



COLLECTION LE PLUS

Les modes d'exercice en libéral

L'évolution de l'exercice libéral

Table des matières

► Les modes d'exercice en libéral	p.3
► L'évolution de l'exercice libéral	p.3
► Introduction	p.3
► L'utilisation de la forme indépendante	p.3
► Un recours à l'association sans partage d'honoraires	p.4
► L'avenir de la pratique interprofessionnelle	p.4
► L'exercice individuel	p.6
► Les différents statuts	p.6
► Le fonctionnement de l'entreprise individuelle	p.6
► Les aspects fiscaux	p.14
► Le fonctionnement comptable de l'EIRL	p.15
► L'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée	p.15
► La création de l'EURL	p.16
► Les avantages juridiques	p.16
► Les inconvénients juridiques	p.17
► Les avantages fiscaux	p.18
► Tableaux comparatifs	p.19
► La mise en commun des moyens	p.22
► La Société Civile de Moyens (SCM)	p.22
► Fonctionnement général	p.22
► Fonctionnement juridique	p.22
► Fonctionnement fiscal	p.23
► Fonctionnement comptable	p.24
► Bilan de la forme	p.25
► Le collaborateur libéral	p.25
► Le praticien titulaire	p.25
► Le collaborateur libéral	p.26
► La convention de partage de frais	p.26
► Le GIE	p.27
► Tableaux comparatifs	p.27
► La mise en commun des moyens et des honoraires	p.30
► La société en participation	p.30
► Cas particulier des agents généraux d'assurance	p.31
► La société civile créée de fait	p.32
► La Société Civile Professionnelle	p.33
► Le fonctionnement général	p.33
► Le fonctionnement fiscal	p.36
► Le fonctionnement comptable	p.37
► Bilan de la forme	p.38
► Tableaux comparatifs	p.39
► Cession, cessation et transmission	p.42
► Situation de l'EIRL	p.42
► Généralités sur les cessions de parts	p.43
► Cas particuliers	p.44
► Obligations déclaratives	p.46

L'évolution de l'exercice libéral

Date de publication : 18 déc. 2017

I. - Introduction

1 - Près de 200 métiers en France sont exercés sous le régime fiscal des professions libérales qui se distingue de l'activité salariée du fait de l'exercice en toute indépendance sans l'existence d'un lien de subordination.

Le statut fiscal de profession libérale ne dispense pas toutefois du choix d'une structure juridique et les possibilités sont nombreuses à ce sujet.

Si l'**activité indépendante** reste le mode d'exercice le plus répandu (V. et s.), de nombreux professionnels libéraux s'associent néanmoins **sans partage d'honoraires** afin de limiter leurs frais (V. et s.) et, du fait des **avancées législatives récentes en matière d'interprofessionnalité** (V. 2 et s.), des mises en commun encore plus poussées finiront par voir le jour.

A. - L'utilisation de la forme indépendante

2 - Un choix - Lorsqu'il choisit ce mode d'exercice, le professionnel dispose d'une totale indépendance dans l'exercice de sa profession, toutefois limitée par le respect des règles et la déontologie de sa profession, et demeure à l'abri de tout conflit éventuel avec d'autres associés.

On assiste cependant, depuis une quarantaine d'années, à un développement important et continu de l'exercice professionnel en commun ou en groupe sous des formes variées. Les professionnels libéraux cherchent des moyens d'étaler leurs charges fixes, de se spécialiser, de présenter à la clientèle une gamme complète de services ou de compétences et surtout d'assurer la transmission de leur structure dans de bonnes conditions.

3 - Sociétés civiles - Pour répondre à ces attentes, la loi du 29 novembre 1966 a permis dans un premier temps la création de sociétés civiles ayant pour objet l'exercice d'une profession libérale réglementée (les **sociétés civiles professionnelles « SCP »**) et autorisé les professionnels libéraux indépendants à constituer des **sociétés civiles de moyens** ("SCM") dont l'objet n'est pas l'exercice de la profession mais seulement la prestation de services ou la fourniture de moyens matériels à ses membres.

Ces formules ont rencontré un large succès : vingt professions libérales réglementées pour lesquelles un décret d'application a été publié peuvent aujourd'hui constituer des SCP.

4 - Sociétés de capitaux - La loi du 31 décembre 1990 a ensuite permis aux membres des professions libérales d'exercer leur activité sous la forme de sociétés de capitaux.

L'objet de ces sociétés est l'exercice d'une profession libérale soumise à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé. Des décrets sont ainsi intervenus pour vingt-six professions. Les sociétés de capitaux d'exercice libéral se calquent sur les principales structures commerciales que sont les **SARL, SA ou sociétés en commandite par actions**.

Elles sont à ce titre assujetties à l'impôt sur les sociétés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux mais restent des institutions très particulières du fait des exceptions introduites par la loi du 31 décembre 1990 quant aux problématiques relatives notamment à la constitution du capital, la qualité des mandataires sociaux, la responsabilité des associés pour leurs actes professionnels, la réglementation des comptes d'associés, les cessions de parts sociales, la possibilité d'exclusion d'un associé ou encore la soumission aux règles déontologiques.

Le développement de ces sociétés est freiné par divers obstacles, dont un d'ordre fiscal. En effet, les **intérêts des emprunts** contractés pour l'acquisition de parts ou d'actions de sociétés d'exercice libéral demeurent non déductibles dans le cas de SCP, seule une faible réduction d'impôt existe depuis 2003.

De plus, il convient d'admettre que le taux de l'impôt sur les sociétés qui s'applique à partir du premier euro de résultat donne à cet impôt un impact très souvent plus onéreux que celui de l'impôt sur le revenu calculé par tranches. De plus, la complexité juridique, les coûts de fonctionnement et les difficultés d'appréhension personnelle des résultats dégagés par la société ont fait repousser à plus tard les décisions des professionnels concernés.

5 - EIRL - Enfin, la loi du 15 juin 2010 a tenté de faciliter les installations d'EIRL (entreprise individuelle à responsabilité limitée), mais il semblerait qu'elle n'ait pas rencontré le succès escompté.

B. - Un recours à l'association sans partage d'honoraires

6 - Une modalité pratique répandue - Cette forme de mise en société sans partage des recettes tout en apparaissant comme un « groupe » aux yeux des tiers a connu sa réussite chez les professionnels libéraux, d'autant qu'elle maintient l'indépendance tout en préservant divers atouts de l'exercice en commun et notamment la préparation de la transmission de l'outil de travail.

Afin d'aller vers cette solution, le législateur a permis la création de **sociétés civiles de moyens** qui se limitent à l'objet suivant : la prestation de services ou la fourniture de moyens matériels à leurs membres. La SCM a pour but de faciliter l'exercice de l'activité de chacun mais il n'y a ni partage de bénéfices, ni partage de clientèle, mais seulement une contribution aux frais communs.

C. - L'avenir de la pratique interprofessionnelle

7 - La loi du 23 décembre 1972 prévoyait qu'un « règlement d'administration publique pourrait autoriser les personnes physiques, exerçant une profession libérale soumise à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé et notamment les officiers publics et ministériels, à constituer des sociétés civiles et professionnelles (SCP) avec des personnes physiques exerçant d'autres professions libérales en vue de l'exercice en commun de leurs professions respectives ».

La loi précisait cependant que ces sociétés d'exercice en commun ne pourraient accomplir les actes d'une profession déterminée « que par l'intermédiaire d'un de leurs membres ayant qualité pour exercer cette profession ». Suite à ce texte, aucun décret n'avait été publié, notamment du fait des difficultés existantes compte tenu de la diversité des obligations déontologiques en présence.

8 - Toutefois, par une loi du 6 août 2015 ("Loi Macron"), il a été instauré la possibilité de créer des sociétés pluri-professionnelles d'exercice (SPE) ayant pour objet "l'exercice en commun de plusieurs professions d'avocat, d'avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation, de commissaire-priseur judiciaire, d'huissier de justice, de notaire, d'administrateur judiciaire, de mandataire judiciaire, de conseil en propriété intellectuelle et d'expert-comptable".

Les conditions d'exercice ont été précisées depuis par la publication de sept décrets d'application en date du 5 mai 2017.

L'apparition de cette nouvelle structure permet donc à toutes les conditions d'être réunies pour que les professionnels du chiffre et du droit réunissent leurs compétences au sein de structures uniques, ce qui avait été laissé en suspens depuis la loi de 1966 sur les sociétés civiles professionnelles.

A noter toutefois que la mise en œuvre de telles pratiques nécessitera des aménagements et des concessions de la part des professions qui choisiront de telles mises en commun, mais la porte est en tout cas ouverte d'un point de vue législatif.

L'exercice individuel

Date de publication : 18 déc. 2017

I. - Les différents statuts

1 - Le professionnel qui souhaite exercer seul son activité a le choix entre trois statuts juridiques :

- l'**entreprise personnelle classique** ;
- l'**EIRL** (entreprise individuelle à responsabilité limitée) ;

Le législateur ayant souhaité offrir à l'entrepreneur individuel la technique du patrimoine d'affectation, il a créé le statut spécifique de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée, ou EIRL.

- et la **société unipersonnelle** : **EURL** ou **SASU**.

II. - L'entreprise individuelle à responsabilité limitée

2 - Depuis la loi du 15 juin 2010, une **entreprise individuelle à responsabilité limitée** (EIRL) peut être constituée par toute personne physique exerçant une activité individuelle, majeure, ou mineure autorisée par ses administrateurs légaux.

Cette forme permet d'exercer son activité professionnelle sans passer par la création d'une personne morale, en affectant à l'activité certains biens, que seuls pourront saisir les créanciers dont les droits naissent à l'occasion de l'exercice de cette activité. Le recours à cette structure permet notamment de **mettre à l'abri le patrimoine privé** de l'entrepreneur tout en évitant le formalisme nécessité par la création d'une personne morale.

Elle fonctionne **comme une entreprise individuelle de droit commun** à l'exception du fait que seuls certains biens **sont spécialement affectés à l'exploitation**, ce qui permet de sécuriser les différents patrimoines (personnel / professionnel).

Afin d'assurer la protection de l'entrepreneur individuel contre le risque d'entreprendre, le patrimoine professionnel, exposé aux risques de l'entreprise, doit être **séparé** du patrimoine personnel protégé des actions des créanciers professionnels.

3 - En début d'exploitation, l'**unique formalité fiscale exigée** consiste en la souscription d'une déclaration de création d'entreprise ou d'activité dans les 15 jours du commencement des opérations. Cette déclaration se fait auprès du centre de formalités des entreprises.

L'entreprise qui souhaite se placer sous un régime fiscal autre que celui dont elle relève de plein droit devra notifier ses options à l'administration dans les conditions et délais existant.

Au cours de la vie de l'entreprise interviennent des obligations fiscales répétitives :

- les déclarations mensuelles, trimestrielles ou annuelles des affaires soumises à la **TVA** et au paiement de cette taxe. Ces déclarations doivent être souscrites et la TVA acquittée par voie électronique ;
- la déclaration **sociale** nominative, souscrite le 5 ou 15 du mois suivant le paiement des salaires ;
- la déclaration annuelle des **résultats**.

A. - Le fonctionnement de l'entreprise individuelle

4 - La déclaration d'affectation - L'entrepreneur doit affecter à son activité professionnelle l'ensemble des biens nécessaires à cette activité en **déposant** au greffe du Tribunal de Commerce territorialement compétent une **déclaration d'affectation**.

L'EIRL sera ensuite **immatriculée au registre spécial n°2142**.

La déclaration d'affectation effectuée lors de la constitution de l'EIRL ne compose pas de façon définitive le **patrimoine affecté** qui pourra être modifié tout au long de la vie de l'entreprise.

Comme l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée n'est pas tenu de déposer chaque année une déclaration actualisée de la composition et de la valeur du patrimoine affecté, la traduction de la variation dans la composition du patrimoine résulte de la comptabilité.

5 - Modèles -

Déclaration d'affectation du patrimoine à son activité professionnelle par un entrepreneur individuel à responsabilité limitée

I. Renseignements généraux

Nom :

Nom d'usage :

Prénom :

Né(e) le : à

Domicile :

Objet de l'activité professionnelle de l'EIRL :

Adresse où est exercée l'activité professionnelle de l'EIRL :

Dénomination de l'EIRL :

Date de clôture des comptes :

N°SIREN, (s'il a déjà été attribué) :

→ Le cas échéant, registre de publicité légale où est déjà immatriculé le déposant (indiquer le lieu) :

Registre du commerce et des sociétés (RCS) de

Répertoire des métiers (RM) de

Registre spécial des agents commerciaux (RSAC) de

Situation matrimoniale :

- Marié(e) (préciser le régime matrimonial)
- Pacsé(e)
- En concubinage
- Autre

☐ Création d'EIRL

☐ Passage d'entrepreneur individuel en EIRL

Lieu de dépôt de la déclaration ¹ :

- RCS de
- RSAC de
- Registre spécial des EIRL du tribunal de commerce ou du tribunal de grande instance statuant en matière commerciale de
- Répertoire des métiers de
- Registre de l'agriculture de

☐ Opposabilité de la déclaration d'affectation aux créanciers dont les droits sont nés antérieurement au dépôt de la déclaration (à cocher uniquement si l'option pour l'opposabilité aux créanciers antérieurs est exercée).

¹ Au registre de publicité légale (RCS, RM, registre spécial des agents commerciaux) auquel la personne est tenue de s'immatriculer pour son activité professionnelle. Lorsque la personne est immatriculée à deux registres de publicité légale pour l'activité de l'EIRL (RM et RCS), à l'un ou l'autre des ces deux registres de publicité légale, selon son choix. En l'absence d'immatriculation à un registre de publicité légale (par exemple, activités libérales, auto-entrepreneurs dispensés d'immatriculation), au registre tenu par le greffe du tribunal statuant en matière commerciale du lieu de l'établissement principal de la personne. Pour les exploitants agricoles, au registre de l'agriculture tenu par la chambre d'agriculture.

