure, dans une relation de proximité. Sur le plan organisationnel toujours, la création d'un groupe complexe permettra de favoriser la recherche d'une optimisation patrimoniale et organisationnelle.

En effet, outre les raisons fiscales évoquées ci-dessus, il n'est pas rare que la création d'un groupe soit motivée par des raisons patrimoniales ou liées à la diversification des ressources.

Ainsi, les groupes associatifs intègrent souvent dans leur stratégie de développement la création d'une structure dédiée au portage de l'immobilier, au moyen de SCI ou de fonds de dotation par exemple, permettant ainsi de dissocier l'immobilier de l'activité et d'en assurer la protection dans le temps.

Cet aspect peut prendre une dimension réellement stratégique notamment dans les activités soumises au Code de l'action sociale et des familles.

Parfois même, cette volonté de dissociation de l'immobilier se justifie par la volonté de favoriser la création de revenus distincts pour financer, par une structure ad hoc- bien souvent un fonds de dotation, des activités d'intérêt général.

- Dans la même logique, il apparaît souvent que la réflexion liée à l'optimisation de l'organisation juridique de la structure et de ses activités mette en avant l'opportunité de favoriser la constitution d'une structure dédiée à la collecte de fonds au titre du mécénat.
- Enfin, il y a lieu d'attacher une attention toute particulière à la gouvernance elle-même du groupe et à la structure tête de groupe. En effet, si la professionnalisation du secteur associatif justifie souvent la rationalisation de l'organisation et la mise en avant de compétences spécifiques, l'impulsion reste le plus souvent donnée par les membres et dirigeants bénévoles de la structure. De ce point de vue, la tête de groupe conserve une dimension politique fondamentale puisqu'elle se doit de déterminer les orientations du groupe au regard du respect de son objet social et de ses valeurs. L'enjeu organisationnel et de gouvernance vise alors à favoriser le contrôle des structures opérationnelles liées pour privilégier l'unité de l'ensemble. Cette légitimité de la structure tête de groupe est souvent renforcée par la fourniture d'un ensemble de services communs, direction générale, direction administrative et financière, ressources humaines.

Suivant les objectifs recherchés et le contexte ayant contribué au rapprochement de structures ou d'activités, ce lien peut être plus ou moins fort. Il est ainsi possible, dans un cadre communément accepté, d'accorder à chaque structure une autonomie plus ou moins importante. Ce qui est souvent le cas de nombreuses unions ou fédérations.

L'ensemble des décisions prises sur le plan organisationnel ou patrimonial n'est pas neutre et si elles se traduisent dans l'organisation juridique du groupe, les incidences de ces choix se déclinent également sur les plans fiscal, comptable et social.

Par ailleurs, d'autres modes de collaboration moins intégrés peuvent être envisagés.

Les collaborations souples

Des modes de collaboration plus souples peuvent également être envisagés, sans être exclusifs des hypothèses précédemment évoquées.

Ces modes de collaboration sont souvent le préalable à la recherche d'une organisation plus intégrée.

Sont visés à ce titre les mandats de gestion, la convention de gestion ou location civile et les groupements de moyens.

Le mandat de gestion est un contrat aux termes duquel une ou plusieurs structures vont confier à une autre une mission spécifique.

En pratique, il s'agit souvent de la fourniture d'une compétence d'encadrement : une structure plus petite ou fragilisée par divers événements s'adresse à une structure plus étoffée pour répondre à ses besoins en termes de gestion.

Le mandat de gestion peut être temporaire ou le préalable à une collaboration plus étroite.

La convention de gestion ou location civile est souvent le préalable à une intégration définitive d'une structure par une autre. En effet, même si chaque structure conserve sa personnalité morale, contrairement aux mandats de gestion, il y a un transfert réel de l'activité et des responsabilités qui y sont attachées.

Le groupement de moyens est, lui, idéal pour favoriser les collaborations souples, chaque structure conservant son autonomie politique, de gestion et d'activité, mais confiant volontairement certaines attributions à une structure constituée à cet effet : services communs, contrôle des achats, etc.

