



ASSOCIATION DE GESTION  
DES PROFESSIONS LIBÉRALES AGRÉÉE

[www.agpla.org](http://www.agpla.org)

# Les différentes formes d'exercice des Professions Libérales

Édition Septembre 2016

## SIÈGE ET PERMANENCES

### SIÈGE RENNES

8 Place du Colombier  
BP 40415  
35004 RENNES CEDEX  
Tél : 02 99 31 89 22  
Fax : 02 99 30 28 54  
[agpla@agpla.org](mailto:agpla@agpla.org)

### QUIMPER

[quimper@agpla.org](mailto:quimper@agpla.org)

### VANNES

[vannes@agpla.org](mailto:vannes@agpla.org)

### SAINT-BRIEUC

[saint-brieuc@agpla.org](mailto:saint-brieuc@agpla.org)

### NANTES

[nantes@agpla.org](mailto:nantes@agpla.org)

### PARIS

[paris@agpla.org](mailto:paris@agpla.org)

### SAINT-LÔ

[saint-lo@agpla.org](mailto:saint-lo@agpla.org)

### LAVAL

[laval@agpla.org](mailto:laval@agpla.org)

### LE MANS

[lemans@agpla.org](mailto:lemans@agpla.org)

### TOURS

[tours@agpla.org](mailto:tours@agpla.org)

### AVIGNON

[avignon@agpla.org](mailto:avignon@agpla.org)

### BORDEAUX

[bordeaux@agpla.org](mailto:bordeaux@agpla.org)

### SAINT-ETIENNE

[saint-etienne@agpla.org](mailto:saint-etienne@agpla.org)

### CLERMONT-FERRAND

[clermont-ferrand@agpla.org](mailto:clermont-ferrand@agpla.org)



## PRÉAMBULE

La Commission Nationale de Concertation des Professions Libérales (CNCPL) définit le professionnel libéral comme étant une personne physique ou morale, exerçant, en toute indépendance, à titre individuel ou sous forme sociétaire, une activité civile par nature, qui s'analyse en une prestation de services à caractère intellectuel exigeant un niveau élevé de connaissances spécialisées et qui implique que la personne physique ou morale exerce son art ou sa science dans le respect des règles d'éthique, de confidentialité et de responsabilité professionnelle.

L'exercice en qualité d'entrepreneur individuel est, pour les professionnels libéraux, le mode d'exercice le plus répandu.

Certains professionnels (médicaux, paramédicaux, avocats...) peuvent faire le choix d'exercer leur activité en tant que remplaçant ou collaborateur. Ces deux statuts nécessitent toutefois la conclusion préalable d'un contrat entre les parties concernées.

Les professionnels libéraux ont également la possibilité de se regrouper sous forme de structure ayant pour but la mise en commun de leurs dépenses (contrat d'exercice à frais communs, SCM).

Ils ont, enfin, la possibilité d'exercer leur activité sous forme de société jouissant ou non de la personnalité morale. Les professionnels membres de ces structures mettent en commun leurs recettes et leurs dépenses (SEP, SDF, SCP ou encore SEL).

Il est parfois difficile de choisir le statut fiscal conforme aux attentes de ces professionnels et la structure juridique adéquate, tant les options qui se présentent aux créateurs professionnels libéraux sont nombreuses. Cette brochure livre une analyse, autant juridique que fiscale, des différentes formes d'exercice des professions libérales. Cet outil, fruit de notre expertise en matière de BNC, vous accompagnera, nous l'espérons, dans le choix de la structure à définir.

**L'ÉQUIPE DE L'AGPLA**

# SOMMAIRE

SCHÉMA INTRODUCTIF	2
--------------------	---

## PREMIÈRE PARTIE : ACTIVITÉ EXERCÉE À TITRE INDIVIDUEL

ENTREPRISE INDIVIDUELLE	5
AUTO-ENTREPRENEUR	7
REPLAÇANT	15
COLLABORATEUR	18
ENTREPRISE INDIVIDUELLE À RESPONSABILITÉ LIMITÉE	20
ENTREPRISE UNIPERSONNELLE À RESPONSABILITÉ LIMITÉE	24

## DEUXIÈME PARTIE : GROUPEMENTS DE MOYENS

CONTRAT D'EXERCICE À FRAIS COMMUNS	28
SOCIÉTÉ CIVILE DE MOYENS	29

## TROISIÈME PARTIE : GROUPEMENTS D'EXERCICE

CONVENTION D'EXERCICE CONJOINT	35
SOCIÉTÉ CRÉÉE DE FAIT	37
SOCIÉTÉ EN PARTICIPATION	41
L'ASSOCIATION D'AVOCATS	46
SOCIÉTÉ CIVILE PROFESSIONNELLE	48
SOCIÉTÉ D'EXERCICE LIBÉRAL	57
SOCIÉTÉ INTERPROFESSIONNELLE DE SOINS AMBULATOIRES	63

# PROFESSIONNEL LIBÉRAL

## RÉGIME JURIDIQUE

**ENTREPRISE INDIVIDUELLE et AUTO-ENTREPRENEUR**  
Plusieurs statuts possibles :  
- Installé  
- Remplaçant  
- Collaborateur

Nom propre    EIRL

**SOCIÉTÉ ASSOCIÉ UNIQUE**

EURL

SEL  
SOUS  
FORME  
D'EURL

CONVENTION  
D'EXERCICE  
CONJOINT

SDF

SEP

AARPI

SCP

SEL

**GROUPEMENT D'EXERCICE**

## GROUPEMENT DE MOYENS

CONTRAT D'EXERCICE À FRAIS COMMUNS

SCM

## RÉGIME FISCAL

IR

IR ⇨ OPTION IS POSSIBLE

IR

IR ⇨ OPTION IS POSSIBLE

IS

AUTO-ENTREPRENEUR  
(Professionnels RSI et CIPAV)

MICRO-BNC  
2042

RÉEL  
2035 si IR  
ou 2050 si IS

2050

SI DÉPASSEMENT DU SEUIL DE 10 %



# **PREMIÈRE PARTIE :**

**ACTIVITÉ**

**EXERCÉE**

**À TITRE**

**INDIVIDUEL**

# ENTREPRISE INDIVIDUELLE

## DÉFINITION

Mode d'exercice le plus courant en BNC, le choix de l'Entreprise Individuelle est pertinent lorsque les risques liés à l'activité sont restreints et les investissements limités.

## RESPONSABILITÉ

Le professionnel est responsable de ses dettes professionnelles sur l'ensemble de son patrimoine (professionnel et personnel).

☞ **Le choix du régime matrimonial est donc primordial en cas d'exercice en Entreprise Individuelle. Les professionnels ont cependant la possibilité d'établir une déclaration d'insaisissabilité.**

## CONSTITUTION

⇒ Dépôt d'une déclaration de début d'activité auprès du CFE compétent.

Activité	CFE compétent	Formulaire
Toutes activités	URSSAF	P0PL
excepté :		
- Agents Commerciaux	Greffe du Tribunal de Commerce Registre Spécial des Agents Commerciaux (RSAC)	AC0
- Artistes et Auteurs	URSSAF (+ Maison des Artistes ou Agessa)	P0PL

## RÉGIME FISCAL

Les professionnels exerçant leur activité en Entreprise Individuelle sont normalement soumis au régime de la Déclaration Contrôlée (Déclaration n° 2035).

Néanmoins, lorsque le montant de ses recettes est inférieur à 32 900 € de (2014 à 2016), le professionnel libéral peut bénéficier du régime Micro-BNC.

Subordonné au bénéfice du régime de la franchise en base de la TVA, le régime fiscal de la micro-entreprise est le régime applicable de plein droit lorsque les recettes annuelles n'excèdent pas **32 900 €** (de 2014 à 2016). Le maintien de ce dispositif reste ouvert,

- Pour les professions non assujetties à la TVA : maintient pendant les deux premières années de dépassement du seuil de 32 900 €, sans toutefois excéder 34 900 €
- Pour les professionnels assujettis à la TVA : maintient pendant les deux premières années de dépassement du seuil de 32 900 €, sans excéder 34 900 €, ainsi que la première année de passage à la TVA.



Toutefois, il semble opportun de s'assurer qu'une option au régime de la déclaration contrôlée ne soit plus avantageuse en terme de résultat (⇒ dépenses réelles supérieures à 34 % des recettes).

☞ **L'option pour le régime de la déclaration contrôlée est valable 2 ans et renouvelable par tacite reconduction. Ses effets continuent de s'appliquer tant que le contribuable se trouve placé dans le champ d'application du régime Micro-BNC.**  
**En cas de renonciation à l'option, il convient d'en avertir l'Administration Fiscale sur papier libre avant le 1<sup>er</sup> février de l'année suivant la période de 2 ans pour laquelle l'option avait été formulée ou reconduite.**  
**Dans ce cas, la renonciation produit ses effets dès le 1<sup>er</sup> janvier de l'année au cours de laquelle elle a été formulée.**

### COMPARATIF ENTRE MICRO-BNC ET DÉCLARATION CONTRÔLÉE

	<b>Micro-BNC</b>	<b>Déclaration contrôlée</b>
<b>Conditions</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bénéfice de la franchise en base de TVA (si activité soumise à la TVA) ou 1<sup>ère</sup> année d'assujettissement à la TVA</li> <li>- Recettes de l'année inférieures à 32 900 € de 2014 à 2016</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Année suivante celle de l'année de l'assujettissement à la TVA</li> <li>- Option possible si les recettes sont inférieures aux seuils. ⇒ Option valable 2 ans et renouvelable par tacite reconduction</li> </ul>
<b>Résultat</b>	= Recettes - (recettes x 34 %)	= Recettes - <b>Dépenses réelles</b>
<b>Assiette charges sociales</b>	Résultat forfaitaire (66 % des recettes)	Résultat réel
<b>Obligations</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Tenue d'un détail des recettes</li> <li>- Dépôt de la déclaration n° 2042-C-PRO</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Tenue d'une comptabilité complète</li> <li>- Dépôt de la déclaration n° 2035 et report du résultat sur la déclaration N° 2042-C-PRO</li> </ul>
<b>Avantages</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pas de déclaration à établir : simple report des recettes sur la déclaration N° 2042-C-PRO</li> <li>- Abattement forfaitaire de 34 % si les dépenses réelles sont inférieures à l'abattement, avec un minimum de 305 €</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Déduction des dépenses réelles (charges sociales, frais de voiture, location, fournitures de bureau, téléphone...)</li> <li>- Si Adhérent de l'AGPLA : Non Majoration de 25% du bénéfice et possibilité de réduction d'impôt pour frais d'adhésion et de comptabilité si option 2035</li> <li>- Imputation de l'éventuel déficit sur le revenu global</li> </ul>
<b>Inconvénients</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pas de possibilité de réduction d'impôt pour frais d'adhésion et de comptabilité</li> <li>- Exclusion de toute notion de déficit</li> <li>- Abattement forfaitaire de 34 % si les dépenses réelles sont supérieures à l'abattement, avec un minimum de 305 €</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Tenue d'une comptabilité complète</li> <li>- Etablissement de la déclaration N° 2035</li> <li>- Déduction des charges réelles si elles sont inférieures à 34 % des recettes</li> </ul>

# L'AUTO-ENTREPRENEUR

## DÉFINITION

Le régime auto-entrepreneur a pour but de faciliter la création d'entreprise, la détermination du bénéfice imposable ainsi que le calcul et le paiement des cotisations et contributions sociales, et de l'impôt sur le Revenu.

## BÉNÉFICIAIRES

Le bénéfice de ce régime est subordonné au bénéfice du régime Micro FISCAL et exclusivement réservé aux professionnels exerçant à titre **individuel** une activité artisanale, commerciale ou libérale.

Concernant les professionnels libéraux, **SEULS** les professionnels relevant du RSI ou de la CIPAV peuvent bénéficier de ce dispositif.

☞ **Les EIRL sont éligibles au régime auto-entrepreneur. Elles deviennent des AERL.**

## CONDITIONS RELATIVES AUX PERSONNES

### ■ Salarié de droit privé

3 cas de figure :

① Exercer l'activité en dehors du temps de travail (cumul intégral des 2 activités)

- L'activité indépendante doit être exercée en dehors des horaires de travail du salarié.
- Elle n'est pas soumise à une durée légale (pas de limitation d'horaires).

Juridiquement, le salarié est lié par des clauses :

- de loyauté (pendant le contrat de travail)
- d'exclusivité (cette notion est inopposable pendant 1 an, renouvelable 1 fois)
- de non-concurrence (après la rupture du contrat de travail)

Il est interdit de pratiquer une activité identique à celle de son employeur, sauf accord de ce dernier. L'activité d'auto-entrepreneur doit s'exercer en dehors des heures de travail salariées.

**Remarque : Arrêt maladie ou en congé parental à temps plein** : Les personnes en arrêt maladie ou en congé parental à temps plein ne sont pas autorisées à reprendre une activité, qu'elle soit salariée ou indépendante, dans la mesure où elles perçoivent des indemnités pour pallier la perte de leur salaire.

② Demander le bénéfice :

- d'un congé pour création d'entreprise
- d'un temps partiel pour création d'entreprise
- d'un congé sabbatique

### ③ Quitter son emploi

- Démission ⇒ Pas d'allocation du Pôle Emploi
- Rupture conventionnelle du contrat ⇒ maintien des allocations Pôle Emploi

#### ■ **Fonctionnaire :**

- Possibilité d'avoir une activité accessoire (circulaire n°2157 du 11 mars 2008)
  - Si temps plein ⇒ possibilité de cumuler les deux activités pendant 2 ans (renouvelable 1 an)  
⇒ possibilité de demander un temps partiel pour création d'entreprise pendant 1 an (renouvelable 1 an)
  - Si temps partiel imposé ⇒ simple information écrite préalable auprès de son Administration
- Demande de l'accord auprès de la commission de déontologie (délai d'un mois ⇒ 2 mois si dossier incomplet)**

#### ■ **Demandeur d'emploi :**

Trois choix s'offrent aux auto-entrepreneurs demandeurs d'emploi.

##### - Maintien des allocations chômage (ARE) :

- Pendant 15 mois maxi, dans la limite des droits restants
- Revenus (recettes-abattement micro) inférieurs à 70 % de son ancien salaire journalier de référence
- Nombre de jours non indemnissables = gains mensuels / salaire journalier de référence  
**Exemple :** Les revenus AE sont de 1 000 € nets, et le salaire journalier de référence est de 60 €. Le nombre de jours non indemnissables chaque mois est de 16 jours : 1 000 / 60.

##### - Versement d'un capital :

- Si bénéficiaire de l'ACCRE
- 50 % des droits restants, en 2 fois (création + 6 mois) ⇒ droits "chômage" minorés de l'aide versée par Pôle emploi si retour demandeur d'emploi sous 3 ans.

##### - Désinscription des listes de demandeur d'emploi, sans capital :

- Si retour demandeur d'emploi sous 3 ans : perception des reliquats de droits.

#### ■ **Retraité :**

##### - Cumul intégral :

Pour bénéficier du cumul intégral, le bénéficiaire doit respecter les conditions suivantes :

- être âgé d'au moins 65 ans (ou plus suivant réforme)  
OU avoir liquidé avant 65 ans sa retraite à taux plein.
- avoir liquidé **TOUTES** ses pensions Vieillesse, dans tous les régimes.

- Cumul plafonné :

Le cumul est plafonné si l'activité reprise est identique à celle ayant été exercée antérieurement, et donnant lieu au versement de la pension. Le résultat doit être, pour les professionnels BNC, inférieur ou égal au plafond annuel de la Sécurité Sociale.

