

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Actualité

Date de publication : 27/12/2023

RSA - BNC - BIC - TVA - IF - Régime fiscal applicable aux associés de sociétés d'exercice libéral - Rescrit

Séries / Divisions :

RSA - GER ; BNC - CHAMP ; BNC - BASE ; BNC - DECLA ; BNC - SECT ; BNC - CESS ; BIC - CHAMP ; TVA - CHAMP ; IF - CFE ; RES - BNC

Texte :

Des précisions sont apportées sur le régime fiscal applicable aux associés de sociétés d'exercice libéral en matière d'impôt sur le revenu, de taxe sur la valeur ajoutée et de cotisation foncière des entreprises.

Actualité liée :

X

Documents liés :

[BOI-RES-BNC-000136](#) : RES - RSA - BNC - TVA - IF - Régime fiscal applicable aux associés de sociétés d'exercice libéral

[BOI-RSA-GER-10-30](#) : RSA - Rémunérations allouées aux gérants et associés de certaines sociétés - Champ d'application - Personnes et rémunérations non concernées

[BOI-BNC-CHAMP-20](#) : BNC - Champ d'application - Personnes imposables

[BOI-BNC-DECLA-10-10](#) : BNC - Régime de la déclaration contrôlée - Champ d'application

[BOI-BNC-SECT-70-40](#) : BNC - Régimes sectoriels - Sociétés d'exercice libéral

[BOI-BNC-CESS-20-10](#) : BNC - Cession ou cessation d'activité - Exclusion possible des créances acquises et des dépenses engagées - Champ d'application

[BOI-BNC-CESS-30-10](#) : BNC - Cession ou cessation d'activité - Fractionnement du paiement de l'impôt correspondant aux créances acquises - Champ d'application

[BOI-BIC-CHAMP-70-10](#) : BIC - Champ d'application et territorialité - Personnes imposables - Entrepreneurs individuels

[BOI-TVA-CHAMP-10-10-60](#) : TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables - Opérations imposables en raison de leur nature - Application des principes aux activités libérales

[BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-10](#) : TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables - Opérations imposables en raison de leur nature - Application des principes aux activités libérales - Professions juridiques

[BOI-IF-CFE-10-10-10](#) : IF - Cotisation foncière des entreprises - Champ d'application - Personnes passibles de la CFE - Personnes physiques ou morales

BOI-BNC-BASE-40-60-50-10 : BNC - Base d'imposition - Dépenses - Frais généraux - Charges sociales personnelles -
Champ d'application (mise à jour en cours de rédaction)

Signataire des documents liés :

Laurent Martel, directeur de la législation fiscale

Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RES-BNC-000136-27/12/2023

Date de publication : 27/12/2023

RES - RSA - BNC - TVA - IF - Régime fiscal applicable aux associés de sociétés d'exercice libéral

Positionnement du document dans le plan :

RES - Rescrits

Bénéfices non commerciaux

Régime fiscal applicable aux associés de sociétés d'exercice libéral

Question :

Compte tenu de la jurisprudence du Conseil d'État (CE, décision du 16 octobre 2013, n° 339822, ECLI:FR:CESSR:2013:339822.20131016 et CE, décision du 8 décembre 2017, n° 409429, ECLI:FR:CECHR:2017:409429.20171208), quel est le régime fiscal applicable aux associés de sociétés d'exercice libéral (SEL) en matière d'impôt sur le revenu (IR), de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), de cotisation foncière des entreprises (CFE) et quelle est leur éligibilité aux dispositifs d'épargne salariale ?

Réponse :

1/ En matière d'impôt sur le revenu

Pour l'imposition des rémunérations perçues par les associés d'une société d'exercice libéral (SEL), le Conseil d'État retient comme unique critère l'existence ou non d'un lien de subordination avec la SEL afin d'établir la catégorie d'imposition des rémunérations retirées par l'associé de l'exercice de son activité libérale au sein de la SEL (CE, décision du 16 octobre 2013, n° 339822, ECLI:FR:CESSR:2013:339822.20131016 et CE, décision du 8 décembre 2017, n° 409429, ECLI:FR:CECHR:2017:409429.20171208).

Ainsi, les rémunérations perçues par les associés d'une SEL, au titre de l'exercice de leur activité libérale dans cette société, sont, en principe, imposées dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (BNC), conformément au 1 de l'article 92 du code général des impôts (CGI), sauf à démontrer que cette activité est exercée dans des conditions traduisant l'existence d'un lien de subordination à l'égard de la société, auquel cas ces rémunérations sont, par exception, imposées dans la catégorie des traitements et salaires.

Tirant les conséquences de la jurisprudence du Conseil d'État, le VIII-B-2 § 500 et suivants du BOI-RSA-GER-10-30, publié le 5 janvier 2023, a rapporté, à compter de l'imposition des revenus de l'année 2024 la réponse ministérielle Cousin (RM Cousin n° 39397, JO AN du 16 septembre 1996, p. 4930) qui précisait que relèvent normalement de la catégorie des traitements et salaires les rémunérations perçues par les associés non dirigeants de société d'exercice libéral à responsabilité limitée (SELARL) en contrepartie de l'exercice de leur activité libérale au sein de cette société.

1.1/ S'agissant des conditions d'application du régime « micro-BNC » aux associés de SEL

L'article 102 ter du CGI prévoit que le bénéfice imposable des contribuables qui perçoivent des revenus non commerciaux dont le montant hors taxes de l'année civile précédente ou de la pénultième année n'excède pas le seuil prévu au 1 de cet article est imposé selon le régime déclaratif spécial, dit « micro-BNC », sauf option pour le régime de la déclaration contrôlée.

Les associés des SEL n'étant pas expressément exclus du régime « micro-BNC », ils peuvent en bénéficier dès lors que les rémunérations qu'ils perçoivent sont imposées dans la catégorie des BNC et qu'ils respectent les conditions de seuil de recettes prévues par ce régime. Cette précision a été reprise au I-C-3 § 110 du BOI-BNC-DECLA-10-10.

Dès lors qu'à compter de l'imposition des revenus de l'année 2024, les rémunérations des associés de SEL perçues au titre de leur activité libérale sont imposées dans la catégorie des BNC, toutes les conséquences pour l'application des régimes propres à cette catégorie de revenus doivent en être tirées. Ainsi, pour l'appréciation du seuil d'application du régime « micro-BNC », il convient de retenir la rémunération versée par la SEL, en y réintégrant le cas échéant les dépenses professionnelles de l'associé acquittées en son nom et pour son compte par la SEL, au titre de l'année civile précédente et/ou de la pénultième année, qui auraient été déclarées dans la catégorie des BNC si elles avaient été perçues à compter de 2024. Dès lors, les associés de SEL peuvent, toutes conditions étant par ailleurs remplies, bénéficier du régime « micro-BNC » à compter de l'imposition des revenus 2024, sous réserve que lesdits revenus tirés de leur activité libérale au titre de l'année de référence n'excèdent pas le seuil prévu au 1 de l'article 102 ter du CGI.

À cet égard, il est précisé que si les contribuables relevant du régime « micro-BNC » doivent porter le montant de leurs recettes annuelles directement sur la déclaration prévue à l'article 170 du CGI (formulaire n° 2042 [CERFA n° 10330] disponible en ligne sur www.impots.gouv.fr), les associés de SEL ne relevant pas de ce régime mais de celui de la déclaration contrôlée doivent, en application de l'article 97 du CGI, déclarer leur résultat annuel dans la déclaration mentionnée à l'article 172 du CGI (formulaire n° 2035-SD [CERFA n° 11176] disponible en ligne sur www.impots.gouv.fr).

1.2/ S'agissant des modalités de déduction des cotisations de type « Madelin » prévues à l'article 154 bis du CGI

Ni la lettre de la loi ni son interprétation par la jurisprudence ne permettent la déduction des cotisations « Madelin » de revenus déclarés dans la catégorie des traitements et salaires.

Dans la décision n° 409429 du 8 décembre 2017, ECLI:FR:CECHR:2017:409429.20171208, le Conseil d'État n'admet la déduction des cotisations « Madelin » des rémunérations perçues par l'associé de SEL au titre de l'exercice de son activité libérale, sur le fondement de l'article 154 bis du CGI, que dans le cas où les rémunérations concernées, à défaut de lien de subordination, sont assujetties à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

La circonstance que le contribuable se soit prévalu de la réponse ministérielle Cousin mentionnée au 1/ est sans incidence sur l'application de ces règles légales de détermination de l'assiette imposable à l'impôt sur le revenu. L'imposition dans la catégorie des traitements et salaires qui en résulte exclut l'application des dispositions de l'article 154 bis du CGI.

1.3/ S'agissant du traitement fiscal des honoraires rétrocedés directement par une SEL aux associés d'une société de participations financières de professions libérales (SPFPL), au titre de leur activité professionnelle au sein de cette SEL

Les bénéfices réalisés par des professions libérales, qui exercent leur activité à titre individuel ou dans le cadre d'une société de personnes relevant de l'IR, sont imposés dans la catégorie des BNC en application du 1 de l'article 92 du CGI.

Lorsque l'activité est exercée dans le cadre d'une entreprise passible de l'impôt sur les sociétés (IS), les rémunérations perçues au titre de l'exercice d'une activité libérale dans la société dont les professionnels sont associés sont imposables dans la catégorie des BNC, sauf lorsque ces revenus sont imposés comme des traitements et salaires, soit du fait de l'existence d'un contrat de travail ou d'un lien de subordination, soit en raison de l'application de l'article 62 du CGI pour la part correspondant aux fonctions de gérant.

Lorsque la SEL verse directement une rémunération à l'associé d'une SPFPL, au titre de son activité professionnelle au sein de cette SEL, cette rémunération relève de la catégorie des BNC, qui est applicable aux bénéfices tirés d'une activité libérale conformément à l'article 92 du CGI en l'absence d'un contrat de travail ou d'un lien de subordination.

1.4/ S'agissant de l'option pour l'assimilation à une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) prévue à l'article 1655 sexies du CGI pour les entrepreneurs individuels

L'article 1655 sexies du CGI prévoit que les entrepreneurs individuels relevant de l'IR peuvent opter pour leur assimilation à une EURL. Sous réserve d'une renonciation expresse, cette option emporte également assujettissement à l'IS.

L'article L. 526-22 du code de commerce précise que l'entrepreneur individuel pouvant exercer cette option est une personne physique qui exerce en son nom propre une ou plusieurs activités professionnelles indépendantes.

À cet égard, la Cour de cassation (Cass. civ., arrêt du 9 février 2010, n° 08-15.191) a jugé que l'associé d'une SEL accomplit ses actes professionnels au nom et pour le compte de la société.

De plus, lorsqu'un professionnel devient associé d'une SEL, il apporte sa clientèle ou sa patientèle sous la forme d'un fonds d'exercice libéral.

Par conséquent, le professionnel associé d'une SEL n'est pas réputé exercer son activité en son nom propre et ne répond donc pas à la définition d'entrepreneur individuel.

Dès lors, l'associé d'une SEL ne peut pas exercer l'option prévue à l'article 1655 sexies du CGI et ce, qu'il en soit directement l'associé ou qu'il détienne indirectement les titres de la SEL par l'intermédiaire d'une SPFPL.

2/ En matière de taxe sur la valeur ajoutée

Les règles applicables en matière de TVA constituent un corpus de droit autonome, régi par la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et éclairé par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne. Elles ne sauraient, partant, dépendre d'une qualification aux fins de l'imposition à l'IR.

Conformément à l'article 256 du CGI et à l'article 256 A du CGI, qui transposent l'article 2 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006, sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel, c'est-à-dire par une personne qui effectue de manière indépendante une activité économique de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, dans le but d'en tirer des recettes présentant un caractère de permanence.

À cet égard, ne sont pas considérés comme indépendants les salariés et les autres personnes qui sont liées par un contrat de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination concernant les conditions de travail, les modalités de rémunération et la responsabilité de l'employeur (CGI, art. 256 A).

De plus, comme précisé par la Cour de justice de l'Union européenne, le statut d'indépendant implique que la personne concernée accomplit ses activités en son nom, pour son propre compte et sous sa propre responsabilité, en supportant le risque économique lié à l'exercice de l'activité en cause (CJUE, arrêt du 29 septembre 2015, affaire C-276/14, point 34, ECLI:EU:C:2015:635).

Par ailleurs, une prestation de services n'est effectuée à titre onéreux que lorsqu'il existe, entre le prestataire et le bénéficiaire, un rapport juridique permettant l'échange de prestations réciproques, la rétribution perçue par le prestataire constituant alors la contrepartie effective du service fourni au bénéficiaire.

En l'occurrence, les SEL exercent la profession qui constitue leur objet social par l'intermédiaire des associés ayant qualité pour exercer cette profession (ordonnance n° 2023-77 du 8 février 2023 relative à l'exercice en société des professions libérales réglementées, art. 40). Or, même si l'associé répond de ses actes (ordonnance n° 2023-77 du 8 février 2023, art. 43), ce seul constat ne suffit pas à établir qu'il supporte le risque économique propre à cette activité. D'ailleurs, il n'entre pas, du point de vue de la TVA, en rapport juridique avec les clients de la société. Par exemple, pour la profession d'avocat, il est bien précisé par l'article 21 du décret n° 93-492 du 25 mars 1993 pris pour l'application à la profession d'avocat de la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé que chaque avocat associé au sein d'une SEL exerce ses fonctions au nom de la société.

Les rémunérations techniques perçues par les associés de la part de SEL n'entrent donc pas dans le champ d'application de la TVA. Il en résulte que ces rémunérations ne sont pas soumises à l'obligation de facturation prévue à l'article 289 du CGI.

Par conséquent, les SEL, à l'instar des sociétés civiles professionnelles et des sociétés de capitaux ayant pour objet l'exercice en commun de la profession de leurs membres, ont, en tant que telles, la qualité d'assujetti redevable de la TVA, les membres de ces SEL ne sont pas eux-mêmes redevables de la taxe.

3/ En matière de cotisation foncière des entreprises

Conformément à l'article 1447 du CGI, la CFE est due chaque année par les personnes physiques ou morales, les sociétés non dotées de la personnalité morale ou les fiduciaires, pour leur activité exercée en vertu d'un contrat de fiducie, qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée.