A travers l'ensemble de ces exemples, la notion de groupe associatif met en avant toute sa richesse et le nombre infini de possibilités offertes à ce secteur pour s'organiser, collaborer et faire face aux défis qui sont les siens.

Bien évidemment, la professionnalisation, mais également la gestion patrimoniale, la diversification des sources de financement, la fiscalité etc. sont autant de paramètres à prendre en compte.

Chacun des choix ainsi effectués se traduit dans l'organisation juridique fiscale et comptable des structures concernées.

La notion de groupe : des choix à retenir pour une gestion optimale des ressources humaines

Définition du groupe

- **Une définition légale inadaptée** : conformément à l'article L. 2331-1 du Code du travail, qui ne concerne que la mise en place du comité de groupe : « *Un comité de groupe est constitué au sein du groupe formé par une entreprise appelée entreprise dominante, dont le siège social est situé sur le territoire français, et les entreprises qu'elle contrôle dans les conditions définies à l'article L. 233-1, aux I et II de l'article L. 233-3 et à l'article L. 233-16 du Code de commerce. Est également considérée comme entreprise dominante, pour la constitution d'un comité de groupe, une entreprise exerçant une influence dominante sur une autre entreprise dont elle détient au moins 10 % du capital, lorsque la permanence et l'importance des relations de ces entreprises établissent l'appartenance de l'une et de l'autre à un même ensemble économique.* » En conséquence, les dispositions légales visent les sociétés commerciales et ne prévoient pas de dispositions particulières pour les associations.
- **Pour la jurisprudence**, une association peut être considérée comme appartenant à un groupe, l'absence de lien capitalistique avec les autres entités composant ce groupe important peu. Ainsi, constituent un groupe : **(a)** des associations indépendantes effectuant entre elles la permutation de tout ou partie du personnel ; **(b)** deux associations ayant la même activité, le même directeur et résultant de la scission en deux secteurs géographiques d'une association départementale ; **(c)** dès lors que « *l'association employeur est, aux termes de ses statuts, l'organe de concertation et de collaboration d'associations, [...] d'établissements... - situés dans la même ville et avec lesquels elle entretient des relations étroites* » ; **(d)** l'ensemble des fédérations et unions régionales mais aussi la confédération.
- **La configuration d'un groupe** peut être définie par accord. Du côté patronal, l'accord de configuration du groupe doit être conclu avec l'association dominante mais également toutes les associations du groupe. Du côté salarial, il semble que tout syndicat ayant des élus devrait participer aux négociations. A défaut d'accord, la configuration du groupe est définie par une décision de justice.

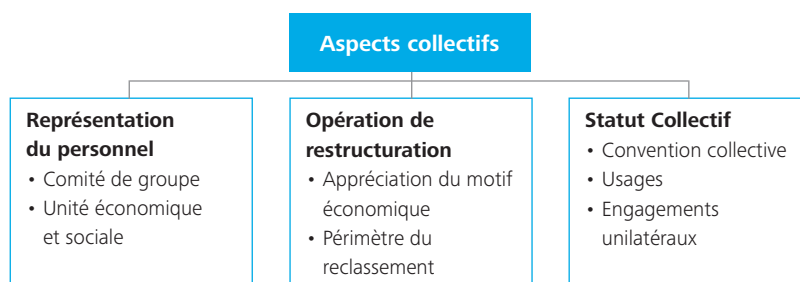
Les impacts sociaux de la reconnaissance du groupe associatif : les aspects collectifs

- **Le comité de groupe** est constitué à l'initiative de l'entreprise dominante dans les six mois suivant la conclusion de l'accord ou la décision de justice. Il est composé du chef de l'entreprise dominante ou de son représentant, assisté de deux personnes de son choix ayant voix consultative, et des représentants du personnel des entreprises constituant le groupe. Le nombre de représentants du personnel est fixé par accord ou, en l'absence d'accord, par une décision de justice. Toutefois, un décret fixe le nombre maximal de représentants.