Dans ce cas, le professionnel doit s'assurer, pour bénéficier du cumul et ne pas perdre le versement de ses pensions, que :

⇒ Revenu AE [**Recettes - (Recettes x 34 %)**] ≤ 1 plafond annuel SS pour les BNC

☞ **Attention donc au risque d'arrêt du versement des pensions.**

■ **Revenu de Solidarité Active :**

Pour bénéficier du cumul intégral, les allocataires du RSA doivent respecter les obligations suivantes :

- N'avoir **AUCUN** salarié
- Dépôt d'une déclaration des revenus trimestriels au RSA

**MICRO-SOCIAL**

■ **Conditions**

Le micro-entrepreneur est automatiquement placé sous le régime du micro social simplifié (auto-entrepreneur). En effet, depuis 2015 ce régime n'est plus optionnel.

Le micro social n'est ouvert qu'aux professionnels libéraux exerçant une activité relevant de la CIPAV ou du RSI.

☞ **Sont éligibles à ce dispositif les CRÉATEURS d'activité tels que définis à l'article R.242.16 alinéa 3 du code de la sécurité sociale. Ne sont pas assimilées à un début d'activité, ni la modification des conditions d'exercice, ni la reprise d'activité intervenue dans l'année de la cessation d'activité, ou l'année suivante.**  
*Cf. Circulaire N°2009/026 du Régime Social des Indépendants*

**Rappelons qu'en cas de début d'activité, il convient de proratiser les recettes sur 365 jours pour savoir si le régime micro-BNC est applicable.**

■ **Taux de cotisations**

Pour les professionnels libéraux, les taux de cotisations 2015 sont harmonisés et sont fixés, que les activités libérales relèvent du RSI ou de la CIPAV, à .

- 22,90 % en 2015
- 23,10 % en 2016

À ces cotisations s'ajoute la Contribution pour la Formation Professionnelle égale à 0,2 %.

## ■ Bénéficiaires de l'ACCRE

Depuis le 1er Mai 2009, les bénéficiaires de l'ACCRE bénéficient automatiquement du régime micro-social.

Sont exclusivement visés par le cumul de ces dispositifs, les créateurs ou repreneurs d'entreprise.

Afin de tenir compte des exonérations de cotisations dont bénéficient les titulaires de l'ACCRE, le taux du versement forfaitaire libératoire de ces derniers est réduit à :

- 25 % pour les 4 premiers trimestres civils d'affiliation (exonération de 75 %) ;
- 50 % pour les 4 trimestres suivants (exonération de 50 %) ;
- 75 % pour les 4 trimestres suivants (exonération de 25 %).

Les auto-entrepreneurs sont donc redevables des cotisations suivantes :

	<u>Période 1</u> Taux applicable jusqu'à la fin du troisième trimestre civil qui suit le début d'activité.	<u>Période 2</u> Taux applicable pour les quatre trimestres suivants	<u>Période 3</u> Taux applicable pour les quatre trimestres suivants	<u>Période 4</u> Taux à l'issu du cumul ⇒ taux normal de cotisation
Taux 2015	<b>5,8 %</b>	<b>11,5 %</b>	<b>17,2 %</b>	<b>22,9 %</b>



**Le dépassement des seuils de chiffre d'affaires du régime micro-BNC au cours du dispositif de cumul entraîne la perte du bénéfice de l'ACCRE.**

## ■ Validation des droits à retraite

Le **Décret n°2014-349 du 19 Mars 2014** abaisse le montant de revenu nécessaire à la validation d'un trimestre de retraite, de 200 heures de SMIC à **150 heures** de SMIC

Il convient donc, depuis le 1<sup>er</sup> Janvier 2014, et pour valider un trimestre, d'avoir cotisé sur un **revenu** équivalent à 150 fois le SMIC horaire, valeur au 1<sup>er</sup> Janvier soit 1 442 € (150 x 9,61 €) pour 2015, soit un montant de **chiffre d'affaires** 2015 de 2 185 € pour les professionnels libéraux (2 185 - (2 185 x 34 %) = 1 442 €).

Il convient donc, pour valider quatre trimestres, de déclarer un chiffre d'affaires 2015 minimal de 8 740 € pour les BNC.

## VERSEMENT LIBÉRATOIRE DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

Option supplémentaire ouverte aux professionnels libéraux ayant opté pour le régime micro-social, l'option pour le versement libératoire de l'IR permet à ses bénéficiaires de régler leur impôt sur le revenu sous forme de versements libératoires, égaux à un pourcentage des recettes encaissées le mois ou le trimestre précédent.

## ■ Conditions

L'option pour le versement libératoire de l'IR n'est ouverte qu'aux professionnels ayant opté pour le régime Micro-Social et dont le montant des revenus nets du foyer fiscal de N-2 (revenu fiscal de référence), pour une part du quotient familial, est **inférieur ou égal à la limite supérieure de la 3<sup>ème</sup> tranche du barème de l'IR de l'année N-1** (Pour une option en 2015 : 26 631 € pour le barème 2014 applicable aux revenus 2013, cette limite est majorée de 100% par part ou 50% par demi-part supplémentaire).

## ■ Délai d'option pour le versement libératoire de l'IR

### - Création d'activité :

Pour une application dès la première année d'activité, l'option est à formuler dans les trois mois suivants le début d'activité.

### - En cours d'activité :

L'option pour le régime du prélèvement libératoire de l'IR est à exercer pour le 31 Décembre de l'année, pour une application à compter du 1<sup>er</sup> Janvier de l'année suivante.

## ■ Taux de cotisations

Pour les professionnels libéraux, le taux du versement libératoire est de 2,2 %.

## ■ Prise en compte dans le revenu fiscal de référence

Il convient de porter le montant du Chiffre d'Affaires soumis au prélèvement libératoire de l'IR dans la case 5TE, 5UE ou 5VE - « Revenus Non Commerciaux Professionnels - AUTO-ENTREPRENEUR » de la déclaration n° 2042-C-PRO.

En effet, bien qu'il n'entraîne normalement pas une imposition supplémentaire, ce chiffre d'affaires, auquel il est appliqué un abattement forfaitaire de 34 %, doit être pris en compte dans les revenus imposables du foyer fiscal, afin de déterminer la tranche d'imposition du foyer.



**Il convient, également, de faire figurer les plus ou moins-values soumises à l'IR dans le régime de droit commun.**

## ■ Exonération de CFE

A compter de 2015, les auto-entrepreneurs ne bénéficient de l'exonération de CFE qu'au titre de la première année d'activité (sauf à n'avoir ni salarié ni recettes – cf BOI-IF-CFE-20-50-10 - § 20).

## PAIEMENT

### ■ Coût :

Différents paramètres sont à prendre en compte pour l'appréciation du taux de prélèvement total :

- Bénéfice ou non de l'ACCRE
- Option ou non pour le prélèvement libératoire de l'IR

### ■ Périodicité

		Mensuelle	Trimestrielle
<b>Début d'activité</b>	<b>Période</b>	De la date de début d'activité jusqu'à la fin du 3 <sup>ème</sup> mois civil qui suit le début d'activité	De la date de début d'activité jusqu'à la fin du trimestre civil qui suit le début d'activité
	<b>Paiement</b>	Dernier jour du mois suivant la date de déclaration	Dernier jour du mois suivant la date de déclaration
	<b>Exemple :</b> <i>Début d'activité le 1<sup>er</sup> Février</i>	Période : 01/02 au 30/05 Paiement : 30/06	Période : 01/02 au 30/06 Paiement : 31/07
<b>En cours d'activité</b>	<b>Période</b>	Mois concerné	Trimestre civil
	<b>Paiement</b>	Au dernier jour de chaque mois qui suit celui auquel le paiement se rapporte	1 <sup>er</sup> trimestre : 30/04 2 <sup>ème</sup> trimestre : 31/07 3 <sup>ème</sup> trimestre : 31/10 4 <sup>ème</sup> trimestre : 31/01/N+1
<b>Cessation d'activité</b>	<b>Période</b>	De la date de début du mois jusqu'à la date de cessation d'activité	Du début du trimestre civil jusqu'à la date de cessation d'activité
	<b>Paiement</b>	Dernier jour du mois suivant la date de déclaration	Dernier jour du mois suivant la date de déclaration
	<b>Exemple :</b> <i>Cessation d'activité le 17 Mai</i>	Période : 01/05 au 17/05 Paiement : 30/06	Période : 01/04 au 17/05 Paiement : 30/06

**Remarque :** En l'absence de chiffre d'affaires ou de recette, les auto-entrepreneurs doivent porter sur le formulaire déclaratif la mention « néant », en lieu et place du montant du chiffre d'affaires ou de recettes (Art. R 133-30-2 du Code de Sécurité Sociale)



**Les auto-entrepreneurs ont la possibilité de demander un changement de périodicité (mensuelle ⇔ trimestrielle). Pour un effet au 1<sup>er</sup> Janvier, cette demande doit être effectuée avant le 31 Octobre de l'année précédente.**

## OBLIGATIONS COMPTABLES

Étant bénéficiaires du régime Micro-BNC, les auto-entrepreneurs ont pour SEULE obligation la tenue d'un détail des recettes.

## SORTIE DU RÉGIME

### ■ Dépassement des seuils

#### - Chiffre d'affaires :

Le bénéfice du régime de l'auto-entrepreneur est subordonné au bénéfice du régime Micro-BNC (voir chapitre précédent)

- ⇒ Le régime Micro-Fiscal cesse de s'appliquer la 1<sup>ère</sup> année suivant celle d'assujettissement à la TVA ; ou, pour les non-assujettissables à la TVA, l'année de franchissement du seuil de 34 900 €, ou l'année suivant la 2<sup>ème</sup> année de dépassement du seuil de 32 900 € (sans excéder 34 900 €).
- ⇒ Le régime Micro-Social cesse de s'appliquer le 31 Décembre de l'année au cours de laquelle intervient la sortie du régime.
- ⇒ Le régime du versement libératoire cesse de s'appliquer le 1<sup>er</sup> Janvier de l'année au cours de laquelle intervient la sortie du régime. Les versements effectués seront déduits l'année suivante de l'impôt sur le revenu à payer.

#### - Revenu fiscal de référence :

Le versement libératoire implique que le revenu fiscal de référence de N-2 soit, pour une part du quotient familial, inférieur ou égal à la limite supérieure de la 3<sup>ème</sup> tranche du barème de l'IR de l'année N-1.

- ⇒ Le régime du versement libératoire cesse de s'appliquer à compter du 1<sup>er</sup> Janvier de la seconde année civile suivant celle du dépassement.

### ■ Absence de recettes

Le régime de l'auto-entrepreneur cesse de s'appliquer lorsque le professionnel ne perçoit aucune recette pendant une période de 24 mois civils ou de 8 trimestres civils consécutifs.

En cas d'absence de recette pendant la période précitée :

- ⇒ soit l'auto-entrepreneur cesse son activité et il doit adresser une déclaration de cessation d'activité au CFE,
- ⇒ soit il poursuit son activité et il peut rester dans le régime fiscal de la micro-entreprise en s'immatriculant, avec appels des cotisations sociales forfaitaires de base.

### ■ Cessation d'activité

Lors de la cessation d'activité, que celle-ci intervienne en cours d'année ou en fin d'année, le contribuable n'est redevable d'aucune charge sociale et d'aucun impôt sur le revenu



complémentaire au titre de l'activité professionnelle, autres que les sommes dues au titre du dernier mois ou du dernier trimestre d'activité.

☞ **Le passage en société entraîne un changement de statut juridique et donc, de fait, la cessation d'activité à titre individuel.**

### ■ Renonciation au régime

Il convient de dénoncer l'option, sur demande expresse à la caisse de base du RSI, avant le 31 Octobre de l'année précédant celle au cours de laquelle il souhaite revenir au régime de droit commun.

**Remarque :** Selon le portail de l'auto-entrepreneur, la dénonciation de l'option pour le régime micro-social simplifié doit être faite avant le 31 Décembre pour prendre effet au 1<sup>er</sup> Janvier qui suit.

☞ **Possibilité de dénoncer uniquement l'option pour le versement libératoire de l'IR (dans les mêmes délais).**

La dénonciation du régime de l'auto-entrepreneur n'entraîne pas l'option pour la déclaration contrôlée lorsque les recettes demeurent inférieures aux seuils.

- ⇒ Régime Micro-BNC de droit,
- ⇒ Option pour le régime de la déclaration contrôlée possible.

# REMPLAÇANT

## DÉFINITION

Constituent des rétrocessions de recettes et d'honoraires, les sommes versées par un titulaire conformément aux usages, de sa propre initiative et dans la cadre de la mission qui lui est confiée par son client, soit à un confrère, soit à une autre personne exerçant une profession libérale complémentaire à la sienne.



**Le remplaçant libéral n'est pas le salarié du professionnel qu'il remplace. Il est donc, bien que n'étant pas installé, considéré comme un travailleur indépendant.**

## OBLIGATIONS

- ⇒ Signature d'un contrat de remplacement.
- ⇒ Obligation d'immatriculation auprès de l'URSSAF, à effectuer dans les 8 jours qui suivent le premier remplacement.
- ⇒ Honoraires rétrocedés à déclarer sur la DAS 2, par le remplacé.



**Ne pas confondre contrat de remplacement et contrat de travail. Dans le contrat de remplacement, il n'existe pas de lien de subordination.**

- ⇒ Pour les médicaux et paramédicaux, le remplacement du titulaire n'est possible que pour la durée correspondant à l'indisponibilité du remplacé. Il y a donc interdiction, pour le remplacé, d'exercer son activité en même temps que le remplaçant. Par conséquent, selon le Code de la Sécurité Sociale, les remplacements doivent être ponctuels.



**Des redressements de TVA ont été appliqués sur la base de remplacements « de longue durée » (un seul contrat de remplacement sur plusieurs années) : requalification des honoraires en redevances de collaboration.**

## PARTICULARITÉS FISCALES

### ■ Généralités

- ⇒ Le remplaçant perçoit, pour le compte du titulaire, les règlements des patients. Le titulaire, après les avoir encaissés, lui reversera une rétrocession d'honoraires dans laquelle une quote-part correspondant à la mise à disposition des moyens matériels a été prise en compte.



Si les rétrocessions sont fixes, et non en proportion des recettes réalisées, l'URSSAF considère que le remplaçant ne supporte pas l'aléa économique de son activité, et le considère comme SALARIÉ.

⇒ Les honoraires rétrocedés viennent, sur la déclaration n° 2035, en diminution des recettes totales du remplacé. Ces honoraires sont imposables pour le bénéficiaire.



**Exemple : Durant la période pendant laquelle il s'est fait remplacer, un titulaire perçoit 2 500 €. Il reverse 70 % de rétrocessions à son remplaçant, soit 1 750 €.**

**Présentation sur la déclaration n° 2035 du titulaire (le remplacé) :**

<b>Ligne 1 (Recettes encaissées y compris les remboursements de frais)</b>	⇒	<b>2 500 €</b>
<b>Ligne 3 (Honoraires rétrocedés)</b>	⇒	<b>1 750 €</b>
<b>Ligne 4 (Montant net des recettes)</b>	=	<b>750 €</b>

**Présentation sur la déclaration n° 2035 du remplaçant :**

<b>Ligne 1 (Recettes encaissées y compris les remboursements de frais)</b>	⇒	<b>1 750 €</b>
--	---	----------------

⇒ Les honoraires rétrocedés n'entrent pas en compte pour l'appréciation du seuil du régime micro-BNC de 32 900 € (de 2014 à 2016) pour le remplacé.