II. Etat descriptif des biens, droits, obligations, sûretés affectés à l'exercice de l'activité professionnelle

Il s'agit des biens, droits, obligations et sûretés dont bénéficie l'EIRL, nécessaires à son activité professionnelle. Ces éléments doivent être obligatoirement affectés, à l'exception des terres utilisées dans une exploitation agricole pour lesquelles l'affectation reste possible, mais n'est pas obligatoire.

Exemples :

- installations, biens d'équipements spécifiques ;
- droit de présentation de la clientèle (activité libérale, activité non commerciale) ;
- fonds de commerce, fonds artisanal, fonds agricole ;
- parts de société civile de moyens (SCM) ou de société civile professionnelle (SCP) ;
- des éléments que l'entrepreneur utilise dans le cadre de sa profession et qu'il décide d'affecter : il peut s'agir de biens à usage mixte (par exemple véhicules employés à titre professionnel et à titre personnel).

Attention ! Ne peuvent pas figurer dans le patrimoine affecté les éléments qui ne sont ni nécessaires ni utilisés pour l'exercice de l'activité professionnelle.

A) Eléments d'actif

FICHE signalétique (voir fiche ci-dessous)	DESCRIPTION ²	VALEUR déclarée	SURETES grevant le bien ³ (le cas échéant)	DOCUMENTS à annexer ⁴
A1				
A2				
A3				
...	...	...	...	...
Total				

² Description : la description doit être sommaire : il y a lieu de globaliser les biens de même nature ou relevant d'un même ensemble dont la valeur unitaire n'excède pas 500 euros. La description doit préciser la localisation si le bien concerné est un bien immobilier.

³ Préciser la nature des sûretés affectant le bien le cas échéant : gage, nantissement, hypothèque... et le montant de la créance garantie.

⁴ Préciser lequel ou lesquels : — si le bien affecté est d'une valeur unitaire supérieure à 30 000 euros (sauf liquidités), le bien doit faire l'objet d'une évaluation et le rapport d'évaluation remis par l'expert-comptable, le commissaire aux comptes, l'association de gestion et de comptabilité ou le notaire (pour les biens immobiliers uniquement) doit être joint ; — si le bien affecté est un bien commun ou indivis, l'accord du conjoint ou des coindivisaires doit être joint.

B) Éléments de passif

FICHE Signalétique (voir fiche ci-dessous)	DESCRIPTION ⁵	ENCOURS
B1		
B2		
B3		
...	...	...
Total		

Fait le ,

A

Signature de la personne

⁵ Préciser s'il s'agit d'emprunts, de dettes de fournisseurs ou d'un passif de nature sociale ou fiscale.

Modèle de fiche signalétique par élément figurant dans le tableau II-A
--

- **Description (et localisation si bien immobilier) :**
 - bien (meuble, immeuble, liquidités ...)
 - droit (droit d'usage ...)
 - obligations (créance, avance et acompte versé sur commande ...)
 - sûreté bénéficiant à l'EIRL (caution, gage, nantissement, hypothèque, ... en faveur de l'EIRL)
- **Nature** (élément détenu en pleine propriété, nue-propriété, usufruit, bien indivis, bien commun) :
- **Qualité** (neuf ou d'occasion) :
- **Quantité** :
- **Valeur déclarée** (valeur vénale ou valeur d'utilité en l'absence de marché. Pour les créances, indiquer le montant restant dû et pour les sûretés, indiquer le montant de l'engagement garanti) :

Modèle de fiche signalétique par élément figurant dans le tableau II-B
--

A remplir uniquement si l'EIRL opte pour l'opposabilité de la déclaration d'affectation aux créanciers dont les droits sont nés antérieurement au dépôt de la déclaration d'affectation.

Si l'EIRL exerce cette option, les créanciers antérieurs doivent recevoir une information individuelle par lettre recommandée avec accusé de réception, contenant certaines informations, parmi lesquelles une copie de la déclaration d'affectation (cf. articles R. 526-8 et D. 526-9 du code de commerce).

a) Détail de chaque emprunt (né antérieurement au dépôt de la déclaration) :

➤ **Emprunt N° 1**

Identité du créancier :

Encours restant dû :

Terme prévu pour le remboursement :

➤ **Emprunt N° 2**

Identité du créancier :

Encours restant dû :

Terme prévu pour le remboursement :

b) Détail des autres dettes (nées antérieurement au dépôt de la déclaration) :

➤ **Dettes fournisseurs :**

Identité du créancier :

Montant dû :

Date d'échéance :

➤ **Dettes sociales :**

Identité du créancier :

Nature de la dette :

Montant total dû :

Date d'échéance :

➤ **Dettes fiscales :**

Identité du créancier :

Nature de la dette :

Montant total dû :

Date d'échéance :

Modèle d'accord du conjoint à l'affectation par l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée d'un bien commun à son activité professionnelle

Je soussigné (nom et prénom, date et lieu de naissance, domicile) ,conjoint de M./Mme (rayer la mention inutile) (nom et prénom de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée) , relevant d'un régime matrimonial prévoyant une communauté de biens entre époux,

Déclare, conformément à l'article L. 526-11 du code de commerce :

— donner mon accord à l'affectation par M./Mme (rayer la mention inutile) (nom et prénom de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée , entrepreneur individuel à responsabilité limitée exerçant sous la dénomination EIRL (à compléter), du (des) bien(s) commun(s) suivant(s) à son activité professionnelle :

(lister le[s] bien[s] commun[s] affecté[s])

— avoir été informé(e) que les créanciers auxquels la déclaration d'affectation est opposable et dont les droits sont nés à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle à laquelle un patrimoine comprenant le(s) bien(s) commun(s) susmentionné(s) est affecté ont pour seul gage général le patrimoine affecté ;

— avoir été informé(e) qu'un même bien commun ne peut entrer dans la composition que d'un seul patrimoine affecté.

Fait à

Le

Signature du conjoint

Modèle d'accord du coindivisaire à l'affectation par l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée d'un bien indivis à son activité professionnelle

Je soussigné (nom et prénom, date et lieu de naissance, domicile), propriétaire indivis avec M./Mme (rayer la mention inutile) (nom et prénom de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée) du (des) bien(s) suivants :

(lister le[s] bien[s] indivis affecté[s])

déclare, conformément à l'article L. 526-11 du code de commerce :

— donner mon accord à l'affectation par M./Mme (rayer la mention inutile) (nom et prénom de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée entrepreneur individuel à responsabilité limitée exerçant sous la dénomination EIRL (à compléter), du (des) bien(s) indivis susmentionné(s), à son activité professionnelle ;

— avoir été informé(e) que les créanciers auxquels la déclaration d'affectation est opposable et dont les droits sont nés à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle à laquelle un patrimoine comprenant le(s) bien(s) indivis susmentionné(s) est affecté ont pour seul gage général le patrimoine affecté ;

— avoir été informé(e) qu'un même bien indivis ne peut entrer dans la composition que d'un seul patrimoine affecté.

Fait à

Le

Signature du coindivisaire

6 - Limitation de l'étanchéité du patrimoine - Les droits des créanciers professionnels nés **postérieurement** à la déclaration d'affectation ont pour gage le seul patrimoine affecté à l'activité professionnelle alors que, de façon symétrique, les créanciers personnels dont les droits sont nés postérieurement à cette déclaration voient leur gage limité au patrimoine personnel.

Compte tenu de sa qualité de créancier public, le législateur n'a pas voulu que l'Administration soit exposée au comportement frauduleux de l'entrepreneur. Aussi, afin de garantir le recouvrement des **créances fiscales, deux dérogations** au principe d'affectation des patrimoines ont donc été prévues au profit du Trésor.

Pour éviter les fraudes, le principe d'affectation ne joue pas pour les créanciers fiscaux.

Aussi, si l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée a, par des **manœuvres frauduleuses** ou à la suite de **l'inobservation grave et répétée de ses obligations fiscales**, rendu impossible le recouvrement des impositions et pénalités dont il est redevable au titre de cette activité, le recouvrement de ces sommes peut être recherché sur le patrimoine **non affecté** à cette activité dès lors que le tribunal compétent a constaté la réalité de ces agissements.

On peut noter la similitude de cette disposition avec le régime de responsabilité fiscale des dirigeants et gérants de sociétés applicable aux EURL qui ont servi de référence au législateur pour établir le régime fiscal des EIRL (Livre des Procédures Fiscales, art. L 267).

Afin de voir engager cette responsabilité fiscale de l'entrepreneur, le comptable de la direction générale des finances publiques doit assigner l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée devant le président du tribunal de grande instance du lieu de l'activité.

B. - Les aspects fiscaux

7 - Le régime fiscal : impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés sur option - L'EIRL est soumise au **même régime fiscal que l'EURL**, c'est-à-dire une imposition des bénéfices professionnels à l'impôt sur le revenu, mais elle peut également opter pour l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 1655 sexies).

L'option pour l'impôt sur les sociétés ne semble toutefois pas judicieuse, à moins d'avoir **un résultat global annuel important**.

8 - Détermination du bénéfice et régime d'imposition - Les résultats de l'EIRL sont en principe imposés **au nom de l'entrepreneur individuel** qui l'a constituée, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (**BIC**), bénéfices non commerciaux (**BNC**) ou bénéfices agricoles (**BA**) selon la nature de l'activité exercée.

Lorsqu'il n'a pas opté pour l'impôt sur les sociétés, l'EIRL ne disposant pas de la personnalité morale, l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée est imposé sur **l'intégralité des bénéfices** réalisés même si une partie d'entre eux est maintenue dans l'entreprise.

- ▶ En matière de BIC, le professionnel peut être imposé selon le régime dit "**micro-BIC**" dans le cas où les recettes ne dépasseraient pas :
 - 82 800 € HT pour les activités de ventes de marchandises,
 - 33 200 € HT pour les prestations de services.

Lorsque l'EIRL voit ses résultats imposés en micro-BIC, elle sera obligatoirement soumise à **l'impôt sur le revenu**.

Au-delà de ces seuils, l'EIRL relève du **régime réel simplifié** dans le cas où les recettes ne dépasseraient pas :

- 789 000 € HT pour les activités de ventes de marchandises,
- 238 000 € HT pour les prestations de services.

Une option pour le régime réel normal est possible.

Au-delà de ces seuils, l'EIRL est soumise au **régime réel normal**.

- ▶ **En matière de BNC**, le professionnel libéral exerçant à titre individuel peut-être imposé selon les règles du régime dit "**micro-BNC**" dans le cas où ses recettes ne dépasseraient pas **33 200 € HT**. Au-delà, le professionnel libéral est soumis au régime de la **déclaration contrôlée**.

Le professionnel libéral peut aussi opter pour le régime de la déclaration contrôlée si ses recettes sont inférieures à 33 200 € HT. Cette option peut s'avérer intéressante lorsque le montant des charges professionnelles est supérieur à l'abattement de 34 % sur les recettes prévu par le régime micro-BNC, ou en présence de déficits professionnels importants (en début d'activité notamment).

- ▶ **En matière de BA**, le régime d'imposition du professionnel dépend du montant de la moyenne de ses recettes hors taxes au cours des trois dernières années (soit 2014, 2015 et 2016 pour une imposition en 2017) (CGI, art. 69) :
 - Moins de 82 800 € HT, imposition selon le régime micro-BA,
 - Entre 82 800 € HT et 352 000 € HT, imposition selon le régime réel simplifié,
 - Plus de 352 000 €, imposition selon le régime réel normal.

9 - Imputation des déficits - Au cas où l'EIRL dégagerait des déficits, l'imposition à l'impôt sur le revenu permettrait à l'entrepreneur d'imputer ces déficits sur les autres revenus de son foyer fiscal. Si les résultats bénéficiaires ne seraient pas alors suffisants, l'excédent de déficit pourrait être reporté sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la sixième inclusivement. Ainsi,

s'agissant de la disposition des revenus professionnels, rien ne distingue l'EIRL de l'entreprise individuelle classique.

10 - Adhésion à une association de gestion agréée - Comme toute entreprise soumise à l'impôt sur le revenu, l'EIRL a la possibilité d'**adhérer à un centre de gestion agréé** ou de recourir, sous certaines conditions, aux services d'un expert-comptable, d'une société membre de l'ordre ou d'une association de gestion et de comptabilité. Une telle option permet d'éviter à l'EIRL une **majoration forfaitaire de 25 % des revenus imposables**.

11 - Option pour l'impôt sur les sociétés - En cas d'option pour l'impôt sur les sociétés, le résultat sera **déterminé au niveau de l'entreprise individuelle**, puis l'entrepreneur sera imposé personnellement sur la rémunération qui lui sera **distribuée** par l'entreprise individuelle.

L'option d'une EIRL pour l'impôt sur les sociétés peut présenter un **intérêt** pour les entrepreneurs dont le taux moyen d'impôt sur le revenu majoré des prélèvements sociaux excède le taux d'impôt sur les sociétés lorsque le bénéfice reste investi dans l'entreprise ou qu'il peut être distribué sous la forme de la rémunération du travail de l'entrepreneur individuel.

De plus, l'option permet la déduction des rémunérations versées à l'entrepreneur et leur imposition à l'impôt sur le revenu selon les règles applicables aux traitements et salaires, (CGI, art. 62) puisque l'entrepreneur individuel est alors assimilé à un gérant majoritaire de SARL.

Par ailleurs, l'EIRL ayant opté pour l'IS peut, sans bénéficier des avantages fiscaux réservés aux adhérents soumis à l'impôt sur le revenu, rester membres des Centres de gestion agréés de manière à continuer à bénéficier des services rendus par ces centres dans le domaine de la comptabilité et de la gestion.

12 - La loi de finances pour 2018 -

Important

Le projet de loi de finances pour 2018 impacte le statut du micro-entrepreneur, on note notamment un doublement des seuils de chiffre d'affaires permettant de bénéficier de ce régime : 170 000 € HT pour les ventes et 70 000 € HT pour les prestations de services et activités non commerciales.