Le comité de groupe reçoit des informations sur l'activité, la situation financière, l'évolution et les prévisions d'emploi annuelles et pluriannuelles et les actions éventuelles de prévention envisagées compte tenu de ces prévisions, dans le groupe et dans chacune des associations qui le composent. Cette instance n'a pas vocation à se substituer aux comités d'entreprise existant au sein de chacune des associations.

- **La représentativité syndicale** : un syndicat est représentatif dès lors qu'il répond aux critères posés par le Code du travail. A ce titre, il doit avoir obtenu au moins 10% des suffrages exprimés au premier tour des dernières élections. La représentativité des organisations syndicales au niveau du groupe est appréciée par addition des suffrages obtenus dans les entreprises ou établissement concernés.
- **L'Unité économique et sociale (« UES »)**, constituée de personnes juridiquement distinctes mais présentant des liens étroits, est considérée comme une seule entreprise pour la représentation du personnel (comité d'entreprise, délégués du personnel, délégués syndicaux, CHSCT). L'UES « se caractérise ... par la concentration des pouvoirs de direction à l'intérieur du périmètre considéré ainsi que par la similarité ou la complémentarité des activités déployées par ces différentes entités, en second lieu, par une communauté de travailleurs résultant de leur statut social et de conditions de travail similaires pouvant se traduire en pratique par une certaine permutableté des salariés² ». Cette notion s'applique aux associations. Une UES ne peut être reconnue à un niveau où existe un comité de groupe. Toutefois, l'existence d'un comité de groupe n'exclut pas la reconnaissance d'une UES de périmètre différent et notamment entre deux sociétés du groupe.

- **Les opérations de restructuration** : le licenciement économique est fondé sur un motif non inhérent à la personne du salarié résultant d'une suppression ou transformation d'emploi ou d'une modification refusée par le salarié de son contrat de travail, consécutives notamment à des difficultés économiques, des mutations technologiques ou une menace sur la compétitivité.



Les difficultés économiques ou la menace pesant sur la compétitivité s'apprécie au niveau du secteur d'activité du groupe auquel l'association appartient. En conséquence, une association ne saurait licencier un salarié en raison des difficultés qu'elle rencontre alors même qu'au sein du groupe, ce secteur ne rencontre pas de difficultés. La jurisprudence définit le secteur d'activité en prenant en compte certains indices : la nature des produits, la clientèle et le mode de distribution.

Le périmètre de reclassement : avant tout licenciement économique, l'employeur doit rechercher les possibilités de reclassement du salarié concerné dans les entreprises du groupe auquel l'association appartient, dès lors que leur activité, leur organisation et leur lieu d'activité permettent la permutation du personnel. Le non-respect par l'employeur de cette obligation prive le licenciement de cause réelle et sérieuse.

- **Le statut collectif** : il n'y a pas lieu de soumettre le personnel d'un même groupe au même statut collectif ; les filiales ne relèvent donc pas de la convention collective applicable à « l'association mère ».

Afin d'unifier le statut d'un groupement d'associations, les filiales peuvent adhérer à la convention collective de l'association dominante. L'adhésion rend alors cette convention collective obligatoire au sein de l'association adhérente, sous réserve que ses dispositions soient plus favorables que celles de la convention dont l'association relève légalement.

² Cass. Soc. 18 juillet 2000, n° 99-60.353.

L'association peut également envisager d'appliquer volontairement la convention collective applicable à l'association dominante. Dans ce cas, l'employeur peut décider de n'appliquer que partiellement cette convention, dont les dispositions devront être plus favorables que celles de la convention légalement applicable et ne concerneront que les seules relations individuelles de travail.

Les impacts sociaux de la reconnaissance du groupe associatif : les aspects individuels

- **L'épargne salariale** est en principe mise en place et fonctionne au niveau de l'entreprise. Toutefois, la participation ou l'intéressement peuvent être mis en place au sein d'un groupe. Une circulaire du 14 septembre 2005 a précisé que si les liens devant exister entre les entités composant le groupe ne sont pas nécessairement des liens en capital, il doit exister des liens financiers et économiques ayant une certaine importance et une certaine stabilité dans le temps.