⇒ La Contribution Économique Territoriale due par les professionnels libéraux remplaçants est établie au lieu du principal établissement mentionné sur leur déclaration fiscale professionnelle : il s'agit généralement du domicile. Toutefois, selon le Conseil d'Etat, il s'agit du lieu de remplacement où les recettes ont été prépondérantes dans l'année.



**Pour être imposables à la Contribution Économique Territoriale, les remplaçants doivent exercer leur activité de façon habituelle.**

⇒ Du fait de son statut, le professionnel libéral exerçant en qualité de remplaçant a très peu de charges de fonctionnement. Par conséquent, ses charges les plus courantes seront :

- Frais de déplacements
- Charges sociales
- Honoraires comptables

Le remplaçant peut donc se retrouver dans la situation d'avoir moins de 34 % de dépenses réelles. Le régime micro-BNC est alors plus avantageux.

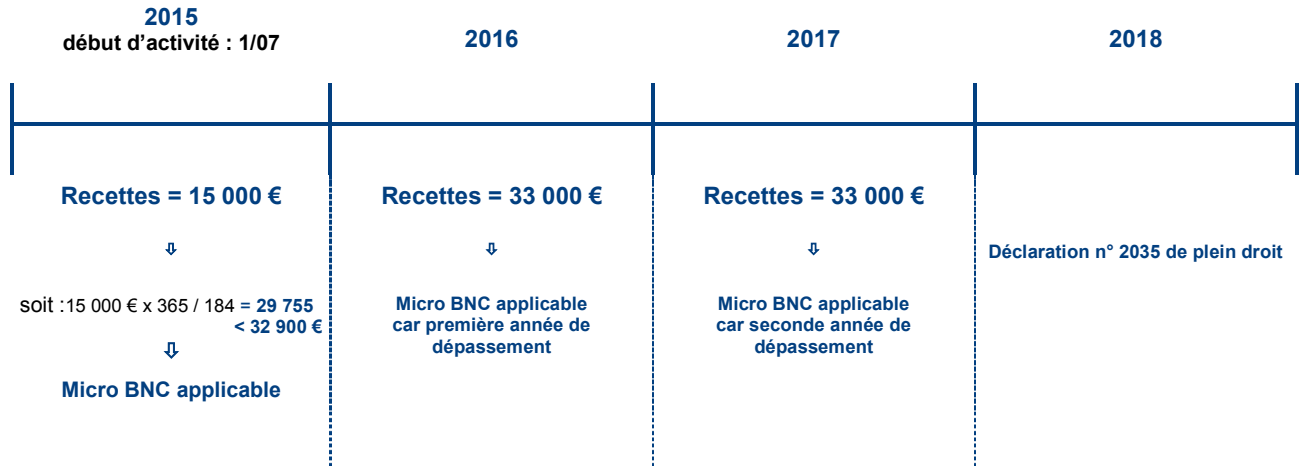
Le régime micro-BNC est applicable si les recettes encaissées ne dépassent pas le seuil de 32 900 € de 2014 à 2016.

En cas de création d'activité, la limite du chiffre d'affaires permettant de bénéficier du régime micro-BNC doit être ajustée au **prorata** du temps d'activité au cours de l'année civile considérée (365 jours).

À compter des revenus de 2015, les règles d'application du régime micro-BNC est harmonisé avec le fonctionnement de la franchise en base de TVA. Dès lors, il conviendra

de s'assurer que le chiffre d'affaires N-1 est inférieur au 1<sup>er</sup> seuil (32 900 € pour 2015) ou qu'il reste inférieur au 2<sup>nd</sup> seuil en N-1 et inférieur au 1<sup>er</sup> seuil en N-2.

Exemple :



## ■ Particularités propres aux médecins généralistes remplaçants

### - Particularités fiscales

- ⇒ Impossible, pour le remplaçant, de bénéficier de l'abattement de 2% représentatif des frais de représentation, réception, prospection, cadeaux professionnels, travaux de recherche, blanchissage, petits déplacements.
- ⇒ Possibilité de bénéficier de la déduction complémentaire de 3% lors de la première année d'installation avec possibilité de reporter cette déduction sur l'année civile entière qui suit celle de l'installation (si adhérent d'AGA en tant que remplaçant et si médecin conventionné du secteur I).

### - Particularités sociales

- ⇒ Non affiliation à la CARMF des médecins remplaçants **non** thésés OU non redevable de la Contribution Économique Territoriale et dont le revenu libéral est inférieur à 11 500 €.
- ⇒ Lorsqu'ils ne sont pas thésés, les médecins remplaçants ne peuvent pas contracter, et donc déduire, de cotisations sociales personnelles FACULTATIVES (**Loi Madelin**).  
En effet, la dispense d'affiliation à la CARMF fait échec à la déductibilité des cotisations Madelin.

***Cf. Réponse de l'Administration du 29 Décembre 2009***

# COLLABORATEUR

## DÉFINITION

Contrat par lequel un praticien met à la disposition d'un confrère les locaux et le matériel nécessaires à l'exercice de la profession, ainsi que généralement la clientèle qui y est attachée, moyennant une redevance, souvent en pourcentage sur les honoraires encaissés par le collaborateur.

## PARTICULARITÉS FISCALES

### ■ **Redevances de collaboration versées :**

- ⇒ Charges déductibles pour le praticien collaborateur.
- ⇒ Redevances à porter sur la ligne 16 « Location de matériel et de mobilier » et dans la rubrique BW « Dont redevances de collaboration » sur la déclaration N° 2035.

### ■ **Redevances de collaboration perçues :**

- ⇒ Recettes à caractère commercial qui devraient donc faire l'objet d'une imposition en BIC.



**L'Administration autorise le rattachement de ces redevances en BNC si elles ne représentent pas une part prépondérante des recettes totales.**

*Cf. Réponse KUCHEIDA - AN - 7 Juin 1999*

- ⇒ Ce rattachement des revenus BIC aux revenus BNC est, depuis le 1er Janvier 2012, prévu par l'article 155 du CGI
- ⇒ Redevances à porter en « Gains divers », ligne 6 de la déclaration n° 2035.

## TVA

Les redevances de collaboration perçues par le titulaire sont soumises à la TVA, sous réserve du bénéfice de la franchise en base de TVA de 32 900 € de 2014 à 2016.



**Il convient, pour l'appréciation de la franchise en base de TVA, de ne tenir compte que des recettes normalement soumises à la TVA. Ainsi, pour les médicaux et paramédicaux, le seuil de franchise en base est à apprécier en fonction des seules redevances perçues (les recettes exonérées de TVA perçues dans le cadre de l'activité principale étant exclues).**

*Cf. Réponse DGI Bercy du 12 Novembre 2007*

## **CONTRIBUTION ÉCONOMIQUE TERRITORIALE - CVAE**

Les redevances **perçues** par les titulaires majorent les recettes servant de base d'appréciation des seuils de 152 500 € et 500 000 €.

Les redevances **versées** par les praticiens collaborateurs sont déductibles des bases d'appréciation des seuils de 152 500 € et 500 000 € lorsqu'elles sont inscrites au poste "Location de Matériel - dont redevances de collaboration" (Déclaration n° 2035 A : cadre BW de la ligne 16).

**⇒ à déduire des recettes lors du calcul de la VAE (annexe n° 2035-E)**

## **RÉGIME JURIDIQUE**

La loi N°2005-882 du 2 Août 2005 en faveur des Petites et Moyennes Entreprises a légalisé le statut du collaborateur libéral. Cette loi prévoit notamment que le collaborateur pourra désormais constituer sa propre patientèle, parallèlement à l'exploitation de celle du titulaire. Le contrat de collaborateur libéral est, à peine de nullité, conclu par écrit et dans le respect des règles spécifiques à chaque profession. Il doit préciser notamment :

- la durée du contrat ;
- les conditions de l'exercice et sur ce point il conviendra notamment de préciser que désormais le collaborateur peut constituer sa propre patientèle ;
- les modalités de la rémunération ;
- les conditions et les modalités de rupture.

## DÉFINITION

Créé par la Loi n° 2010-658 du 15 Juin 2010, le statut d'Entrepreneur Individuel à Responsabilité Limitée (EIRL) a pour but de permettre aux entrepreneurs individuels d'affecter un patrimoine à leur activité professionnelle. Suite à la publication de l'Ordonnance n° 2010-1512 du 9/12/2010, le statut d'EIRL est applicable, et ce depuis le 1er Janvier 2011.

Ce statut s'adresse aussi bien aux entrepreneurs individuels déjà en activité qu'aux entrepreneurs créateurs.

## LE PATRIMOINE D'AFFECTION

Le statut d'EIRL prévoit que l'entrepreneur puisse établir une déclaration d'affectation de biens à un patrimoine professionnel. Cette possibilité constitue l'intérêt principal de ce statut puisqu'il permet de protéger son patrimoine personnel des créanciers professionnels.

### ■ Constitution

Les professionnels libéraux sont tenus d'effectuer le dépôt de leur déclaration d'affectation auprès du Greffe du Tribunal de Commerce du lieu de leur établissement principal.

Chaque entrepreneur sera limité au dépôt d'une seule déclaration de patrimoine. En cas d'exercice de plusieurs activités, cette déclaration unique pourra s'appliquer à l'ensemble des activités.

Depuis 2013, l'entrepreneur peut déclarer un patrimoine d'affectation pour chaque activité. Mais dans tous les cas, un même bien, droit, obligation ou sûreté ne peut entrer dans la composition que d'un seul patrimoine affecté, y compris lorsque ce bien est commun ou indivis.

### ■ Composition

Si, sur le principe, la déclaration d'insaisissabilité permet au professionnel de recenser le patrimoine protégé, la déclaration d'affectation présente l'intérêt de recenser le patrimoine saisissable par les créanciers professionnels.

Ce patrimoine est composé :

- des biens nécessaires à l'exercice de l'activité dont l'entrepreneur est propriétaire ;
- des biens que le dirigeant aura choisi d'inscrire au patrimoine affecté.

### ■ Évaluation

L'entrepreneur peut réaliser lui-même l'évaluation du patrimoine affecté.

Au delà d'une valeur supérieure à un seuil fixé par décret (30 000 €), l'entrepreneur doit obligatoirement faire appel à l'un des professionnels suivants pour l'évaluation du bien concerné :

- Expert-Comptable
- Commissaire aux Comptes
- Association de Gestion et de Comptabilité
- Notaire (uniquement pour les biens immobiliers)

☞ **Un acte authentique est obligatoirement établi par un Notaire en cas d'affectation d'un bien immobilier. Cet acte fait l'objet d'une publication au bureau des hypothèques. En cas d'affectation partielle d'un bien immobilier, les parties affectées et non affectées doivent faire l'objet d'une distinction dans un état descriptif de division conformément au Décret N° 2008-1086 du 23 Octobre 2008 (Art. 72).**

Lorsque la valeur déclarée d'un bien excède la valeur de son évaluation (établie par un professionnel ou par l'entrepreneur lui-même), l'entrepreneur est responsable pendant 5 ans de ses dettes professionnelles sur la totalité de son patrimoine, à hauteur de la différence entre les deux valeurs.

### ■ Déclaration

La déclaration du patrimoine d'affectation devra être déposée au greffe du Tribunal de Commerce, pour les professionnels libéraux et les auto-entrepreneurs.

Cette déclaration comporte :

- un état descriptif de la composition du patrimoine affecté : nature, qualité, quantité et valeur,
- l'objet de l'activité professionnelle exercée.

Cette déclaration doit être accompagnée, selon la situation :

- Du rapport du professionnel de la comptabilité
- et / ou
- De l'acte notarié et justificatif de la publication de cet acte au bureau des hypothèques.

☞ **L'arrêté du 29 Décembre 2010 prévoit en annexe, un modèle type de déclaration d'affectation de patrimoine et des modèles types d'accords du conjoint donnés à l'affectation d'un bien commun à l'activité professionnelle de l'EIRL.**

### ■ Le coût de la déclaration

<b>Coût Administratif :</b>	<b>Coût Juridique :</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>- Formalités : fixés par décret (56,16 €)</li><li>- Déclaration d'Affectation (gratuit si simultanée à la constitution de l'EIRL)</li><li>- Publication annuelle des comptes (7,80 €)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Notaire : honoraires fixés par décret (139,93 €)</li><li>- Professionnels de la comptabilité : honoraires libres</li></ul>



☞ L'Ordonnance n° 2010-1512 du 9/12/2010 prévoit qu'en cas de liquidation judiciaire, le patrimoine non affecté du professionnel sera préservé. Cette Ordonnance facilite également l'accès aux procédures de surendettement au titre du patrimoine non affecté du professionnel à condition que cette situation ne soit pas provoquée par des dettes professionnelles.

### ■ Créanciers professionnels

⇒ Garantie = patrimoine affecté de l'entrepreneur.

Effets pour :

- Les créances professionnelles, nées antérieurement à l'enregistrement de la déclaration d'affectation :

⇒ Déclaration opposable sous 2 conditions :

- Mention dans la déclaration de son opposabilité aux créanciers antérieurs.
- Les créanciers doivent être informés de la constitution du patrimoine affecté, en LRAR, dès le mois qui suit le dépôt de la déclaration d'affectation.

- Les créances professionnelles, nées postérieurement à l'enregistrement de la déclaration :

⇒ Déclaration opposable

### OBLIGATIONS

⇒ Ouverture d'un compte bancaire séparé exclusivement utilisé dans le cadre de l'activité professionnelle (**Art. L526-12 du Code de Commerce**).

⇒ Indiquer la mention « Entreprise Individuelle à Responsabilité Limitée » sur tous les documents professionnels, ou à défaut le sigle EIRL (**Art. L526-6 alinéa 3 du Code de Commerce**).

⇒ Établissement des documents comptables et imprimés fiscaux propres au régime d'imposition.

⇒ Comme pour les EURL : dépôt des comptes annuels auprès du greffe du Tribunal de Commerce.

☞ Ce dépôt permet ainsi d'actualiser la composition et la valeur du patrimoine affecté

### RÉGIME FISCAL

Le régime fiscal de l'EIRL est identique au régime fiscal de l'EURL. L'EIRL sera donc imposable à l'IR sauf en cas d'option pour l'IS (option irrévocable).

En tant qu'entreprise individuelle, l'EIRL peut, contrairement à l'EURL, bénéficier du régime fiscal de la micro-entreprise (sous réserve du respect des conditions sine qua non en terme de Chiffre d'Affaires).

☞ Les EIRL dont l'activité relève de la CIPAV et du RSI peuvent également bénéficier du régime de l'auto-entrepreneur.

### ■ Adhésion AGA

Les EIRL soumises à l'IR et exerçant une activité libérale peuvent adhérer à une Association de Gestion Agréée afin de bénéficier des avantages fiscaux (non majoration de 25 %, réduction d'impôt pour frais de comptabilité si recettes inférieures à 32 900 €,...

## RÉGIME SOCIAL

L'entrepreneur relève du régime social des Travailleurs Non Salariés, qu'il soit imposé à l'IR ou qu'il ait opté pour l'IS.

### ■ Assiette de calcul pour les EIRL soumises à l'IR.

⇒ Résultat (comme les autres professionnels à l'IR)

### ■ Assiette de calcul pour les EIRL soumises à l'IS

⇒ Rémunération

⇒ Part des revenus des Capitaux Mobiliers (dividendes) supérieure à 10 % de la valeur du patrimoine affecté à l'EIRL (ou 10 % du bénéfice annuel si celui-ci est supérieur)

*Cf. Art. L1316-3 du Code de la Sécurité Sociale*

## TRANSMISSION

### ■ Vente ou donation à une personne physique

⇒ Reprise du patrimoine et maintien de l'affectation dans le patrimoine professionnel de l'acquéreur ou du donataire.