C. - Le fonctionnement comptable de l'entreprise individuelle

13 - Toutes les EIRL doivent tenir une **comptabilité commerciale**, quelle que soit la nature de leur activité mais cette obligation de tenue de comptes est sans incidence sur la détermination du résultat imposable.

Si elle relève des BIC, l'EIRL doit tenir trois livres comptables :

- Le livre-journal qui contient chronologiquement toutes les opérations comptables,
- Le grand livre qui regroupe toutes les opérations par numéro de compte,
- Le livre d'inventaire qui rassemble les éléments chiffrés de l'actif et du passif de l'entreprise.

Si elle relève des BNC et de la déclaration contrôlée, l'EIRL doit tenir :

- Un livre-journal présentant le détail des recettes et dépenses professionnelles,
- Un registre des immobilisations et amortissements.

Lorsque l'activité relève de la catégorie des **bénéfices non commerciaux**, le résultat imposable doit être déterminé selon les règles de la **comptabilité de caisse** (prise en compte des seuls encaissements et décaissements) et dans les conditions et limites posées par **les articles 92 et suivants du CGI**, quand bien même cette activité ferait par ailleurs l'objet d'un suivi selon les règles de la comptabilité d'engagement.

Toutefois, afin d'éviter les retraitements du résultat comptable, ces contribuables peuvent, conformément à **l'article 93 A du CGI**, exercer **l'option** pour la prise en compte des créances acquises et des dépenses engagées.

En pratique, une telle option permet de recenser précisément les droits et obligations de l'entreprise en temps réel, elle donne une image plus fidèle de l'activité et du patrimoine de l'entreprise en assurant un suivi plus performant des dettes et des créances.

14 - L'entrepreneur individuel doit faire ouvrir dans un établissement de crédit **un ou plusieurs comptes bancaires** exclusivement **réservés** à l'activité à laquelle le patrimoine a été affecté (C. com., art. L. 526-13).

À partir du moment où relèvent d'un **régime réel d'imposition**, les EURL sont tenues aux mêmes obligations que celles prévues à l'égard des commerçants (C. com., art. L. 123-12 à L. 123-21) : journal, bilan, compte de résultat, annexe.

Les entrepreneurs relevant d'un **régime réel simplifié d'imposition** bénéficient d'un allègement de leurs obligations comptables : enregistrement des créances et des dettes à la clôture de l'exercice seulement ; dispense d'annexe ; inscription au compte de résultat à la date d'encaissement des charges courantes autres que les achats ; évaluation simplifiée des stocks.

III. - L'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée

A. - La création de l'EURL

15 - Afin de restreindre les risques encourus par la mise en entreprise individuelle, le professionnel libéral peut créer une personne morale au travers de laquelle il exercera son activité : l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL).

L'EURL est une SARL à associé unique.

16 - L'associé unique peut être une personne physique ou, dans la limite de sa capacité juridique, une autre personne morale, y compris une autre EURL.

Les personnes physiques, comme les personnes morales, peuvent être associées uniques de plusieurs EURL. Cette possibilité leur permet, lorsqu'elles ont plusieurs activités, d'isoler chacune de ces activités dans une structure juridique particulière.

17 - La loi du 11 juillet 1985 qui a créé l'EURL avait pour objectifs :

- de limiter la responsabilité indéfinie du professionnel individuel,
- d'assurer une meilleure gestion,
- et de faciliter la transmission du patrimoine professionnel.

L'EURL est une société instituée par une personne qui en détient seule toutes les parts sociales et l'exigence d'un capital minimum a été supprimée par la loi pour l'initiative économique de 2003.

Tous les membres des professions libérales peuvent donc exercer dans ce cadre sauf les agents généraux d'assurance dont les statuts interdisent à ces derniers d'apporter leurs mandats à une société et quelques professions dont les statuts ordinaires l'interdisent et quelques cas particuliers.

La possibilité donnée par la loi de 1966 aux SARL de ne compter qu'un seul associé peut s'appliquer aux SELARL.

B. - Les avantages juridiques

18 - La création de cette société de capitaux dotée des actifs nécessaires à l'exercice de la profession permet de façon évidente et simple **d'isoler le patrimoine professionnel**.

Cette séparation matérialisée par une comptabilité, et notamment l'émission d'un bilan, limitera une éventuelle responsabilité en cas de cessation des paiements.

A l'inverse, avant la suppression de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) par la loi de finances pour 2018, la partie professionnelle du patrimoine non accessible à l'ISF restait parfaitement définie et ce point ne devait pas être négligé, surtout pour la trésorerie qui, dans un cadre individuel, restait souvent considérée comme personnelle.

19 - Hors cas graves et relativement rares, la **responsabilité de l'associé** se limite au montant de ses apports. Ainsi, le patrimoine personnel de l'associé ne pourra pas servir à combler ou atténuer un déficit professionnel.

Ce principe se heurte régulièrement à la **pratique bancaire** de demande quasi-systématique de la caution ou garantie personnelle de l'entrepreneur en cas de financement.

L'entrepreneur est responsables sur trois plans :

- En tant qu'**associé** de l'EURL, il est responsable vis-à-vis des créanciers de l'EURL, et pourra être amené à combler le passif,
- En tant que **gérant** de l'EURL, il sera tenu pour responsable des fautes de gestion commises dans le cadre de l'exercice. Le professionnel encourt une responsabilité pénale, non seulement pour les infractions qu'il peut commettre en tant que chef d'entreprise, mais également celles qui concernent le fonctionnement de l'EURL.
- En tant que **professionnel libéral**, il demeure **personnellement et indéfiniment responsable de ses fautes professionnelles** vis-à-vis de son client.

20 - Transmission de patrimoine - Pour faciliter la transmission ultérieure de son entreprise, l'entrepreneur peut apporter son patrimoine professionnel à une société en contrepartie de quoi, il recevra des parts sociales dans cette société. L'utilisation de l'EURL comme véhicule de transmission apparaît à ce jour comme une anticipation intéressante puisque la forme permet d'intégrer les futurs successeurs par le biais de **cessions des parts**.

La **ventilation** en parts sociales d'un patrimoine permettra en cas de décès du professionnel libéral de faciliter la dévolution en limitant **la notion d'indivision aux parts sociales**. Cependant, le problème de la gestion immédiate et de la pérennité du cabinet se poseront en termes identiques sauf si l'un des héritiers est qualifié pour succéder au défunt.

En l'absence de cessions anticipées avec un repreneur potentiel, les situations d'indivision pourraient créer de nouveaux problèmes : que deviendrait le cabinet d'un professionnel libéral en cas de décès et ce en présence d'enfants mineurs héritiers ?

C. - Les inconvénients juridiques

21 - Si certaines règles de fonctionnement des SARL ne s'appliquent à la forme d'EURL, d'autres obligations beaucoup plus lourdes doivent être respectées au cours du fonctionnement de la société notamment :

- ▶ celle d'**approuver les résultats** dans les formes légales,
- ▶ celle d'émettre un **rapport de gestion** qui paraît démesuré en EURL où le gérant se confond avec l'associé unique.

22 - L'EURL, quelle que soit son activité réelle, reste soumise à l'obligation annuelle de **dépôt des comptes au greffe du Tribunal de Commerce** : bilan, compte de résultat, annexe, rapport de gestion et approbation des comptes.

Cette contrainte sanctionnée lourdement (une astreinte est quelquefois prononcée) paraît de plus en plus surveillée par les greffiers des tribunaux et oblige à une rigueur certaine. Il n'est pas toujours plaisant pour un professionnel libéral de voir ses comptes accessibles sans difficultés, et ce, sur simple demande, sur internet (www.infogreffe.fr ou sur des sites gratuits).

23 - La comptabilité d'une EURL doit répondre à deux impératifs d'ordre légal :

- elle doit être tenue selon les règles de la **comptabilité d'engagement** (créances-dettes) afin d'obéir aux règles du Code de Commerce ; ceci permettra d'établir un patrimoine matérialisé par le bilan annuel et un compte de résultat ;
- la comptabilité devra également assurer la contrainte fiscale et donc, sauf option contraire, permettre d'établir la déclaration annuelle 2035 des BNC selon les règles d'encaissement et décaissement (ce qui oblige à des retraitements pour passer d'une comptabilité d'engagement à une comptabilité de caisse).

D. - Les avantages fiscaux

24 - La taxation - Le régime fiscal de l'EURL diffère selon que l'**associé unique** est une personne physique ou morale :

- lorsqu'il est une **personne physique**, la société est soumise au régime fiscal des sociétés de personnes. Les bénéfices sont imposés entre les mains de l'associé à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BNC (pour une activité libérale) ou des BIC (pour une activité commerciale ou artisanale) ;
- lorsqu'il est une **personne morale**, la société est alors de plein droit passible de l'impôt sur les sociétés.

De manière générale, la taxation de l'associé personne physique exerçant une **activité libérale** s'opère, sauf en cas d'option pour l'impôt sur les sociétés, selon le même mode que pour l'entrepreneur individuel libéral. La différence entre les encaissements et les décaissements professionnels sur l'année civile est taxée à l'impôt sur le revenu et ce quel que soit le sort de ces sommes (qu'elles soient investies, mises en réserve, distribuées ...).

Sur ce point, il faut rajouter que l'adhésion de l'EURL à une association de gestion agréée permettra à l'associé de bénéficier de l'absence de majoration de 25 % de son bénéfice pour le calcul de l'impôt sur le revenu.

Important

L'application du régime fiscal de la **micro-entreprise** a été étendue aux EURL dont l'associé unique est une personne physique dirigeant de cette société (Loi du 9 déc. 2016).

25 - L'option pour l'impôt sur les sociétés - Dans le cas de l'exercice de l'option pour l'impôt sur les sociétés, le résultat est taxé de deux manières différentes :

- la rémunération du gérant relève de l'impôt sur le revenu ;
- le résultat restant est soumis à l'impôt sur les sociétés.

Cette option est **avantageuse** car elle permet de limiter les charges sociales de l'associé (calculées sur la seule part du résultat appréhendée) et, en cas de résultat important, d'échapper au barème progressif désavantageux de l'impôt sur le revenu.

Toutefois, plusieurs phénomènes limitent cet intérêt :

- la taxation dès le premier euro perçu à l'IS (toutefois soumis au taux réduit de 15% jusqu'à 38 120€ de résultat),
- la difficulté d'appropriation privée des résultats taxés à l'IS, la non déduction des coûts d'acquisition des parts sociales.

IV. - Tableaux comparatifs

26 - Quelle forme choisir ? -

EIRL ou EURL ?

	EIRL	EURL
Structure	Exploitation individuelle	Société à associé unique
Qui ?	Personne physique	Personne physique ou morale
Capital minimum	Aucun	Aucun
Responsabilité financière	Limitée aux biens affectés à l'exploitation, pour les créances nées postérieurement au dépôt de la déclaration d'affectation	Limitée aux apports faits à la société
Nombre de professionnels exploitants	1	Possibilité d'ouvrir le capital à d'autres associés ou de céder les parts de la société à un ou plusieurs nouveaux associés
Formalisme	Lourd formalisme, dépôt de la déclaration d'affectation, rapport d'évaluation des biens affectés à l'exploitation, dépôt annuel du bilan	Coût de constitution, 280 € pour la seule publicité et formalisme : publication dans un journal d'annonces légales en plus des déclarations au CFE, tenue d'un registre des décisions d'associé, dépôt annuel des comptes ...
Rémunération de l'exploitant	EIRL à l'IR : Non imposée en tant que telle (incluse dans le résultat imposable de l'entreprise) EIRL à l'IS : rémunération déduite du résultat imposable et imposée comme un salaire	EURL à l'IR : rémunération du gérant et dividendes non imposés en tant que tels (car résultats de la société) EURL à l'IS : rémunération déduite du résultat imposable et imposée comme un salaire /revenus mobiliers
Cotisations et contributions sociales	Assises sur le résultat de l'EIRL sauf option pour l'IS, alors dues sur la rémunération de l'exploitant	Assises sur le résultat de l'entreprise sauf option pour l'IS, alors dues sur la rémunération de l'exploitant
Régime de sécurité sociale de l'exploitant	Travailleurs non-salariés	Régime des salariés, par exception, aucun régime de protection sociale si les fonctions de président ne sont pas rémunérées
En cas de liquidation judiciaire	Mise en liquidation du seul patrimoine affecté	Possibilité d'étendre la procédure à l'associé ou au dirigeant en cas de fictivité de la société ou de confusion des patrimoines, si la responsabilité du gérant est recherchée pour une faute ayant contribué à la cessation des paiements de la société, ou si, en cas de liquidation judiciaire, le gérant est condamné à supporter personnellement tout ou partie des dettes sociales pour avoir commis une

		faute de gestion ayant contribué à l'insuffisance d'actif
Régime fiscal	IR (ou IS sur option) Comptabilité d'encaissement Adhésion à une AGA pour éviter la majoration de 25% du résultat d'impôt sur le revenu	IR (ou IS sur option) Adhésion à une AGA pour éviter la majoration de 25% du résultat d'impôt sur le revenu Si l'associé est une personne physique, la taxation du résultat se fait entre ses mains Si l'associé est une personne morale, cette dernière est taxée à l'impôt sur les sociétés Comptabilité d'encaissement
Obligations déclaratives	Déclaration n°2035 (BNC) ou 2031 (BIC) pour déterminer le résultat de l'entreprise individuelle Déclaration n°2042 C PRO au niveau de la personne physique (report du résultat)	Déclaration n°2035 (BNC) ou 2031 (BIC) pour déterminer les résultats niveau de l'EURL Déclaration n°2042 C PRO au niveau de l'associé (report du résultat)
Acquisition des parts	/	Les parts de l'EURL sont des biens professionnels, les frais d'acquisition sont déductibles du résultat
Cession des parts Transmission de l'activité		Soumise au formalisme juridique des SARL Entraîne la taxation des plus-values professionnelles au niveau du vendeur (avec une possibilité d'exonération selon l'article 151 septies du CGI) et le paiement de droits d'enregistrement par l'acquéreur.