La participation est un mécanisme permettant aux salariés de bénéficier d'une partie des profits réalisés par leur employeur. Elle est obligatoire dans les associations d'au moins 50 salariés dès lors qu'elles dégagent un bénéfice fiscal suffisant et qu'elles sont imposées au taux de droit commun. La mise en place de la participation dans le cadre d'un groupe, facultative, permet d'assurer une compensation équitable de la réserve spéciale de participation entre les salariés des différentes filiales.

L'intéressement consiste à verser aux salariés un complément de rémunération aléatoire et collectif, résultant d'une formule de calcul liée aux résultats ou aux performances réalisés par l'association. La mise en place d'un intéressement est subordonnée à la conclusion d'un accord. Si aucune condition liée à l'effectif n'est exigée, l'association doit avoir satisfait à ses obligations en matière de représentation du personnel. Les associations appartenant à un groupe peuvent conclure un accord d'intéressement dans le cadre du groupe. La circulaire du 14 septembre 2005 a précisé que le choix de l'intéressement de groupe suppose que le calcul d'au moins une partie de l'intéressement s'effectue au niveau du groupe et que la répartition se fasse entre l'ensemble des salariés.

- Le groupe peut permettre la mise en place d'une politique de mobilité. En premier lieu, le salarié peut être mis à disposition d'une autre association du groupe : un employeur envoie son salarié travailler temporairement au sein d'une autre association pour y accomplir sa mission. L'association d'origine reste l'employeur du salarié. La mise à disposition doit faire l'objet d'une convention entre l'employeur

et l'association d'accueil. Un avenant au contrat de travail, dont le contenu est légalement défini, doit être conclu. Pour ne pas pouvoir être considérée comme un prêt de main-d'œuvre illicite, cette opération ne doit donc pas avoir de but lucratif : l'association prêteuse ne peut facturer à l'association utilisatrice que la masse salariale et les frais professionnels liés aux salariés mis à disposition.



En second lieu, le salarié peut être transféré au sein d'une autre association appartenant au même groupe : le transfert du salarié a un caractère définitif. Ce changement d'employeur peut s'opérer soit par voie d'avenant, soit par la rupture du contrat d'origine, un nouveau contrat étant conclu.

- Le licenciement pour inaptitude : lorsqu'un salarié est déclaré inapte à reprendre l'emploi qu'il occupait précédemment, l'employeur est tenu de lui proposer un autre emploi approprié à ses capacités, compte tenu des conclusions écrites du médecin du travail, aussi comparable que possible à l'emploi précédemment occupé. La recherche de reclassement doit être effectuée non seulement au sein de l'association, mais également au sein du groupe, parmi les associations dont les activités, l'organisation ou le lieu d'exploitation lui permettent d'affecter tout ou partie du personnel.

La notion de groupe : présentation des comptes et transparence financière

Règles comptables, organisation et présentation des comptes

- En ce qui concerne l'organisation comptable et la présentation des comptes et des états financiers, les différentes structures du groupe étant juridiquement autonomes, elles devront elles-mêmes respecter cette autonomie ainsi que les règles qui leur sont propres. Cette distinction se fera en fonction de leur nature juridique selon qu'on est en présence d'associations, de fondations ou de sociétés commerciales. Mais il peut également s'agir de groupements, syndicats, sociétés civiles ou fonds de dotation.

La distinction observée pourra être la conséquence de règles applicables en fonction de leur activité. En effet, certaines activités réglementées exigent la mise en application de principes et méthodes comptables qui obéissent nécessairement au respect de certaines règles professionnelles ou sectorielles. C'est le cas par exemple pour les organismes gestionnaires d'établissements sociaux ou médico-sociaux (ESMS), d'activités de formation professionnelle continue, etc. Ces spécificités portent parfois sur l'ensemble du plan de comptes mis en œuvre ainsi que sur certains principes comptables particulièrement adaptés aux secteurs. C'est le cas, notamment, de la nomenclature M22 applicable aux ESSMS. Pour d'autres secteurs d'activité, les particularités ne portent que sur certains aménagements moins significatifs comme la mise en œuvre de règles d'évaluation, de règles de provisions ou de mentions à indiquer dans l'annexe aux comptes annuels.