### ■ En cas de vente ou apport à une personne morale

⇒ Transfert de propriété sans maintien de l'affectation dans le patrimoine de la société cessionnaire ou de la société bénéficiaire de l'apport

☞ Qu'elle soit physique ou morale, l'entité qui reçoit le patrimoine affecté devient débitrice des créanciers de l'entrepreneur EIRL (Art. L526-17 du Code de Commerce).

# ENTREPRISE UNIPERSONNELLE À RESPONSABILITÉ LIMITÉE

## DÉFINITION

Constituée par un associé unique, personne physique ou morale, l'Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée (EURL) a un statut similaire à celui de la SARL.

## OBLIGATIONS

### ■ Réserve légale

L'associé d'une EURL est tenu d'affecter une partie du bénéfice social au compte « Réserve Légale » (5% au moins de ce bénéfice). Cette obligation demeure jusqu'à ce que cette réserve atteigne au moins 10% du capital social.

### ■ Dépôt des documents au Greffe du Tribunal de Commerce

L'associé unique dispose d'un délai de 6 mois à compter de la clôture de l'exercice pour approuver les comptes sociaux. Les comptes devront ensuite être déposés au Greffe du Tribunal de Commerce dans le mois qui suit cette approbation.

Les EURL doivent, par ailleurs, respecter l'obligation de dépôt des comptes annuels posée par l'article 44-1 du décret du 23 mars 1967 (bilan et compte de résultat).

👉 Afin d'éviter une double détermination du résultat des EURL à l'IR, il semble intéressant d'opter pour le régime des créances acquises et des dépenses engagées pour l'établissement des comptes fiscaux.

### ■ Compte courant de l'associé

Le compte courant de l'associé d'une EURL ne peut normalement pas présenter un solde débiteur (*Cf. Art. L 223-21 du Code de Commerce*).

Il convient de comptabiliser les rémunérations de l'associé unique par l'intermédiaire d'un compte de charges du type « Rémunération du dirigeant » sous division d'un compte 641.

Cette rémunération, évidemment non déductible, est alors à réintégrer fiscalement sur l'annexe N°2035 B. En procédant ainsi, le compte courant d'associé n'est pas impacté.

## IMPOSITION

### ■ Régime fiscal

Une EURL exerçant une activité libérale, est imposée sur le revenu dans la catégorie des Bénéfices Non Commerciaux si l'associé unique est **une personne physique**. En effet, l'activité prédomine sur la forme juridique de la société.

Précisons que l'option pour l'imposition à l'IR des SARL de famille n'est pas ouverte aux titulaires de BNC.

Les SARL exerçant une activité BNC peuvent seulement opter pour leur imposition à l'IR au titre des 5 premières années (Art. 239 AB du CGI), et adhérer à une AGA.

Néanmoins, les EURL sont autorisées à exercer une option pour l'IS. L'option doit être exercée au plus tard avant la fin du troisième mois de l'exercice au cours duquel l'entreprise souhaite être soumise pour la première fois à l'IS. Elle peut être exercée avant le début de l'exercice.

Cette option est en principe irrévocable.

Lorsque l'associé unique est **une personne morale**, l'EURL est obligatoirement soumise à l'IS.

### ■ Régime de la déclaration contrôlée

Les EURL soumises à l'IR doivent établir obligatoirement une déclaration contrôlée (déclaration N°2035).

Le dépôt de la déclaration contrôlée doit être accompagné des annexes :

- 2035 F « Composition du capital social »,
- 2035 AS « Répartition des résultats entre les associés » ou cadre III de la 2035 suite (page 3).

Étant soumises de plein droit au régime de la déclaration contrôlée, les EURL sont donc exclues du régime micro-BNC.

Par extension, la réduction d'impôt pour frais d'adhésion AGA et de comptabilité, réservée aux professionnels soumis à la 2035 **sur option**, ne leur est pas applicable.

☞ **En BNC, l'exercice comptable coïncide avec l'année civile, la clôture de celui-ci a donc lieu au 31 Décembre.**

### ■ Option créances - dettes

⇒ Compte tenu de l'obligation de dépôt des comptes annuels, il semble opportun que la société opte pour la tenue d'une comptabilité d'après le régime Créances-Dettes.

Cette option doit être exercée avant le 1<sup>er</sup> février de la première année au titre de laquelle le professionnel souhaite bénéficier de ce régime optionnel. Dans le cas d'une première année d'activité, l'option peut être formulée jusqu'à la date limite prévue pour le dépôt de la déclaration.

☞ **En comptabilité Créances-Dettes, les professionnels libéraux ont la possibilité de constituer des provisions pour créances douteuses ou litigieuses et des provisions pour investissement liées à la participation des salariés. Toutefois, l'administration refuse la déduction des provisions pour risques et charges. Néanmoins, il est admis que le professionnel libéral puisse déduire ses charges à payer du trimestre en cours (charges sociales personnelles, frais de personnel).**

## ■ Adhésion AGA

Les EURL soumises à l'IR et exerçant une activité libérale doivent adhérer à l'AGPLA afin de bénéficier des avantages fiscaux (non majoration de 25 %,...)

Pour les SARL ayant opté à l'IR (Art. 239 AB du CGI) : ⇒ Adhésion AGA pour avantages fiscaux

## ASSOCIÉS

### ■ Statut

Comme tout associé d'une société relevant du régime fiscal des sociétés de personnes, l'associé d'une EURL est imposé à l'IR à raison des bénéfices sociaux.

⇒ Sa rémunération ne constitue pas une charge d'exploitation mais une attribution du bénéfice de la société.

Lorsque l'EURL a opté à l'IS, le statut de l'associé est celui du gérant majoritaire de SARL.

⇒ Sa rémunération est déductible du bénéfice social et imposable dans la catégorie des traitements et salaires.

*Cf. Art. 62 du CGI*

### ■ Responsabilité

La responsabilité de l'associé unique est, en principe, limitée au montant de ses apports. Il existe toutefois de nombreuses exceptions :

- ⇒ Engagement financier incohérent avec les exigences économiques du projet
- ⇒ Faute de gestion
- ⇒ Demande d'une caution personnelle par les établissements financiers
- ⇒ Limitation écartée en cas de redressement ou liquidation judiciaire

### ■ Régime social

⇒ La fonction de gérant est occupée par l'associé unique

Dans ce cas l'associé relève du régime des TNS.

⇒ La fonction de gérant est occupée par un tiers

Dans ce cas l'associé relève du régime des TNS à condition qu'il exerce une activité professionnelle réelle au sein de la société.

Le gérant non associé est quant à lui normalement titulaire d'un contrat de travail et relève donc du régime général des salariés.

# **DEUXIÈME PARTIE :**

## **GROUPEMENTS**

**DE**

**MOYENS**

# CONTRAT D'EXERCICE À FRAIS COMMUNS

## DÉFINITION

Ce contrat a pour but la seule mise en commun de certaines dépenses professionnelles sans partage des honoraires. Chaque partie exerce son activité professionnelle individuellement et perçoit donc directement les honoraires liés aux prestations qu'elle effectue.

## LE CONTRAT

Le Contrat d'Exercice à Frais Communs n'est pas constitutif d'une société même s'il s'apparente par son objet à la Société Civile de Moyens.

⇒ Son organisation est plus souple qu'une SCM (objet plus large).

Principales clauses du contrat :

- modalités de mise en commun et d'utilisation des moyens ;
- répartition des charges ;
- sort des biens acquis en indivision ;
- durée et causes d'extinction du contrat.

## IMPOSITION DES REVENUS

Ce contrat n'entraîne aucune conséquence fiscale particulière, chaque partie étant soumise personnellement à l'impôt sur son résultat.

La limite de 32 900 € (de 2014 à 2016), pour l'application du régime micro-BNC, est appréciée individuellement.

☞ Il convient de joindre, en annexe à la déclaration de chaque associé, un état détaillant les charges communes et leurs quotes-parts rapportées sur la déclaration.

## TVA

Normalement non assujetti à la TVA, la répartition des dépenses doit cependant être effectuée très exactement en fonction des dépenses réelles engagées.

⇒ En cas de répartition forfaitaire : imposition à la TVA.

☞ La mise à la disposition, par un associé, de locaux meublés ou d'installations professionnelles, à ses co-contractants, constitue une opération passible de la TVA (location de locaux nus ⇒ non imposable à la TVA, sauf option).

## CONTRIBUTION ÉCONOMIQUE TERRITORIALE

Elle est établie individuellement au nom de chaque associé.

# SOCIÉTÉ CIVILE DE MOYENS

## DÉFINITION

L'objet de la SCM est la mise en commun du personnel, du matériel, des locaux et de tous les autres éléments nécessaires à l'exercice de l'activité de ses membres qui conservent par ailleurs leur indépendance.

La SCM ne peut exercer elle-même la profession. Il n'y a pas de partage de la clientèle.

La SCM étant constituée librement, la répartition des frais généraux se fait conformément à l'accord intervenu entre les associés (*Cf. Cass. Civ 25-2-1992*).

Les associés, personnes physiques ou personnes morales indéfiniment et conjointement responsables, ne peuvent être que des membres d'une profession libérale.

## FONCTIONNEMENT

La SCM ayant pour objet la mise à disposition de moyens nécessaires pour l'exercice de la profession de ses associés, son activité peut être assimilée à une activité de fournitures de services, ce qui devrait entraîner son assujettissement à l'IS.

Toutefois, l'article 239 Quater A du CGI précise qu'une SCM n'est jamais soumise à l'IS, même si celle-ci adopte le statut de coopérative ; elle ne doit cependant pas s'écarter de son objet légal c'est à dire la mise à disposition de moyens pour les associés.

☞ Bien qu'aucune option pour l'IS ne soit possible (*Art 239, I CGI*), les SCM peuvent être assujetties à l'IS si elles mettent des moyens à la disposition de tiers non associés moyennant rémunération, mais uniquement, selon l'Administration, lorsque ces opérations représentent plus de 10% des recettes totales (*BOI-IS-CHAMP-20-10-20 § 20*).

## IMPOSITION

### ■ Obligations déclaratives

- ⇒ Dépôt d'une déclaration N° 2036 au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1<sup>er</sup> Mai de chaque année.
- ⇒ Présentation d'un bilan si CA > 54 000 €, sauf pour les SCM composées exclusivement de membres titulaires de BNC qui en sont dispensées.

### ■ Détermination des résultats

Les associés peuvent déduire du bénéfice réalisé dans le cadre de leur activité professionnelle les sommes versées à la SCM en l'acquit des dépenses nécessitées par l'exercice de leur profession. Ne sont donc pas déductibles les sommes versées à titre d'apport pour l'acquisition d'immobilisations ou d'avances en compte courant afin de constituer un fond de trésorerie.

La déduction est limitée au montant des remboursements réellement effectués par l'associé.



☞ **Cas particulier des Médecins pratiquant la déduction forfaitaire de 2 % :**  
**Les frais de réception de la SCM doivent apparaître sur la 2036. Par contre, ils ne peuvent pas être comptabilisés en charges dans la comptabilité des associés optant pour le forfait de 2% (à comptabiliser dans le compte de l'exploitant «108 000»).**

⇒ **SCM composée exclusivement de membres titulaires de BNC :**

Bénéfice social déterminé suivant les règles applicables en matière de BNC dans le cadre du régime de la déclaration contrôlée.

- ⇒ comptabilité d'encaissement,
- ⇒ tenue d'un livre-journal et d'un registre des immobilisations.

☞ **Possibilité d'opter pour le régime Créances-Dettes même si tous les associés sont imposables au titre des BNC.**

Dépôt d'une déclaration N° 2036 obligatoire quel que soit le montant des recettes réalisées par la SCM.

Si les associés sont imposés à titre personnel selon le régime de la déclaration contrôlée, la quote-part du résultat de la SCM doit être ajoutée ou retranchée (selon qu'il s'agisse d'un bénéfice ou d'un déficit) de leur propre résultat fiscal sur la 2035.

Si les associés sont imposés à titre personnel selon le régime micro-BNC, la fraction du résultat de la SCM ne doit pas être prise en compte pour la détermination de leurs revenus personnels, mais doit être déclarée séparément sur la 2042 sous la rubrique « Revenus non commerciaux professionnels – Régime de la déclaration contrôlée ». Par contre, leur quote part de charges n'est pas déductible des recettes.

⇒ **SCM composée de membres titulaires de BNC et de membres titulaires de BIC :**

Double détermination du résultat de la société.

- ⇒ imputation de charges et d'un résultat « Recettes-Dépenses » aux associés BNC.
- ⇒ imputation de charges et d'un résultat « Créances-Dettes » aux associés BIC.

■ **Imposition des plus-values :**

Les plus ou moins-values professionnelles constatées par la SCM à l'occasion de la cession de ses immobilisations sont déterminées dans les conditions de droit commun.

- Application de l'article 151 septies du CGI :

L'appréciation du seuil d'exonération des plus-values réalisées par une SCM est opérée en tenant compte du montant global des recettes de la société c'est-à-dire :

- remboursements des frais et charges supportés pour le compte des associés,
- sommes reçues des tiers non associés à raison d'opérations à caractère commercial.

**Cf. BOI-BNC-SECT-70-20 § 170**

Pour l'associé, il convient, pour apprécier l'application de l'article 151 septies, de cumuler ses recettes personnelles à la quote-part des recettes en provenance de tiers non associés de la SCM

**Cf. BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20 § 640**

- Application de l'article 151 septies B du CGI aux cessions d'immeubles
- Parts de SCM au niveau de l'associé :
  - ⇒ Éléments d'actif par nature pour les titulaires de BNC (**Art 93-5 du CGI**).
  - ⇒ Les frais d'acquisition de ces parts sont déductibles
  - ⇒ La plus-value dégagée lors de la cession des parts est imposable dans le régime des plus-values professionnelles.

## TVA

L'article 261 B du CGI exonère de la TVA **les services rendus par la SCM à ses associés** à la double condition que :

- ces services concourent directement et exclusivement à la réalisation d'opérations exonérées ou exclues du champ d'application de la TVA,
- les sommes réclamées aux associés correspondent exactement à la part leur incombant dans les dépenses communes.

☞ **La répartition des dépenses de la SCM en fonction des honoraires des associés n'est pas qualifiée de « clé de répartition » valable et fait donc échec à l'exonération de TVA**

### ■ **Conditions d'exonération à la TVA**

- Les associés doivent exercer une activité exonérée

Certains associés peuvent être redevables de la TVA pour certaines de leurs opérations. La SCM continue de bénéficier de l'exonération de TVA dès lors que, au niveau de l'associé, les recettes donnant lieu au paiement de la taxe sont inférieures à 20 % des recettes totales.

**Cf. BOI-TVA-CHAMP-30-10-40 § 70**

- Services rendus à des tiers

Selon l'Administration, lorsque la SCM rend des services à des tiers, il est admis que l'exonération de TVA soit maintenue pour les services rendus aux associés à condition qu'elle soumette les prestations des tiers à la TVA, dans les conditions de droit commun.

Toutefois, selon l'Administration, si les recettes provenant des tiers, pour un service déterminé, sont supérieures ou égales à 50 % du montant total des recettes pour cette prestation, la SCM doit soumettre à la TVA l'ensemble des recettes afférentes à cette prestation, **y compris celles réclamées en remboursement aux associés.**

**Cf. BOI-TVA-CHAMP-30-10-40 § 140**

Selon le Conseil d'Etat, une SCM ne perd pas le bénéfice de l'exonération prévue à l'article 261 B du CGI pour les services rendus à ses associés lorsqu'elle rend des services à des tiers. Ces dernières prestations sont seulement soumises à la TVA dans les conditions de droit commun.