Exercer en libéral en mettant en commun les moyens

Date de publication : 18 déc. 2017

I. - La Société Civile de Moyens (SCM)

1 - Les sociétés civiles de moyens ont pour objet exclusif la **mise en commun des moyens nécessaires à l'exercice d'une activité libérale** (locaux, matériel, personnel) en laissant chacun des associés libre d'exercer séparément son activité, en toute indépendance et sous leur seule responsabilité. Ce n'est pas la société qui exerce elle-même la profession.

2 - Elles peuvent être librement constituées entre des personnes exerçant une activité libérale quelconque et fonctionnant dans les conditions de droit commun. Leur activité s'analyse comme une entreprise de fourniture de services relevant des **BIC**, mais les SCM ne sont pas assujetties à l'impôt sur les sociétés, sous réserve toutefois qu'elles ne s'écartent pas de leur objet légal.

Elles ne peuvent pas non plus opter pour l'impôt sur les sociétés. Toutefois, elles peuvent y être soumises si elles réalisent des opérations avec des tiers non associés moyennant rémunération et que ces opérations dépassent 10 % de leurs recettes totales.

Les membres des SCM ont une double qualité vis-à-vis de la société :

- ils sont à la fois **clients** car ils bénéficient de prestations dont ils remboursent le coût à la société,
- mais sont aussi **associés** car ils participent aux bénéfices et aux pertes.

A. - Fonctionnement juridique

3 - L'utilisation de l'écrit - Cette forme présente, par opposition avec les formes de mises en commun de biens non organisées, les avantages de l'écrit comme instrument de preuve.

La possibilité de conflits ultérieurs doit être considérée avec attention et seul l'utilisation d'un cadre codifié permet une certaine sécurité en la matière.

L'**écrit**, dans une SCM, est constitué des **statuts** mais également d'un **contrat** qui devra préciser la notion de tâches à accomplir et celle de répartition et paiement des coûts.

L'existence de **statuts** écrits de la SCM permet d'appréhender le consentement, la capacité et les droits des associés, les apports, la durée de la société, la participation aux résultats, le sort des parts sociales, la personnalité juridique de la société (qui permet d'éviter le problème de l'indivision des biens), le nom du ou des gérants.

Le **règlement intérieur** ou les assemblées permettent de fixer par écrit les événements de la vie de la SCM, notamment la répartition des coûts, les modalités de versement, les obligations de comptes rendus.

4 - Le principe de gérance - Les statuts de la SCM fixent **librement** le nombre de gérants. Tous les associés peuvent être gérants, mais le gérant peut également être choisi en dehors des associés.

Le gérant a tout pouvoir pour accomplir les actes de gestion dans l'intérêt de la société (C. Civ, art. 1848), mais les associés déterminent librement dans les statuts les pouvoirs du gérant. Le gérant peut bénéficier éventuellement d'une **rémunération**. La présence d'un gérant apparaît nettement plus efficace que l'absence de donneur d'ordre en cas d'inorganisation juridique et permet d'assurer les engagements vis-à-vis des tiers. L'obligation de rendre des comptes et la possibilité de révoquer le gérant permettent d'éviter les abus.

5 - La responsabilité - Les associés sont **indéfiniment** et **conjointement** (mais non solidairement) responsables des dettes sociales car la solidarité ne se présume pas entre non commerçants (C. Civ, art. 1857).

Cette protection de la responsabilité propre aux SCM est possible du fait de l'existence d'une forme sociale organisée et possédant la responsabilité morale. On ne la retrouve notamment pas dans les conventions de pratiques de frais où tous les associés sont responsables sans limites individuelles.

6 - Les inconvénients juridiques - La SCM est une société civile, à ce titre, elle a des obligations strictes qui relèvent d'avantage de la contrainte plus que de l'inconvénient. Elle doit **approuver les résultats** dans les formes légales, **émettre un rapport d'ensemble** sur l'activité qui paraît démesuré en SCM. De plus, elle est soumise au **formalisme obligatoire et propre** aux sociétés civiles.

B. - Fonctionnement fiscal

1° Détermination du résultat

7 - La SCM relève du régime fiscal des sociétés de personnes (CGI, art. 8). Chaque membre de la société est **personnellement passible**, pour la part des bénéfices correspondant à ses droits dans la société, soit de l'impôt sur le revenu, soit de l'impôt sur les sociétés s'il s'agit d'une entreprise relevant de cet impôt.

Leur régime fiscal est défini par **l'article 239 quater A du CGI** qui prévoit que les SCM échappent à l'impôt sur les sociétés et que leurs membres sont personnellement imposables sur leur quote-part du résultat.

Les résultats sociaux imposables au nom des associés sont déterminés selon les règles du régime de la **déclaration contrôlée** lorsque les membres de la SCM sont titulaires de BNC ou du **régime simplifié d'imposition** lorsque les associés sont assujettis à l'impôt sur les sociétés ou relèvent des BIC.

8 - Lorsque la SCM est exclusivement constituée d'associés relevant de la catégorie des BNC, son résultat est déterminé pour l'intégralité de son montant selon le régime de la déclaration contrôlée.

9 - Les SCM qui comprennent des membres appartenant à chacune des catégories précitées doivent procéder à une **double détermination** de leurs résultats :

- d'une part la quote-part du résultat revenant aux associés exerçant une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des **BNC** doit être déterminée en fonction des dépenses payées et recettes encaissées ;
- et d'autre part, la quote-part du résultat revenant aux associés qui exercent une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des **BIC** ou soumis à l'IS est déterminée en prenant en compte les créances acquises et les dépenses engagées.

Conseil pratique

Cette situation entraîne des **difficultés pratiques**, il apparaît ainsi intéressant pour la SCM d'opter pour la détermination de la part du résultat revenant aux titulaires de BNC selon les règles de l'article 93 A du CGI.

La présence de ces deux catégories d'associés est également de nature à entraîner **une double détermination des plus-values imposables** à la suite de la cession d'immobilisation par la SCM.

A noter que les parts de SCM étant considérées comme des éléments affectés par nature à l'exercice de la profession, les frais engagés par un associé pour leur **acquisition constituent une charge déductible du BNC**. Au niveau des inconvénients fiscaux, les parts de SCM étant des

éléments affectés par nature à l'exercice de la profession, elles peuvent donner lieu à un **calcul de plus-value lors de leur revente**.

2° TVA

10 - De manière générale, les SCM se bornent à mettre à la disposition de leurs associés des locaux aménagés, du matériel et du personnel nécessaires à l'exercice de leur profession ; leur activité est donc de nature imposable en principe à la TVA.

Toutefois, les SCM sont susceptibles de bénéficier de l'exonération de TVA en faveur des remboursements de frais si elles remplissent les conditions suivantes :

- ▶ Tous les associés doivent exercer une activité exonérée (en tout ou partie) : sont donc principalement intéressés les membres des professions médicales, paramédicales et les agents généraux d'assurance ;
- ▶ Les services doivent être rendus aux associés de la SCM : sur ce point, l'exonération est maintenue lorsque la SCM rend services à des tiers non associés en soumettant ces prestations à TVA.

Si au 31 décembre d'une année, il apparaît que la SCM a perçu de personnes étrangères au groupement des sommes atteignant ou dépassant 50 % du total des recettes afférentes à cette prestation, cette dernière sera en totalité, même pour la part facturée aux associés, soumise à la TVA depuis le 1^{er} janvier de l'année considérée ;

Exemple

Remboursement des associés pour la location d'un matériel : 15 000 €.

Recettes procurées par des tiers pour la location de ce matériel : 20 000 €.

Les recettes provenant de tiers excèdent la limite de 50 %.

La TVA est due sur 35 000 € (= 15 000 + 20 000).

- ▶ Ces services doivent concourir directement et exclusivement à la réalisation d'opérations exonérées ;
- ▶ Les sommes réclamées aux associés de la SCM doivent correspondre exactement à la part leur incombant dans les dépenses communes.

3° Autres impôts et taxes

11 - Les SCM sont redevables de la **cotisation foncière des entreprises** (CFE).

En matière de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), elle concerne les SCM qui ont plus de 152 500 € de « recettes », incluant le remboursement des associés. Dans ce cas, il est obligatoire de remplir un imprimé n°1330.

12 - La SCM n'est pas redevable des **taxes d'apprentissage**, mais si elle remplit les conditions pour y être assujettie, elle supportera certaines taxations calculées sur les salaires versées aux personnes qu'elle emploie, à savoir la **taxe sur les salaires et la participation à la formation continue et à l'effort de construction**.

La SCM est redevable de la **taxe sur les véhicules des sociétés** dès l'instant où elle est propriétaire ou utilisatrice de véhicules.

C. - Fonctionnement comptable

13 - Tenue de la comptabilité - Le fonctionnement comptable diffère selon que les associés soient titulaires de BIC ou de BNC :

▶

Lorsque les **associés sont uniquement titulaires de BNC**, les SCM ne sont pas tenues de tenir une comptabilité commerciale ; peuvent se contenter d'un livre-journal et un document concernant les éléments d'actif affectés à l'exercice de leur activité. Le bénéfice social est déterminé par différence entre les recettes encaissées et les dépenses payées ;

- ▶ Lorsque les **associés sont uniquement titulaires de BIC**, les obligations diffèrent selon le régime d'imposition : régime simplifié d'imposition avec une comptabilité super simplifiée exercée sur option ou régime normal ;
- ▶ Lorsque les **associés sont titulaires de BIC et BNC**, il faut respecter les règles propres à chaque catégorie, à savoir comptabilité d'engagement pour les uns, et comptabilité de caisse pour les autres. Il est ici conseillé d'opter pour la détermination de la part du résultat revenant aux titulaires de BNC selon les règles de **l'article 93 A du CGI**.

14 - Obligations déclaratives - Les SCM doivent fournir une **déclaration spéciale des résultats** avant le 30 avril de chaque année, **imprimé n°2036** qui tient lieu à la fois de déclaration des résultats et déclaration spéciale au regard de la TVA.

Chaque associé est tenu de déposer une déclaration, 2031 pour les BIC, 2035 pour les BNC, sur laquelle :

- ▶ Ils ajoutent à leurs propres dépenses celles réparties à leurs noms par la société ; ces dépenses sont ventilées selon les rubriques de la nomenclature comptable et ajoutées par poste à celles exposées directement par le professionnel ;
- ▶ Ils portent sur leurs déclarations individuelles la part de résultat de la SCM leur incombant, le résultat fiscal dégagé par la SCM est réparti entre les associés en fonction de leurs droits statutaires.

D. - Conclusion

15 - Pourquoi choisir la SCM ? - Cette forme est à privilégier dans tous les cas où un partage de frais entre professionnels est envisagé car elle permet d'éviter les difficultés liées à l'indivision des biens d'investissement.

Cette forme peut ainsi répondre à un souhait de cohabitation de professionnels de disciplines différentes ou de professionnels déjà propriétaires de leur cabinet souhaitant réaliser des économies d'échelles.

Attention, pour que le bénéfice de la forme soit optimisé, encore faut-il qu'elle serve exclusivement de support à un partage de frais professionnels.

II. - Le collaborateur libéral

16 - Le contrat de collaboration est l'acte par lequel un praticien confirmé 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 égale à un certain pourcentage des honoraires encaissés par le collaborateur.

Ce type de contrat est particulièrement fréquent entre chirurgiens-dentistes, avocats, et masseurs kinésithérapeutes.

Il n'est d'ailleurs pas possible chez tous les professionnels relevant d'une profession réglementée. Il est ainsi interdit chez les officiers publics, les commissaires aux comptes et les mandataires judiciaires.

Sur le plan fiscal, ce contrat s'analyse en une **mise en location du matériel et de la clientèle**.

A. - Le praticien titulaire

17 - Le praticien titulaire exerce d'une part sa profession à titre personnel et encaisse les honoraires correspondants. Il perçoit d'autre part les redevances versées par son collaborateur qui ont le caractère de recettes commerciales.

Il devrait en **théorie** souscrire 2 déclarations :

- l'une au titre des BNC en raison de ses recettes propres,
- l'autre au titre des BIC pour les sommes versées par le collaborateur.

Toutefois, l'Administration admet que **l'ensemble des profits réalisés par les praticiens titulaires sont soumis à l'impôt au titre des BNC**. Le bénéfice de cette mesure est toutefois subordonné à la condition que les redevances versées par le collaborateur ne représentent **pas une part prépondérante** de l'ensemble des recettes du praticien titulaire.

18 -

Important

La redevance perçue par le praticien titulaire est une contrepartie de la location de locaux professionnels aménagés et doit, à ce titre, être **soumise à la TVA**.

Toutefois, si le praticien titulaire est exonéré de TVA pour son activité principale (cas des professions médicales et paramédicales) et si le montant annuel des redevances est inférieur à la limite d'application de la franchise en base de TVA (33 200 € pour les années 2017 à 2019), la TVA ne sera pas due sur la redevance du collaborateur (CGI, art. 293 B).

B. - Le collaborateur libéral

19 - Le collaborateur libéral exerce sa profession en toute **indépendance** et perçoit l'intégralité des honoraires correspondant aux actes qu'il accomplit, il est passible de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BNC.

Dans le monde médical, il travaille avec ses propres feuilles de sécurité sociale, à la différence du remplaçant. Les sommes qu'il verse au praticien titulaire constituent des loyers versés en contrepartie de la mise à disposition de locaux équipés, du matériel et éventuellement d'une partie de la clientèle.

Bien entendu, ces redevances seront **déductibles** pour la détermination du bénéfice imposable de l'intéressé.

20 - Le collaborateur libéral qui exerce son activité en qualité de professionnel indépendant, dans le cadre d'une profession à statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé, est regardé comme un **exploitant individuel**, qu'il exerce son activité dans un cabinet individuel ou une société.