Mais avant toute distinction sectorielle, il convient de préciser que le règlement comptable de base qui s'impose est celui portant application du Plan comptable général (CRC n°99-03). Ce sera le cas notamment pour toutes les entités fiscalisées aux impôts directs au régime de droit commun car il s'agit là d'un principe de base. Pour les associations, fondations et fonds de dotation, il sera fait application du plan comptable visant ces entités (CRC n°99-01) avec, en particulier, l'adjonction du compte d'emploi annuel des ressources pour les organismes qui font appel à la générosité du public au moyen de campagnes organisées à l'échelon national.

- La plupart du temps, les différentes entités qui composent un groupe entretiennent des relations plus ou moins nombreuses et étroites entre elles. Il s'agit, bien souvent, de partages de coûts et charges de fonctionnement (locaux, personnels, administration, etc.) ou relatifs à la mutualisation de moyens définis pour faciliter l'accomplissement de leurs missions respectives. Dans certains cas, c'est le rôle même de certaines entités du groupe que de gérer et répartir ces fonctions communes. Parfois, cette mission est confiée à une association, parfois à un groupement.

Quel que soit le schéma adopté, le groupe ainsi constitué devra être doté d'outils comptables et d'une organisation administrative suffisamment adaptée pour permettre de procéder à une affectation rationnelle et une répartition loyale des coûts ainsi partagés entre les entités. Le traitement de ces informations nécessite réalisme et rigueur car, tant pour des raisons

fiscales que liées au service d'intérêts qui peuvent être différents, l'autonomie des états financiers des entités du groupe doit être préservée. De plus, il est fréquent que le suivi et la gestion de ces informations partagées fassent l'objet par ailleurs d'un traitement analytique qui obéit à d'autres modèles d'affectation ou de répartition. Ceux-ci ne seront pas influencés par la différence des natures juridiques des entités concernées, relevant plutôt d'autres critères comme des secteurs géographiques, des silos d'activités ou d'opérations, ou autres caractéristiques propres au groupe pour servir sa stratégie et son développement.

Les besoins d'une présentation consolidée ou « combinée » du groupe associatif

- Dès lors qu'on est en présence d'un groupe associatif, le besoin d'une présentation financière globale devient nécessaire pour plusieurs raisons. En effet, il devient rapidement utile de pouvoir présenter une image globale du groupe à des fins de communication pour faire apparaître une dimension économique, une certaine puissance représentative dans un ou plusieurs secteurs d'activité, une dimension patrimoniale destinée à rassurer les tiers, qu'ils soient investisseurs, financeurs ou donateurs.

La présentation de comptes combinés est une technique similaire aux règles de consolidation rencontrées dans les groupes d'entreprises du secteur commercial ou des activités financières. Même si le vocable utilisé, issu de la traduction littérale du terme anglo-saxon, peut paraître maladroit, il définit ainsi la présentation financière consolidée d'entités n'ayant par définition pas de lien capitalistique entre elles. Dès lors, la logique qui contribuera à l'élaboration des comptes combinés d'un groupe est relativement libre. Elle pourra obéir à des critères contractuels qui seront définis et arrêtés dans le cadre d'une convention de combinaison intégrant les différentes entités qui composent le périmètre de combinaison.

Un règlement comptable spécifique (CRC n° 2002-12) « protège » en quelque sorte la dénomination de « comptes combinés », puisqu'il est précisé que seuls des comptes combinés dans le cadre d'une convention de combinaison préalablement établie peuvent porter cette dénomination et être publiés en tant que tels si l'organe de direction de l'entité combinante souhaite en assurer la publication et la diffusion.