Le Conseil d'Etat ne fixe pas de seuil au-delà duquel les services rendus à des tiers font perdre le bénéfice de l'exonération pour les services rendus aux associés.

**Cf. CE du 8 Juillet 2002 - N°212867**

☞ **Pour être exonérés de TVA, les services rendus doivent concourir directement et exclusivement à la réalisation d'opérations exonérées ou exclues du champ d'application de la TVA.**

- Sommes réclamées aux associés :

Les sommes réclamées aux associés doivent correspondre exactement à la part leur incombant dans les dépenses communes.

### ■ Obligations déclaratives

- En cas d'imposition à la TVA :

- ⇒ Dépôt d'une déclaration 2036
- ⇒ Imposition selon le régime simplifié
- ⇒ Versement d'acomptes trimestriels
- ⇒ Dépôt d'une CA12 chaque année.

- En cas d'exonération :

- ⇒ Dépôt d'une déclaration 2036 uniquement.

## CONTRIBUTION ÉCONOMIQUE TERRITORIALE

### ■ Principe

Les SCM sont imposables en leur nom propre dans les conditions de droit commun.

Il convient de préciser que chaque associé reste imposable à la CET dès lors qu'il exerce une activité imposable.

***Cf. BOI-IF-CFE-10-10-10 § 50***

Par ailleurs, en application de l'article 1586 ter du CGI, l'assujetti à la CVAE se définit selon les mêmes principes que l'assujetti à la CFE.

### ■ Taxation

- ⇒ **Au nom de la SCM :**

Les bases taxables de la SCM à la CFE comprennent la valeur locative des locaux à usage non privatif des membres de la SCM dont elle assure la gestion et l'entretien (local secrétariat, salle d'attente servant à tous les associés, ...).

***Cf. BOI-IF-CFE-20-20-10-10 § 50***

- ⇒ **Au nom des associés :**

Les bases taxables de chaque membre de la SCM à la CFE correspondent à la valeur locative des seuls locaux dont chacun a la jouissance (bureau personnel, salle d'attente personnelle,...).

Les SCM composées exclusivement d'associé(e)s bénéficiant d'une exonération Permanente de Contribution Économique Territoriale, et donc de Cotisation Foncière des Entreprises (sages-femmes notamment), **ne bénéficient pas** de l'exonération liée à l'activité de ses membres.

La SCM doit donc s'acquitter de cette Cotisation.

L'exonération permanente de ses associé(e)s n'est alors que partielle ...

***Cf. Réponse de l'Administration du 20 Novembre 2012***

### ■ Obligations déclaratives


Pour l'imposition à la CFE, deux catégories de situations donnent lieu au dépôt d'une déclaration :

**- En cas de création ou de changement d'exploitant :** l'imprimé 1447-C est à déposer au plus tard le 31 décembre de l'année de création ou de changement.

**- Lorsque la consistance des locaux a varié ou que l'un des éléments a été modifié au cours de la période de référence :** l'imprimé 1447-M est à déposer au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er Mai de l'année précédant celle de l'imposition à la CFE.

***Cf. BOI-IF-CFE-30***

Lorsqu'un associé d'une Société Civile de Moyens est assujetti à la CVAE à titre personnel (recettes provenant d'une activité imposable à la CVAE supérieures à 152 500 €), les charges communes qu'il rembourse au groupement constituent un paiement de services extérieurs déductible de la valeur ajoutée (*Rappel : Imposition réelle seulement si recettes supérieures à 500 000 €*).

 **À noter : l'AGPLA met à votre disposition, sur son site internet, un document Excel de retraitement de ces données.**

### **LOCATION D'UN IMMEUBLE A LA SCM PAR L'UN DE SES ASSOCIES**

- ⇒ Réintégration du local dans le patrimoine privé de l'associé ;
- ⇒ Imposition des loyers en Revenus Fonciers ;
- ⇒ Charges d'intérêts et amortissements afférents à ce local non déductibles des BNC.

***Cf. CE n°208672 du 6 Avril 2007***

### ■ Crédit d'Impôt Compétitivité Emploi :

Lorsque la SCM emploie des salariés, le calcul du CICE doit être effectué au niveau de la SCM qui établit par ailleurs une déclaration n° 2079-CICE-SD (⇒ **répartition du crédit d'impôt entre les associés**).

Au niveau de l'associé : établissement d'une 2079-CICE-SD uniquement si salariés à titre personnel (⇒ **dispense dans le cas contraire**).

***Cf. BOI-BIC-RICI-10-150-40 § 100***

 **Plus de détails dans notre brochure spécifique à la « Société Civile de Moyens »**

# **TROISIÈME PARTIE :**

## **GROUPEMENTS**

## **D'EXERCICE**

# CONVENTION D'EXERCICE CONJOINT

## DÉFINITION

Dans le cadre d'une Convention d'Exercice Conjoint, il y a mise en commun des charges professionnelles et des honoraires.

D'un point de vue juridique, elle peut être assimilée à une société créée de fait.

## FONCTIONNEMENT

Chaque partie perçoit personnellement les honoraires des actes professionnels qu'il accomplit, lesquels sont ensuite mis en commun. La mise en commun des honoraires est réalisée par une clause d'égalisation des recettes par laquelle les contractants conviennent de répartir entre eux tout ou partie des honoraires que chacun perçoit individuellement. Cette clause doit déterminer les honoraires qui entrent dans la masse commune et préciser les modalités de répartition.

Les dépenses relatives au fonctionnement du cabinet sont mises en commun, seuls les frais professionnels **personnels** restent à la charge individuelle des parties (charges sociales personnelles,...).

Les investissements peuvent être faits en commun ou individuellement.

⇒ Répartition du résultat en fonction des clauses du contrat.

☞ **La Convention d'Exercice Conjoint est particulièrement utilisée par les professions médicales et paramédicales.**

### ■ **Clause d'Égalisation des recettes**

Lorsque le contrat de groupe ou d'association prévoit une simple égalisation des recettes portant sur une faible proportion des honoraires, il y a lieu d'admettre qu'il n'est pas constitutif d'une société de fait.

A titre de règle pratique, cette condition est considérée comme remplie lorsque la clause d'égalisation porte sur une fraction n'excédant pas 10 % des honoraires perçus par chacun des membres du groupe ou de l'association

***Cf. BOI-BNC-DECLA-10-10 § 320***

## IMPOSITION

La déclaration n° 2035 est établie au nom de la Convention d'Exercice Conjoint. Les parties sont imposées à l'Impôt sur le Revenu pour la quote-part du bénéfice leur revenant (minoré des charges professionnelles personnelles).

☞ **C'est au groupement qu'il appartient d'adhérer à une Association de Gestion Agréée et non pas aux associés.  
Les associés doivent quant à eux adhérer à une AGA s'ils perçoivent directement et personnellement d'autres recettes.**

## TVA

L'exonération de TVA dont bénéficient les professions médicales et paramédicales est maintenue.

## CONTRIBUTION ÉCONOMIQUE TERRITORIALE

Imposition au nom de la convention d'exercice conjoint (au même titre que les SCP, SDF ou SEP).

# SOCIÉTÉ CRÉÉE DE FAIT

## DÉFINITION

La société créée de fait résulte du comportement de personnes qui, sans en avoir pleinement conscience, se traitent entre elles et agissent à l'égard des tiers comme de véritables associés.

Généralement, il y a mise en commun des recettes et des dépenses (si mise en commun des dépenses uniquement ⇒ SDF de moyens).

Ne jouissant pas de la personnalité morale, la SDF est imposable selon les mêmes règles que les sociétés en participation.

***Cf. BOI-BIC-CHAMP-70-20-60 § 20***

## RÉGIME JURIDIQUE

### ■ Conditions d'existence

⇒ Conditions de validité de tout contrat : Consentement, capacité, objet, cause.

Une SDF est considérée comme existante lorsqu'il y a réunion des trois éléments caractéristiques du contrat de société :

- Apports (en capital ou en industrie)

Chaque membre doit participer effectivement aux apports, effectués sous forme d'apports en capital ou en industrie uniquement. En effet, les apports en nature ne sont pas valides sur le plan juridique dans la mesure où, n'ayant pas la personnalité morale, la SDF est dépourvue de patrimoine propre.

☞ **Fiscalement, les Sociétés De Fait sont imposables selon les mêmes règles que les Sociétés En Participation (Art. 238 bis L du CGI). Celles-ci sont donc dans l'obligation d'inscrire à l'actif, les biens dont les associés ont mis la propriété en commun.**

***Art. 238 bis M du CGI***

- Participation à la direction et au contrôle de la société (affectio societatis)

Les associés participent à la gestion de l'entreprise et exercent effectivement leur activité pour un compte commun.

Ils doivent également avoir la volonté de collaborer ensemble, sur un pied d'égalité, à la poursuite de l'œuvre commune.

☞ **Critères de participation à la gestion de l'entreprise :**

- possibilité d'engager la société sans limite.
- pouvoir de contrôle.



#### - Participation aux résultats

La répartition des bénéfices est effectuée selon les modalités convenues entre les associés. Les clauses léonines sont interdites dans un contrat de société français.

⇒ la présence d'une telle clause dans le contrat n'entraîne pas la nullité du contrat mais celle-ci est réputée non écrite (**Cf. Art. 1844-1 Al 2 du Code Civil**)

En cas d'absence d'accord, la répartition est proportionnelle au montant des apports. En cas d'impossibilité de détermination du montant des apports, le partage est effectué par parts égales.

La participation aux pertes est obligatoire.

La simple répartition des charges entre les associés ne constitue pas, à elle seule, une participation effective aux résultats.

**Cf. BOI-BIC-CHAMP-70-20-60 § 50**

☞ **Lorsque l'existence de ce type de société est invoquée par un tiers, notamment par un créancier, toutes ces conditions d'existence sont abandonnées. Il lui suffit alors de démontrer que l'apparence extérieure des agissements des associés a porté, de bonne foi, à croire en l'existence de la société.**

#### ■ **Patrimoine :**

Chaque associé demeure propriétaire des biens qu'il met à la disposition de la société.

Néanmoins, certains biens peuvent être réputés indivis :

- biens que les associés ont convenu de mettre en indivision ;
- biens déjà mis en indivision avant que ceux-ci soient mis à la disposition de la SDF ;
- biens acquis conjointement par les associés.

**Cf. Art. 1872 du Code Civil**

#### ■ **Responsabilité des associés :**


Au même titre que les associés de SEP, les associés de SDF sont responsables en leur nom personnel vis-à-vis des tiers. Toutefois, lorsqu'ils agissent en qualité d'associés (à l'égard des tiers), chacun d'entre eux est responsable des actes accomplis en cette qualité par l'un des autres, sans solidarité lorsque la société ne présente pas un caractère commercial.

**Cf. Art. 1872-1 du Code Civil**

### **IMPOSITION**

La déclaration n° 2035 est établie au nom de la Société. Les associés sont imposés à l'Impôt sur le Revenu pour la quote-part du bénéfice leur revenant.

⇒ Possibilité d'opter pour l'IS (dans ce cas imposition au niveau de la société).

 **C'est à la SDF qu'il appartient d'adhérer à une Association de Gestion Agréée et non pas aux associés (sauf si ceux-ci exercent une activité personnelle en dehors de la SDF).**

Les parts de SDF détenues par un associé sont considérées comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession.

Concernant les frais de véhicules, les associés ont la possibilité d'appliquer l'Indemnité Kilométrique à condition que cette méthode soit utilisée pour tous les véhicules (que ceux-ci soient inscrits à l'actif de la société ou conservés par les associés dans leur patrimoine privé).

*Cf. BOI-BNC-BASE-40-60-40-20 § 590*

## CONTRIBUTION ÉCONOMIQUE TERRITORIALE

Imposition au nom de la société : le ou les gérants de la société est désigné comme redevable de la CFE.

## TVA

La société est considérée comme le redevable de la TVA pour l'ensemble des recettes.

*Cf. CE n° 271822 du 27 Juillet 2005*

- Mouvements financiers internes à la société ⇒ non assujettis à la TVA
- Opérations réalisées avec des tiers ⇒ TVA
- Opérations externes réalisées avec des associés ⇒ TVA

Droit à déduction sur biens indivis et biens propres.

## TRANSFORMATION EN SOCIÉTÉ DE DROIT

La SDF étant dépourvue de la personnalité morale, lors d'une transformation en société de droit, il y a création d'une personne morale nouvelle. Cette situation est, fiscalement, constitutive d'une cessation d'entreprise suivie de la constitution d'une nouvelle société, mais l'Administration apporte deux types d'assouplissements à ce principe :

### ■ **Sursis d'imposition pour les bénéfices et les plus-values sur les biens apportés :**

- ⇒ Reprise des éléments pour la même valeur à l'actif de la société de droit ;
- ⇒ Aucune modification importante du pacte social : il faut notamment les mêmes associés dans la société de droit que dans la SDF (sinon absence de continuité entre les 2 sociétés) et pas de modifications statutaires importantes (telles qu'un changement d'activité de la société).

## ■ Plus-values sur les droits des associés :

Différence entre la valeur des actifs attribués aux associés à l'occasion de la liquidation et le prix de revient des droits dans la société liquidée.

- ⇒ Bénéfice du sursis d'imposition des plus-values si la clientèle est exploitée en propriété indivise par la société ou inscrite à son bilan fiscal.
- ⇒ Taxation ultérieure lors de la cession des parts de la société de droit.

## RETRAIT D'UN ASSOCIÉ

Même s'il ne constitue pas une cession ou une transmission au sens propre du terme, le retrait d'un associé semble pouvoir donner lieu à l'application des dispositions prévues à l'article 93 B du CGI. En effet, il semblerait que l'établissement, par la société, d'une déclaration intermédiaire, en cas de retrait ou d'entrée d'un associé, soit opposable à l'Administration, bien qu'un associé ne puisse ni céder ni transmettre des parts de ladite société.

## CESSATION D'UNE SDF

⇒ Causes :

- Décision des associés (à n'importe quel moment de la vie de la société) ;
- Décès d'un associé (si seulement deux associés à l'origine) ;
- Réunion de tous les droits sociaux en une seule main (sans aucun délai de régularisation possible) ;
- Fusion de deux SDF ;
- Si l'un des associés cesse de participer à la gestion ou aux résultats de l'entreprise.

En revanche, ne constituent pas des causes de cessation :

- La cession par un associé de ses droits sociaux à un tiers qui devient associé
- La mise en location du fonds jusqu'alors exploité en SDF.

⇒ La SDF dissoute peut subsister pour les besoins de sa liquidation, la date de cessation correspond alors à l'achèvement des opérations de liquidation.

⇒ Lors de la cessation, il y a imposition immédiate :

- des bénéfices jusqu'à la date de cessation ;
- des plus-values en sursis d'imposition ;
- des plus-values constatées lors de la réalisation des éléments d'actif.

# SOCIÉTÉ EN PARTICIPATION

## DÉFINITION

La Société En Participation est une société que les associés ont convenu de ne pas enregistrer au Registre du Commerce et des Sociétés.

Elle peut être constituée entre personnes exerçant des professions libérales différentes sous réserve d'un décret prévu par la loi (Absence de décret à ce jour).

Une SEP peut être occulte ou ostensible et n'a pas la personnalité morale.

Toutefois, les SEP de professions libérales sont soumises à publicité « dans des conditions soumises à décret ». Elles sont donc ostensibles.