La CFE est ainsi due par toute personne physique ou morale exerçant une activité passible de la CFE, quels que soient son statut juridique (entrepreneur individuel, société, association, fondation, personne morale de droit public, etc.) et la nature de son activité (industrielle, commerciale, non commerciale, etc.) (BOI-IF-CFE-10-10-10).

Les redevables de la CFE dont le chiffre d'affaires est supérieur à 152 500 euros sont également redevables de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) (CGI, art. 1586 ter).

Par ailleurs, une activité, même effectuée à titre habituel, ne revêt un caractère professionnel que si elle est lucrative ou si elle ne se limite pas à la gestion d'un patrimoine privé. Sauf exception, l'analyse de la lucrativité en matière de CFE est identique à celle appliquée en matière d'impôt sur les sociétés.

Conformément à l'article 1^{er} de la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé et aux sociétés de participations financières de professions libérales, les SEL ont pour objet l'exercice d'une profession libérale soumise à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé.

Une activité libérale constitue une activité professionnelle au sens de l'article 1447 du CGI.

Dès lors, les SEL, sociétés commerciales par la forme et qui exercent une activité libérale, sont imposables à la CFE et à la CVAE dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire assujetties à une imposition établie au nom de la personne qui exerce l'activité imposable, en l'occurrence la SEL.

La jurisprudence du Conseil d'État et les précisions doctrinales (VIII-B-2 § 500 et suivants du BOI-RSA-GER-10-30) tirant les conséquences de cette jurisprudence sont sans incidence sur l'imposition à la CFE de ces sociétés et de leurs associés. En effet, les associés de SEL qui ont la qualité de salariés de la société sont hors du champ de la CFE. Un changement de catégorie d'imposition n'emporte pas la création d'une nouvelle personne juridique ou d'une nouvelle activité économique qui pourrait justifier leur assujettissement à la CFE.

Toutefois, les associés d'une SEL sont susceptibles d'être imposés à la CFE en leur nom propre dès lors qu'ils exercent une activité professionnelle propre non salariée. L'existence d'une activité propre peut être établie par un faisceau d'indices attestant une absence de lien de subordination avec la SEL, l'existence de moyens propres ou encore d'une clientèle ou patientèle distincte. L'exercice, par un associé, d'une activité professionnelle propre donne donc lieu à une imposition distincte.

4/ En matière d'éligibilité des associés de SEL aux dispositifs d'épargne salariale

Les dispositifs d'épargne salariale s'adressent en premier lieu aux salariés.

Il convient de rappeler qu'est considérée comme salarié d'une entreprise toute personne ayant un contrat de travail et un lien de subordination avec cette entreprise.

La loi a ouvert progressivement le bénéfice des dispositifs d'épargne salariale aux dirigeants dans les entreprises employant au moins un salarié en sus d'eux-mêmes et moins de 250 salariés.

La liste des dirigeants pouvant bénéficier de l'épargne salariale est précisée par l'article L. 3312-3 du code du travail (C. trav.) pour l'intéressement, par l'article L. 3323-6 du C. trav. et l'article L. 3324-2 du C. trav. pour la participation et par l'article L. 3332-2 du C. trav. pour les plans d'épargne salariale. Il s'agit des chefs de ces entreprises, de son conjoint ou son partenaire lié par un pacte civil de solidarité s'il a le statut de conjoint collaborateur ou de conjoint associé, des présidents, directeurs généraux, gérants ou membres du directoire s'il s'agit de personnes morales.

Le régime d'imposition des bénéficiaires n'a pas d'impact sur ces dispositions.

S'agissant des professionnels libéraux exerçant dans une SEL, si, dans certains cas, ils bénéficient du régime social d'assimilés-salariés, ils ne peuvent pas prétendre aux dispositions du code du travail concernant les salariés.

Néanmoins, rien ne s'oppose à ce qu'ils bénéficient des dispositifs d'épargne salariale en tant que dirigeant dans les cas prévus par la loi, à savoir s'ils ont le statut de présidents, directeurs généraux, gérants ou membres du directoire de la société.

Documents liés :

[BOI-RSA-GER-10-30](#) : RSA - Rémunérations allouées aux gérants et associés de certaines sociétés - Champ d'application - Personnes et rémunérations non concernées

[BOI-BNC-CHAMP-20](#) : BNC - Champ d'application - Personnes imposables

[BOI-BNC-DECLA-10-10](#) : BNC - Régime de la déclaration contrôlée - Champ d'application

[BOI-BNC-SECT-70-40](#) : BNC - Régimes sectoriels - Sociétés d'exercice libéral

[BOI-BNC-CESS-30-10](#) : BNC - Cession ou cessation d'activité - Fractionnement du paiement de l'impôt correspondant aux créances acquises - Champ d'application

[BOI-BIC-CHAMP-70-10](#) : BIC - Champ d'application et territorialité - Personnes imposables - Entrepreneurs individuels

[BOI-TVA-CHAMP-10-10-60](#) : TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables - Opérations imposables en raison de leur nature - Application des principes aux activités libérales

[BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-10](#) : TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables - Opérations imposables en raison de leur nature - Application des principes aux activités libérales - Professions juridiques

[BOI-IF-CFE-10-10-10](#) : IF - Cotisation foncière des entreprises - Champ d'application - Personnes passibles de la CFE - Personnes physiques ou morales

[BOI-BNC-BASE-40-60-50-10](#) : BNC - Base d'imposition - Dépenses - Frais généraux - Charges sociales personnelles - Champ d'application (mise à jour en cours de rédaction)

Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-GER-10-30-27/12/2023

Date de publication : 27/12/2023

RSA - Rémunérations allouées aux gérants et associés de certaines sociétés - Champ d'application - Personnes et rémunérations non concernées

Positionnement du document dans le plan :

RSA - Revenus salariaux et assimilés

Rémunérations allouées aux gérants et associés de certaines sociétés

Titre 1 : Champ d'application

Chapitre 3 : Personnes et rémunérations non concernées

Sommaire :

I. Sociétés anonymes (SA)

A. Généralités

1. Société anonyme de type classique
2. Société anonyme « à directoire »

B. Régime fiscal des rémunérations versées aux dirigeants de SA

1. Société anonyme de type classique
2. Société anonyme « à directoire »
 - a. Membres du directoire
 - b. Membres du conseil de surveillance

II. Sociétés par actions simplifiées (SAS)

III. Sociétés à responsabilité limitée (SARL)

IV. Sociétés en commandite par actions (SCA)

V. Sociétés civiles soumises de plein droit ou sur option à l'IS

A. Sociétés civiles soumises de plein droit à l'IS

B. Sociétés civiles ayant opté pour l'IS

VI. Sociétés soumises de plein droit ou sur option au régime fiscal des sociétés de personnes

A. Sociétés soumises de plein droit au régime fiscal des sociétés de personnes

B. Sociétés soumises sur option au régime fiscal des sociétés de personnes

1. SARL de famille

2. Autres sociétés de capitaux

VII. Sociétés immobilières de copropriété dotées de la transparence fiscale

VIII. Cas particulier des sociétés d'exercice libéral (SEL)

A. Régime juridique

B. Régime fiscal

1. Régime fiscal des SEL

a. Principes

b. Précisions sur les SELARL de famille

2. Régime fiscal des rémunérations perçues par les associés de SEL

a. Rémunérations perçues au titre des fonctions de dirigeant ou de gérant

b. Rémunérations perçues au titre de l'exercice de l'activité libérale

c. Cas des gérants majoritaires de SELARL et des gérants de SELCA

Actualité liée : 27/12/2023 : RSA - BNC - BIC - TVA - IF - Régime fiscal applicable aux associés de sociétés d'exercice libéral - Rescrit

1

Les rémunérations perçues par des personnes physiques et passibles de l'impôt sur le revenu sous le régime de l'[article 62 du code général des impôts \(CGI\)](#) sont celles qui sont expressément visées par l'article 62 du CGI, à l'exclusion des rémunérations allouées à d'autres dirigeants de sociétés.

Lorsque le dirigeant est une personne morale, passible de l'impôt sur les sociétés (IS), les rémunérations dont il s'agit n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 62 du CGI mais sont à comprendre dans les recettes de cette personne morale pour l'assiette de l'IS.

Il convient donc de préciser, par type de sociétés, les cas dans lesquels les dispositions de l'article 62 du CGI ne sont pas susceptibles de s'appliquer. Cette étude conduit à définir les limites de la catégorie et à préciser le régime fiscal des rémunérations attribuées à d'autres dirigeants de sociétés.

10

Pour plus de précisions sur les rémunérations allouées aux dirigeants de sociétés anonymes (SA) et de sociétés par actions simplifiées (SAS) ainsi qu'aux gérants minoritaires de sociétés à responsabilité limitée (SARL), il convient de se reporter au [BOI-RSA-CHAMP-10-30-20](#).

20

Un tableau récapitulatif expose de manière synthétique les régimes d'imposition applicables aux rémunérations des associés et dirigeants de sociétés ([BOI-ANNX-000067](#)).

I. Sociétés anonymes (SA)

A. Généralités

30

Les dispositions de l'[article L. 225-3 du code de commerce \(C. com.\)](#) conduisent à classer les SA, du point de vue de leur direction et de leur administration, en deux catégories.

1. Société anonyme de type classique

40

Les SA de type classique sont administrées par un conseil d'administration, dont les membres sont choisis parmi les actionnaires ou non, personnes physiques ou morales.

50

Le conseil d'administration élit parmi ses membres un président, personne physique. Il détermine sa rémunération. En cas d'empêchement temporaire ou de décès du président, ses fonctions peuvent être confiées à un administrateur délégué.

60

Depuis la [loi n° 2001-420 du 15 mai 2011 relative aux nouvelles régulations économiques](#), la direction générale de la société est assumée soit par le président du conseil d'administration soit par un directeur général qui peut être assisté par un ou plusieurs directeurs généraux délégués. Le directeur général représente la société vis-à-vis des tiers.

2. Société anonyme « à directoire »

70

Les SA « à directoire » sont gérées par un directoire composé de personnes physiques ayant ou non la qualité d'actionnaires.

Outre le président du directoire, un ou plusieurs autres membres, qui portent alors le titre de directeur général, peuvent être autorisés à représenter la société dans ses rapports avec les tiers.

80

Un conseil de surveillance, composé d'actionnaires, nomme et contrôle le directoire.

Le conseil de surveillance élit en son sein un président et un vice-président, tous deux personnes physiques, et détermine, s'il l'entend, leur rémunération.

B. Régime fiscal des rémunérations versées aux dirigeants de SA

90

Les rémunérations versées aux dirigeants des SA n'entrent en aucun cas dans le champ d'application de l'[article 62 du CGI](#).

1. Société anonyme de type classique

100

Dans les SA de type classique, les fonctions d'administrateur sont rétribuées par les rémunérations prévues à l'[article L. 225-45 du C. com.](#) (rémunérations antérieurement appelées « jetons de présence ordinaires »), qui sont imposées dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers ([BOI-RPPM-RCM-10-20-20-60](#)).

110

Les rémunérations allouées à certains administrateurs à raison d'un emploi salarié (autre que de direction) ou d'une activité non commerciale exercée pour le compte de la société relèvent soit de la catégorie des traitements et salaires, soit des bénéfices non commerciaux suivant la nature de l'activité dans la mesure où elles n'excèdent pas la rétribution normale des services rendus.

120

Les rémunérations des fonctions de direction générale qui revêtent notamment la forme d'appointements, d'avantages en nature ou de rémunérations visées à l'article L. 225-45 du C. com. (rémunérations antérieurement appelées « jetons de présence spéciaux ») relèvent de la catégorie des traitements et salaires.

2. Société anonyme « à directoire »

a. Membres du directoire

130

La rémunération principale de chacun des membres du directoire, dans la mesure où elle n'est pas exagérée eu égard aux fonctions exercées, est déductible des bases de l'IS et relève de la catégorie des traitements et salaires, de même que la rémunération des fonctions éventuellement exercées, par ailleurs, dans le cadre d'un contrat de travail.

En cas d'exagération, la portion réintégrée dans les bases de l'IS doit être taxée au nom du bénéficiaire comme revenu de capitaux mobiliers, alors même que l'intéressé n'a pas la qualité d'actionnaire.

b. Membres du conseil de surveillance

140

Les rémunérations prévues à l'article L. 225-83 du C. com. (rémunérations antérieurement appelées « jetons de présence ») versées aux membres des conseils de surveillance sont déductibles des bases de l'IS, dans certaines limites, mais taxées au nom des bénéficiaires comme revenus de capitaux mobiliers.

150

De même, les rémunérations allouées au président et au vice-président d'un conseil de surveillance en application de l'article L. 225-81 du C. com. relèvent du régime fiscal des revenus de capitaux mobiliers (RM Bourguine n° 8889, JO Sénat du 12 avril 1990, p. 780 et RM Labbé n° 14652, JO AN du 5 mars 1990, p. 995).

160

Enfin, les rémunérations allouées aux membres du conseil de surveillance pour missions et mandats relèvent soit de la catégorie des traitements et salaires, soit des bénéfices non commerciaux suivant la nature de l'activité dans la mesure où elles n'excèdent pas la rétribution normale des services rendus.

II. Sociétés par actions simplifiées (SAS)

170

Les règles concernant le fonctionnement du conseil d'administration ou celles relatives au directoire des SA sont applicables aux SAS.

180

De même, les règles applicables à la SA en matière de rémunérations de dirigeants (I-B § 90 et suivants) sont transposables à la SAS.

III. Sociétés à responsabilité limitée (SARL)

190

Les SARL sont dirigées par un ou plusieurs gérants choisis parmi les associés ou en dehors d'eux (BOI-RSA-GER-10-10-10).

200

Lorsque les gérants sont associés et majoritaires (collège de gérance), les rémunérations qui leur sont allouées sont taxées à l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues à l'article 62 du CGI (BOI-RSA-GER-10-10-10).

210

Lorsque les intéressés sont minoritaires, leurs rémunérations sont, en principe, imposables dans la catégorie des traitements et salaires.

220

Quant aux rémunérations versées aux gérants non associés, elles sont normalement considérées comme traitements et salaires et imposées comme tels.

Toutefois, les rémunérations allouées aux intéressés sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues à l'article 62 du CGI lorsque ceux-ci appartiennent à un collège de gérance majoritaire.