- Une fois ce préalable franchi, l'exercice de combinaison ne présente pas de difficulté particulière en soi, dès lors qu'un plan comptable « groupe » est mis en œuvre et que les règles de combinaison sont définies et connues de toutes les entités invitées à la combinaison. A la sommation des différentes comptabilités, il convient d'appliquer l'élimination des opérations réciproques identifiées (refacturations intra-groupe, notamment) et prendre en compte les différents effets de seuils ou l'incidence de la combinaison dans le service des différents tableaux qui composent l'annexe des comptes combinés.
- Le choix de l'entité combinante n'est pas neutre. Il doit être judicieux et représentatif du « groupe » dans son ensemble en fonction de critères tels que son nom, son influence ou sa dimension financière. L'exercice de combinaison des comptes d'un groupe associatif étant optionnel, il est sans incidence et sans conséquence fiscale. Il permet ainsi d'avoir une approche économique plus fine dans la présentation des comptes en pratiquant, à cette occasion, une réévaluation libre du patrimoine complet du groupe ou encore, intégrer à son actif une possible évaluation des actifs immatériels qui le méritent. L'enjeu peut présenter un certain intérêt lorsque des entités détiennent quelques biens comptabilisés en valeur historique depuis de nombreuses années.
- L'exercice de combinaison peut toutefois se compliquer lorsque le périmètre intègre des entités qui elles-mêmes détiennent des participations financières dans d'autres entités ou filiales commerciales. Cette situation impose en effet de pratiquer au préalable un premier "palier" de consolidation avant d'intégrer ce sous-ensemble dans la combinaison globale du groupe. Et la situation se complique encore lorsqu'on est en présence d'intérêts minoritaires dont la situation doit être respectée et affichée.

Certification et publication des comptes combinés du groupe associatif

- Selon le degré de diffusion de l'information financière souhaité par l'organe dirigeant de l'entité combinante, la publication des comptes combinés peut être réservée à différents niveaux. Toutefois, lorsqu'il est décidé d'assurer la publication des comptes combinés, ceux-ci devront faire l'objet d'une certification établie par le commissaire aux comptes de l'entité combinante.

Cette position est destinée, encore une fois, à garantir les tiers de la qualité et de la transparence de l'information financière ainsi diffusée. Cette règle n'est pas neutre car, par voie de conséquence, l'opinion exprimée par le commissaire aux comptes porte indirectement sur l'ensemble des entités comprises dans la combinaison, incluant ainsi celles qui n'auraient pas fait individuellement l'objet d'une certification de leurs comptes. Soulignons ici que, lorsque le commissaire aux comptes de l'entité combinante est le même que celui des entités combinées, cela ne pose aucun problème d'accès aux informations de contrôle ayant présidé à l'expression d'opinion du professionnel.

Par contre, en cas d'intervention de commissaires aux comptes différents, les mêmes règles qu'en matière de comptes consolidés s'appliquent et le commissaire aux comptes d'une entité combinée est délié du secret professionnel vis-à-vis du commissaire aux comptes qui effectue des investigations au titre de l'entité combinante (et dans le seul cadre de ses diligences relatives au contrôle des comptes combinés). Précisons enfin que, contrairement aux consolidations applicables au secteur marchand, aucune disposition légale n'exigeant la publication de comptes combinés, la nomination d'un second commissaire aux comptes (co-commissaire aux comptes) n'est pas obligatoire.



La notion de groupe : une opportunité pour une gestion harmonieuse des contraintes fiscales

La structuration et le développement d'un groupe associatif sont souvent liés à des considérations opérationnelles, de gouvernance...

Mais ils peuvent aussi constituer une opportunité de clarifier et de sécuriser les différences de statut fiscal entre activités, voire de mettre en œuvre certains dispositifs fiscaux dans le cadre d'une démarche d'économie ou de rationalisation. La réalisation d'opérations communes entre entités ayant des statuts fiscaux différents est cependant porteuse de risques et nécessite de prendre des précautions.