Les formalités de publicité ont été précisées pour les professions suivantes :

### PROFESSIONS LIBÉRALES CONCERNÉES :

⇒ les administrateurs judiciaires	⇒ les greffiers des tribunaux de commerce
⇒ les architectes	⇒ les huissiers de justice
⇒ les avocats	⇒ les mandataires judiciaires à la liquidation des entreprises
⇒ les chirurgiens-dentistes	⇒ les médecins
⇒ les commissaires aux comptes	⇒ les notaires
⇒ les conseils en propriété industrielle	⇒ les professions paramédicales (infirmiers, masseurs-kinésithérapeutes, orthophonistes, orthoptistes, pédicures-podologues, diététiciens)
⇒ les directeurs de laboratoires d'analyses de biologie médicale	⇒ les sages-femmes
⇒ les géomètres-experts	

⇒ Absence de patrimoine social :

Chaque participant reste, en principe, propriétaire de son apport.

⇒ Impossibilité d'agir en justice :

La société ne peut pas agir en justice par l'intermédiaire de son gérant et, inversement, elle ne peut pas être poursuivie.

Les actions en justice doivent être intentées par, ou contre, les participants pris individuellement.

⇒ Impossibilité de mise en redressement ou en liquidation judiciaire :

N'ayant pas de patrimoine, la société ne peut pas avoir de dettes. Seuls les associés pris individuellement pourront être mis en redressement ou en liquidation.

## CONSTITUTION

Les associés ne peuvent être que des personnes physiques exerçant une profession libérale.

### ■ Conditions d'existence

#### - Apports :

Apports en jouissance, en numéraire, et en industrie uniquement dans la mesure où la SEP n'a pas la personnalité morale. En effet, les apports en nature ne sont pas valides sur le plan juridique dans la mesure où, n'ayant pas la personnalité morale, la SEP est dépourvue de patrimoine propre.

L'article 238 bis M du CGI prévoit cependant l'obligation d'inscrire à l'actif de la SEP, les biens dont les associés ont mis la propriété en commun.

Inscription facultative des biens appartenant en propre à l'un des associés et affectés à l'activité sociale.

Contrairement aux SEP de droit commun, les SEP de professions libérales doivent avoir une dénomination (librement choisie par les associés).

#### - Participation à la direction et au contrôle de la société (affectio societatis)

Les associés participent à la gestion de l'entreprise et exercent effectivement leur activité pour un compte commun.

Ils doivent également avoir la volonté de collaborer ensemble, sur un pied d'égalité, à la poursuite de l'œuvre commune.

☞ **Critères de participation à la gestion de l'entreprise :**  
- possibilité d'engager la société sans limite.  
- pouvoir de contrôle.

#### - Participation aux résultats

La répartition des bénéfices est effectuée selon les modalités convenues entre les associés. Les clauses léonines sont interdites dans un contrat de société français.

⇒ la présence d'une telle clause dans le contrat n'entraîne pas la nullité du contrat mais celle-ci est réputée non écrite (**Cf. Art. 1844-1 Al 2 du Code Civil**)

En cas d'absence d'accord, la répartition est proportionnelle au montant des apports. En cas d'impossibilité de détermination du montant des apports, le partage est effectué par parts égales.

La participation aux pertes est obligatoire.

La simple répartition des charges entre les associés ne constitue pas, à elle seule, une participation effective aux résultats.

**Cf. BOI-BIC-CHAMP-70-20-60 § 50**

☞ Lorsque l'existence de ce type de société est invoquée par un tiers, notamment par un créancier, toutes ces conditions d'existence sont abandonnées. Il lui suffit alors de démontrer que l'apparence extérieure des agissements des associés a porté, de bonne foi, à croire en l'existence de la société.

### ■ Patrimoine :

Chaque associé demeure propriétaire des biens qu'il met à la disposition de la société. Néanmoins, certains biens peuvent être réputés indivis :

- biens que les associés ont convenu de mettre en indivision ;
- biens déjà mis en indivision avant que ceux-ci soient mis à la disposition de la SEP ;
- biens acquis conjointement par les associés.

*Cf. Art. 1872 du Code Civil*

### ■ Responsabilité des associés :

Les SEP de professions libérales sont toujours ostensibles.

De ce fait, chaque associé est tenu indéfiniment à l'égard des tiers des engagements pris par chacun d'eux en qualité d'associé.

## IMPOSITION

Le régime des sociétés de personnes s'applique uniquement aux associés en participation indéfiniment responsables, dont le nom et l'adresse ont été communiqués à l'Administration. La société doit donc souscrire une déclaration contrôlée (n° 2035) à condition qu'elle n'ait pas opté pour l'IS, laquelle option est irrévocable.

☞ C'est la société qui a la qualité d'adhérent à l'AGPLA. Cette adhésion peut émaner de l'un des membres à condition d'être formulée au nom de la société. Les associés doivent adhérer personnellement s'ils perçoivent des recettes individuelles.

La quote part des bénéfices des associés non indéfiniment responsables ou dont l'identité n'est pas révélée est passible de l'IS. Dans ce cas, l'impôt est établi au nom du gérant connu des tiers.

Concernant les frais de véhicules, les associés ont la possibilité d'appliquer l'Indemnité Kilométrique à condition que cette méthode soit utilisée pour tous les véhicules (que ceux-ci soient inscrits à l'actif de la société ou conservés par les associés dans leur patrimoine privé).

Lorsqu'elle est fixée antérieurement à la date de clôture de l'exercice, une clé de répartition est opposable à l'Administration. Celle-ci n'est plus opposable lorsqu'elle est fixée postérieurement à la date de clôture.

*Cf. BOI-BIC-CHAMP-70-20-10-20 § 20 et s*

## TVA

La société est considérée comme le redevable de la TVA pour l'ensemble des recettes.

**Cf. CE n° 271822 du 27 Juillet 2005**

SEP composées de professions exonérées de TVA ⇒ Exonérées de TVA

- Mouvements financiers internes à la société ⇒ non assujettis à la TVA
- Opérations réalisées avec des tiers ⇒ TVA
- Opérations externes réalisées avec des associés ⇒ TVA

Droit à déduction sur biens indivis et biens propres.

## CONTRIBUTION ÉCONOMIQUE TERRITORIALE

Imposition au nom de la société : le ou les gérants de la société sont désignés comme redevables de la CFE.

## CAS PARTICULIER DES AGENTS D'ASSURANCES

### ■ SEP de moyens :

Elle ne fait que mettre des moyens à la disposition des Agents (salariés, locaux, informatique, ...). Les mandats sont personnels aux Agents. Les Commissions sont versées directement aux Agents, et surtout pas à la SEP.

Cette SEP ne doit donc pas établir de déclaration n° 2035, mais des déclarations n° 2031 et 2036 bis (pour répartition des frais entre les Agents associés).

Les Agents déposent une 2035 (ou Traitements et Salaires sous conditions) et adhèrent à l'AGPLA.

### ■ SEP de moyens et de gestion :

Sur le même principe que la SEP de moyens, la SEPMG gère les dépenses communes des associés, dans ses propres comptes de charges (comptes de la classe 6). Elle gère en plus les mandats des Agents, encaisse, pour leurs comptes, les commissions et paye leurs dépenses professionnelles personnelles (Charges Sociales, ...).

Ces Commissions et Dépenses ne font surtout pas partie du résultat de la SEPMG, et sont expressément à individualiser dans des comptes de Tiers (classe 4).

Une SEPMG de deux Agents associés gère donc 3 comptabilités en une seule :

- la comptabilité de la SEPMG dans des comptes 6 et 7 (pour les seuls apports des associés)
- la comptabilité d'un Agent, dans des comptes 4 (par exemple des déclinaisons du compte 455100)
- la comptabilité de l'autre Agent, dans d'autres comptes 4 (par exemple des déclinaisons du compte 455200)

Les mandats restent individuels.

La SEPMG dépose les mêmes déclarations que la SEP de Moyens : 2031 et 2036 bis. Les Agents déposent une 2035 (ou Traitements et Salaires sous conditions) et adhèrent à l'AGPLA.

### ■ SEP d'exercice conjoint (SPEC) :

C'est le stade ultime de la mise en commun entre Agents :

- Les commissions sont encaissées pas la SPEC, soit dans le cadre d'un mandat commun, soit dans le cadre de mandats individuels.
- La SPEC règle les charges communes de l'Agence, et éventuellement les charges individuelles des associés.
- Elle répartit le résultat net entre les associés, pour le soumettre à l'Impôt sur le revenu à leur nom.

La déclaration n° 2035 doit donc être faite au niveau de la SPEC. Les agents se contentent alors de déclarer, sur leur déclaration n° 2042, le BNC net leur revenant.

Dans cette situation, c'est évidemment à la SPEC d'adhérer à l'AGPLA, conformément au principe applicable aux sociétés de personnes

### Particularités de la SPEC :

Les courtages, normalement imposés en BIC dès le 1<sup>er</sup> euro, sont rattachés au résultat de la SPEC.

La SPEC ne dépose donc qu'une seule déclaration :

- BIC (déclaration N°2031) si courtages prépondérants
- BNC (déclaration N°2035) si commissions prépondérantes.

***Cf. BOI-BNC-SECT-10-30 § 90 et 100***



# L'ASSOCIATION D'AVOCATS

## DÉFINITION

L'Association d'Avocats n'a pas de vocation patrimoniale. Souple, d'un point de vue juridique, cette structure d'exercice de la profession d'avocat favorise le développement des cabinets d'avocats.

☞ **Le Décret n° 2007-932 du 15 Mai 2007 permet aux avocats de se regrouper en Association à Responsabilité Professionnelle Individuelle (AARPI).**

L'Association d'Avocats est assimilée à une société créée de fait. Elle est donc soumise, à l'instar des SDF, au respect des mêmes règles que les SEP.

*Cf. Art. 1873 du CGI*

## RÉGIME JURIDIQUE

☞ **Les cadres juridiques et législatifs quant aux conditions d'existence de la société et la notion de patrimoine de celle-ci sont identiques à ceux des SDF et SEP. → Voir l'étude du régime juridique au chapitre « SEP ».**

### ■ **Obligations contractuelles**

#### - Membres

La qualité de membre des Associations d'Avocats est ouverte aux personnes physiques ET morales.

*Cf. Décret n° 2007-932 du 15 Mai 2007 - Art. 6*

#### - Contrat

Conformément au Décret susmentionné, l'Association doit obligatoirement faire l'objet d'un contrat écrit soumis au contrôle du Conseil de l'Ordre des Avocats.

### ■ **Dénomination**

L'appartenance à l'Association ainsi que la dénomination de celle-ci, « Association d'Avocats » ou « Association d'Avocats à Responsabilité Professionnelle Individuelle (AARPI) » selon le cas, doit être précisée dans les actes professionnels et les correspondances de chaque associé.

### ■ **Responsabilité**

Pour les Associations d'avocats « simple », chacun des membres de l'Association répond, sur l'ensemble de son patrimoine, des conséquences de ses fautes professionnelles ainsi que des fautes commises par les autres associés (responsabilité conjointe non solidaire).

☞ Pour les AARPI, le Décret n° 2007-932 du 15 Mai 2007 offre une alternative à ce principe de responsabilité. En effet, les statuts peuvent désormais prévoir, sur décision unanime des associés, que la mise en cause de la responsabilité professionnelle de l'un des membres de l'Association ne puisse pas engager celle des autres associés.

La limitation n'est toutefois opposable aux tiers uniquement sous réserve du respect des conditions prévues aux articles 124-1 à 126 du Décret n° 91-1117 du 27 Novembre 1991.

Dès lors, la dénomination doit immédiatement être précédée, ou suivie, de la mention « Association d'Avocats à Responsabilité Professionnelle Individuelle (AARPI) ».

*Cf. Décret n° 2007-932 du 15 Mai 2007 - Art. 6*

## RÉGIME FISCAL

La déclaration n° 2035 est établie au nom de la Société. Les associés sont imposés à l'Impôt sur le Revenu pour la quote-part du bénéfice leur revenant.

⇒ Possibilité d'opter pour l'IS (dans ce cas imposition au niveau de la société).

☞ C'est à l'Association qu'il appartient d'adhérer à l'AGPLA et non pas aux associés (sauf si ceux-ci exercent une activité personnelle en dehors de l'Association).

Concernant les frais de véhicules, les associés ont la possibilité d'appliquer l'Indemnité Kilométrique à condition que cette méthode soit utilisée pour tous les véhicules (que ceux-ci soient inscrits à l'actif de la société ou conservés par les associés dans leur patrimoine privé).

Lorsqu'elle est fixée antérieurement à la date de clôture de l'exercice, une clé de répartition est opposable à l'Administration. Celle-ci n'est plus opposable lorsqu'elle est fixée postérieurement à la date de clôture.

*Cf. BOI-BIC-CHAMP-70-20-10-20 § 20 et s.*

## TVA

La société est considérée comme le redevable de la TVA pour l'ensemble des recettes.

*Cf. CE n° 271822 du 27 Juillet 2005*

- Mouvements financiers internes à la société ⇒ non assujettis à la TVA
- Opérations réalisées avec des tiers ⇒ TVA
- Opérations externes réalisées avec des associés ⇒ TVA

Droit à déduction sur biens indivis et biens propres.

# SOCIÉTÉ CIVILE PROFESSIONNELLE

## DÉFINITION

Instituée par la Loi 66-879 du 29/11/66, les SCP permettent aux personnes physiques exerçant une même profession libérale soumise à un statut législatif ou réglementaire, ou dont le titre est protégé (officiers publics et ministériels notamment), d'exercer en commun leur activité dans le cadre d'une « société dotée de la personnalité morale ».

- ⇒ La possibilité de constituer une SCP entre membres d'une même profession libérale doit être prévue par un Décret en Conseil d'Etat. Il est également impossible de constituer des SCP pluridisciplinaires.

### PROFESSIONS LIBÉRALES CONCERNÉES :

- |   |   |
|---|---|
| ⇒ les administrateurs et mandataires judiciaires                | ⇒ les experts agricoles et fonciers       |
| ⇒ les architectes   | ⇒ les experts forestiers                  |
| ⇒ les avocats   | ⇒ les géomètres-experts                   |
| ⇒ les avocats au Conseil d'Etat et à la Cour de Cassation       | ⇒ les greffiers des tribunaux de commerce |
| ⇒ les chirurgiens-dentistes                                     | ⇒ les huissiers de justice                |
| ⇒ les commissaires aux comptes                                  | ⇒ les infirmiers                          |
| ⇒ les commissaires-priseurs judiciaires                         | ⇒ les masseurs-kinésithérapeutes          |
| ⇒ les conseils en propriété industrielle                        | ⇒ les médecins                            |
| ⇒ les directeurs de laboratoires d'analyse de biologie médicale | ⇒ les notaires                            |
|   | ⇒ les vétérinaires                        |

## CONSTITUTION

### ■ Conditions de fond :

- Les associés doivent être des personnes physiques.
  - ⇒ Exclusion des personnes morales pour préserver l'intérêt de la clientèle.

- Minimum deux associés.

Pas de dissolution automatique en cas de réunion de toutes les parts sociales en une seule main

- ⇒ délai de 1 an pour régulariser (délai supplémentaire de 6 mois accordé par le tribunal).

- Nombre maximum d'associés souvent prévu par décret.
  - ⇒ SCP de médecins : nombre illimité depuis 2003

- Aucun capital minimum.

- Apports :
  - ⇒ Apports en numéraire : Libération fixée par Décret.
  - ⇒ Apports en nature (Documents, matériels, immeubles, droits corporels et incorporels, mobiliers ou immobiliers) : Libération totale obligatoire lors de la souscription.
  - ⇒ Apports en industrie : Possible et même s'ils n'entrent pas dans la formation du capital, ils donnent droit à l'attribution de parts sociales.
  
- Les SCP jouissent de la personnalité morale à compter de leur immatriculation au RCS.

Cette immatriculation ne peut se faire qu'après agrément (du Garde des Sceaux pour les officiers ministériels) ou inscription sur les listes ou tableaux professionnels.