230

Lorsque les SARL sont dotées d'un conseil de surveillance, les rémunérations versées aux membres de ce conseil sont imposables, en principe, dans la catégorie des bénéfices des professions non commerciales ([BOI-BNC-CHAMP](#)).

240

En toute hypothèse, les sommes allouées tant aux dirigeants qu'aux membres du conseil de surveillance ne sont taxées dans les conditions définies au **III § 190 à 230** que dans la mesure où elles ont pour objet de rémunérer un travail effectif et où elles ne sont pas exagérées.

Si tel n'était pas le cas, la fraction des rémunérations réintégrée dans les bénéfices sociaux serait taxée, entre les mains des bénéficiaires, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

IV. Sociétés en commandite par actions (SCA)

250

Pour plus de précisions sur le régime juridique des sociétés en commandite par actions (SCA) et le régime fiscal des rémunérations versées aux gérants, il convient de se reporter au [BOI-RSA-GER-10-10-20](#).

260

Les rémunérations allouées aux gérants associés commandités des SCA sont soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie prévue à l'article 62 du CGI.

270

Lorsque les gérants ne sont pas associés, leurs rémunérations relèvent, en principe, de la catégorie des traitements et salaires.

280

Quant aux rémunérations versées aux membres du conseil de surveillance, elles sont, quelle que soit leur forme, soumises, en principe, à l'impôt sur le revenu suivant les règles prévues à l'égard des bénéfices des professions non commerciales, à condition qu'elles correspondent à un travail effectif.

Si tel n'était pas le cas, la rémunération serait, en tout ou partie, réintégrée dans les bénéfices de la société et soumise à l'impôt sur le revenu, entre les mains des bénéficiaires, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

V. Sociétés civiles soumises de plein droit ou sur option à l'IS

290

À l'exception des sociétés civiles visées à l'article 239 ter du CGI, à l'article 239 quater A du CGI, à l'article 239 septies du CGI et à l'article 1655 ter du CGI (BOI-RSA-GER-10-10-20) les sociétés civiles peuvent être soumises à l'IS soit de plein droit en raison de leur forme ou de leur objet, soit sur option.

A. Sociétés civiles soumises de plein droit à l'IS

300

Lorsqu'une société à objet civil a pris la forme d'une société de capitaux (SARL, SA ou SCA), elle est soumise de plein droit à l'IS. Dans ce cas, les rémunérations qu'elle alloue à ses dirigeants relèvent du même régime fiscal que les rémunérations de même nature allouées par la société dont elle a pris la forme.

Exemple : Si une société civile a adopté la forme d'une SARL, les rémunérations qu'elle alloue à son gérant majoritaire relèvent de la catégorie visée à l'article 62 du CGI.

310

Lorsqu'une société civile relève de plein droit de l'IS en raison de son objet (CGI, art. 206, 2), les rémunérations des associés ayant la qualité de gérants doivent, compte tenu de leur qualité de mandataires, être considérées comme des bénéfiques non commerciaux. Cette qualification s'applique sous réserve que les fonctions de gérants ne constituent pas qu'une simple extension de l'activité industrielle ou commerciale exercée par les intéressés en application de l'article 155 du CGI et, dans la mesure où, ces rémunérations n'excèdent pas la rétribution normale des fonctions effectivement exercées.

B. Sociétés civiles ayant opté pour l'IS

320

Les sociétés civiles mentionnées au 1° de l'article 8 du CGI peuvent légalement opter pour leur assujettissement à l'IS.

330

Cette même possibilité d'option est offerte aux sociétés civiles professionnelles (SCP) visées à l'article 8 ter du CGI.

340

Ainsi, lorsque l'option pour l'IS est exercée par une société civile visée au 1° de l'article 8 du CGI ou par une SCP visée à l'article 8 ter du CGI, les rémunérations allouées aux associés qui sont déductibles des bénéfices sociaux en application des dispositions de l'article 211 du CGI, sont passibles de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des rémunérations mentionnées à l'article 62 du CGI.

(350)

VI. Sociétés soumises de plein droit ou sur option au régime fiscal des sociétés de personnes

A. Sociétés soumises de plein droit au régime fiscal des sociétés de personnes

360

Dans les sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de personnes, les rémunérations allouées aux gérants ou associés sont toujours rapportées au bénéfice social pour l'établissement de l'impôt dû personnellement par chaque associé au titre de la catégorie correspondant à l'activité de la société.

370

Tel est le cas des rémunérations versées aux associés des sociétés de personnes et assimilées qui sont admises à opter pour le régime de l'IS, mais qui n'ont pas exercé cette option.

Il en est de même des rémunérations allouées aux membres des sociétés ou groupements soumis de plein droit au régime des sociétés de personnes et qui ne peuvent exercer l'option pour le régime fiscal des sociétés de capitaux.

B. Sociétés soumises sur option au régime fiscal des sociétés de personnes

1. SARL de famille

380

Les sommes allouées par une société de personnes à l'un de ses associés en rémunération de son activité constituent, non une charge déductible des bénéfices sociaux, mais un élément de détermination de la part de bénéfice revenant à l'associé. Ce principe, valable pour toutes les sociétés de personnes, a été confirmé à de nombreuses reprises par le Conseil d'État et n'a rien perdu de son actualité. L'option des SARL de famille pour le régime fiscal des sociétés de personnes conduit donc à leur appliquer sans restriction les règles prévues pour ces dernières ([RM Godfrain n° 39642, JO AN du 15 juillet 1991, p. 2765 \[PDF - 6,5 Mo\]](#)).

2. Autres sociétés de capitaux

390

L'option a pour effet de placer la société, qui a opté, sous le régime des sociétés de personnes, les associés étant dès lors imposés comme prévu à [l'article 8 du CGI](#). Ainsi, sont imposables dans la catégorie correspondant à l'activité dans la société les rémunérations versées aux associés de certaines sociétés normalement passibles de l'IS, mais qui peuvent ou ont pu opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes.

400

En outre, s'agissant des rémunérations versées à leurs dirigeants par les sociétés de capitaux qui ont exercé les options prévues à [l'article 239 bis AA du CGI](#) et à [l'article 239 bis AB du CGI](#), le c du II de [l'article 211 du CGI](#) prévoit expressément que celles-ci ne sont pas admises en déduction du bénéfice de ces sociétés. Par suite, elles n'entrent pas dans le champ d'application de [l'article 62 du CGI](#).

Aussi, la rémunération des associés exerçant une activité dans une telle société ne constitue pas une charge déductible des résultats de la société mais est rapportée au bénéfice social pour l'établissement de l'impôt dû personnellement par chaque associé au titre de la catégorie correspondant à l'activité de la société.

VII. Sociétés immobilières de copropriété dotées de la transparence fiscale

410

Les dispositions du I de l'article 211 du CGI ne sont pas applicables aux sociétés immobilières de copropriété visées à l'article 1655 ter du CGI.

Il s'ensuit que les rémunérations allouées aux gérants ou dirigeants de ces sociétés ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu dans les conditions visées à l'article 62 du CGI.

420

Le régime fiscal des rémunérations versées aux dirigeants de ces sociétés est commenté dans la série BIC.

VIII. Cas particulier des sociétés d'exercice libéral (SEL)

(430)

A. Régime juridique

440

Instituées par la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 modifiée relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé et aux sociétés de participations financières de professions libérales, les sociétés d'exercice libéral (SEL) constituent un cadre d'exercice de ces professions libérales.

450

Les SEL peuvent revêtir, pour l'exercice d'une profession libérale soumise à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé, la forme de SARL (SELARL), de SAS (SELAS), de SA (SELAFA) ou de SCA (SELCA).

B. Régime fiscal

1. Régime fiscal des SEL

a. Principes

460

Nonobstant leur objet civil, les SELARL, les SELAFA, les SELAS et les SELCA sont soumises de plein droit à l'IS en raison de leur forme, selon les règles de droit commun.

470

Cela étant, les SELARL, les SELAFA et les SELAS peuvent opter, en application des dispositions de l'article 239 bis AB du CGI et sous certaines conditions, pour le régime d'imposition des sociétés de personnes.

b. Précisions sur les SELARL de famille

480

Dans la mesure où elles ont pour objet l'exercice d'une profession libérale, les SELARL de famille ne peuvent pas opter pour le régime des sociétés de personnes prévu à l'article 239 bis AA du CGI.

490

L'article 239 bis AA du CGI autorise les entreprises familiales exploitées sous la forme de SARL à opter pour le régime des sociétés de personnes. Ce même article prévoit que l'option ne peut être formulée que par les SARL de famille exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale. La loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 qui autorise l'exercice des professions libérales sous forme de société, n'a pas créé une nouvelle forme juridique mais a permis à ces professions d'exercer leur activité dans le cadre sociétaire. La législation applicable aux sociétés commerciales prévues par la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 a seulement été adaptée pour tenir compte des particularités de l'activité libérale. Dès lors, les pharmaciens dont l'activité est commerciale et peut être exercée dans le cadre des sociétés d'exercice libéral (SEL) en application du décret n° 92-909 du 28 août 1992, peuvent formuler l'option prévue à l'article 239 bis AA du CGI, sous réserve que toutes les conditions prévues à cet article soient respectées et notamment que les intéressés exercent leur activité sous forme de SELARL, à l'exclusion des SELAFA et des SELCA. Cette possibilité d'opter pour le régime des sociétés de personnes ne peut pas être étendue aux associés de SELARL qui exercent une activité considérée comme libérale sur le plan fiscal. Par ailleurs, le paragraphe I de l'article 151 noniès du CGI dispose que lorsqu'un contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéficiaires sont, en application des articles 8 et 8 ter de ce code, soumis à son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires agricoles réels, des bénéficiaires industriels ou commerciaux ou des bénéficiaires non commerciaux, ses droits ou parts dans la société sont considérés, notamment pour l'application des articles 38, 72 et 93 du même code, comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession. Il en résulte que ce contribuable peut imputer sur la part des bénéficiaires sociaux imposable à son nom les charges qu'il supporte personnellement pour l'acquisition ou la conservation de son revenu professionnel et notamment, les frais et les intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition de ses droits sociaux. L'exercice de l'option prévue à l'article 239 bis AA ayant pour effet de placer les sociétés concernées sous le régime des sociétés de personnes, les dispositions de l'article 151 noniès sont dès lors applicables aux associés des SARL de famille qui ont ainsi opté, sous réserve du respect des conditions posées par cet article. Bien entendu, ces dernières dispositions ne concernent pas les associés qui n'exercent pas leur activité professionnelle dans la société (RM Fosset n° 4224, JO Sénat du 19 mai 1994, p. 1222).

2. Régime fiscal des rémunérations perçues par les associés de SEL

a. Rémunérations perçues au titre des fonctions de dirigeant ou de gérant

500

Le régime d'imposition des rémunérations perçues au titre des fonctions de dirigeant de SA et de SAS est transposable aux dirigeants de SELAFA et de SELAS.

Le régime d'imposition des rémunérations versées au titre des fonctions de gérance de SARL et de SCA est transposable aux gérants de SELARL et de SELCA.

510

En conséquence, les rémunérations perçues au titre des fonctions de dirigeant de SELAFA et de SELAS et de gérant minoritaire de SELARL sont imposées, conformément aux dispositions de l'article 80 ter du CGI, dans la catégorie des traitements et salaires. Les rémunérations perçues au titre de fonctions de gérant majoritaire de SELARL et de gérant de SELCA sont imposées conformément aux dispositions de l'article 62 du CGI.

b. Rémunérations perçues au titre de l'exercice de l'activité libérale

520

Le Conseil d'État a jugé, pour un associé non-dirigeant de SELAFA (CE, décision du 16 octobre 2013, n° 339822, ECLI:FR:CESSR:2013:339822.20131016) et pour un associé dirigeant de SELAS (CE, décision du 8 décembre 2017, n° 409429,

ECLE:FR:CECHR:2017:409429.20171208), que les rémunérations perçues au titre de l'exercice d'une activité libérale dans la société dont ils sont associés sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, sauf à démontrer que cette activité professionnelle est exercée dans des conditions traduisant l'existence, à l'égard de la société, d'un lien de subordination caractérisant une activité salariée, conduisant, par exception, à imposer les revenus tirés de cette activité dans la catégorie des traitements et salaires. Ces décisions sont transposables à l'ensemble des associés de SEL.

Par conséquent, les rémunérations des associés (dirigeants ou non) de SELAFA, SELAS, SELARL et de SELCA, allouées à raison de l'exercice de leur activité libérale dans ces mêmes sociétés sont en principe imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, conformément au 1 de l'article 92 du CGI. En revanche, lorsqu'il est établi qu'un lien de subordination existe entre l'associé et la SEL au titre de l'exercice de cette activité, ces rémunérations sont imposées dans la catégorie des traitements et salaires.

En conséquence, la réponse ministérielle faite à M. Cousin (RM Cousin n° 39397, JO AN du 16 septembre 1996, p. 4930), aux termes de laquelle les rémunérations des associés non dirigeants d'une SELARL qui exercent leur activité au sein de cette société et qui n'ont pas de ce fait de clientèle personnelle relèvent normalement du régime des traitements et salaires, est rapportée et n'est plus applicable à compter de l'imposition des revenus de l'année 2024.

Jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2023, les associés de SEL peuvent se prévaloir de la réponse ministérielle Cousin reprise au VIII-B-2 § 510 du BOI-RSA-GER-10-30-20120912 dans sa version antérieure à la publication du 15 décembre 2022 pour justifier l'imposition des rémunérations qu'ils perçoivent à raison de l'exercice de leur activité libérale dans ces sociétés dans la catégorie des traitements et salaires ou, pour ce qui concerne les gérants majoritaires de SELARL et les associés gérants de SELCA, dans les conditions prévues à l'article 62 du CGI.

c. Cas des gérants majoritaires de SELARL et des gérants de SELCA

530

Les règles prévues au VIII-B-2-b § 520 s'appliquent aux rémunérations allouées aux gérants majoritaires de SELARL et aux gérants de SELCA à raison de l'exercice de leur activité libérale au sein de la société, lorsqu'elles peuvent être distinguées des rémunérations qu'ils perçoivent au titre de leurs fonctions de gérant.