21 - Les collaborateurs libéraux qui exercent leur activité libérale dans le cadre d'un contrat de collaboration peuvent bénéficier d'une exonération d'impôt sur le revenu à raison des suppléments de rétrocession d'honoraires qu'ils perçoivent à l'occasion des **activités de prospection commerciale réalisées à l'étranger** (CGI, art. 93-0 A).

III. - La convention de partage de frais

22 - Appelée également « **contrat d'exercice à frais commun** », la convention de partage de frais est un contrat au terme duquel au moins deux professionnels libéraux décident de mettre en commun certaines dépenses professionnelles (loyer, rémunération du personnel, achats de

fourniture ...). La convention de partage de frais ne constitue pas une société, même si son objet s'apparente à celui de la société civile de moyens. Ce contrat est basé sur une **confiance mutuelle** entre un **petit nombre** de professionnels.

23 - Utilisation de la convention - Avant la mise en fonctionnement concrète des moyens communs, un **contrat** devra préciser la notion de tâches à accomplir et celle de répartition et paiement des coûts.

Le contrat devra prévoir **les grands principes** que sont la **clé de répartition des charges** entre les professionnels libéraux, un **inventaire** des biens détenus par chaque contractant et ceux utilisés en commun, la durée du contrat, les cas de résiliation du contrat, le sort des biens acquis en indivision notamment en cas de départ d'un contractant mais aussi les **tâches à accomplir** par chacun.

24 - Inconvénients - Du fait de l'absence de statuts, des inconvénients peuvent survenir, notamment en cas de situations de conflits et en matière de responsabilité.

En matière de conflits internes, ce type de convention n'est **pas adapté à la mise en commun de dépenses d'investissement** (acquisition de matériel professionnel), dès lors que les immobilisations acquises relèvent alors du régime juridique de l'indivision. Dans ce contexte, une **demande en partage** peut intervenir à tout moment à défaut de convention ou à expiration de 5 ans s'il existe une convention d'indivision.

Le **recours à une SCM** (V. 1 et s.) permettrait une division sous forme de parts sociales qui permettrait à chaque professionnel libéral de céder ses parts sans avoir à régler dans le contrat le sort des biens acquis en indivision.

Le recours à la SCM sera ainsi privilégié dans des milieux tels que le monde médical ou paramédical où l'importance du matériel professionnel n'est pas adaptée à la convention de mise en commun.

Il n'existe aucune règle de forme particulière quant à la convention, toutefois, les professions organisées seront tenues de **communiquer à l'Ordre** dont elles relèvent une copie du contrat s'il en existe un. Les conflits internes vont naître systématiquement de l'absence ou de l'insuffisance d'écrit.

En matière de **responsabilité**, celui qui agit en son nom s'engage personnellement et intégralement vis-à-vis des tiers, à charge pour lui de se retourner contre les autres parties à la convention.

25 - Fonctionnement comptable - Sur ce point, les obligations sont les mêmes qu'une société civile de moyens : V. .

26 - Risque d'assujettissement à la TVA - Il existe un risque de soumission à la TVA en cas de convention de mise en commun.

Ce risque ne concerne en pratique que les professionnels libéraux non assujettis à la TVA qui pourraient à avoir à supporter une augmentation de 20 % de certains de leurs frais communs. On rencontre beaucoup de conventions de ce type dans le milieu médical où les cas de non-assujettissement à la TVA sont prépondérants. L'exonération de TVA sur le remboursement des frais peut bénéficier aux membres des groupements de moyens exerçant une activité exonérée de TVA comme exposé pour les SCM (V. 10).

IV. - Le Groupement d'intérêt économique (GIE)

27 - Le groupement d'intérêt économique (GIE), institué par l'ordonnance n° 67-821 du 23 septembre 1967, est doté de la personnalité morale et de la pleine capacité juridique. Il est ouvert

à tous ceux qui désirent, sans aliéner leur individualité ou leur autonomie, mettre en commun certaines de leurs activités.

28 - Les GIE sont exclus du champ d'application de l'impôt sur les sociétés. Leur régime fiscal est comparable à celui des sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu puisque l'imposition des bénéfices se fait au nom des membres au prorata de leurs droits.

Leurs obligations déclaratives sont les mêmes que celles des sociétés de moyens, à savoir la production d'une **déclaration 2036**,

Le GIE est resté **marginal** dans le monde des professions libérales, notamment du fait de l'existence des sociétés civiles de moyens. Ceci tient sans doute à la responsabilité indéfinie et solidaire de ses membres, mais aussi au fait que le GIE exige de ses membres un esprit de coopération qu'il n'est pas toujours aisé de conserver. Toutefois, le GIE constitue une formule juridique susceptible de favoriser certaines actions qu'il serait impossible pour ses membres d'entreprendre isolément.

C'est notamment le cas de la **création de services communs** (organisation de services techniques, commerciaux, comptables, financiers ou informatiques, assistance technique, documentation ...), de **travaux d'études** (recherche scientifique, bureaux d'études, mise au point d'un prototype, ingénierie ...), **d'une action commerciale commune** (groupement d'achats, études de marché, promotion de produits et de marques, représentation à l'étranger ...), **de l'accueil en son sein de professions libérales** exerçant en sociétés de capitaux.

A noter qu'il existe parfois des GIE d'exercice qui peuvent adhérer à une association de gestion agréée s'ils relèvent des BNC.

V. - Tableaux comparatifs

29 -

	SCM	GIE	Partage de frais
Qui ?	Personnes exerçant une activité libérale quelconque dans les conditions de fonctionnement de droit commun Les membres sont à la fois clients et associés	Toute personne	Personne physique
Exercice de la profession	Par les membres	Par les membres	Par les membres
Responsabilité	Indéfiniment et conjointement responsable des dettes sociales	Indéfiniment et solidairement responsables	Responsabilité personnelle intégralement engagée à charge de se retourner contre les autres membres
Formalisme	Statuts et contrats avec les tâches à accomplir Approbation des comptes et rapport d'ensemble obligatoires	Formalisme réduit mais existence d'un contrat de GIE.	Contrat pour organiser en l'absence de statuts

Gérance	Statuts fixent le nombre de gérants, le gérant peut être choisi parmi ou en dehors des associés Les statuts limitent ses pouvoirs, responsabilité de la société engagée dans la limite de l'objet social	/	/
Régime fiscal	Pas d'IS si ne s'écartent pas de leur objet social (IS si +10 % de recettes commerciales)	Exclusion IS, régime des sociétés de personnes (CGI, art. 8). Conséquences importantes en cas de transformation en une autre forme	Chaque membre est personnellement redevable sur son résultat personnel de l'IRPP
Obligations déclaratives	Déclaration spéciale 2036 ainsi qu'un état des créances et dettes à annexer pour la SCM Déclarations personnelles des membres suivant le résultat, 2031 pour les BIC et 2035 pour les BNC et report sur la 2042 C PRO	Déclaration spéciale 2036 Déclarations personnelles des membres et report sur la 2042 C PRO	Déclarations personnelles des membres et report sur la 2042 C PRO
Autres taxes	CFE, possibilité CVAE, TVA et TVS		Risque de TVA
Fonctionnement comptable	Si les résultats sont imposés comme des BNC, dispense de comptabilité, obligations simplifiées Si les résultats sont imposées comme des BIC, comptabilité avec simplifications selon le régime	Tenue d'une comptabilité propre	Le groupement tient une comptabilité distincte, comme une SCM, et possède un compte bancaire spécifique

La mise en commun des moyens et des honoraires

Date de publication : 15 déc. 2017

I. - La société en participation

1 - Présentation - Il y a société en participation dès que **deux ou plusieurs personnes** conviennent, entre elles, de créer une société, mais s'abstiennent délibérément de la faire immatriculer et renoncent ainsi à lui donner la personnalité morale. Ces sociétés sont en principe soumises au **même régime fiscal que les SNC**, les bénéfices et les pertes venant en augmentation ou diminution des revenus de chaque associé au prorata de leurs droits.

Cependant, **l'impôt sur les sociétés** serait applicable à la fraction des bénéfices d'une société en participation revenant à des associés dont l'identité ne serait pas révélée à l'Administration ou qui ne seraient pas indéfiniment responsables. Les sociétés en participation étant dépourvues de personnalité morale, elles sont dépourvues de patrimoine juridique propre.

Toutefois, elles disposent d'un **patrimoine dit « fiscal »**, car la loi fiscale prévoit expressément que ces sociétés doivent inscrire à leur actif les biens dont les associés sont convenus de mettre la propriété en commun pour la détermination de leur bénéfice imposable. Ainsi, les amortissements fiscalement déductibles doivent figurer dans la comptabilité de la société en participation et non pas de leurs membres.

Les rapports entre associés sont régis par les règles concernant les sociétés civiles. Tous les professionnels libéraux peuvent exercer en SEP, toutefois, pour les activités règlementées, elle est nécessairement connue des ordres professionnels et ne peut avoir de caractère occulte. Dans une société en participation, **l'écrit** résulte d'un contrat qui devra préciser, avant la mise en fonctionnement concrète, la notion de tâches à accomplir par chacun.

2 - Intérêts juridiques - Les avantages essentiels sont **l'absence d'obligation de révélation aux tiers** (qui est souvent un facteur déterminant pour les associés) et **l'absence de formalisme** en faisant une structure légère, peu coûteuse et envisageable quand on ne peut s'associer dans une société dotée de la personnalité morale à cause des contraintes d'exercice en SCP ou SEL imposées par telle ou telle profession. La société en participation peut être révélée aux tiers dès son origine ou au cours de son existence selon la volonté des associés.

Si les participants agissent, vis-à-vis des tiers, comme des associés, ils sont tenus à des obligations nées de leurs actes, mais sans solidarité. La société en participation peut se voir utilisée entre professionnels de nature différente mais soucieux du complément indispensable des compétences. Elle leur est possible si elle ne leur est pas interdite par l'ordre auxquels ils appartiennent. Si d'occulte, la société devient ostensible – c'est-à-dire révélée aux tiers – les participants se retrouvent **engagés vis-à-vis des tiers**.

3 - Inconvénients juridiques - La loi répute **indivis** les biens acquis par les associés pendant la durée de la société en participation et ceux qui étaient indivis avant d'être mis à la disposition de la société, ce qui est un facteur d'**instabilité** car une demande de partage peut intervenir à tout moment ou à l'expiration de chaque période de 5 ans en cas de convention entre les associés.

De même, le partage de biens indivis exploités dans le cadre d'une société ne peut être demandé que si la société est dissoute. De plus, en indivision, le grand principe demeure la règle de

l'unanimité, même s'il peut être atténué par une convention. Ce problème peut, dans une large mesure, être résolu par l'**adossment** à la société en participation **d'une société civile de moyens** qui sera **propriétaire** des moyens mis en commun.

4 - Fonctionnement fiscal - Les sociétés en participation peuvent se placer sur **option irrévocable** sous le régime des sociétés de capitaux soumises à l'impôt sur les sociétés. Elles sont également soumises obligatoirement à l'impôt sur les sociétés pour la fraction de leur bénéfice correspondant aux droits des associés **dont l'identité n'a pas été révélée** à l'Administration ou dont la responsabilité n'est **pas encore définie**.

5 - Fonctionnement comptable - Les sociétés en participation ont les mêmes obligations que les personnes physiques titulaires de bénéfices non commerciaux, soit le dépôt d'une **déclaration n° 2035**.

La société en participation doit également fournir une **déclaration n°2035 AS** indiquant la répartition du bénéfice entre les membres de la société.

6 - Bilan - Il est recommandé d'avoir recours à la société en participation lorsque l'ordre ou organisation professionnelle de la profession ne l'interdit pas. En dehors de ces cas volontaires de discrétion, cette forme de société n'attire pas, notamment du fait de l'importance de la responsabilité encourue. Cette forme sociale n'apparaît en pratique qu'exceptionnellement, hormis les cas des agents généraux d'assurance.

II. - Cas particulier des agents généraux d'assurance

7 - Particularités - Les agents généraux d'assurance, n'exerçant pas une profession libérale au sens de la **loi du 24 novembre 1966**, ne pouvaient pas exercer leur activité dans le cadre d'une société civile professionnelle ou d'une société civile de moyens. La loi relative aux SEL ne leur est pas non plus applicable. Ils peuvent néanmoins s'associer **sous toutes les formes de droit commun**, sous réserve que le mandat reste **personnel** à chaque associé et que la société ne soit constituée **qu'entre agents titulaires de mandats de mêmes compagnies**.

Cette condition de rapport direct à la personne reste essentielle aux yeux des compagnies d'assurance qui souhaiteront toujours garder un responsable personne physique du reversement des « cotisations clientèle ». La **réforme de 1966** permet l'exercice de la profession en EURL à côté d'un exercice à titre individuel. Généralement, on rencontre **deux sortes de sociétés** spécifiques, la **société en participation de moyens** et la **société d'exercice conjoint**.

8 - La société en participation de moyens - Elle a pour objet la mise en commun des moyens en personnel et en matériel nécessaires à l'exploitation du mandat d'agent général d'assurances. Au niveau de l'imposition, les associés ont la possibilité de **rester sous le régime des traitements et salaires** prévu par l'**article 93-1 ter du CGI** à condition que les commissions versées par les compagnies soient **individualisées** et que les courtages et autres rémunérations accessoires **ne dépassent pas 10 % des commissions versées**.