- La société est désignée par une raison sociale.
  
- La société doit avoir un siège social, mentionné dans les statuts, qui est en général le lieu choisi pour l'exercice en commun de la profession.
  
- Les statuts doivent être écrits.

#### ■ Conditions de forme :

- Agrément ou inscription.
- Publicité : formalités fixées par les divers décrets.

#### ■ Régime fiscal des apports :

- Les apports purs et simples sont exonérés de droits d'enregistrement.
  
- Lorsque la SCP est constituée par l'apport d'éléments d'actif affectés à l'exercice d'une activité libérale individuelle, l'opération entraîne les conséquences fiscales de la cessation
  - ⇒ imposition immédiate.

Des atténuations sont cependant possibles :

- Plus values :
  - ⇒ Art 151 septies du CGI (exonération des petites entreprises) ;
  - ⇒ Art 151 octies du CGI (report d'imposition).
  
- Imposition immédiate des créances acquises :
  - ⇒ Art 202 quater du CGI (rattachement des créances et des dettes de moins de trois mois à la société bénéficiaire) ;
  - ⇒ Art 1663 bis du CGI (étalement du paiement de l'impôt afférent aux créances).

## IMPOSITION

Les associés de SCP sont personnellement soumis à l'IR pour la quote-part du bénéfice qui leur revient.

Assujettissement à l'IS sur option irrévocable ou si la SCP réalise des opérations commerciales non liées à l'activité libérale et dans la mesure où celles-ci représentent plus de 10 % des recettes totales HT.

L'option pour l'IS entraîne le changement de régime fiscal et a donc pour conséquence la cessation d'activité.

- ⇒ Atténuation par l'art 202 Ter I du CGI qui n'entraîne pas la taxation des bénéfices en sursis d'imposition et des plus-values latentes à la double condition qu'il n'y ait aucune modification des écritures comptables et que l'imposition des bénéfices et des plus-values reste possible sous le nouveau régime.

### ■ Tenue de la comptabilité

La comptabilité est établie selon le régime de droit commun (= Recettes - Dépenses). La Société a toutefois la possibilité d'opter pour le régime Créances - Dettes.

Les SCP relevant de l'IR sont soumises de plein droit au régime de la déclaration contrôlée et sont donc exclues du régime micro-BNC. (⇒ Réduction d'impôt AGA impossible)

### ■ Obligations comptables :

- ⇒ Tenue d'un livre-journal ;
- ⇒ Tenue d'un registre des immobilisations et des amortissements.

☞ C'est la société qui a la qualité d'adhérent de l'AGPLA. Cette adhésion peut émaner de l'un des membres à condition d'être formulée au nom de la société. L'activité étant intégralement exercée sous couvert de la SCP, les associés n'ont normalement pas de recettes individuelles ⇒ pas d'adhésion AGA individuelle.

### ■ Imposition des associés :

#### - Obligations :

Les associés ne peuvent pas avoir d'actif professionnel personnel (à l'exclusion des parts de la SCP) dans la mesure où c'est la SCP qui exerce la profession et non pas l'individu. Ils ne sont soumis à aucune obligation comptable.

Le dépôt d'une 2035 n'est pas obligatoire, les associés ont en effet la possibilité de se limiter à l'établissement d'une note explicative détaillant les charges imputées sur la quote-part du bénéfice, inscrites au tableau III de la 2035 de la SCP.

#### - Répartition du résultat

Le mode de répartition du bénéfice de la SCP est à définir dans les statuts. Aucune dérogation à cette répartition statutaire n'est possible sauf en cas de modification statutaire ou consentement unanime exprimé dans un acte. A défaut, la répartition se fait par parts égales.

Les charges déductibles de la quote-part de bénéfice revenant à chaque associé sont :

- Frais d'acquisition des droits sociaux considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de sa profession ;
- Frais de transport domicile - lieu de travail ;
- Charges sociales personnelles.

☞ Lorsque ces dépenses sont engagées par l'associé ou établies à son nom, elles peuvent être prises en charge par la société. Dans ce cas, elles constituent un complément de rémunération de l'associé qui doit, dans un premier temps, être ajouté au résultat de la société pour être ensuite déduit de la quote-part imposable de l'associé.

Les frais engagés par les associés dans le cadre de l'activité sociale, et qui incombent normalement à la société, ne peuvent venir en déduction de la quote-part revenant à chaque associé. Mais les associés peuvent se faire rembourser par la société des frais qu'ils ont engagés pour son compte.

☞ **Cas particulier des Médecins pratiquant la déduction forfaitaire de 2 %**

⇒ Déduction des 2% à effectuer sur la déclaration de la SCP si TOUS les associés relèvent du secteur I de la Convention.

⇒ Déduction de 3% pour un nouvel associé médecin :

- Les 3% sont à déduire de la quote-part de résultat de l'associé médecin entrant.

- Calcul des 3% à effectuer en fonction de sa quote-part de recettes dans la SCP.

⇒ Si option pour le groupe III → l'abattement forfaitaire est calculé en fonction de la quote-part de recettes de chaque médecin.

## RETRAIT D'UN ASSOCIÉ

La répartition du résultat des sociétés exerçant une activité non commerciale doit être effectuée entre les seuls associés présents au 31 Décembre de l'année d'imposition (date de clôture de l'exercice fiscal).

L'Administration n'admet pas, pour l'assiette de l'impôt des contribuables, qu'une répartition prorata temporis soit effectuée entre les associés présents à la date de clôture, et les anciens associés.

Néanmoins, les sociétés peuvent opter pour la détermination d'un résultat fiscal intermédiaire en cas de transmission, à titre onéreux ou à titre gratuit, ou de rachat, des droits d'un associé personne physique (**Art. 93 B du CGI**).

Cette option doit être exercée conjointement par l'associé entrant et l'associé sortant dans un délai de 60 jours à compter de la date de transmission des parts (même délai que la date de dépôt de la déclaration intermédiaire).

La société doit adresser cette demande d'option, en simple exemplaire, à la Direction des Services Fiscaux dans ce même délai de 60 jours. L'associé sortant doit quant à lui joindre une copie de la demande d'option à sa déclaration d'ensemble des revenus.

- ⇒ Dépôt d'une déclaration n° 2035 dans les 60 jours, avec répartition du résultat entre les associés présents à la date de la transmission ;
- ⇒ Pas d'imposition pour les associés restants ;
- ⇒ Imposition **immédiate** pour l'associé sortant.

Déclaration annuelle de la société : Répartition des résultats entre les associés présents au 31 Décembre.

- ⇒ Minoration de la quote-part de l'associé entrant, de la part de résultat intermédiaire imposé au nom de l'associé sortant.

*Exemple : Une société composée au 1er janvier de deux associés A et B détenant chacun 50 % des parts. Au 30 Juin, l'associé A vend la moitié de ses parts à l'associé C.*

- ⇒ Résultat intermédiaire au 30 juin : 305 000 €

Imposition de A sur :  $305\,000\text{ €} \times 50\% \times \frac{1}{2}$  (cession moitié des parts) = 76 250 €

- ⇒ Résultat au 31 décembre : 650 000 €

Imposition de A sur :  $650\,000\text{ €} \times 25\%$  (quote-part restante au 31/12) = 162 500 €

Imposition de B sur :  $650\,000\text{ €} \times 50\%$  = 325 000 €

Imposition de C sur :  $(650\,000\text{ €} \times 25\%) - 76\,250\text{ €}$  = 86 250 €

**Total**

---

**650 000 €**

Donc, Imposition de A sur  $76\,250\text{ €} + 162\,500\text{ €} = 238\,750\text{ €}$

## TVA

Le cadre juridique que constitue une SCP est sans influence sur les règles d'imposition à la TVA. De ce fait, si l'activité individuelle est assujettie à la TVA, elle l'est également lors de l'exercice en SCP.

Pour la détermination du chiffre d'affaires à comparer aux seuils d'application des régimes de TVA, il faut retenir l'ensemble des recettes générées par l'activité des associés.

Lorsqu'elles sont imposables à la TVA, les SCP sont tenues aux mêmes obligations que les autres redevables de la TVA.

## CONTRIBUTION ÉCONOMIQUE TERRITORIALE

Initialement prévues au niveau de chaque associé des sociétés « BNC » non soumises à l'IS, les CFE et CVAE ont été appliquées, par la Loi de Finances pour 2011, aux sociétés. L'établissement de la déclaration N°1330-CVAE, initialement réservée aux seuls associés dont la quote-part des recettes excèdent 152 500 €, est donc à réaliser par la société.

La déclaration N°1330-CVAE doit être télétransmise, en cas de chiffre d'affaires supérieur à 500 000 €. Cette télétransmission est obligatoirement au format EDI-TDFC (il n'est donc pas possible de procéder à une transmission "EFI", directement sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr)).

***Cf. BOI-CVAE-DECLA-10 § 30***

Elle peut être déposée papier, pour les chiffres d'affaires compris entre 152 500 € et 500 000 €.

De même, le paiement des acomptes devant initialement être réalisé par chaque associé, est donc effectué au niveau de la société.

L'acompte est obligatoirement à télédéclarer et à télérégler.

***Cf. BOI-CVAE-DECLA-20***

## TRANSFORMATION D'UNE SOCIÉTÉ EN SCP

### ■ Transformation d'une société de personnes en SCP :

- ⇒ Pas de création d'une personne morale nouvelle.
- ⇒ Pas d'imposition immédiate des bénéfices et des plus-values latentes.
- ⇒ Si la société nouvelle n'est pas passible de l'IS, uniquement un droit fixe à régler pour les droits d'enregistrement (125 €).

### ■ Transformation d'une SDF en SCP :

La SDF étant dépourvue de la personnalité morale, il y a création d'une personne morale nouvelle.

- ⇒ Il devrait y avoir les conséquences d'une cessation d'entreprise mais l'Administration apporte certains assouplissements.

 **Ces assouplissements sont étudiés au chapitre « SDF », en page Erreur ! Signet non défini. de cette brochure.**



## ■ Transformation d'une société de capitaux en SCP :

Sur le plan fiscal, il y a cessation d'entreprise dans la mesure où il y a perte de l'assujettissement à l'IS.

- ⇒ Atténuation : conformément à l'Art. 221 bis du CGI, les bénéfices en sursis d'imposition et les plus-values latentes ne font pas l'objet d'une imposition immédiate si aucune modification n'est apportée aux valeurs des éléments de l'actif immobilisé de la société transformée, et que leur imposition reste possible dans la nouvelle société.

## TRANSFORMATION D'UNE SCP EN UNE SOCIÉTÉ D'UNE AUTRE FORME

Uniquement un droit fixe à payer pour les droits d'enregistrement (125 €) sauf si la nouvelle société est passible de l'IS, dans ce cas les droits sont de 5 % pour les immeubles et, pour les fonds de commerce, de :

- 0 % pour la part inférieure à 23 000 €,
- 3 % pour la part comprise entre 23 000 € et 200 000 €,
- 5 % pour la part supérieure à 200 000 €

OU

- Droit fixe de 375 € ou 500 € si l'apporteur s'engage à conserver les titres remis en contrepartie de son apport pendant trois ans (⇒ **500 €**, si le capital après apport de la société bénéficiaire est supérieur à 225 000 €).

## ■ Transformation d'une SCP en SEL ou en société d'une autre forme soumise à l'IS :

Cessation d'entreprise mais atténuations possibles afin d'éviter l'imposition immédiate des bénéfices en sursis d'imposition et des plus-values latentes (**Art 202 Ter I du CGI**).

## DÉTERMINATION DES PLUS OU MOINS-VALUES

### ■ Cession des parts

Les parts d'une SCP soumise à l'IR, dans laquelle l'associé exerce son activité professionnelle, sont considérées comme des éléments d'actif affectés par nature à l'exercice de la profession. La cession est soumise au régime des plus ou moins-values professionnelles.

Le montant de la plus-value correspond à l'excédent du prix de cession ou de rachat sur la valeur nominale des parts sociales (ou sur le prix d'acquisition de ces parts).

☞ **La cession des parts sociales met fin au sursis d'imposition dont avait pu jusqu'alors bénéficier la plus-value d'apport.**

## ■ Computation du délai de 5 ans pour l'application de l'article 151 septies du CGI

Le délai de cinq ans prévu à l'article 151 septies du CGI est décompté à partir du **début effectif d'activité et s'apprécie par activité**. La période prise en compte correspond à celle exercée à titre professionnel.

Les contribuables ayant exercé **successivement au sein d'une société puis à titre individuel**, peuvent cumuler les durées d'exploitation si les deux entreprises relèvent du même régime d'imposition (Impôt sur le revenu).

Par contre, le cumul devient impossible en cas d'imposition à l'IS de la société.

☞ **Attention : les durées ne se cumulent pas dans le cas inverse d'un exercice individuel, suivi d'un exercice en société, sauf en cas d'apport de son activité individuelle préexistante, à la société, dans les conditions de l'article 151 octies du CGI.**

Toutefois, le Conseil d'Etat, dans une décision du 13 Janvier 2010, précise que pour l'appréciation de la durée, il convient de tenir compte, dans le cas où le contribuable a poursuivi son activité d'abord à titre d'exploitant individuel puis en tant qu'associé d'une société de personnes exerçant la même activité, de l'ensemble de cette période (CE du 13 Janvier 2010 – n° 301985).

## DISSOLUTION DE LA SOCIÉTÉ

### ■ Causes :

- Arrivée du terme prévu dans les statuts (sauf cas de prorogation) ;
- Décision des associés ;
- Réalisation ou extinction de l'objet ;
- Annulation du contrat de société ;
- Dissolution judiciaire pour justes motifs ;
- Liquidation judiciaire ;
- Réunion de toutes les parts en une seule main (sur demande de tout intéressé en cas d'absence de régularisation dans un délai de 12 mois) ;
- Clauses statutaires.

### ■ Conséquences :

- Liquidation ;
- Remboursement des apports ;
- Partage de l'actif après paiement des dettes et remboursement du capital social ;
- Imposition immédiate.

## FRAIS DE VÉHICULES EN SOCIÉTÉ

Le mode de prise en compte des frais doit être identique pour tous les véhicules utilisés pour l'exercice de l'activité sociale, qu'ils appartiennent à la société ou aux associés et pour l'ensemble des dépenses afférentes à ces véhicules.

Ainsi, le mode retenu s'applique aux frais engagés directement par la société avec ses véhicules, aux frais engagés par les associés avec leur véhicule pour le compte de la société et aux frais professionnels de véhicules qui incombent personnellement à chacun des associés (il s'agit des frais de trajet domicile - lieu de travail) et sont à ce titre déductibles de leur quote-part de résultat.

Les associés ne peuvent donc pas retenir, pour la déduction de leurs dépenses de véhicule, un mode de comptabilisation différent de celui appliqué pour la prise en compte des frais de même nature dans la détermination du résultat de la société.

***Cf. Rép Grimault - AN - 3 Juillet 1995***

En cas d'application du barème forfaitaire au sein d'une société de personnes, il convient d'appliquer le barème à la totalité de la distance parcourue avec le véhicule personnel de l'associé puis de répartir ces frais au prorata de la distance parcourue d'une part, pour effectuer les déplacements auprès de la clientèle et d'autre part, pour effectuer les déplacements domicile-lieu de travail propres à chaque associé.