À cet égard, il est rappelé que les rémunérations perçues au titre de la fonction de gérant sont celles allouées à raison des tâches qui ne sont pas réalisées dans le cadre de l'activité libérale (par exemple : convocation d'assemblée, représentation de la société dans les rapports avec les associés et à l'égard des tiers, décision de déplacement du siège social de la société, etc.). A contrario, en sont exclues les tâches de nature administrative qui sont inhérentes à la pratique de l'activité libérale telles que la facturation du client ou du patient, l'encaissement, les prises de rendez-vous, les approvisionnements de fournitures, la gestion des équipes ou la rédaction de documents tels que des ordonnances de prescription.

540

Lorsque les rémunérations qui sont allouées à raison de l'exercice d'une activité libérale ne peuvent pas être distinguées de celles perçues au titre des fonctions de gérant, elles sont imposées dans les conditions prévues à l'article 62 du CGI. Dans ce cas, l'intéressé doit être en mesure de fournir par tout moyen l'ensemble des éléments de preuve permettant de justifier de cette impossibilité. Il est précisé que l'absence de documents statutaires ou comptables tels que ceux fixant la rémunération accordée par la société au titre des fonctions de gérant ou mesurant le temps passé à l'exercice de ces fonctions n'est pas à elle seule de nature à caractériser une impossibilité de distinguer les rémunérations allouées au titre des fonctions de gérant de celles perçues au titre de l'exercice de l'activité libérale, et ne saurait par conséquent emporter l'imposition de la totalité des rémunérations selon les règles prévues à l'article 62 du CGI.

550

Il est admis, à titre de règle pratique, qu'une part de 5 % de la rémunération d'ensemble perçue par les gérants majoritaires de SELARL et les gérants de SELCA au titre de leurs activités libérale et de gérance correspond aux revenus afférents à leurs fonctions de gérant, imposables dans les conditions de l'article 62 du CGI, qu'il soit possible de les distinguer ou non de la rémunération technique.

Pour plus de précisions sur le régime fiscal applicable aux associés de SEL, il convient de se reporter au BOI-RES-BNC-000136.

Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-CHAMP-20-27/12/2023

Date de publication : 27/12/2023

BNC - Champ d'application - Personnes imposables

Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux

Champ d'application et territorialité

Titre 2 : Personnes imposables

Actualité liée : 27/12/2023 : RSA - BNC - BIC - TVA - IF - Régime fiscal applicable aux associés de sociétés d'exercice libéral - Rescrit

1

Conformément aux règles de droit commun, les dispositions de l'article 92 et suivants du code général des impôts (CGI) sont applicables aux personnes physiques et aux sociétés visées à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI, ainsi qu'aux groupements d'intérêt économique visés au I de l'article 239 quater du CGI, qui relèvent du régime des sociétés de personnes pour la quote-part de résultat revenant à un associé imposable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

10

Les bénéfices réalisés par les sociétés de personnes et les sociétés et groupements assimilés sont soumis à l'impôt au nom de leurs associés ou membres.

Remarque : En ce qui concerne les modalités de répartition du bénéfice imposable, il convient de se reporter au [BOI-BNC-SECT-80](#).

Relèvent donc de l'article 92 et suivants du CGI, lorsque la société dont ils sont associés ou membres réalise des bénéfices ou revenus non commerciaux et n'a pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés :

- les associés des sociétés en nom collectif ;
- les associés commandités des sociétés en commandite simple ;
- les membres des sociétés en participation, qui sont indéfiniment responsables et dont les nom et adresse ont été communiqués à l'administration ;
- les associés des sociétés à responsabilité limitée, qui ont opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes ;
- l'associé unique d'une société à responsabilité limitée lorsque cet associé est une personne physique ;
- sauf exception, les associés des sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires, dites « SISA », mentionnées à l'article L. 4041-1 du code de la santé publique ([BOI-BIC-CHAMP-70-20-90](#)) ;

- les associés des sociétés civiles professionnelles fonctionnant conformément aux dispositions de la [loi n° 66-879 du 29 novembre 1966 modifiée relative aux sociétés civiles professionnelles](#), lorsque ces sociétés n'ont pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 8 ter) ([BOI-BNC-SECT-70-10-10](#)) ;
- les associés des sociétés civiles de moyens mentionnées à l'[article 239 quater A du CGI](#) ;
- les membres des sociétés de fait ;
- les membres des groupements d'intérêt économique, dont le régime fiscal est défini au I de l'[article 239 quater du CGI](#).

20

Relèvent de même, en principe, de l'article 92 et suivants du CGI les rémunérations perçues par les associés de sociétés d'exercice libéral (SEL).

Remarque : Pour plus de précisions sur le régime fiscal applicable aux associés de SEL, il convient de se reporter au [BOI-RES-BNC-000136](#).

30

L'[article 13 de la loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022](#) permet à toute personne physique exerçant en son nom propre une activité indépendante, selon le nouveau statut de l'entrepreneur individuel créé par la [loi n° 2022-172 du 14 février 2022 en faveur de l'activité professionnelle indépendante](#), d'opter pour l'assimilation à une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) valant option pour l'impôt sur les sociétés.

Pour plus de précisions sur le nouveau statut de l'entrepreneur individuel et cette option, il convient de se reporter au [II § 165 et suivants du BOI-BIC-CHAMP-70-10](#).

Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-DECLA-10-10-27/12/2023

Date de publication : 27/12/2023

BNC - Régime de la déclaration contrôlée - Champ d'application

Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux

Régimes d'imposition et obligations déclaratives

Titre 1 : Régime de la déclaration contrôlée

Chapitre 1 : Champ d'application

Sommaire :

- I. Contribuables relevant à titre obligatoire du régime de la déclaration contrôlée
 - A. En fonction du montant des recettes encaissées
 - B. En fonction de la nature de l'activité exercée ou des modalités d'exercice de cette activité
 - 1. Officiers publics et ministériels
 - 2. Auteurs, scientifiques, artistes et sportifs imposés sur leur revenu moyen
 - 3. Auteurs des œuvres de l'esprit imposés selon le régime des traitements et salaires
 - 4. Contribuables réalisant des opérations sur des instruments financiers à terme
 - 5. Agents généraux d'assurances imposés selon le régime des traitements et salaires
 - 6. Contribuables exerçant une activité occulte
 - 7. Contribuables dont tout ou partie des biens affectés à l'exploitation sont compris dans un patrimoine fiduciaire
 - C. En fonction de la société dans laquelle est exercée l'activité de nature non commerciale
 - 1. Sociétés de personnes
 - 2. Sociétés civiles de moyens
 - 3. Sociétés d'exercice libéral
- II. Contribuables assujettis sur option au régime de la déclaration contrôlée
 - A. Modalités d'exercice de l'option
 - B. Durée de l'option et renonciation
 - C. Effets de l'option
- III. Contribuables exerçant à la fois à titre individuel et dans le cadre de sociétés ou de groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés
 - A. Règles générales
 - 1. Principes
 - 2. Sociétés ou groupements concernés
 - 3. Cas particuliers
 - a. Cabinets de groupe
 - b. Convention d'exercice conjoint entre membres d'une profession médicale ou paramédicale
 - c. Exercice d'une profession libérale entre époux
 - B. Modalités d'application
 - 1. Situation de la société ou du groupement
 - 2. Situation des membres de la société ou du groupement

Actualité liée : 27/12/2023 : RSA - BNC - BIC - TVA - IF - Régime fiscal applicable aux associés de sociétés d'exercice libéral - Rescrit

I. Contribuables relevant à titre obligatoire du régime de la déclaration contrôlée

A. En fonction du montant des recettes encaissées

1

Le régime de la déclaration contrôlée s'applique à titre obligatoire aux contribuables dont le montant des recettes de l'année civile précédente et de la pénultième année excède le seuil prévu au 1 de l'article 102 ter du code général des impôts (CGI) (seuil d'application du régime déclaratif spécial, dit régime « micro-BNC »).

Pour plus de précisions sur le seuil applicable, il convient de se reporter au BOI-BNC-DECLA-20-10 relatif au régime micro-BNC.

B. En fonction de la nature de l'activité exercée ou des modalités d'exercice de cette activité

10

Le régime de la déclaration contrôlée s'applique, quel que soit le montant de leurs recettes, aux personnes exerçant les activités suivantes.

1. Officiers publics et ministériels

20

Les officiers publics et ministériels sont obligatoirement soumis au régime de la déclaration contrôlée en ce qui concerne les bénéfices provenant de leur charge ou de leur office (CGI, art. 100). Lorsqu'il s'agit de sociétés civiles professionnelles exploitant une charge ou un office, celles-ci sont, de la même manière, obligatoirement soumises au régime de la déclaration contrôlée.

Remarque : Si les intéressés exercent une activité connexe ou différente, ils conservent comme les autres contribuables, et sous les mêmes conditions, la faculté de choisir leur régime d'imposition pour les bénéfices afférents à ladite activité (CGI, art. 100).

2. Auteurs, scientifiques, artistes et sportifs imposés sur leur revenu moyen

30

Les contribuables dont les bénéfices proviennent de la production littéraire, scientifique ou artistique, ou de la pratique d'un sport et qui ont demandé à être imposés sur un revenu moyen sont obligatoirement soumis au régime de la déclaration contrôlée au titre des revenus procurés par ces activités (CGI, art. 100 bis).

Remarque : Si les intéressés exercent une activité connexe ou différente, ils conservent la faculté de choisir leur régime d'imposition pour les bénéfices afférents à ladite activité.

3. Auteurs des œuvres de l'esprit imposés selon le régime des traitements et salaires

40

Lorsqu'ils sont intégralement déclarés par les tiers, les produits de droits d'auteurs perçus par les auteurs des œuvres de l'esprit mentionnées à l'article L. 112-2 du code de la propriété intellectuelle sont soumis à l'impôt sur le revenu selon les règles prévues en matière de traitements et salaires, conformément aux dispositions du 1^{er} quater de l'article 93 du CGI. Les revenus en cause sont alors exclus du champ d'application du régime micro-BNC.

Remarque : Les titulaires de ces revenus peuvent toutefois bénéficier du régime micro-BNC au titre d'éventuels autres revenus non commerciaux sous réserve de respecter les conditions d'application de ce régime.

En outre, les intéressés peuvent opter pour l'imposition de leurs produits de droits d'auteurs selon les règles applicables en matière de bénéfices non commerciaux exposées au BOI-BNC-SECT-20-10-50. Ils peuvent alors relever du régime micro-BNC sous réserve d'en respecter les conditions d'application.

4. Contribuables réalisant des opérations sur des instruments financiers à terme

50

Conformément à l'article 96 A du CGI, les contribuables qui réalisent des opérations mentionnées au 5^o du 2 de l'article 92 du CGI (opérations réalisées à titre habituel sur les instruments financiers à terme) relèvent obligatoirement du régime de la déclaration contrôlée pour ce qui concerne ces opérations.

Remarque : Les titulaires de ces revenus peuvent toutefois bénéficier du régime micro-BNC au titre d'éventuels autres revenus non commerciaux sous réserve de respecter les conditions d'application de ce régime.

5. Agents généraux d'assurances imposés selon le régime des traitements et salaires

60

Les bénéficiaires des agents généraux d'assurances et de leurs sous-agents sont en principe imposés selon les règles des bénéficiaires non commerciaux.

Les intéressés peuvent toutefois demander que le revenu imposable provenant des commissions versées par les compagnies d'assurances qu'ils représentent, ès qualités, soit déterminé selon les règles prévues en matière de traitements et salaires, conformément aux dispositions du 1^{er} ter de l'article 93 du CGI. Les intéressés sont, à ce titre, exclus du champ d'application du régime micro-BNC (BOI-BNC-SECT-10-10).

Les agents généraux d'assurances qui n'ont pas opté pour le régime d'imposition prévu au 1^{er} ter de l'article 93 du CGI ou qui dénoncent leur option pour ce régime, peuvent, s'ils remplissent les conditions prévues à l'article 102 ter du CGI, relever du régime micro-BNC.

6. Contribuables exerçant une activité occulte

70

Les contribuables qui exercent une activité occulte au sens du deuxième alinéa de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales, telle que définie au BOI-CF-PGR-10-70, sont exclus du champ d'application du régime micro-BNC (CGI, art. 102 ter, 6-d).

7. Contribuables dont tout ou partie des biens affectés à l'exploitation sont compris dans un patrimoine fiduciaire

80

Les contribuables dont tout ou partie des biens affectés à l'exploitation sont compris dans un patrimoine fiduciaire en application d'une opération de fiducie définie à l'article 2011 du code civil sont exclus du champ d'application du régime micro-BNC (CGI, art. 102 ter, 6-c).

Il est précisé que cette exclusion vise le contribuable lui-même. En conséquence, s'il exerce par ailleurs une activité non commerciale dont les biens ne sont pas compris dans le patrimoine fiduciaire, il demeure exclu du régime micro-BNC au titre des revenus procurés par cette autre activité.

C. En fonction de la société dans laquelle est exercée l'activité de nature non commerciale

1. Sociétés de personnes

90

Le régime de la déclaration contrôlée s'applique à titre obligatoire aux associés de sociétés de personnes visées à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI exerçant une activité de nature non commerciale (CGI, art. 103).

L'article 103 du CGI prévoit toutefois que les sociétés à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique dirigeant cette société (entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée [EURL]) peuvent relever du régime micro-BNC.

Le cas des exploitants exerçant à la fois à titre individuel et comme associés de sociétés ou de groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés est exposé au III § 170 à 280.

2. Sociétés civiles de moyens

100

Le régime de la déclaration contrôlée s'applique également à titre obligatoire aux associés de sociétés civiles de moyens dont les droits sociaux sont affectés à l'exercice de leur activité professionnelle non commerciale et qui sont imposables dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux pour la part des bénéfices correspondant à leurs droits dans la société (CGI, art. 239 quater A).

3. Sociétés d'exercice libéral

110

Le Conseil d'État a jugé, pour un associé non-dirigeant de SELAFA (CE, décision du 16 octobre 2013, n° 339822, ECLI:FR:CESSR:2013:339822.20131016) et pour un associé dirigeant de SELAS (CE, décision du 8 décembre 2017, n° 409429, ECLI:FR:CECHR:2017:409429.20171208), que les rémunérations perçues au titre de l'exercice d'une activité libérale dans la société dont ils sont associés sont imposables dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux, sauf à démontrer que cette activité professionnelle est exercée dans des conditions traduisant l'existence, à l'égard de la société, d'un lien de subordination caractérisant une activité salariée, conduisant, par exception, à imposer les revenus tirés de cette activité dans la catégorie des traitements et salaires. Ces décisions sont transposables à l'ensemble des associés de SEL.