Opportunités fiscales au sein d'un groupe associatif

Le groupe associatif permet :

- d'organiser la coexistence d'activités lucratives et non lucratives ;
- d'isoler une gestion immobilière dans un cadre fiscal avantageux ;
- d'apporter des solutions à des questions de capacité juridique.

- La coexistence au sein d'une structure associative d'activités à caractère lucratif et d'activités à caractère non lucratif au sens fiscal conduit, pour protéger le caractère non lucratif des secondes, à isoler les premières soit au sein d'un secteur distinct (sectorisation sans création d'une entité nouvelle), soit au sein d'une structure juridique distincte, filiale de l'association. Cette filialisation est notamment privilégiée lorsque la prépondérance des activités lucratives est susceptible d'entraîner la fiscalisation de l'ensemble au sein de l'association, en dépit d'une sectorisation.

La création d'une société commerciale filiale de l'association, généralement choisie en ce qu'elle permet la remontée de dividendes au profit de l'association, n'est cependant pas la seule solution. La création d'une entité associative entièrement fiscalisée est également possible. Ce choix a notamment du sens dès lors que l'activité n'a de caractère lucratif qu'au plan fiscal et n'a pas vocation à produire des résultats distribuables à l'association.

Ce peut être le cas par exemple lorsqu'une structure associative rend certains services à ses propres adhérents ainsi que des services à un public plus large. Afin de limiter la fiscalisation aux seuls services rendus aux non-adhérents, les activités peuvent être développées dans deux structures distinctes : l'une à caractère fermé rendant des services à ses seuls adhérents,

l'autre à caractère ouvert rendant des services à toute personne et donc fiscalisée. La création d'une entité juridique distincte (filiale ou non) permet ainsi de bien séparer les activités fiscalisées.

- L'organisation juridique des activités immobilières d'une association au sein d'une ou plusieurs sociétés civiles immobilières (SCI) est de nature à entraîner des conséquences au plan fiscal. En effet, les revenus locatifs de la SCI sont en principe soumis à l'imposition de chaque associé au prorata de sa participation. L'association, membre de la SCI, devrait donc être soumise à l'imposition à un taux réduit à 24% applicable aux revenus patrimoniaux si les activités de l'association relèvent du secteur non lucratif. Mais celle-ci ne s'applique qu'aux revenus de la location des immeubles bâtis et non bâtis dont l'association est propriétaire, et de ceux qui lui sont attribués en qualité de membre de sociétés immobilières de copropriété. De ce fait, les loyers perçus par la SCI se trouvent exonérés d'impôt sur les résultats. Bien que la réponse Beauguitte, qui admettait ce dispositif, n'ait pas été reprise dans le BOFIP, le texte sous-jacent que constitue l'article 206-5 du Code général des impôts demeure. La création d'une SCI, outre la spécialisation qu'elle apporte en matière immobilière, permet ainsi d'une part d'optimiser la fiscalité et d'autre part d'organiser une détention indirecte d'immeubles de rapport pour une association ne disposant pas directement de cette capacité.
- La capacité de percevoir des libéralités est réservée à des structures juridiques limitativement définies par les textes. Toutefois, une association qui ne dispose pas de cette grande capacité peut revendiquer un legs par l'intermédiaire d'une fédération dont elle est membre et qui dispose de cette capacité juridique. Ce faisant, l'association membre bénéficiera des conditions d'exonération de droits d'enregistrement, sous condition toutefois de respecter les critères de l'article 795 (2° et 4°) du Code général des impôts, notamment l'affectation des ressources :
 - soit à des œuvres scientifiques, culturelles ou artistiques à caractère désintéressé ;
 - soit à des œuvres d'assistance, à la défense de l'environnement naturel ou à la protection des animaux.

Ainsi, l'appartenance à une fédération reconnue d'utilité publique peut-elle donner accès aux libéralités dans un cadre d'exonération de droits d'enregistrement.