Régime fiscal de la société	Régime fiscal des associés
L'activité de cette société est commerciale par nature, ses résultats sont donc imposables au nom de chaque associé à proportion de ses droits en tant que BIC	Les associés relèvent du régime des BNC pour leur activité d'agent d'assurances et BIC pour leur activité de courtage La quote-part de frais remboursés à la société est ajoutée à leurs frais personnels s'ils ont opté pour le régime fiscal des salariés ou

La société souscrit une déclaration 2031 si elle relève du bénéfice réel et une déclaration 2036 bis indiquant la répartition des charges entre associés Le régime propre aux SCM ne lui est pas applicable	reportée sur la déclaration 2035 dans le cas contraire La quote-part de résultat de la société est reportée sur le cadre de la déclaration 2042 relatif aux BIC ou éventuellement imputée sur les revenus de courtage
--	--

La société doit tenir une comptabilité commerciale et présenter un bilan en fin d'année. Les apports des associés sont portés au crédit de leur compte courant et en fin d'année, les comptes courants sont débités du montant des frais imputables à chacun selon le mode de répartition précisé dans le règlement intérieur de la société.

Chaque associé peut adhérer à une association de gestion agréée à titre individuel. Les agents qui ont opté pour le régime fiscal des salariés peuvent également y adhérer à titre préventif et ainsi bénéficier des allègements fiscaux attachés à l'adhésion lorsqu'au titre d'une année donnée, les conditions d'application du régime optionnel des traitements et salaires ne sont plus remplis et si les obligations incombant aux adhérents n'ont pas été respectées.

Cette société paraît plutôt adaptée aux agents désirant **une totale indépendance** entre les associés, puisque ni la gestion ni la comptabilité de mandat ne sont mises en commune, chaque agent reste seul maître de son activité.

9 - La société en participation d'exercice conjoint - Elle concerne l'exercice conjoint de l'activité d'agent d'assurance. Dans cette structure, les associés restent titulaires personnellement de leur mandat, mais la gestion et les revenus de ces mandats sont **gérés par la société**. La société peut également gérer les revenus de courtage s'ils restent accessoires aux commissions.

Régime fiscal de la société	Régime fiscal des associés
La société a un objet civil, elle doit souscrire une déclaration 2035 et compléter la déclaration 2035 AS pour indiquer la répartition du bénéfice social entre associés Les revenus de courtage relèvent en principe de la catégorie des BIC et faire l'objet de déclarations séparées Par souci de simplification, l'Administration admet que si l'activité de courtage est prépondérante, l'ensemble des profits et autres rémunérations sont imposés en BIC Si l'activité non commerciale est prépondérante, la société pourra demander une imposition intégrale dans la catégorie des BNC	Les associés ne peuvent pas opter pour le régime fiscal des salariés Les associés peuvent déduire de la quote-part de bénéfice de la société leur revenant les frais professionnels leur étant propres (CFE, charges sociales personnelles ...)

La société adhère à une AGA et l'adhésion couvre tous les associés. Cette formule est intéressante car elle est **simple juridiquement et comptablement**.

III. - La société civile créée de fait

10 - Aspects juridiques - Cette possibilité présente toutefois divers inconvénients juridiques :

- ▶ **L'indivision des biens** : la loi répute indivis les biens acquis par les associés pendant la durée de la société civile créée de fait et ceux qui étaient indivis avant d'être mis à la

disposition de la société. C'est un facteur d'instabilité car une demande de partage peut intervenir à tout moment où à l'expiration de chaque période de cinq ans en cas de convention entre les associés. De même, le partage des biens indivis exploités dans le cadre d'une société ne peut être demandé que si la société est dissoute. Enfin, dans une indivision, le grand principe reste la règle de l'unanimité même s'il peut être atténué conventionnellement.

- ▶ La société de fait ne peut **pas disposer d'un patrimoine propre**. Les biens affectés par les associés à la réalisation de l'objet social sont, soit mis à disposition par un membre, soit propriété indivise des associés. Il y a alors superposition d'une société de fait et d'une indivision.
- ▶ Quand les participants d'une société de fait agissent vis-à-vis des tiers comme des associés, ils sont tenus **responsables** des actes réalisés par chacun d'entre eux, mais sans solidarité dans le cadre d'une société non commerciale.
- ▶ En l'absence de gérant, **chacun** des associés engage la société vis-à-vis des tiers.

11 - Aspects fiscaux - La société de fait est dépourvue de personnalité morale, sa transformation en une société de droit entraîne la création d'un être moral nouveau. En principe, il y a donc **cessation d'activité** et création d'une nouvelle société. L'Administration apporte quelques assouplissements si la transformation n'entraîne pas de profondes modifications des options communes.

En l'absence d'immatriculation au RCS, il faudra faire une **déclaration d'existence** auprès du centre des impôts avec versement éventuel des droits d'enregistrement sur les apports.

L'embauche de salariés nécessitera la rédaction de déclarations auprès des caisses sociales. En l'absence d'un dépôt auprès du centre des impôts, l'Administration peut imposer la société à l'IS pour non révélation de l'identité des associés.

Les sociétés civiles créées de fait ont les **mêmes obligations que les personnes physiques titulaires de bénéfices non commerciaux**. La société de fait doit fournir une **déclaration 2035** indiquant la répartition des bénéfices entre les membres de la société.

12 - Bilan - La société de fait ne pose pas véritablement problème lorsque les parties n'ont pas pleine conscience de leur attitude et n'ont pas fixé par écrit les règles de fonctionnement. En effet, la **liberté d'organisation** oblige pratiquement à conserver la **preuve des décisions** des membres. La société de fait est plus souple que la société de droit sauf en ce qui concerne les biens qui sont la propriété collective des membres. C'est ce statut **hybride** qui est source de difficultés.

IV. - La Société Civile Professionnelle

A. - Le fonctionnement général

13 - Constitution - La société civile professionnelle répond avant tout aux **règles relatives aux sociétés civiles**. C'est un groupement relevant du régime des sociétés de personnes et doté de la personnalité morale dont le but est la mise en commun des recettes et des dépenses et donc le partage des bénéfices résultant de l'exercice de l'activité.

La personnalité morale s'acquiert par l'**inscription obligatoire au registre du commerce et des sociétés** et les statuts sont obligatoirement écrits, signés par tous les associés et enregistrés.

Les sociétés civiles professionnelles permettent aux personnes physiques qui exercent une même profession libérale, soumise à un statut législatif ou réglementaire, d'exercer leur profession en commun. Cette forme est prévue pour s'appliquer aux sociétés constituées soit entre membres d'une même profession, soit entre membres de plusieurs professions.

Sur ce dernier point, si l'absence de décrets d'application avait empêché de telles sociétés de se développer, **l'ordonnance du 31 mars 2016** est venue combler ce manque en permettant à plusieurs professions libérales règlementées d'exercer au sein de sociétés pluri-professionnelles d'exercice (SPE) qui peuvent notamment revêtir la forme des SCP. En application de la **loi de 1966** et de ses décrets d'application, dix-neuf professions libérales peuvent aujourd'hui avoir recours à cette forme. C'est le cas notamment des architectes, des avocats, des commissaires aux comptes, des chirurgiens dentistes, des médecins, des notaires ou encore des vétérinaires. La constitution d'une SCP doit être prévue par un décret en Conseil d'Etat. Des non-professionnels ne peuvent pas y entrer, ainsi les professionnels libéraux qui veulent s'associer doivent avoir régulièrement exercé la profession avant constitution de la SCP ou réunir toutes les conditions, en particulier de diplôme, pour l'exercer.

14 - Les associés - En société civile, les associés sont **responsables indéfiniment des dettes sociales** à proportion de leur part dans le capital social appréciée à la date où la dette est exigible ou à la date de la cessation de paiement. Tous les associés peuvent participer aux assemblées générales. En l'absence de dispositions statutaires, les décisions sont prises à l'unanimité des associés. Toute délibération est constatée par un procès-verbal écrit établi sur un registre spécial coté et paraphé. Contrairement aux sociétés commerciales, il n'y a pas lieu de déposer les comptes annuels des sociétés civiles auprès des greffes du tribunal de commerce. Les assemblées générales ordinaires prennent les décisions excédant les pouvoirs du gérant et les assemblées générales extraordinaires peuvent modifier les statuts.

Les associés bénéficient des droits à **exercer** l'activité dans la SCP, à **bénéficier des connaissances et de l'expérience** de ses associés ; le secret professionnel n'est pas opposable aux associés, de **rester membre** de la SCP tant que l'associé n'est pas frappé d'une sanction professionnelle telle que radiation, interdiction ou retrait du titre, à **l'information** sur l'état des affaires sociales, à **ne plus être associé**, c'est-à-dire droit de se retirer en cédant ses parts ou en les faisant racheter par la société.

La cession des parts nécessite un **écrit**, elle ne devient opposable à la société qu'après signification. Elle est libre entre associés, sauf disposition contraire des statuts. La cession à un tiers reste soumise à **l'agrément** des autres associés donné à la **majorité des ¾ du capital** (le cédant pouvant voter) ou à une majorité plus forte suivant les décrets d'application ou la volonté des associés exprimée dans les statuts. L'associé peut être contraint de céder ses parts en cas d'**exclusion**, d'**interdiction** ou d'**incapacité**. Les décrets d'application fixent le délai pendant lequel l'associé peut choisir un acquéreur ; au-delà, la société doit acquérir ou faire acquérir les parts du cédant. La réunion de toutes les parts en une seule main n'entraîne pas dissolution automatique de la société.

En cas de décès d'un associé, ses héritiers n'acquièrent pas de plein droit la qualité d'associé mais deviennent créanciers de la valeur des parts de leur auteur. Celui des héritiers qui a l'aptitude requise pour exercer la profession peut succéder au de cujus, mais il ne bénéficie pas d'un droit d'attribution préférentiel.

Vis-à-vis des tiers, l'associé de la SCP est tenu indéfiniment et solidairement des dettes sociales, contrairement au cas des sociétés civiles où la responsabilité reste proportionnelle. Dans le cas des SCP, le créancier poursuit d'abord la SCP, et si le patrimoine de celle-ci demeure insuffisant, il se retourne contre les associés. L'action se retourne contre celui qui apparaît le plus fortuné et ce pour la totalité de la dette.

15 - Les apports - Ils peuvent se faire en **numéraire**, en **nature**, en pleine propriété ou en jouissance (l'apporteur met à la disposition de la société pour une durée déterminée mais en conserve la propriété). L'apport en jouissance d'une clientèle civile s'apparente au prêt à usage : il

oblige l'apporteur à cesser d'exercer à titre personnel tant que dure la concession de jouissance. L'apport peut également se faire en **industrie**, il s'agit de la mise à disposition de la société des connaissances techniques, du travail ou des services de l'apporteur. Il doit être mentionné dans les statuts mais n'est pas un élément constitutif du capital social. L'apporteur en industrie est un associé et en a toutes les prérogatives, que ce soit le droit de participer à la vie et aux décisions sociales, ou le droit sur les bénéfices sociaux et dans les bonis de liquidation. Toutefois, cet associé ne peut pas céder les parts représentant son apport en industrie, s'il se retire, ses parts sont **annulées**.

Les apports font l'objet de droits d'enregistrement :

- ▶ Pour des apports purs et simples, en espèce ou en nature sans reprise de passif par la SCP, on applique un **droit fixe** quel que soit le montant de l'apport,
- ▶ Pour des apports à titre onéreux, c'est le régime de droit commun qui s'applique. Ainsi, les droits d'enregistrement sont fonction de la valeur vénale du bien apporté, soit **3 % de 23 000 à 200 000 € et 5 % au-delà**,
- ▶ Si un professionnel libéral apporte à une SCP l'ensemble des éléments qu'il avait immobilisé avec prise en charge du passif, on appliquera le **droit fixe** si l'apporteur s'engage à conserver pendant 5 ans les titres reçus en contrepartie de l'apport.

Côté **plus-values d'apports**, les personnes physiques qui font apport de leurs biens professionnels à une société exerçant une activité non commerciale ont la possibilité d'opter pour un régime spécial prévu par l'article 151 octies du CGI. Cette option est faite conjointement par l'apporteur et la société dans l'acte d'apport ou de constitution de la société. Les plus-values sur éléments non amortissables (clientèle, droit au bail) sont alors placées en report d'imposition jusqu'à la cession à titre onéreux, le rachat des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou jusqu'à la cession de ces immobilisations par la société bénéficiaire de l'apport si elle est antérieure.

En cas d'option pour ce régime spécial, l'apporteur doit joindre, à l'appui de sa déclaration d'ensemble des revenus, un **état** destiné à permettre le suivi de ces plus-values. Cette obligation doit être souscrite au titre de l'année au cours de laquelle l'apport est intervenu ainsi que des années suivantes, tant que subsistent des plus-values en report d'imposition. Le défaut de production de cet état entraîne l'imposition immédiate des plus-values concernant les biens non amortissables apporté à la société.

À défaut d'option pour ce régime, c'est le **régime normal** des plus-values professionnelles qui s'appliquera lors de l'apport avec une taxation immédiate à laquelle on applique des abattements pour durée de détention. Il est également prévu un régime d'exonération prévu en faveur des petites entreprises dans le cas où les recettes annuelles seraient inférieures à 90 000 € HT.

16 - La gérance - La désignation d'un gérant est **obligatoire**, à défaut la **dissolution** de la société peut être demandée par toute personne. Le ou les gérants sont choisis parmi les associés, désignés dans les statuts ou par un acte ultérieur. Lorsque rien n'est prévu, tous les associés sont gérants. Les pouvoirs des gérants sont déterminés dans les statuts, leur limitation est inopposable aux tiers. A l'égard de ces derniers, le gérant engage la société par tout acte entrant dans l'objet social et dans le silence des statuts, les pouvoirs du gérant se limitent aux actes de gestion que demande l'intérêt de la société. Les pouvoirs du gérant ne doivent pas créer de subordination des associés à la société pour l'accomplissement des actes liés à leur activité professionnelle. Il s'agit ici de préserver l'indépendance des associés, professionnels libéraux.