En conséquence, les précisions doctrinales indiquant l'imposition des rémunérations perçues par les associés d'une société d'exercice libéral (SEL) au titre de l'exercice d'une activité libérale dans cette société dans la catégorie des traitements et salaires ou selon les dispositions de l'article 62 du CGI, et non dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux, dès lors que ces sociétés sont assujetties à l'impôt sur les sociétés en raison de leur forme, sont rapportées et ne

sont plus applicables à compter de l'imposition des revenus de l'année 2024.

Jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2023, les associés de SEL peuvent se prévaloir du I-C-3 § 110 du BOI-BNC-DECLA-10-10-20220511 dans sa version antérieure à la publication du 15 décembre 2022 pour justifier l'imposition des rémunérations qu'ils perçoivent à raison de l'exercice de leur activité libérale dans ces sociétés dans la catégorie des traitements et salaires ou, pour ce qui concerne les gérants majoritaires de SELARL et les associés gérants de SELCA, dans les conditions prévues à l'article 62 du CGI.

Les associés des SEL mentionnées à l'article 2 de la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 modifiée relative à l'exercice sous forme de société des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé et aux sociétés de participation financières de professions libérales peuvent relever du régime micro-BNC lorsque les rémunérations qu'ils perçoivent sont imposées dans cette catégorie.

Pour plus de précisions sur les modalités d'application du régime micro-BNC aux associés de SEL, il convient de se reporter au BOI-RES-BNC-000136.

Remarque : Sur le régime d'imposition des rémunérations perçues par les associés de SEL au titre des fonctions de dirigeant ou de gérant, il convient de se reporter au VIII-B-2 § 500 et suivants du BOI-RSA-GER-10-30.

II. Contribuables assujettis sur option au régime de la déclaration contrôlée

120

Les contribuables, dont le montant des recettes de l'année civile précédente ou de la pénultième année n'excède pas le seuil fixé à l'article 102 ter du CGI, peuvent opter pour le régime de la déclaration contrôlée, lorsqu'ils sont en mesure de déclarer exactement le montant de leur bénéfice net et de fournir à l'appui de cette déclaration toutes les justifications nécessaires.

L'option pour le régime de la déclaration contrôlée doit être exercée dans les conditions prévues au 5 de l'article 102 ter du CGI.

A. Modalités d'exercice de l'option

130

L'option pour le régime de la déclaration contrôlée doit être exercée dans le délai prévu pour le dépôt de la déclaration de résultats mentionnée à l'article 97 du CGI (déclaration n° 2035-SD, [CERFA n° 11176], disponible sur www.impots.gouv.fr) de l'année au titre de laquelle le contribuable demande à être imposé selon ce régime, lequel est fixé par l'article 175 du CGI.

Pour les entreprises nouvelles, l'option s'exerce dans les mêmes conditions.

L'option est globale, c'est-à-dire qu'elle s'applique à l'ensemble des bénéfices non commerciaux réalisés par un même exploitant, à l'exception de ceux qui sont imposés selon les règles des traitements et salaires. Elle n'est soumise à aucun formalisme particulier et peut résulter de la simple souscription de la déclaration n° 2035-SD.

B. Durée de l'option et renonciation

140

Le 5 de l'article 102 ter du CGI prévoit que l'option pour le régime de la déclaration contrôlée est valable un an tant que le contribuable reste de manière continue dans le champ d'application du régime micro-BNC. Cette option est reconductible tacitement chaque année pour un an.

L'option cesse de produire ses effets lorsque le contribuable sort du champ d'application du régime micro-BNC, par exemple si ses recettes annuelles, appréciées hors taxe, au titre des deux années civiles précédentes, excèdent le seuil mentionné au 1 de l'article 102 ter du CGI. Le régime de la déclaration contrôlée est alors applicable, non plus sur option, mais conformément aux dispositions de droit commun.

Exemple : Une personne qui relève du régime micro-BNC l'année N peut opter jusqu'au deuxième jour ouvré qui suit le 1^{er} mai de l'année N+1 pour le régime de la déclaration contrôlée au titre de cette année N pour une durée d'un an. Cette option est reconduite tacitement chaque année pour un an, sauf renonciation.

150

Les contribuables qui ont opté pour le régime de la déclaration contrôlée peuvent, au terme d'une période d'un an, renoncer à l'application de ce régime et bénéficier du régime micro-BNC, sous réserve d'en respecter les conditions. La renonciation à l'option doit être notifiée à l'administration, sur papier libre ou via la messagerie sécurisée à partir du compte fiscal de l'entreprise, dans les délais applicables au dépôt de la déclaration souscrite au titre des résultats de la période précédant celle au titre de laquelle la renonciation s'applique.

Exemple : Une personne qui relève du régime micro-BNC a opté pour le régime de la déclaration contrôlée au titre de l'année N. L'option de l'intéressée est reconduite tacitement pour l'année N+1 sauf si elle dénonce cette option, au plus tard à la date de dépôt de la déclaration souscrite au titre des résultats de N.

La renonciation à l'option prend effet dès le 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle cette renonciation a été exercée. Les contribuables qui le souhaitent peuvent toutefois, dès l'année suivant celle de leur retour sous le régime micro-BNC, exercer une nouvelle option pour le régime de la déclaration contrôlée.

C. Effets de l'option

160

L'option pour le régime de la déclaration contrôlée exclut l'application du régime micro-BNC. Les contribuables qui exercent cette option sont donc soumis à l'ensemble des obligations comptables et fiscales découlant du régime de la déclaration contrôlée.

Au regard de la taxe sur la valeur ajoutée, l'option pour le régime de la déclaration contrôlée n'entraîne pas pour autant la déchéance du régime de la franchise en base, dès lors que les conditions pour bénéficier de ce régime sont réunies.

III. Contribuables exerçant à la fois à titre individuel et dans le cadre de sociétés ou de groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés

A. Règles générales

1. Principes

170

S'agissant de l'exploitant, le quatrième alinéa du 1 de l'article 102 ter du CGI dispose que, pour l'appréciation du seuil d'application du régime micro-BNC prévue au 1 de l'article 102 ter du CGI, il est tenu compte non seulement des recettes réalisées à titre personnel par le contribuable, mais aussi de celles qui lui reviennent à proportion de ses droits

dans des sociétés ou groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés dont il est membre.

Par ailleurs, s'agissant de la société ou du groupement, le quatrième alinéa du 1 de l'article 102 ter du CGI prévoit que son régime fiscal demeure déterminé uniquement par le montant global de ses recettes.

Remarque : Ces sociétés ou groupements sont exclus du régime micro-BNC, à l'exception des EURL lorsque l'associé est une personne physique, conformément à l'article 103 du CGI (I-C-1 § 90). Par suite, ces groupements et sociétés relèvent toujours du régime de la déclaration contrôlée, exception faite des EURL qui peuvent relever du régime micro-BNC si le montant de leurs recettes respecte la condition de seuil prévue pour l'application de ce régime. À défaut, ou en cas d'option pour le régime de la déclaration contrôlée, les EURL relèvent de ce dernier régime.

2. Sociétés ou groupements concernés

180

Il s'agit des sociétés ou groupements relevant du régime des sociétés de personnes, notamment les personnes morales visées à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI, c'est-à-dire des sociétés, y compris les sociétés civiles professionnelles, ou autres personnes morales non soumises à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option.

190

Sont également visés :

- les groupements d'intérêt économique, dont le régime est défini au I de l'article 239 quater du CGI ;
- les sociétés de fait dont les bénéficiaires sont imposés selon les règles prévues pour les sociétés en participation (CGI, art. 238 bis L et CGI, art. 238 bis M).

Pour la liste des sociétés ou groupements relevant du régime des sociétés de personnes, il convient de se reporter au BOI-BIC-CHAMP-70-20-10-10.

3. Cas particuliers

a. Cabinets de groupe

200

Les cabinets de groupe, qui n'ont aucune existence juridique, n'ont souvent d'autre objet que de permettre aux participants de réduire le montant de leurs dépenses par le biais d'une utilisation en commun du matériel et des locaux professionnels. Les membres des cabinets de groupe fonctionnant dans de telles conditions sont fiscalement considérés comme exerçant leur profession à titre individuel.

210

Cependant, dans d'autres cas, les cabinets de groupe peuvent être considérés comme de véritables sociétés de fait.

Il en est ainsi, en principe, lorsque le contrat de groupe ou d'association prévoit la répartition entre les membres, selon des règles déterminées au contrat, des recettes réalisées par ceux-ci dans le cadre de l'association. Dans cette hypothèse, les intéressés ne perçoivent plus seulement des rémunérations constituant la contrepartie effective de leur propre activité, mais une part du produit d'une exploitation commune.

220

Toutefois, lorsque le contrat prévoit une simple égalisation des recettes portant sur une très faible proportion des honoraires, il y a lieu d'admettre qu'il n'est pas constitutif d'une société de fait. À titre de règle pratique, cette condition est considérée comme remplie lorsque la clause d'égalisation porte sur une fraction n'excédant pas 10 % des honoraires perçus par chacun des membres du groupe ou de l'association.

Remarque : Toutefois, la limite de 10 % peut être appréciée en fonction des recettes totales du cabinet ou de l'association, lorsque celui-ci comprend, parmi ses membres, un jeune praticien nouvellement diplômé dont l'admission au sein du groupe constitue la première installation. Cette faculté ne peut, en tout état de cause, être utilisée qu'en ce qui concerne l'année d'admission de ce nouveau membre et l'année suivante.

L'application de cette mesure de tempérament appelle, en outre, les précisions suivantes :

- la clause d'égalisation partielle des recettes (plafonnée comme indiqué au présent **III-A-3-a § 220**) doit être expressément prévue dans le contrat écrit de groupe ou d'association ;
- pour apprécier le seuil (au niveau de chaque membre du groupe), il y a lieu de tenir compte des honoraires effectivement perçus par chaque praticien, après application de la clause d'égalisation des recettes ;
- afin de contrôler l'application de cette disposition, chacun des membres de l'association doit joindre à sa déclaration n° 2035-SD une note indiquant les modalités de cette répartition.

b. Convention d'exercice conjoint entre membres d'une profession médicale ou paramédicale

230

Les organisations syndicales et certaines professions médicales ou paramédicales, en accord avec leur Conseil national de l'Ordre, ont mis au point un texte de « convention d'exercice conjoint » (**BOI-BNC-SECT-70-30**).

Dans ce cas, le seuil prévu au 1 de l'article 102 ter du CGI doit être apprécié par rapport à l'ensemble des recettes réalisées par le groupement (**III-B-1 § 250**).

c. Exercice d'une profession libérale entre époux

240

En principe, il y a lieu de considérer qu'il existe une société de fait entre époux lorsqu'il est établi que chacun d'eux participe à la direction et au contrôle de l'affaire ainsi qu'aux bénéfices et aux pertes de l'entreprise.

Toutefois, lorsque l'activité est exercée de manière réellement autonome et notamment lorsque chaque époux exploite une clientèle distincte et reste, en définitive, seul maître de son entreprise, les conditions auxquelles est subordonnée l'existence d'une société de fait ne sont pas remplies. À cet égard, le fait que les époux détiennent les immobilisations en commun (locaux notamment) et ne pratiquent pas une comptabilisation séparée des dépenses communes (notamment le chauffage, l'éclairage, le personnel commun) n'est pas de nature à établir l'existence d'une société de fait. Ces dépenses communes peuvent d'ailleurs être ventilées en fonction des recettes encaissées par chacun des époux.

Il en résulte les conséquences suivantes :

- s'il n'y a pas société de fait entre les époux, le seuil est alors apprécié en fonction des recettes réalisées personnellement par chacun d'eux ;
- dans le cas contraire, le seuil est apprécié en fonction des recettes globales de la société de fait constituée par les époux (**III-B-1 § 250**).

B. Modalités d'application

1. Situation de la société ou du groupement

250

Aux termes du quatrième alinéa du 1 de l'article 102 ter du CGI, le régime d'imposition applicable aux sociétés et groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés est déterminé uniquement par le montant global de leurs recettes (I-C-1 § 90).

Dans cette situation, il convient de retenir, dans tous les cas (y compris en cas d'option pour la détermination du résultat en fonction des créances acquises selon l'article 93 A du CGI, ou l'année de la cession d'activité ou de décès), toutes les recettes effectivement encaissées par la société ou le groupement au cours de l'année d'imposition, à l'exception :

- des recettes provenant de la cession d'éléments d'actif affectés à la réalisation de l'objet social ;
- des honoraires rétrocedés par la société.

Sauf exception en ce qui concerne les EURL, du fait de la non-application du régime micro-BNC, les bénéfices de la société ou du groupement sont, quel que soit le montant des recettes réalisées par cette société ou groupement, déterminés obligatoirement selon le régime de la déclaration contrôlée (I-C-1 § 90).

La société ou le groupement est tenu de produire la déclaration n° 2035-SD et de remplir les obligations comptables incombant aux titulaires de BNC relevant du régime de la déclaration contrôlée.

260

Si la société est soumise au régime micro-BNC (cas particulier des EURL), son résultat est déterminé selon ce régime et imposé entre les mains de son associé unique.

2. Situation des membres de la société ou du groupement

270

Conformément aux dispositions de l'article 8 du CGI et de l'article 8 ter du CGI ainsi qu'à celles du I de l'article 239 quater du CGI, chacun des membres de la société ou du groupement est personnellement imposé pour la part lui revenant dans les bénéfices de la société ou du groupement.

Ces bénéfices sont, en principe, taxés dans les conditions définies au I-C-1 § 90, c'est-à-dire selon les règles du régime de la déclaration contrôlée ou, le cas échéant, lorsqu'il s'agit d'une EURL, selon les règles du micro-BNC.

280

Toutefois, lorsque l'associé ou le membre du groupement exerce, par ailleurs, à titre personnel, une activité dont les revenus relèvent de la catégorie des BNC, il convient de tenir compte, non seulement des recettes réalisées par celui-ci à titre personnel, mais aussi de la part qui lui revient dans celles de la société ou du groupement pour déterminer le régime d'imposition auquel l'intéressé doit être soumis (CGI, art. 102 ter, 1-al. 4). Cette règle s'applique quel que soit le régime (réel ou micro-BNC) suivant lequel est déterminé le résultat de la société ou du groupement.