Risques fiscaux et précautions spécifiques au sein d'un groupe associatif

La fiscalisation d'une association peut résulter notamment de la nature de ses activités et prestations (champ concurrentiel) mais aussi des relations privilégiées qu'elle entretient avec une (des) entité(s) fiscalisée(s).

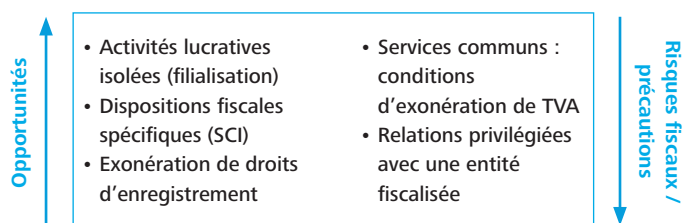
- Les services communs organisés au sein d'un groupe associatif, dans le cadre d'un groupement de moyens donnent lieu à facturation entre les entités. Ces prestations constituent a priori des activités relevant du champ concurrentiel, et donc assujetties aux impôts commerciaux. Elles peuvent toutefois bénéficier d'une exonération spécifique, prévue à l'article 261 B du Code général des impôts, au titre de la seule TVA, à condition que soient remplies certaines conditions, notamment :
 - le non-assujettissement ou l'exonération des activités exercées par les membres du groupement ;
 - et l'affectation aux membres de la part exacte leur incombant.

Lorsque des structures fiscalisées participent au groupe associatif et bénéficient des prestations rendues par le groupement de moyens, ce dernier se voit fiscalisé pour l'ensemble de ses activités.

- Ainsi, l'existence de relations privilégiées d'une association avec une entité fiscalisée, notamment une société commerciale, est de nature à entraîner la lucrativité de l'organisme associatif. Ces relations privilégiées peuvent résulter d'une complémentarité économique, commerciale, d'échanges de services... Peu importe que la structure associative entretienne ces relations privilégiées avec une société commerciale indépendante ou bien avec une entité fiscalisée du groupe associatif.

En particulier, les prestations rendues à des entités fiscalisées relèvent des activités considérées comme lucratives et ne peuvent donc bénéficier des dispositions de l'article 261 B du Code général des impôts présentées ci-dessus.

- Précisons que la multiplication des structures d'un groupe associatif conduisant à accroître le bénéfice des franchises, par exemple en matière de TVA ou en matière de taxe sur les salaires..., peut être source de risque fiscal, dès lors que pourrait être démontré le caractère artificiel de la structuration ainsi opérée, de nature à soutenir la thèse de l'abus de droit.



Bien que relevant en principe du champ des activités non lucratives, les associations sont assujetties aux impôts commerciaux pour certaines de leurs activités ainsi qu'à des impôts spécifiques (taxe sur les salaires, impôt société à taux réduit sur les revenus du patrimoine...).

La complexité des dispositifs fiscaux se voit en outre accrue dès lors que l'on se situe au sein d'un groupe associatif aux formes juridiques et aux régimes fiscaux variés. Une analyse d'ensemble, notamment fiscale, s'impose afin d'identifier les risques, mais aussi les opportunités d'économies possibles.



« Les éléments exposés dans la présente note d'information sont par nature génériques. Ils ne peuvent s'appliquer ou être transposés à toute situation sans analyse préalable ».

Deloitte fait référence à un ou plusieurs cabinets membres de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, société de droit anglais (« private company limited by guarantee »), et à son réseau de cabinets membres constitués en entités indépendantes et juridiquement distinctes. Pour en savoir plus sur la structure légale de Deloitte Touche Tohmatsu Limited et de ses cabinets membres, consulter www.deloitte.com/about. En France, Deloitte SA est le cabinet membre de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, et les services professionnels sont rendus par ses filiales et ses affiliés.

Deloitte
185, avenue Charles-de-Gaulle
92524 Neuilly-sur-Seine Cedex
Tél. : 01 40 88 28 00 - Fax : 01 40 88 28 28

© Janvier 2014 Deloitte Conseil, tous droits réservés - Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited
Studio graphique Neuilly