17 - Les statuts et le règlement intérieur - Les statuts sont obligatoirement écrits à peine de nullité et certaines mentions obligatoires peuvent être prévues par les décrets propres à chaque

profession. Le règlement intérieur apparaît comme le complément des statuts lorsque les associés ne désirent pas les alourdir de dispositions sujettes à changement plus fréquents que les clauses statutaires. En pratique, le règlement intérieur contient surtout les règles organisant le devoir de confraternité entre associés (maladie, remplacement, incapacité, assurance mutuelle, congés, ...). Cette énumération montre bien la lourdeur théorique du système ; la tendance à la simplification administrative existe notamment chez les professionnels peu au fait des rédactions juridiques.

Toutefois, en prévision des possibles conflits, la présence d'écrits est un atout indispensable. L'inconvénient tenant à l'impossibilité de s'associer entre membres de professions libérales différentes est aujourd'hui nuancé par l'apport de **l'ordonnance Macron de 2016** et de ses décrets d'application qui permettent la mise en place de SPE pouvant prendre la forme de SCP.

18 - Transmission - Les cessions de part ne peuvent intervenir qu'avec l'accord de tous les associés, les statuts peuvent néanmoins prévoir une majorité. Les cessions à des descendants ou des ascendants ne sont pas soumises à agrément sauf clause contraire des statuts, ce qui est fréquent en pratique. Les cessions de parts sont constatées par écrit.

La formalité de l'enregistrement est **obligatoire** dans le mois de la cession même si elle n'est pas constatée par un acte, le taux des droits est de 3% du prix de cession, après abattement de 23 000 € sur la base.

B. - Le fonctionnement fiscal

19 - Le régime de plein droit - Les SCP relèvent de plein droit du régime d'imposition du **régime des sociétés de personne**, leur bénéfice est déterminé au niveau de la société suivant les règles des **BNC** puis **réparti entre les associés** au prorata de leurs droits et soumis à l'impôt sur le revenu en leurs noms propres. Certaines charges sont déductibles du bénéfice de l'associé, notamment les frais d'acquisition des parts sociales, mais également certains frais engagés par les associés dans le cadre de leur activité justifiés pour leur montant réel ainsi que certaines charges sociales personnelles aux associés.

Si la SCP réalise des **opérations commerciales accessoires** mais que ces opérations sont seulement accessoires, l'ensemble des profits est imposé au titre des BNC, toutefois, lorsque ces activités ne sont pas liées à l'activité libérale, la SCP peut continuer à bénéficier du régime des sociétés de personnes si toutefois ces recettes n'excèdent pas 10 % des recettes totales hors taxe.

Les SCP peuvent **opter pour l'impôt sur les sociétés**, de manière **irrévocable**, comme toutes les sociétés civiles.

Attention toutefois à cette option qui emporte cessation d'entreprise, bien que les conséquences soient atténuées.

L'option permettra notamment de déduire du résultat les rémunérations allouées aux associées dans les mêmes conditions que pour le gérant majoritaire de SARL.

Le bénéfice commercial imposable est celui qui est **réalisé au cours de l'année civile**, même si la société tient une comptabilité de périodicité différente. Il est déterminé par différence entre les recettes encaissées et les dépenses professionnelles payées au cours de l'année, sauf si la société a opté pour la prise en compte des créances acquises et dépenses engagées.

Les SCP sont soumises au régime de la **déclaration contrôlée** quel que soit le montant de leurs recettes et elles sont ainsi tenues aux obligations des professionnels libéraux tenus à cette déclaration, à savoir qu'elles doivent déclarer le montant exact de leur bénéfice, cette déclaration étant soumise au droit de contrôle de l'administration qui peut la vérifier et la rectifier. Ainsi, les SCP doivent souscrire chaque année, au plus tard le 2ème jour ouvré suivant le 1er mai, une

déclaration 2035 à laquelle elles joignent également à cette déclaration un tableau de détermination de la valeur ajoutée produite au cours de l'exercice et une liste indiquant la répartition du capital.

Les SCP soumises au régime des sociétés de personnes **peuvent adhérer à des associations de gestion agréées**. Cette adhésion ouvre, sous conditions, droit à certains avantages, notamment la dispense d'une majoration de 25% à la base d'imposition des revenus des associés, une dispense de pénalités en cas de première adhésion avec révélation spontanée des insuffisances de déclarations antérieures, une déduction intégrale du salaire des conjoints des associés. Sur ce point, c'est la SCP qui adhère et non ses associés.

20 - La détermination du résultat - Dans le cas où la SCP aurait opté pour l'IS, l'option doit être exercée avant le 31 mars, le départ du premier exercice soumis à l'IS étant fixé au 1^{er} janvier précédent. Une fois exercée, cette option est irrévocable. Les règles de détermination du résultat fiscal seront alors celles prévues en **matière de BIC**.

La répartition des bénéfices apparaît en principe dans les statuts, à défaut, la répartition se fait par parts égales entre les associés. Les frais directement liés à l'exercice de l'objet social et incombant normalement à la société ne peuvent être déduits que des recettes de la société ; il s'agit de toutes les dépenses courantes (électricité, assurances, entretien, documentation ...), y compris les frais de déplacement (sauf les trajets domicile-cabinet). Si des charges personnelles aux associés ont été déduites au niveau de la société, elles doivent être rajoutées au bénéfice social avant répartition entre les associés.

21 - Autres impôts et taxes - En matière de **TVA**, le fait que l'activité soit exercée par le biais d'une SCP est normalement sans influence, toutefois, pour déterminer le CA annuel à comparer aux limites d'application des régimes de TVA, la SCP retient l'ensemble des recettes que génèrent les activités de ses associés. Lorsqu'elles sont imposables, les SCP sont tenues aux mêmes obligations que les autres redevables de TVA, elles doivent remplir une déclaration d'existence et suivent les obligations déclaratives du régime auquel elles appartiennent (franchise en base, régime simplifié ou réel normal).

En matière de **CET**, la CFE est due en principe par toute personne qui exerce en France à titre habituel une activité professionnelle, les SCP y sont donc soumises.

Les SCP peuvent également être soumises à **la taxe sur les salaires**, la participation des employeurs à l'investissement dans la construction, la participation des employeurs au financement de la formation professionnelle continue, et la TVS.

C. - Le fonctionnement comptable

22 - Les obligations - En matière comptable, les SCP suivent le même régime comptable que les professionnels relevant des BNC, à savoir la **tenue d'un livre-journal et d'un registre des immobilisations et amortissements accompagné des pièces justificatives correspondantes**. Les SCP doivent également souscrire une **déclaration 2035** et la répartition du résultat entre les associés sera constatée sur la déclaration n°2035 suite.

Par exception, les SCP qui dépassent 2 des 3 seuils suivants doivent tenir une comptabilité commerciale :

- ▶ 50 salariés,
- ▶ 3,1 M€ de CA ou de recettes,
- ▶ 1,55 M€ de total bilan.

23 - Répartition des charges -

Exemple

Deux professionnels libéraux non redevables de la TVA sont associés au sein de la SCP Dupont Durant.

Monsieur Dupont détient 40 % des parts et Monsieur Durand 60% des parts.

Le bénéfice de la SCP est de 80 000 € après déduction des charges sociales personnelles des associés selon la répartition suivante (en l'absence de parts en industrie) :

Monsieur Dupont

Charges sociales personnelles 10 000 €

Monsieur Durand

Charges sociales personnelles 14 000 €

TOTAL 24 000 €

Avant de procéder à la répartition, le bénéfice de la SCP est augmenté des charges incombant aux associés, soit $80\,000 + 24\,000 = 104\,000$ €.

Ce bénéfice est ensuite réparti entre les associés selon leurs parts :

40 % pour Monsieur Dupont, soit 41 600 € et 60 % pour Monsieur Durand, soit 62 400 €.

Enfin, la part incombant à chaque associé est diminuée des dépenses personnelles prises en charge par la SCP :

Pour Monsieur Dupont, $41\,600 - 10\,000 = 31\,600$ €

Pour Monsieur Durand, $62\,400 - 14\,000 = 48\,400$ €

Ces deux derniers montants seront à reporter sur la déclaration de revenus, n°2042 C, de chaque associé.

24 - Tableau récapitulatif -

Charges déductibles chez l'associé	Charges déductibles chez la société
- Frais d'acquisition des parts sociales - Droits de mutation des parts - Intérêts des emprunts relatifs à l'acquisition des parts - Frais de thèse ou d'enseignement postuniversitaire - Charges sociales personnelles (y compris les rachats de point) - Cotisations loi « Madelin » - Frais de trajet (déplacement domicile-lieu de travail) - Déduction forfaitaire de 3% des recettes (et groupe 3) en l'absence des avantages AGA	- Frais de documentation - Frais de congrès (même si un seul associé y participe) - Frais de véhicule engagés pour l'activité sociale - CET - Indemnités kilométriques versées aux associées (utilisation de leur véhicule personnel pour des déplacements professionnels) - Déduction forfaitaire de 2% appliquée aux médecins conventionnés du secteur 1

D. - Bilan de la forme

25 - Choix de la forme - Lorsque des professionnels libéraux exerçant une activité réglementée ont une volonté de tout mettre en commun, la SCP est l'outil juridique idéal puisqu'il a été spécialement créé dans cette intention.

Attention toutefois car le mode de répartition égalitaire des résultats peut rapidement entraîner des désaccords entre les associés. Ainsi, la cause la plus fréquente de fin d'une SCP demeure la dissolution décidée par les associés.

Sur ce point, il faut préciser qu'il reste possible de déroger à la répartition égalitaire des résultats par des clauses statutaires, par le règlement intérieur, ou par une décision de l'Assemblée Générale tenue avant la date d'arrêté des comptes si les statuts le prévoient. La SCP comporte un avantage fiscal non négligeable également puisque les parts étant considérées comme des biens professionnels, elles permettent une déduction de leurs coûts d'acquisition et de financement chez les associés. La rigidité de la réglementation sur l'unicité du lieu d'exercice peut toutefois conduire à renoncer à cette forme en cas d'association de professionnels exerçant dans des cabinets différents.

Toutefois, certaines professions ne pourront que difficilement échapper à la SCP, notamment les notaires, compte tenu des clauses de limitation ordinales.

La SCP permet de constituer des cabinets de groupe avec partage d'honoraires en offrant des risques atténués de dépersonnalisation, dans la mesure où l'indépendance des professionnels et le libre choix des clients sont maintenus. Chaque associé, quelle que soit sa participation au capital, dispose d'un même nombre de voix dans les assemblées. À ce type de société est attaché un régime fiscal qui est celui des bénéfices non commerciaux ; les résultats sont déterminés au niveau de la société et imposés au nom de chaque associé.

26 - Comparatif avec la société d'exercice libéral (SEL) - Les SCP peuvent toutefois opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés mais l'option est irrévocable. Pas davantage qu'une SEL, une SCP ne peut bénéficier du statut des baux commerciaux. Mais dans une société civile professionnelle, les prélèvements peuvent porter sur la trésorerie de la société ; ils peuvent même excéder les résultats réels, alors que dans les SEL, sociétés à forme commerciale, aucune distribution de dividendes ne peut intervenir avant l'approbation des comptes sous peine d'abus de biens sociaux ; autre avantage de la SCP sur la SEL lié à son statut de société civile : les apports en comptes courants d'associés ne sont pas plafonnés et elle n'est pas tenue de publier ses comptes annuels.

In fine, la différence entre ces deux types de sociétés tient essentiellement au fait que les sociétés d'exercice libéral permettent d'ouvrir le capital à d'autres professionnels n'exerçant pas dans la société (individuellement ou groupés dans une autre SEL ou une SCP). Par ailleurs, une SELARL ou une SELAS peut n'avoir qu'un seul associé, ce qui est impossible dans une SCP. Mais en réalité, la question la plus importante pour des professionnels libéraux qui veulent constituer entre eux une société n'est pas tellement de savoir si les futurs associés doivent choisir une SCP ou une SEL ; le débat porte davantage sur le point de savoir quel régime fiscal (IS ou IR) doit être choisi.

À cet égard, l'un des points le plus souvent mis en avant dans le cadre de ce choix est celui de la déductibilité des frais d'acquisition des parts ainsi que des intérêts des emprunts contractés pour en payer le prix ; ils ne sont pas déductibles des revenus pour les associés de sociétés soumises à l'IS ; par ailleurs, les parts de SCP constituent un actif professionnel et sont de plein droit exonérées de l'ISF alors que pour les SEL, l'exonération d'ISF au titre des biens professionnels suppose que les conditions posées par l'article 885 O bis soient réunies. Il faut en outre ajouter – en faveur du choix de la SCP – que la réforme opérée par la loi de financement de la sécurité sociale pour 2009, qui a assujéti les dividendes des SEL aux cotisations sociales, épargne les dividendes versés par les SCP ayant opté pour l'IS.