Remarque : Sur la non-application de cette règle aux associés des sociétés civiles de moyens, il convient de se reporter au BOI-BNC-SECT-70-20.

Exemple 1 : On suppose que le seuil d'application du régime de la déclaration contrôlée est de 70 000 € au titre des années N et N+1.

La société X est détenue par trois associés A, B et C à hauteur respectivement de 40 %, 30 % et 30 %.

Les recettes de la société X se sont élevées au titre de l'année N à 50 000 € hors taxes (HT) et au titre de l'année N+1 à 55 000 € HT.

Les recettes réalisées personnellement par les trois associés s'élèvent en N à 55 000 € HT (A), 20 000 € HT (B) et 15 000 € HT (C) et en N+1 à 56 000 € HT (A), 21 000 € HT (B) et 18 000 € HT (C).

La société, ayant plus d'un associé, est obligatoirement soumise au régime de la déclaration contrôlée.

Quant aux associés, compte tenu des modalités d'application du régime micro-BNC exposées au [BOI-BNC-DECLA-10-20](#), leur situation est réglée comme suit :

- les recettes globales de l'associé A s'élèvent au titre de N à : $55\,000 + (50\,000 \times 40\%) = 75\,000$ € HT et au titre de l'année N+1 à $56\,000 + (55\,000 \times 40\%) = 78\,000$ € HT.

Les recettes de l'associé A excèdent le seuil d'application du régime micro-BNC au titre de deux années consécutives. Par conséquent, l'exploitant est obligatoirement placé sous le régime de la déclaration contrôlée au titre de l'année N+2, tant pour son activité personnelle que pour celle qu'il exerce dans le cadre de la société.

- les recettes globales des autres associés s'établissent ainsi :
 - pour B : $20\,000 + (50\,000 \times 30\%) = 35\,000$ € HT au titre de l'année N et $21\,000 + (55\,000 \times 30\%) = 37\,500$ € HT au titre de l'année N + 1 ;
 - pour C : $15\,000 + (50\,000 \times 30\%) = 30\,000$ € HT et $18\,000 + (55\,000 \times 30\%) = 34\,500$ € HT au titre de l'année N+1.

Les recettes des associés B et C respectent le seuil d'application du régime micro-BNC tant en N qu'en N+1. Par conséquent, ces deux associés peuvent bénéficier du régime micro-BNC au titre des années N+1 et N+2 pour l'activité qu'ils exercent à titre individuel.

En revanche, la part leur revenant dans le bénéfice de la société reste déterminée et imposée selon le régime de la déclaration contrôlée.

Exemple 2 : Un contribuable est l'associé unique d'une EURL. L'EURL perçoit des recettes de 50 000 € HT en N et de 55 000 € HT en N+1. Son associé unique perçoit par ailleurs des recettes de 30 000 € HT en N et de 35 000 € HT en N+1 dans le cadre d'une autre activité exercée à titre individuel et relevant des BNC.

L'EURL est imposée par hypothèse selon le régime micro-BNC en N et N+1.

Les recettes globales de l'associé s'élèvent à $50\,000 + 30\,000 = 80\,000$ € HT au titre de l'année N et à $55\,000 + 35\,000 = 90\,000$ € HT au titre de l'année N+1. Elles excèdent le seuil d'application du régime micro-BNC au titre de deux années consécutives. Par conséquent, l'exploitant est obligatoirement placé sous le régime de la déclaration contrôlée au titre de N+2 pour son activité personnelle, alors même que le résultat de l'EURL est imposé entre ses mains selon le régime micro-BNC.

Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-SECT-70-40-27/12/2023

Date de publication : 27/12/2023

BNC - Régimes sectoriels - Sociétés d'exercice libéral

Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux

Régimes sectoriels

Titre 7 : Sociétés civiles professionnelles, sociétés civiles de moyens et autres formes d'exercice en commun de la profession

Chapitre 4 : Sociétés d'exercice libéral

Sommaire :

I. Régime juridique

II. Régime fiscal

A. SEL à plusieurs associés

B. SEL à un seul associé

1. L'associé unique est une personne physique

2. L'associé unique est une personne morale

III. Précisions sur le régime fiscal des associés de SEL

Actualité liée : 27/12/2023 : RSA - BNC - BIC - TVA - IF - Régime fiscal applicable aux associés de sociétés d'exercice libéral - Rescrit

I. Régime juridique

1

Les sociétés d'exercice libéral (SEL) ont été instituées par la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé et aux sociétés de participations financières de professions libérales pour permettre aux membres de professions libérales d'exercer leur activité sous la forme de sociétés de capitaux.

Cette loi ne crée pas une nouvelle forme de société, mais un mode particulier d'exercice des professions libérales.

10

Les SEL peuvent revêtir la forme de SARL (SELARL), de sociétés anonymes (SELAFA), de sociétés en commandite par actions (SELCA) ou de sociétés par actions simplifiées (SELAS).

20

Depuis la loi n° 85-697 du 11 juillet 1985 relative à l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée et à l'exploitation agricole à responsabilité limitée, les SARL peuvent n'avoir qu'un seul associé. La SARL est alors nommée entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL). L'EURL est une simple modalité de la SARL.

Selon la Cour de cassation, les SEL n'étaient pas autorisées à adopter la forme d'EURL en raison de la rédaction du deuxième alinéa de l'article 1^{er} de la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990, disposant que les SEL « ont pour objet l'exercice en commun de la profession » (Cass. civ., arrêt du 15 juin 1999, n° 97-12.733).

Toutefois, l'article 31 de la loi n° 99-515 du 23 juin 1999 renforçant l'efficacité de la procédure pénale a supprimé le deuxième alinéa de l'article 1^{er} de la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990, ouvrant ainsi la possibilité aux SEL de revêtir la forme juridique de l'EURL.

II. Régime fiscal

30

Dès lors que les SEL ne constituent pas des sociétés particulières, leur régime fiscal découle de leur forme juridique.

A. SEL à plusieurs associés

40

Les SELARL à plusieurs associés, les SELAFA, les SELCA et les SELAS sont assujetties de plein droit à l'impôt sur les sociétés, selon les règles de droit commun.

Remarque : Certaines SELARL, SELAFA ou SELAS ont la possibilité d'opter pour le régime des sociétés de personnes, sous certaines conditions. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au § 20 du BOI-BIC-CHAMP-70-20-40-10.

B. SEL à un seul associé

45

S'agissant des SELARL constituées sous la forme d'une EURL, deux situations doivent être envisagées.

1. L'associé unique est une personne physique

50

Les EURL dont l'associé unique est une personne physique relèvent, en application du 4° de l'article 8 du code général des impôts (CGI), du régime des sociétés de personnes.

Lorsque les droits dans une société de personnes ne sont pas inscrits à l'actif d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés ou d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, le II de l'article 238 bis K du CGI prévoit que la part de bénéfice revenant aux associés est déterminée et imposée en tenant compte de la nature de l'activité et du montant des recettes de la société.

Au cas particulier, dès lors que l'EURL exerce une activité libérale, les bénéfices sont imposables au nom de l'associé unique dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, selon le régime micro-BNC (déclaratif spécial) ou selon le régime de la déclaration contrôlée.

60

Conformément aux dispositions du I de l'article 151 nonies du CGI, lorsqu'un contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéfices sont, en application de l'article 8 du CGI et de l'article 8 ter du CGI, soumis en son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices agricoles ou des bénéfices non commerciaux, ses droits ou parts dans la société sont considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession.

70

Il résulte de l'application de ces dispositions que les parts sociales relèvent du régime des plus-values professionnelles et que l'associé est autorisé à déduire de la part de bénéfice lui revenant les intérêts d'emprunts contractés pour la souscription ou l'acquisition de ces parts.

80

Enfin, les EURL relevant du régime fiscal des sociétés de personnes peuvent, en application des dispositions du 1 de l'article 239 du CGI, opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

2. L'associé unique est une personne morale

90

Les EURL dont l'associé unique est une personne morale sont assujetties de plein droit à l'impôt sur les sociétés.

III. Précisions sur le régime fiscal des associés de SEL

100

Sur les modalités particulières d'imposition des créances acquises en cas de cessation d'activité d'un professionnel libéral exerçant à titre individuel ou dans le cadre d'une société civile professionnelle (SCP) qui devient associé et exerce son activité au sein d'une SEL, il convient de se reporter aux BOI-BNC-CESS-20-10 et BOI-BNC-CESS-30-10.

110

Pour plus de précisions sur le régime fiscal applicable aux associés de SEL, il convient de se reporter au BOI-RES-BNC-000136.

Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-CESS-20-10-27/12/2023

Date de publication : 27/12/2023

BNC - Cession ou cessation d'activité - Exclusion possible des créances acquises et des dépenses engagées - Champ d'application

Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux

Cession ou cessation d'activité

Titre 2 : Exclusion possible des créances acquises et des dépenses engagées

Chapitre 1: Champ d'application

Sommaire :

I. Opérations ouvrant droit à ces dispositions

II. Contribuables concernés

A. Condition d'exercice d'une activité professionnelle

1. Exercice d'une activité professionnelle

2. Activités concernées

3. Conséquences au regard des dispositions de l'article 202 quater du CGI

B. Régime d'imposition des contribuables concernés

C. Exclusion en cas d'application des dispositions de l'article 93 A du CGI

III. Sociétés concernées

Actualité liée : 27/12/2023 : RSA - BNC - BIC - TVA - IF - Régime fiscal applicable aux associés de sociétés d'exercice libéral - Rescrit

1

Le dispositif prévu à l'article 202 quater du code général des impôts (CGI) concerne des situations dans lesquelles les règles prévues à l'article 202 du CGI sont applicables.

I. Opérations ouvrant droit à ces dispositions

10

Les dispositions prévues à l'article 202 quater du CGI sont susceptibles de s'appliquer dans les situations suivantes :

- cessation par une personne physique de son activité professionnelle non commerciale ou libérale exercée à titre individuel pour devenir associé d'une société qui relève du régime fiscal prévu à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI (société civile professionnelle [SCP] notamment), ou d'une société d'exercice libéral (SEL) ;

- transformation d'une société relevant du régime fiscal prévu à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI et exerçant une activité libérale (SCP notamment) en SEL ;
- fusion ou scission d'une société relevant du régime fiscal prévu à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI (SCP notamment), au profit d'une société relevant du même régime fiscal, ou d'une SEL ;
- opérations visées au premier alinéa du I de l'article 151 octies A du CGI, à savoir la fusion ou la scission d'une SCP non soumise à l'impôt sur les sociétés au profit de toute autre société, soumise ou non à cet impôt, et quelle qu'en soit la forme ;
- option d'une société relevant du régime fiscal prévu à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI et exerçant une activité libérale (SCP notamment) pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

Remarque : Les opérations de fusion ou de scission ne peuvent pas concerner les sociétés en participation ou les sociétés créées de fait dès lors que ces sociétés sont dépourvues de la personnalité morale.

20

Par ailleurs, les opérations d'apport partiel d'actif, qui sont également mentionnées au premier alinéa du I de l'article 151 octies A du CGI, ne sont pas concernées par les dispositions de l'article 202 quater du CGI, dès lors qu'un tel apport n'entraîne pas une cessation d'activité non commerciale au sens de l'article 202 du CGI.

II. Contribuables concernés

30

Le dispositif concerne les contribuables exerçant une profession non commerciale à titre individuel ou dans le cadre d'une société soumise au régime fiscal prévu à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI et dont la situation est affectée par l'un des événements définis au I § 10. Ces sociétés s'entendent de celles dont les associés sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société.

40

Ces sociétés peuvent revêtir l'une des formes suivantes :

- société en nom collectif ;
- société en commandite simple ;
- société civile, notamment société civile professionnelle (SCP) ou société interprofessionnelle de soins ambulatoires (SISA) si leur objet est exclusivement libéral ;
- entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) dont l'associé unique est une personne physique, y compris les SEL constituées sous la forme d'une EURL (III § 190) ;
- société en participation et société créée de fait.

A. Condition d'exercice d'une activité professionnelle

1. Exercice d'une activité professionnelle

50

Pour bénéficier des dispositions de l'article 202 quater du CGI, la personne physique qui devient associé d'une société doit poursuivre l'exercice d'une activité professionnelle non commerciale (II-A-2 § 90) dans la société.

60

Par ailleurs, les sociétés (SCP ou autres sociétés de personnes) qui optent pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés doivent exercer une activité libérale dont les revenus sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

2. Activités concernées

70

Aux termes de l'article 92 du CGI, la catégorie des revenus non commerciaux comprend les bénéfices :

- des professions libérales (I § 1 et suivants du BOI-BNC-CHAMP-10-10-10) ;
- des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants (II § 80 et suivants du BOI-BNC-CHAMP-10-10-10) ;
- et de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus (BOI-BNC-CHAMP-10-10-20).

80

Conformément à la jurisprudence administrative, le caractère professionnel d'une activité non commerciale s'apprécie au regard de deux critères : l'activité doit être exercée à titre habituel et constant, et dans un but lucratif (I § 20 et suivants du BOI-BNC-BASE-60).

90

Pour l'application des dispositions de l'article 202 quater du CGI, les activités professionnelles non commerciales comprennent les activités libérales, celles des titulaires de charges et offices non commerciaux et, d'une manière générale, les autres activités de nature non commerciale exercées à titre professionnel.

100

Les activités libérales s'entendent des activités définies au I § 1 et suivants du BOI-BNC-CHAMP-10-10-10 et de celles des titulaires de charges et offices non commerciaux définies au II § 80 du BOI-BNC-CHAMP-10-10-10, à l'exclusion de toute autre activité non commerciale.

3. Conséquences au regard des dispositions de l'article 202 quater du CGI

110

Le dispositif prévu à l'article 202 quater du CGI n'est pas applicable à l'associé de société qui n'exercerait aucune activité professionnelle dans la société et qui serait donc un simple apporteur de capitaux ou se comporterait comme tel.