***Cf. BOI-BNC-BASE-40-60-40-20 § 610***

*Exemple : Un associé de SCP a effectué, sur l'année, un total de 24 000 kms avec un véhicule de 7 CV. Il a parcouru 19 500 kms au titre de ses déplacements en clientèle et 4 500 kms au titre de ses déplacements domicile-lieu de travail*

Calcul de l'indemnité kilométrique (sur la base du barème 2013) :

$$24\ 000 \times 0,399 = 9\ 576 \text{ €}$$

$$9\ 576 \times 19\ 500 / 24\ 000 = 7\ 780,5 \text{ €} \Rightarrow \text{Déductible sur la 2035 de la société}$$

$$9\ 576 \times 4\ 500 / 24\ 000 = 1\ 795,5 \text{ €} \Rightarrow \text{Déductible au niveau de la quote part de résultat de l'associé}$$

# SOCIÉTÉ D'EXERCICE LIBÉRAL

## DÉFINITION

Les SEL ont été instituées par la loi n° 90-1258 du 31/12/1990 pour permettre aux membres des professions libérales d'exercer leur activité sous la forme de sociétés de capitaux.

## CONSTITUTION

Seules les professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire, ou dont le titre est protégé, peuvent constituer des SEL. Cette faculté est également subordonnée à la publication d'un décret d'application.

### PROFESSIONS LIBÉRALES CONCERNÉES :

- |   |  |
|---|--|
| ⇒ les administrateurs judiciaires   | ⇒ les greffiers des tribunaux de commerce  |
| ⇒ les architectes   | ⇒ les huissiers de justice   |
| ⇒ les avocats   | ⇒ les mandataires judiciaires à la liquidation des entreprises   |
| ⇒ les chirurgiens-dentistes   | ⇒ les médecins   |
| ⇒ les commissaires aux comptes  | ⇒ les notaires   |
| ⇒ les conseils en propriété industrielle  | ⇒ les professions paramédicales (infirmiers, masseurs-kinésithérapeutes, pédicures-podologues, orthophonistes, orthoptistes, diététiciens, psychomotriciens) |
| ⇒ les directeurs et les directeurs adjoints de laboratoires d'analyses de biologie médicale | ⇒ les sages-femmes   |
| ⇒ les experts agricoles et fonciers et experts forestiers                                   | ⇒ les vétérinaires   |
| ⇒ les experts-comptables  |  |
| ⇒ les géomètres-experts   |  |

La constitution de SEL pluridisciplinaire n'est pas autorisée.

La SEL n'acquiert la personnalité morale qu'à compter de son immatriculation qui ne peut intervenir qu'après agrément, inscription ou titularisation.

#### ■ Les différentes formes de SEL :

SELARL, SELAS, SELAFA, SELCA, SEL sous forme d'EURL.

#### ■ Formes d'apports possibles :

- en numéraire ;
- en nature ;
- en industrie (sauf SELAFA, SELAS, SELCA).

### ■ Montant du capital social minimum :

- SELARL et SELAS : fixé par les statuts ;
- 37 000 € pour SELAFA et SELCA.

### ■ Constitution d'une SEL par transformation

Le changement de régime fiscal est constitutif d'une cessation d'activité.

- ⇒ Atténuations possibles concernant les bénéfices en sursis d'imposition et les plus-values latentes qui peuvent ne pas faire l'objet d'une imposition immédiate. En outre, les concernés ont la possibilité de bénéficier du rattachement des créances et des dettes de moins de trois mois à la société bénéficiaire (**Art. 202 quater du CGI**) ou de l'étalement du paiement de l'impôt afférent aux créances (**Art. 1663 bis du CGI**).

☞ La cession des parts sociales met fin au sursis d'imposition dont avait pu jusqu'alors bénéficier la plus-value d'apport.

- Transformation d'une SCP en SEL :

☞ Se référer à la page Erreur ! Signet non défini. du chapitre « SCP »

- Constitution d'une SEL par apport d'une activité individuelle :

Assimilée à une cessation d'activité.

Possibilité de bénéficier des articles 151 septies, 151 octies, 202 quater et 1663 bis du CGI.

### ■ Associés

On distingue trois types d'associés

- les associés exerçant leur profession au sein de la société :

Ces associés doivent détenir, directement ou indirectement, plus de 50 % du capital et des droits de vote.

- les professionnels n'exerçant pas leur profession au sein de la société.

- les tiers non professionnels :

Le plafond de leur participation est fixé, pour chaque profession, par décret en Conseil d'Etat. En tout état de cause ce plafond ne peut dépasser 50 % du capital social des SELARL, SELAS et SELAFA (25 % pour les professions de santé).

## RÉGIME FISCAL

En raison de leur forme, les SEL sont soumises à l'IS dans les conditions de droit commun (Déclaration n° 2065).

☞ Seules les SEL constituées sous forme d'EURL dont l'associé unique est une personne physique relèvent du régime des sociétés de personnes ⇒ IR dans la catégorie des BNC pour les activités libérales, dans la catégorie des BIC pour les pharmaciens (si personne morale ⇒ IS de plein droit). Ces SEL ont cependant la possibilité d'exercer une option à l'IS (Art. 239 du CGI) Lorsque la société est constituée sous forme d'EURL relevant de l'IR, celle-ci peut, par ailleurs, adhérer à l'AGPLA pour bénéficier de la non majoration de 25 % et de la réduction du délai de reprise.

#### ■ Obligations comptables et fiscales :

- Etablissement, approbation et publication des comptes annuels.
- SEL sous forme d'EURL soumise à l'IR :
  - ⇒ tenue d'un livre-journal ;
  - ⇒ tableau des immobilisations et des amortissements ;
  - ⇒ dépôt d'une déclaration n°2035 ;
  - ⇒ comptabilité Recettes-Dépenses (option possible et souhaitable pour le régime « Créances- Dettes »).

#### ■ Compte courant de l'associé

Comme le compte courant de l'associé d'une EURL, celui d'un associé d'une SEL constituée sous la forme d'une EURL soumise à l'IR ne peut normalement pas présenter un solde débiteur.

Il convient de comptabiliser les rémunérations de l'associé gérant en charges, avec réintégration fiscale, afin de ne pas impacter le compte courant de l'associé.

#### ■ SEL et application des 2 %

L'abattement de 2 % représentatif des frais de représentation, réception, prospection, cadeaux professionnels, petits déplacements, recherche, blanchissage n'est applicable qu'aux **sociétés de personnes** composées exclusivement de médecins conventionnés du secteur I ou de praticiens admis à pratiquer cet abattement.

De fait les médecins exerçant au sein d'une SELARL (Société de Capitaux), ne peuvent donc pas bénéficier de cette déduction forfaitaire (Hors SEL EURL imposée à l'IR).

#### ■ SEL et Permanence des Soins

Réservée à l'Impôt sur le Revenu, l'exonération des recettes des médecins dans le cadre du dispositif de Permanence des Soins (art 151 ter du CGI) ne peut être appliquée aux SEL imposées à l'IS.

## ■ Option des SEL pour le régime des sociétés de personnes

L'article 30 de la Loi de Modernisation de l'Economie a instauré un dispositif d'option, par les sociétés de capitaux récentes, pour le régime fiscal des sociétés de personnes (IR) (**Cf. Art. 239 bis AB nouveau du CGI**).

La loi ne citant que les SA, SARL et SAS, les services centraux de BERCY nous ont confirmé que cette option est également ouverte aux :

- Sociétés d'Exercice Libéral A Forme Anonyme (SELAFA) ;
- Sociétés d'Exercice Libéral par Actions Simplifiées (SELAS) ;
- Sociétés d'Exercice Libéral A Responsabilité Limitée (SELARL).

En revanche, les sociétés en commandite par actions n'étant pas visées par l'art. 239 bis AB du CGI, cette option n'est pas offerte aux Sociétés d'Exercice Libéral en Commandite par Actions (SELCA).

**Cf. Réponse DLF – 24 Décembre 2008**

## ASSOCIÉS

### ■ Régime fiscal

#### - Catégorie d'imposition

Les SEL étant soumises à l'IS, les revenus perçus par leurs gérants, qu'ils soient minoritaires, égalitaires ou majoritaires, sont imposables à l'IR dans la catégorie des Traitements et Salaires.

Un associé unique d'une SEL n'ayant pas opté à l'IS et exerçant une activité libérale est imposé dans la catégorie des Bénéfices Non Commerciaux.

#### - Déductibilité des frais d'acquisition des parts de SEL

Le caractère non déductible des frais d'acquisition des parts de SEL est en partie remis en cause depuis que le Conseil d'Etat a, en 2004, autorisé la déduction des intérêts d'emprunt des rémunérations que perçoivent les associés de Société de Capitaux en qualité de salarié ou dirigeant de la Société (position confirmée en Juin 2008 par la Haute Assemblée).

Les professionnels libéraux disposent, depuis la Loi de Modernisation de l'Economie de 2008, sous réserve de remplir leurs conditions d'application, de deux nouveaux modes de prise en compte des intérêts d'emprunt :

- ⇒ Bénéfice du dispositif de réduction d'impôt institué en 2003 en faveur des reprises de PME financées par emprunts, pour remédier à l'interdiction de déduire les intérêts d'emprunts.
- ⇒ Constitution d'une holding de rachat qui, désormais autorisée à opter pour le régime d'intégration fiscale, pourra déduire à son niveau les frais de rachat.

- Réduction d'impôt pour souscription au capital de PME : Mesure applicable jusqu'au 31 Décembre 2012

Cette réduction est égale à 25 % des versements au titre des souscriptions en numéraire au capital initial ou aux augmentations de capital réalisés par des personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France dans la limite de 50 000 € pour les contribuables célibataires et de 100 000 € pour les contribuables mariés ou liés par un Pacs soumis à une imposition commune. La fraction de versement excédant, le cas échéant, ces limites, ouvre droit à la réduction d'impôt dans les mêmes conditions au titre des quatre années suivantes.

A compter du 1<sup>er</sup> Janvier 2012, le taux est réduit à 18 %, et cette réduction d'impôt est réservée aux souscriptions au capital de PME de moins de 5 ans, en phase d'amorçage, de démarrage ou d'expansion (art 18 de la Loi de Finances Rectificative pour 2011).

- Cessions des parts de SEL

Ces cessions sont soumises au régime unique des Revenus des Capitaux Mobiliers, exception faite des cessions de parts de SEL à associé unique et imposés à l'IR qui sont quant à elles soumises au régime des plus-values professionnelles (**Cf. Art. 150 OA et s. du CGI**).

## ■ Spécificités sociales

- Assiette des cotisations sociales des associés de SEL :

Sont pris en compte, dans l'assiette des cotisations sociales des associés, les dividendes distribués et les revenus des comptes courants - attribués aux travailleurs non salariés non agricoles, à leurs conjoints ou partenaires liés par un PACS ou à leurs enfants mineurs non émancipés - dont la part représente plus de 10 % du capital social.

Les apports dont il faut tenir compte pour la détermination du capital social sont :

- les apports en nature (sont exclus les apports qui n'ont pas fait l'objet d'une transaction préalable en numéraire ou qui n'ont pas été évalués par un commissaire aux apports) ;
- les apports en numéraire intégralement libérés.

Les sommes versées sur les comptes courants à retenir correspondent au solde moyen annuel du compte courant d'associé déterminé de la manière suivante :

⇒ Somme des soldes moyens du compte courant de chaque mois / nombre de mois compris dans l'exercice.

Par ailleurs, il convient d'apprécier au dernier jour de l'exercice précédant la distribution des dividendes et le versement des revenus des comptes courants, le montant du capital social, des primes d'émission et des sommes versées en compte courant d'associés.

**Cf. Loi de financement de la Sécurité Sociale - Art. 22**

- Modalités déclaratives

La part des revenus distribués ou payés, supérieure au seuil de 10 %, doit être déclarée dans la case « Fraction de revenus distribués supérieurs au seuil de 10 % » de la rubrique 1-4 de la Déclaration Commune des Revenus.

Concernant les professions d'avocats, ou des praticiens et auxiliaires médicaux relevant de la CARMF, de la CARCDSF ou de la CARPIMKO, ces revenus sont à porter sur la ligne « Dividendes » de l'imprimé de déclaration des revenus.

**Cf. Circulaire n° DSS/5D/2010/315**



- Prise en charge CPAM

Les rémunérations de gérance majoritaire ainsi que les dividendes ne constituent pas des revenus conventionnés et ne bénéficient donc pas d'une prise en charge par la CPAM (Cf. réponse ACOSS du 16 Mars 2009).

Toutefois, cette réponse est en désaccord avec la circulaire n°2007-92 du 28 Juin 2007 qui indique expressément que les revenus des associés de SEL sont à inclure dans l'assiette des cotisations relevant du régime des PAM.

☞ **Devant ces contradictions nous avons réinterrogé l'ACOSS. Nous ne manquerons pas, bien évidemment, de vous tenir informé de la réponse apportée à cette question.**

- Cessions des parts de SEL

Ces cessions sont soumises au régime unique des Revenus des Capitaux Mobiliers, exception faite des cessions de parts de SEL à associé unique et imposés à l'IR qui sont quant à elles soumises au régime des plus values professionnelles. **(Cf. Art 150 OA et s. du CGI)**

# SOCIÉTÉ INTERPROFESSIONNELLE DE SOINS AMBULATOIRES

## DÉFINITION

Nouvelle forme d'exercice sociétaire, la SISA, société civile régie par les articles 1832 et suivants du Code Civil, offre aux professionnels de santé relevant de professions différentes la possibilité de se regrouper.

## CONSTITUTION ET OBJET

Cette toute nouvelle structure peut être constituée uniquement par des personnes physiques exerçant une activité médicale, d'auxiliaire médical ou de pharmaciens. Les professionnels déjà associés d'une SCP ou d'une SEL peuvent également être associés d'une SISA.

Pour que sa constitution puisse être validée, la SISA doit comporter au minimum deux médecins et un auxiliaire médical.

Cette société de droit commun a pour objet :

- la mise en commun de moyens pour faciliter l'exercice de l'activité professionnelle de chacun des associés ;
- l'exercice en commun, par ses associés, d'activités de coordination thérapeutique, d'éducation thérapeutique ou de coopération entre les professionnels de santé (⇒ ces activités feront l'objet de précisions par un décret en Conseil d'État).

Les statuts, transmis dans un délai d'un mois avant leur enregistrement aux ordres professionnels dont dépendent les associés, ainsi qu'à l'Agence Régionale de Santé, devront préciser les activités pour lesquelles un exercice en commun est prévu au sein de la SISA.

En terme de responsabilité professionnelle, chacun des associés répond personnellement de ses activités.

## RÉGIME FISCAL

L'article 36 de la Loi de Finances Rectificative pour 2011 soumet les SISA au régime fiscal des sociétés de personnes.

Les activités exercées en commun conformément aux statuts de la société ne sont pas soumises à l'interdiction de partage d'honoraires au sens du Code de la Santé Publique.

- ⇒ Les rémunérations perçues au titre des activités dont les statuts prévoient l'exercice en commun constituent des recettes de la SISA.

Les associés peuvent exercer hors de la SISA les activités professionnelles :

- dont l'exercice en commun n'est pas expressément prévu par les statuts ;
- dont les statuts déterminent les conditions dans lesquelles l'associé peut exercer cette activité à titre individuel (lorsqu'il est prévu un exercice en commun de cette activité par les statuts).
  - ⇒ Les rémunérations perçues au titre de ces activités exercées à titre personnel constituent des recettes individuelles.

La Direction de la Législation Fiscale, dans sa réponse du 25 Juin 2012, nous a précisé que les SISA composées d'associés relevant des BNC (médicaux et paramédicaux) et des BIC (pharmaciens) devront déposer, tous les ans, deux déclarations fiscales :

- 1 déclaration n° 2035 pour l'imposition de ses associés BNC
- 1 déclaration n° 2031 pour ses associés BIC.

***Cf. Réponse de l'Administration du 25 Juin 2012***