V. - Tableaux comparatifs

27 - Quelle forme choisir ? -

	SCP	Société en participation	Société civile créée de fait
--	-----	--------------------------	------------------------------

Associés	Personnes physiques remplissant les conditions d'aptitude pour exercer la profession libérale concernée	Deux ou plusieurs personnes physiques	Personnes physiques
Exercice de la profession	La société dotée de la personnalité morale	Les membres	Les membres
Responsabilité	La SCP est responsable des fautes commises par les associés. Les associés sont tenus des dettes sociales envers les tiers	Chaque participant est tenu des obligations nées de ses actes sans solidarité	Chacun est responsable de ses actes sans solidarité, responsabilité proportionnelle
Formalisme	Inscription sur les listes professionnelles et statuts écrits sous peine de nullité	Pas d'immatriculation donc pas de personnalité morale Contrat qui organise les rapports entre participants	Déclaration d'existence auprès des impôts
Gérance	Désignation obligatoire parmi les associés	/	Absence de gérant, chacun des associés engage la société envers les tiers
Régime fiscal	Régime des sociétés de personne Le bénéfice est déterminé selon les règles applicables aux BNC au niveau de la société puis réparti entre les associés Option pour l'IS possible et irrévocable	Régime fiscal des SNC Imputation des bénéfices et pertes sur les revenus des associés au prorata de leurs droits Option pour l'IS possible et irrévocable	Alignées sur le régime fiscal des sociétés en participation
Obligations déclaratives	Déclaration 2035 et 2035 AS pour donner la répartition entre les associés Déclarations personnelles des associés 2042 C PRO Adhésion à une AGA de la SCP et non de ses membres	Déclaration 2035 et 2035 AS pour donner la répartition entre les associés Déclarations personnelles des associés, 2042 C PRO	Déclaration 2035 et 2035 AS pour donner la répartition entre les associés Déclarations personnelles des associés, 2042 C PRO
Autres taxes	Si soumis à TVA, déclaration d'existence et obligations déclaratives CFE et CET Taxe sur les salaires, TVS	/	/

Fonctionnement comptable	Régime micro-BNC (livre-journal et registre des immobilisations et amortissements avec justificatifs) Comptabilité commerciale obligatoire au-delà de certains seuils	Tenue d'une comptabilité	Tenue d'une comptabilité
--------------------------	--	--------------------------	--------------------------

Cession de l'activité libérale

Date de publication : 18 déc. 2017

I. - Introduction

1 - Au cours de sa vie professionnelle, le praticien libéral peut être amené à céder certains éléments utiles à l'exercice de l'activité, mais également une partie, voire la totalité, de ses parts, dans le cas où il souhaiterait cesser d'exercer. Il existe également certaines spécificités relatives au statut de l'entrepreneur individuel ou en cas de départ à la retraite de l'exploitant.

II. - Cession de la clientèle et des éléments nécessaires à l'exploitation

2 - La décision de céder certains éléments nécessaires à l'exercice de l'activité a des conséquences au niveau de l'**actif** de l'entreprise.

La décision de céder peut prendre la forme :

- ▶ d'une **cession à titre onéreux** (dans le cas d'une vente ou d'un apport en société de l'élément)
- ▶ d'une **cession à titre gratuit** (dans le cas d'une donation),
- ▶ ou encore d'un **transfert de bien** du patrimoine professionnel au patrimoine privé de l'exploitant.

Quelle qu'en soit la cause, la conséquence première d'une cession est le retrait de l'élément de l'actif professionnel. La plus-value générée par la cession est soumise au régime des **plus-values professionnelles** (CGI, art. 39 duodecimes) dont le traitement fiscal est différent selon que la plus-value est à **court** ou **long terme**.

Remarque

La taxation dépend de la nature des éléments cédés et de leur durée d'inscription à l'actif de l'entreprise libérale :

▶ Les biens incorporels (clientèle)

- détenus depuis moins de 2 ans, la plus-value est traitée comme du bénéfice imposable et soumise au barème progressif de l'impôt sur le revenu,
- détenus depuis plus de 2 ans, la plus-value est imposée au taux de 31,5 % (IR à 16 % et prélèvements sociaux de 15,5 %).

▶ Les biens corporels

- Si le bien est amortissable :
 - et détenu depuis moins de 2 ans, la plus-value est traitée comme du bénéfice imposable et soumise au barème progressif de l'impôt sur le revenu ;
 - et détenu depuis plus de 2 ans, la plus-value est traitée comme du bénéfice imposable à hauteur des amortissements que le bien a supportés, et taxée à 31,5 % au-delà.
- Si le bien n'est pas amortissable :
 - et détenu depuis moins de 2 ans, la plus-value est traitée comme du bénéfice imposable et soumise au barème progressif de l'impôt sur le revenu ;
 - et détenu depuis plus de 2 ans, la plus-value est imposée au taux de 31,5 %

La plus-value nette à long terme peut être utilisée pour compenser le déficit non commercial de l'année ou les déficits antérieurs qui demeurent reportables, ou les moins-values subies au cours des dix années antérieures et qui n'ont pas encore été reportées.

3 -

Remarque

Ici, les conséquences de la loi de finances pour 2018 n'ont pas été prises en compte.

Les taux appliqués ont en effet été modifiés à compter du 1er janvier 2018 dans le cadre de l'adoption du prélèvement forfaitaire unique ("PFU"). Le taux d'imposition des PVL à l'IR a été ramené à 12,8 % et le taux des prélèvements sociaux passe de 15,5 % à 17,2 %. Le taux global d'imposition des PVL à compter du 1er janvier 2018 s'établit à 30 % (au lieu de 31,5 %).

4 - Exonération en faveur des petites entreprises - Les petites entreprises peuvent bénéficier d'une exonération partielle ou totale de leurs plus-values professionnelles sous certaines conditions (CGI, art. 151 septies) :

- l'activité professionnelle a été exercée pendant au moins **5 ans** ;
- le **chiffre d'affaires de l'entreprise** n'excède pas, au cours de l'année civile, les seuils suivants :
 - moins de 250 000 € HT pour les entreprises de vente et moins de 90 000 € HT pour les entreprises prestataires de services, l'exonération est alors **totale**,
 - jusqu'à 350 000 € HT pour les entreprises de vente et jusqu'à 126 000 € HT pour les entreprises prestataires de service, l'exonération est alors **partielle**.

5 - Cas particulier de l'EIRL ayant opté pour l'IS - En cas de cession d'un élément de l'actif, la plus-value réalisée par l'EIRL est assujettie à l'impôt sur les sociétés, avant que le profit de cession ne soit appréhendé par l'entrepreneur individuel. La plus-value est soumise au régime des plus-values professionnelles, mais **on ne distingue pas entre court et long terme**. La plus-value est prise en compte dans le résultat imposable et soumise au taux d'impôt sur les sociétés correspondant.

Ainsi, après imposition, le solde de la plus-value nette d'impôt se trouve dans l'actif net de l'EIRL. L'entrepreneur peut alors librement mettre ce résultat en réserve ou le distribuer. Il ne sera imposé personnellement au titre de l'impôt sur le revenu que dans le cas d'une distribution.

Il s'agit ici des cessions ou d'opérations assimilées concernant les fonds de commerce, terrains, immeubles, brevets, inventions brevetables, ...

6 - Cas particulier de la cession d'une branche complète d'activité - Les plus-values réalisées lors de la cession d'une branche complète d'activité sont exonérées dans le cas où l'activité est exercée depuis moins de **5 ans** et sous réserve que la valeur des éléments transmis n'excède pas 500 000 € (CGI, art. 238 quinquies).

Cette exonération bénéficie **également** à la cession de clientèle libérale **par un associé concomitamment à la cession de l'intégralité de ses parts dans une SCM au profit d'un repreneur**.

Cette exonération résulte d'une **option** qui doit être exercée par le contribuable au moment de la déclaration de cession ou postérieurement.

Attention, ce dispositif n'est pas applicable dans le cas où il existe des liens de dépendance entre le cédant et le cessionnaire.

7 - Droits de mutation - La cession d'un élément de l'actif peut entraîner la perception de droits de mutation. Le montant de ces droits varie selon la nature des éléments cédés :

- ▶ **Fonds de commerce, clientèle ou droit au bail** (CGI, art. 719) :

Fraction du prix de cession ou de la valeur vénale	Droit
≤ 23 000 € (1)	0 %
> 23 000 € et ≤ 200 000 €	3 %
> 200 000 €	5 %
(1) Les cessions d'un montant ≤ 23 000 € sont soumises au droit fixe de 25 €.	

- ▶ **Immeuble professionnel** : 5,81 % ;
- ▶ **Autres** éléments d'actif séparés : en principe exonérés, sauf en présence d'un acte devant notaire qui entraîne un droit fixe de 125 € ;
- ▶ Dans le cas d'une mise en location-gérance, aucun droit d'enregistrement n'est dû.

III. - Cessation de l'activité

8 - La cession de la totalité de l'activité peut résulter de la **cessation d'activité via un apport en société** de l'activité, du départ à la retraite ou du fait du **décès** de l'exploitant.

Dans ce cas de figure, l'impôt correspondant au bénéfice d'exploitation non encore taxé doit être **immédiatement établi** en tenant compte des éventuelles plus-values professionnelles.

9 - Cas particulier de l'apport en société - Dans le cas de l'apport en société, l'exploitant peut exercer une option lui permettant de bénéficier d'un **report d'imposition** sur les plus-values réalisées du fait de l'apport (CGI, art. 151 octies).

Ce régime est soumis à plusieurs conditions :

- l'apporteur doit exercer une profession à titre individuel ;
- l'apport est effectué en faveur d'une société ;
- l'apport porte sur une branche d'activité ou sur une entreprise individuelle ;
- l'apporteur et la société doivent produire un état spécial faisant apparaître, pour chaque élément, les renseignements nécessaires au calcul des plus-values ultérieurement imposables ;
- l'apporteur et la société exercent conjointement l'option pour le régime spécial dans l'acte d'apport ;
- l'apporteur joint à sa déclaration de revenu de l'année de réalisation des opérations, et des années ultérieures, un état destiné à assurer le suivi des plus-values placées en report d'imposition.

10 - Le départ à la retraite de l'exploitation - Les plus-values réalisées lors de la cession à titre onéreux d'une entreprise individuelle relevant de l'impôt sur le revenu dans le cadre d'un départ à la retraite de l'exploitation sont exonérées dans le cas où l'activité est exercée depuis au moins 5 ans (CGI, art. 151 septies A).

Ce dispositif s'applique également en cas de cession de la totalité des parts détenues dans une société de personnes par l'exploitant qui exerce son activité professionnelle au sein de la société. Pour que l'exonération s'applique, tous les éléments d'actif et de passif affectés à l'activité doivent être transférés.

11 - Obligations déclaratives - Du fait de la cessation de l'activité, l'exploitant est tenu aux obligations suivantes :

- ▶ lors de sa déclaration de revenus personnelle, il doit remplir l'imprimé n° 2074 (et 2074-I pour permettre le suivi des plus-values en cas de report d'imposition) ;
- ▶ il devra déposer la déclaration de résultat de l'activité à l'aide des imprimés n° 2065 et suivants pour une personne morale, n° 2031 (commerçants et artisans), n° 2035 (professions libérales) ou 2139/2143 pour les exploitants agricoles ;
- ▶ en matière de TVA, il faudra déposer une déclaration CA3 dans le cas où il relève du régime d'imposition réel normal, ou CA12 s'il relève du régime d'imposition réel simplifié ;
- ▶ en matière de CFE, il devra déposer un formulaire 1447-M-SD ;
- ▶ en matière de déclarations sociales, le CFE auprès duquel la cessation d'activité est déclarée transmet l'information aux caisses d'assurance sociale. Le cotisant dispose de 90 jours après sa radiation pour déclarer ses revenus de l'année de cessation via la DSI.

IV. - Cession des parts de l'entreprise

12 - Les parts sociales acquises par une personne physique exerçant son activité au sein d'une société sont considérées comme des biens professionnels.

13 - Par principe, un associé peut toujours se retirer d'une société en cédant ses parts sociales. Il peut céder ses parts à :

- ▶ **Un de ses coassociés**, cette cession est entièrement libre sauf à ce que les statuts de la société ne contiennent une clause conditionnant cette liberté ;
- ▶ **Des tiers**, avec le consentement des autres associés, représentant le quorum prévu par les statuts de la société.

L'associé devra notifier son projet de cession à la société et à chaque associé. La société dispose alors d'un délai prévu par les statuts pour faire connaître sa décision d'agréer ou non l'acquéreur proposé, et dans le cas d'un refus, les associés seront tenus d'acquérir ou de faire acquérir les parts à un prix déterminé pour éviter tout blocage.

14 - Régime de la cession - Lorsque la cession de parts est réalisée par un associé exerçant son activité professionnelle dans le cadre de la société, la plus-value dégagée est soumise au régime des **plus-values professionnelles**.

- ▶ lorsque les parts sont détenues depuis moins de 2 ans, on applique le régime du court-terme, les plus-values sont soumises au barème progressif de l'impôt sur le revenu ;
- ▶ lorsque les parts sont détenues depuis plus de 2 ans, on applique le régime du long terme, soit une taxation à 31,5 % (taux en vigueur en décembre 2017).

Nouveau

A compter du 1er janvier 2018, le taux des PVLT a été ramené de 31,5 % à 30 % dans le cadre de l'abattement du PFU (V. [3](#)).

Les modalités de détermination de la plus-value de cession de parts sociales en cas de **départ à la retraite** ont également été modifiées à compter du 1er janvier 2018 par la loi de finances pour 2018.

15 - Exonération en faveur des petites entreprises - Les plus-values réalisées lors de la cession de parts sociales peuvent bénéficier de l'exonération prévue par l'article 151 septies du CGI, .

16 - Exonération du fait du départ en retraite - Les plus-values réalisées lors de la cession de parts du fait du départ en retraite de l'exploitant peuvent bénéficier de l'exonération prévue par l'article 151 septies A du CGI, .

17 - Droits d'enregistrement - Les cessions de parts sont obligatoirement soumises à la formalité de l'enregistrement dans le mois qui suit la date de l'acte qui les constate (CGI, art. 635, 2-7°).

Le service compétent est le service de l'enregistrement du service des impôts des entreprises (SIE) du domicile de l'une des parties, si l'acte de cession est un acte sous seing privé, ou de la résidence du notaire en cas d'acte notarié.

Les cessions de parts sociales à titre onéreux sont soumises à un droit d'enregistrement de 3 % à la charge de l'acquéreur, assis sur le prix de vente minoré d'un abattement (CGI, art. 726).

Il est appliqué sur la valeur de chaque part sociale un abattement égal au rapport entre la somme de 23 000 € et le nombre total de parts sociales de la société.

Exemple

Soit un associé détenant 200 parts sociales sur les 500 composant le capital d'une société.

Il vend l'intégralité de ses parts pour 200 000 € (soit 1 000 € la part).

L'assiette du droit de 3 % sera de : $200\,000\,€ - 23\,000\,€ \times 200 / 500 = 200\,000\,€ - 9\,200\,€ = 190\,800\,€$

Le droit dû s'élèvera ainsi à 5 724 € ($190\,800 \times 3\%$) pour l'acquéreur.