B. Régime d'imposition des contribuables concernés

120

Pour bénéficier des dispositions prévues à l'article 202 quater du CGI, la personne physique qui cesse l'exercice d'une activité non commerciale individuelle pour devenir associé d'une société peut relever, pour l'exercice de son activité individuelle :

- soit du régime micro-BNC mentionné à l'article 102 ter du CGI lorsque les recettes n'excèdent pas la limite hors taxes ajustée au prorata de la durée d'exploitation au cours de l'année civile (BOI-BNC-DECLA-20-10) ;

- soit du régime de la déclaration contrôlée lorsque les recettes excèdent la limite précitée ou lorsque ce régime s'applique à titre obligatoire ou du fait d'une option (I et II § 1 à 160 et suivants du BOI-BNC-DECLA-10-10).

130

En tout état de cause, le régime de la déclaration contrôlée s'applique à titre obligatoire aux associés de sociétés de personnes visées à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI exerçant une activité non commerciale (CGI, art. 103).

C. Exclusion en cas d'application des dispositions de l'article 93 A du CGI

140

Les dispositions de l'article 202 quater du CGI ne sont pas applicables lorsque le bénéficiaire de la personne physique qui devient associé d'une société ou celui de la société qui fait l'objet d'une transformation ou qui est absorbée ou scindée ou qui opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés est déterminé selon les règles des créances acquises conformément à l'article 93 A du CGI (I-A § 1 à 320 du BOI-BNC-BASE-20-10-20).

150

En effet, l'application de l'article 202 du CGI ne modifie pas la situation de ces personnes ou sociétés en ce qui concerne le rattachement de leurs créances et de leurs charges nées pendant une période où les dispositions de l'article 93 A du CGI étaient applicables.

160

Bien entendu, les dispositions de l'article 202 quater du CGI peuvent s'appliquer aux créances et aux dettes dont le fait générateur est antérieur à la date d'effet de l'option pour l'application du régime défini à l'article 93 A du CGI et n'excède pas trois mois lors de la réalisation de l'événement entraînant l'application de l'article 202 du CGI.

III. Sociétés concernées

170

La nouvelle structure d'exercice peut être une société de personnes soumise au régime fiscal prévu à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI ou ayant opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés ou encore une SEL.

180

Les SEL, instituées par la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé et aux sociétés de participations financières de professions libérales, concernent toutes les professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé. Elles peuvent être des sociétés anonymes (SELAFA), des sociétés à responsabilité limitée (SELARL), des sociétés en commandite par actions (SELCA), ou encore des sociétés par actions simplifiées (SELAS) ; elles sont soumises de plein droit à l'impôt sur les sociétés (I et II § 1 à 40 du BOI-BNC-SECT-70-40).

190

Dans le cas où une SEL est constituée sous la forme d'une EURL dont l'associé unique est une personne physique, cette EURL est soumise au régime fiscal prévu à l'article 8 du CGI, sauf option pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés. Les résultats de l'EURL sont soumis à l'impôt sur le revenu au nom de l'associé unique dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux (II-B-1 § 50 à 80 du BOI-BNC-SECT-70-40).

Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-CESS-30-10-27/12/2023

Date de publication : 27/12/2023

BNC - Cession ou cessation d'activité - Fractionnement du paiement de l'impôt correspondant aux créances acquises - Champ d'application

Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux

Cession ou cessation d'activité

Titre 3 : Fractionnement du paiement de l'impôt correspondant aux créances acquises

Chapitre 1: Champ d'application

Sommaire :

- I. Professionnel libéral devenant associé d'une SEL ou d'une société de personnes exerçant une activité libérale
 - A. Exercice de la profession au sein d'une SEL
 - B. Exercice de l'activité au sein d'une société de personnes exerçant une activité libérale
 - 1. Opérations concernées
 - a. Apport à une société relevant du régime fiscal des sociétés de personnes
 - b. Fusions de sociétés de personnes
 - 2. Forme et activité de la société
 - a. Société soumise au régime fiscal prévu à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI
 - b. Exercice d'une activité libérale
- II. Professionnel libéral associé d'une société de personnes optant pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés
 - A. Sociétés concernées
 - B. Exercice d'une activité libérale

Actualité liée : 27/12/2023 : RSA - BNC - BIC - TVA - IF - Régime fiscal applicable aux associés de sociétés d'exercice libéral - Rescrit

1

L'article 1663 bis du code général des impôts (CGI) prévoit que lorsqu'un contribuable, qui exerce une activité non commerciale à titre individuel ou en tant qu'associé d'une société civile professionnelle (SCP), devient, dans un délai de trois mois à compter de la date de cessation d'activité, associé d'une société d'exercice libéral, le paiement de l'impôt correspondant aux créances acquises visées au 1 de l'article 202 du CGI peut, sur demande expresse et irrévocable de sa part, être fractionné par parts égales soit sur l'année de cessation et les deux années suivantes, soit sur l'année de cessation et les quatre années suivantes.

10

Les dispositions de l'article 1663 bis du CGI s'appliquent également aux associés d'une SCP ou d'une société de personnes exerçant une activité libérale pour l'imposition des créances acquises résultant de l'option par ces sociétés

pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

20

L'article 1663 bis du CGI prévoit également :

- l'application du fractionnement aux associés d'une société de personnes exerçant une activité libérale (SCP notamment) qui fait l'objet d'une fusion ou d'une scission au profit d'une société relevant du même régime fiscal exerçant une activité libérale, ou d'une société d'exercice libéral (SEL) ;
- l'application du fractionnement aux contribuables qui cessent d'exercer une profession libérale pour devenir associés d'une société de personnes soumise à l'impôt sur le revenu et exerçant une activité libérale.

30

Le fractionnement prévu à l'article 1663 bis du CGI peut être demandé pour l'imposition des créances acquises à raison desquelles le dispositif de l'article 202 quater du CGI ne s'applique pas (BOI-BNC-CESS-20-10).

I. Professionnel libéral devenant associé d'une SEL ou d'une société de personnes exerçant une activité libérale

40

Pour bénéficier du dispositif de fractionnement des créances acquises, le professionnel libéral exerçant à titre individuel ou dans le cadre d'une SCP doit, dans un délai de trois mois à compter de la cessation de l'activité, devenir associé soit d'une société d'exercice libéral (SEL), soit d'une société de personnes exerçant une activité libérale.

A. Exercice de la profession au sein d'une SEL

50

Les sociétés d'exercice libéral instituées par la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé et aux sociétés de participations financières de professions libérales concernent toutes les professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé. Ce sont soit des sociétés anonymes (SELAFA), soit des sociétés à responsabilité limitée (SELARL), soit des sociétés en commandite par actions (SELCA), soit encore des sociétés par actions simplifiées (SELAS).

Elles sont, en principe soumises de plein droit à l'impôt sur les sociétés. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-BNC-SECT-70-40.

60

Le contribuable doit impérativement devenir associé de la société d'exercice libéral (SEL) dans les trois mois de la cessation et y exercer son activité professionnelle. Il sera, au titre de l'exercice de son activité libérale dans cette société, imposé dans la catégorie des bénéfices non commerciaux conformément au 1 de l'article 92 du CGI en l'absence d'un contrat de travail ou d'un lien de subordination et en l'absence de l'application de l'article 62 du CGI pour la part correspondant aux fonctions de gérant.

Remarque : Pour plus de précisions sur le régime fiscal applicable aux associés de SEL, il convient de se reporter au BOI-RES-BNC-000136.

70

En tout état de cause, la mesure ne s'applique pas à l'associé d'une SEL qui n'exercerait aucune activité professionnelle au sein de la société et qui serait donc un simple apporteur de capitaux ou se comporterait comme tel.

80

La demande de fractionnement deviendrait sans objet si, à l'expiration du délai de trois mois suivant la date de cessation de l'activité, le contribuable n'est pas devenu associé d'une SEL. En revanche, si le contribuable cesse d'exercer sa profession dans le cadre d'une SEL tout en restant associé, le fractionnement des créances acquises dont il a bénéficié n'est pas remis en cause, sauf circonstances exceptionnelles.

Remarque : Il pourrait en être ainsi si le contribuable cessait d'exercer son activité professionnelle dans le cadre de la société peu de temps après la réalisation de l'opération.

B. Exercice de l'activité au sein d'une société de personnes exerçant une activité libérale

90

Les dispositions de l'article 1663 bis du CGI relatives au fractionnement des créances acquises sont applicables aux contribuables qui cessent d'exercer une profession libérale pour devenir associés d'une société de personnes mentionnée à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI et exerçant une activité libérale.

1. Opérations concernées

a. Apport à une société relevant du régime fiscal des sociétés de personnes

100

Les dispositions de l'article 1663 bis du CGI concernent les contribuables qui cessent l'exercice d'une activité libérale à titre individuel et deviennent associés d'une société soumise au régime prévu à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI et exerçant une activité libérale. Les conditions suivantes doivent en outre être réunies :

- le contribuable doit impérativement devenir associé de la société de personnes dans un délai de trois mois à compter de sa cessation d'activité ;
- il doit y exercer sa profession.

110

La demande de fractionnement deviendrait sans objet si, à l'expiration du délai de trois mois suivant la date de cessation de l'activité, le contribuable n'était pas devenu associé d'une société de personnes ou cessait d'exercer sa profession dans le cadre de cette société (sur les autres cas de remise en cause du fractionnement, il convient de se reporter au III § 270 du BOI-BNC-CESS-30-20). En revanche, si le contribuable cessait d'exercer sa profession dans le cadre de la société, tout en restant associé, le fractionnement des créances acquises dont il a bénéficié ne serait pas remis en cause sauf circonstances exceptionnelles.

Remarque : Il pourrait en être ainsi si le contribuable cessait d'exercer son activité professionnelle dans le cadre de la société peu de temps après la réalisation de l'opération.

b. Fusions de sociétés de personnes

120

L'opération de fusion de sociétés de personnes entraîne, pour la société absorbée, les conséquences fiscales d'une dissolution. La dissolution est, quelle que soit sa cause, assimilée à une cessation d'activité. En application du 1 de l'article 202 du CGI, cette cessation d'activité a pour conséquence l'imposition immédiate au nom des associés, des bénéficiaires non encore taxés, y compris les créances acquises (BOI-BNC-CESS-10-20).

130

Il s'ensuit qu'en cas de fusion de sociétés de personnes désignées au **I-B-2-a § 150**, les associés de la société absorbée peuvent demander à bénéficier des dispositions de l'article 1663 bis du CGI à raison de l'imposition des créances acquises, à condition qu'ils deviennent, dans le délai de trois mois de la cessation d'activité, associés de la société absorbante et exercent leur profession dans le cadre de cette société.

2. Forme et activité de la société

140

Pour l'application des dispositions de l'article 1663 bis du CGI, la société doit être soumise au régime fiscal des sociétés de personnes prévu à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI et exercer une activité libérale.

a. Société soumise au régime fiscal prévu à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI

150

Il s'agit de sociétés de personnes qui n'ont pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés, et qui revêtent l'une des formes suivantes :

- société en nom collectif ;
- société en commandite simple ;
- société civile et notamment société civile professionnelle (SCP) et société interprofessionnelle de soins ambulatoires (SISA) si son objet est exclusivement libéral ;
- entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) dont l'associé unique est une personne physique ;
- société en participation et société créée de fait.

Remarque : En application de l'article 238 bis L du CGI, le régime fiscal des sociétés créées de fait est celui des sociétés en participation.

b. Exercice d'une activité libérale

160

Les sociétés concernées doivent exercer une activité libérale. Par activité libérale, il convient d'entendre :

- les activités des professions libérales (I § 1 et suivants du BOI-BNC-CHAMP-10-10-10) ;
- les activités des titulaires de charges et offices non commerciaux (II § 80 et suivants du BOI-BNC-CHAMP-10-10-10).

170

Les revenus tirés d'une activité libérale doivent être imposés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

180

Le dispositif du fractionnement n'est pas applicable si l'activité de la société, bien qu'imposable au titre des bénéfices non commerciaux, ne présente pas un caractère libéral, telle que la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières pour son propre compte, la sous-location d'immeubles, etc.

II. Professionnel libéral associé d'une société de personnes optant pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés

190

Conformément aux dispositions de l'article 202 du CGI et du I de l'article 202 ter du CGI, l'option pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés d'une SCP ou d'une société de personnes exerçant une activité libérale, placée sous le régime défini à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI, entraîne, en principe, les conséquences fiscales d'une cessation d'activité et l'imposition immédiate, au nom des associés, des bénéfices sociaux non encore imposés à la date de l'option, y compris ceux afférents aux créances acquises et non encore recouvrées (I-C-1 § 110 et suivants du BOI-BNC-CESS-10-20).

Remarque : S'agissant de l'exception prévue à l'article 202 quater du CGI, il convient de se reporter au BOI-BNC-CESS-20.

200

L'article 1663 bis du CGI permet, dans certains cas, aux contribuables qui changent de mode d'exercice d'une profession libérale, de demander que le paiement de l'impôt correspondant aux créances acquises soit fractionné par parts égales sur l'année de cessation et les deux ou quatre années suivantes.

Outre les situations où un professionnel libéral devient associé d'une SEL ou d'une société de personnes exerçant une activité libérale, les dispositions de l'article 1663 bis du CGI sont applicables aux associés d'une SCP ou d'une société de personnes exerçant une activité libérale pour l'imposition des créances acquises résultant de l'option par ces sociétés pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

210

Le dispositif est également susceptible de s'appliquer aux associés d'une société de personnes exerçant une activité libérale (SCP notamment) qui :

- se transforme en SEL ;
- fait l'objet d'une fusion ou d'une scission au profit d'une société relevant du même régime fiscal exerçant une activité libérale ou d'une SEL.

220

Le dispositif de fractionnement du paiement de l'impôt correspondant aux créances acquises concerne les associés de sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de personnes défini à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI, exerçant une activité libérale et qui optent pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

A. Sociétés concernées

230

Les sociétés concernées par le dispositif de fractionnement du paiement de l'impôt correspondant aux créances acquises sont celles autorisées à opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés en application du 3 de l'article 206 du CGI, à savoir :

- les sociétés en nom collectif ;
- les sociétés civiles mentionnées au 1° de l'article 8 du CGI ;
- les sociétés en commandite simple ;
- les sociétés en participation ;
- les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée (EURL) dont l'associé unique est une personne physique ;
- les sociétés civiles professionnelles visées à l'article 8 ter du CGI (I § 1 et suivants du BOI-BNC-SECT-70-10-10) ;
- les sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires mentionnées au 7° de l'article 8 du CGI.

240

Il en est de même pour les sociétés créées de fait dès lors qu'en application de l'article 238 bis L du CGI leur régime fiscal est celui des sociétés en participation.

B. Exercice d'une activité libérale

250

Les sociétés concernées doivent exercer une activité libérale. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au I-B-2-b § 160.

260

Les revenus tirés d'une activité libérale doivent être imposés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

270

Le dispositif du fractionnement n'est pas applicable en cas d'option pour l'impôt sur les sociétés d'une société exerçant une activité qui, bien que relevant de la catégorie des bénéfices non commerciaux, ne présente pas un caractère libéral, telle que la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières pour son propre compte, la sous-location d'immeubles, etc.

Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CHAMP-70-10-27/12/2023

Date de publication : 27/12/2023

BIC - Champ d'application et territorialité - Personnes imposables - Entrepreneurs individuels

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Champ d'application et territorialité

Titre 7 : Personnes imposables

Chapitre 1 : Entrepreneurs individuels

Sommaire :

I. Détermination de l'exploitant

- A. Principes
- B. Conventions fictives
- C. Conventions occultes

II. Régime de l'entrepreneur individuel

A. Régime juridique de l'entrepreneur individuel

- 1. Champ d'application
- 2. Composition du patrimoine professionnel
- 3. Exceptions à la séparation des patrimoines professionnel et personnel
 - a. Exceptions en faveur des créanciers à titre professionnel privés
 - 1° Sûretés conventionnelles
 - 2° Renonciation
 - b. Exceptions en faveur des créanciers publics
 - c. Exception en faveur des créanciers à titre personnel
- 4. Obligations comptables à la charge de l'entrepreneur individuel

B. Régime fiscal de l'entrepreneur individuel

- 1. Régime fiscal de droit commun
- 2. Régime fiscal optionnel
 - a. Option pour l'assimilation à une EURL ou une EARL
 - b. Modalités d'option
 - 1° Forme de l'option
 - 2° Délai d'option
 - c. Renonciation à l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés
- 3. Règles applicables aux transferts de biens
 - a. Règles applicables aux biens provenant du patrimoine personnel de l'entrepreneur individuel
 - b. Règles applicables aux entrepreneurs individuels ayant opté pour l'assimilation à une EURL ou une EARL
 - 1° Assimilation d'une entreprise individuelle à une EURL ou à une EARL
 - 2° Règles applicables aux biens provenant du patrimoine personnel de l'entrepreneur individuel qui a opté pour l'assimilation à une EURL ou une EARL
- 4. Règles applicables au retour d'un bien dans le patrimoine personnel
 - a. Retour isolé d'un bien figurant au patrimoine professionnel

- 1° Règles de droit commun
- 2° Règles applicables aux entreprises individuelles ayant opté pour l'assimilation à une EURL ou une EARL
- b. Liquidation de l'entreprise individuelle
 - 1° Situation de droit commun
 - 2° Situation des entrepreneurs individuels ayant opté pour l'assimilation à une EURL ou une EARL
- 5. Règles applicables aux cessions de biens
 - a. Règles applicables aux biens bénéficiant des dispositions de l'article 151 sexies du CGI (« biens migrants »)
 - b. Règles applicables aux autres biens
- 6. Autres impôts et taxes
 - a. Contribution économique territoriale (CET)
 - b. Taxes sur l'affectation des véhicules à des fins économiques
- 7. Exemple récapitulatif

Actualité liée : 27/12/2023 : RSA - BNC - BIC - TVA - IF - Régime fiscal applicable aux associés de sociétés d'exercice libéral - Rescrit

1

En vue d'établir l'impôt sur le revenu (IR) au titre des bénéfices industriels, commerciaux et artisanaux réalisés dans une entreprise individuelle, il convient d'identifier l'entrepreneur individuel, c'est-à-dire l'exploitant qui exerce l'activité imposable.

10

Toutefois, dans certains cas, les revenus de l'entreprise ne font pas l'objet d'une imposition distincte au nom de l'entrepreneur individuel mais sont rattachés au foyer fiscal auquel il appartient.

20

En conséquence, le présent chapitre traite successivement :

- des principes qui président à la détermination de l'exploitant exerçant une activité imposable ;
- du régime juridique et fiscal de l'entrepreneur individuel.

I. Détermination de l'exploitant

A. Principes

30

Il convient de considérer comme exploitant celui qui apparaît comme tel, notamment :

- par l'accomplissement de formalités administratives en lien avec l'activité indépendante (inscriptions ou radiations au registre du commerce ou au répertoire des métiers, etc.) ou d'obligations fiscales (déclarations d'existence, de résultats, de cession ou de cessation, etc.) ;
- à la lumière de certaines circonstances de droit ou de fait.

40

À cet égard, la jurisprudence a estimé que devait être regardé comme le véritable exploitant et assujéti à l'IR dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux :

- un contribuable qui, ne possédant pas le diplôme de pharmacien, fait gérer une officine dont il est propriétaire par un prête-nom titulaire de ce diplôme et à qui il verse des appointements fixes (CE, décision du 5 juillet 1958, n° 40149, RO, p. 182) ;
- un contribuable qui a fait donation à ses enfants mineurs d'une partie des immeubles et du matériel de son entreprise, mais non des stocks ni des créances et des éléments incorporels du fonds de commerce. Au cas particulier, les enfants ne pouvaient être considérés comme étant devenus copropriétaires du fonds et, par suite, leur père n'était pas fondé à demander, pour eux, des impositions distinctes dans les conditions visées au 2 de l'article 6 du code général des impôts (CGI) (CE, décision du 22 octobre 1962, n° 53557, RO, p. 174 ; à rapprocher de CE, décision du 22 novembre 1967, n° 71667) ;
- un contribuable qui a exploité un fonds de commerce sous sa seule responsabilité et en prenant à sa charge tous les risques, moyennant le versement au propriétaire du fonds d'une redevance forfaitaire trimestrielle, nonobstant la circonstance qu'il ait été au vu d'un contrat de travail et de bulletins de salaire, regardé par la juridiction prud'homale comme un directeur salarié (CE, décision du 26 juin 1968, n° 68696) ;
- un contribuable qui assume la responsabilité de la gestion administrative et financière d'un établissement de cure pour enfants auquel une association de bienfaisance se borne à apporter un appui matériel et moral dès lors qu'il bénéficie des résultats de l'exploitation. Il en est ainsi alors même que certaines installations ne lui appartiennent pas et que la gestion de l'établissement a été poursuivie de façon partiellement désintéressée (CE, décision du 25 juin 1969, n° 70573) ;
- un contribuable désigné, dans un acte de location gérance régulièrement soumis à la formalité de l'enregistrement, comme le gérant libre d'un fonds de commerce. Ce dernier ne pouvait faire échec à l'imposition en faisant état d'une prétendue inexécution du contrat, dès lors que celle-ci n'avait jamais été portée à la connaissance de l'administration. De même, a été considéré comme inopérant le fait que le contrat n'avait pas fait l'objet des publications légales et que l'intéressé avait omis de s'inscrire au registre du commerce (CE, décision du 17 décembre 1975, n° 95771, à rapprocher de CE, décision du 30 octobre 1974, n° 91145 rendue en matière de taxes sur le chiffre d'affaires) ;
- un contribuable qui se prévaut de la prorogation verbale d'une société en participation ayant existé entre lui-même et une autre personne mais qui ne peut, pour exciper de cette prorogation, en établir la date ni même l'existence (CE, décision du 28 janvier 1976, n° 92907) ;
- un contribuable qui, en rémunération d'une importante activité dans le négoce des produits pétroliers, a appréhendé soit personnellement, soit par l'intermédiaire d'un tiers des sommes nominalement destinées à une société (CE, décision du 24 novembre 1982, n° 17946).

B. Conventions fictives

50

L'administration considère comme exploitant celui qui s'est comporté en fait comme tel. À cet effet, elle peut :

- soit estimer que lui sont inopposables les conventions fictives dont entendent se prévaloir certains contribuables ;
- soit s'attacher à la situation apparente qui procède de telles conventions, nonobstant leur annulation prononcée par l'autorité judiciaire.

(60-70)

80

Le Conseil d'État en a ainsi jugé dans les deux espèces suivantes :

- dans le cas d'un propriétaire de plusieurs postes de distribution d'essence ayant cédé à son beau-fils, qui assumait déjà la direction de ces postes, un fonds de commerce dont l'un desdits postes forme l'élément principal, le Conseil d'État a jugé que le cédant doit être regardé comme ayant exploité ou fait exploiter pour son compte le fonds dont il s'agit, dès l'instant que les ventes effectuées dans ce fonds ont été portées en comptabilité avec celles concernant les autres postes et que les bénéfices y afférents ont été inscrits au crédit du compte de l'intéressé (CE, décision du 13 mai 1942, n° 66179, RO, p. 112) ;

Remarque : Les conventions passées entre le contribuable et son beau-fils lors de la cession du fonds de commerce, n'avaient jamais été exécutées et le poste à essence qui formait l'élément essentiel de ce fonds n'avait pas cessé de figurer à l'actif du cédant.

- un contribuable ayant exploité de 1943 à 1945 un fonds de commerce qui lui avait été donné en location, puis vendu, avec effet rétroactif, par un tiers, sans titre. Le Conseil d'État a jugé que l'intéressé a été régulièrement assujéti à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux à raison des profits retirés par lui de cette exploitation, bien que la vente du fonds ait été ultérieurement annulée par une décision de justice et que les fruits civils produits par le fonds, pendant la période considérée, aient été restitués au véritable propriétaire (CE, décision du 13 juin 1952, n° 14962, RO, p. 67).

Remarque : Le fonds avait d'abord été vendu fictivement par son propriétaire à un employé de l'exploitation et c'est ce dernier qui l'avait ensuite donné en location, puis vendu au contribuable visé par la décision.

90

Par ailleurs, ont été considérées comme fictives deux sociétés civiles immobilières en raison de la méconnaissance des règles statutaires de répartition des profits entre les associés qui se sont en fait comportés en simples bailleurs de fonds à l'associé gérant, de l'absence d'assemblées générales ordinaires et de la non-présentation d'une comptabilité.

En réalité, sous couvert desdites sociétés, le gérant dissimulait une activité personnelle et c'est à bon droit que les profits des deux sociétés ont été imposés pour leur totalité à son nom dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (CE, décision du 25 février 1981, n° 19169 ; dans le même sens, CE, décision du 23 mars 1984, n° 27225).

C. Conventions occultes

100

Les conventions auxquelles les parties ont entendu conserver un caractère occulte ne sont pas opposables aux tiers et, en particulier, à l'administration qui, dans l'ignorance d'une telle convention, est fondée à établir l'impôt en tenant compte des situations apparentes sans préjudice du droit qui lui appartient, lorsqu'elle en a connaissance, d'en tirer le cas échéant, les conséquences fiscales.

110

Il a été ainsi jugé qu'un redevable, inscrit au registre du commerce, qui a souscrit un bulletin d'identification dans lequel il se présentait comme propriétaire de l'entreprise, a établi et déposé des déclarations en matière de taxe sur le chiffre d'affaires et d'impôt sur le revenu (bénéfices industriels et commerciaux [BIC]) et a inscrit deux ouvriers sur son livre de paye, a été regardé à bon droit comme exploitant personnellement l'entreprise. Pour demander l'annulation de l'imposition, ce redevable n'est pas fondé à soutenir que l'entreprise était, en réalité, exploitée par un de ses ouvriers, auquel il avait accepté de servir de prête-nom (CE, décision du 20 février 1974, n° 83270, rendue en matière de taxes sur le chiffre d'affaires ; à rapprocher de CE, décision du 31 décembre 1959, n° 41864, RO, p. 542).

120

De même, il a été jugé qu'un contribuable qui a exploité personnellement une entreprise de fonte de suif, qui s'est en permanence présenté aux tiers comme le propriétaire et le dirigeant de cette entreprise, qui notamment était seul inscrit au registre du commerce, traitant seul et en son nom personnel avec les clients et les fournisseurs, qui a déclaré aussi en son nom les résultats de l'exploitation, a été assujéti à bon droit à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, alors même qu'il aurait entendu former avec d'autres personnes une société en nom collectif dès lors que cette société a conservé un caractère occulte et que d'ailleurs cette même société a été déclarée nulle par décision de justice (CE, décision du 2 juillet 1975, n° 92958).

Remarque : Au cas particulier, était également sans influence le fait qu'à la suite de la dissolution de la société à laquelle il a été procédé après la déclaration de nullité, l'administration, tenant compte d'un acte de partage des biens et droits de l'entreprise consécutif à cette déclaration, a imposé chacun des associés d'après les plus-values apparues à la fin de l'exploitation de ladite entreprise.

130

Le Conseil d'État a jugé également qu'étaient inopposables à l'administration des conventions de prête-nom demeurées occultes et grâce auxquelles un contribuable avait réuni entre ses mains l'ensemble des parts sociales d'une société à responsabilité limitée. Ainsi, le service était fondé, pour l'établissement des impositions litigieuses, à tenir compte de l'existence apparente de cette société jusqu'à sa liquidation nonobstant sa dissolution rétroactive prononcée par un jugement du tribunal de grande instance (CE, décision du 12 mai 1976, n° 93185 ; à rapprocher de CE, décision du 18 mai 1960, n° 44934 et 44934 bis, RO, p. 86).

Enfin, le Conseil d'État a jugé que, dans l'ignorance de l'existence d'une convention d'association en participation conclue pour l'exploitation d'une entreprise, l'administration était en droit de considérer que cette exploitation était assurée par une société de fait (sur ce point, il convient de se reporter au BOI-BIC-CHAMP-70-20-60) dès lors qu'il résultait de ses constatations que les associés avaient fait des apports et qu'ils participaient tant à la direction qu'aux bénéfices de l'établissement.

C'est donc à juste titre que la part de bénéfices regardée comme appréhendée par chacun des associés de fait a été incluse dans ses revenus personnels soumis à l'impôt sur le revenu (CE, décision du 23 novembre 1977, n° 95757 et CE, décision du 23 novembre 1977, n° 95758).

Remarque : Une décision rédigée en termes analogues a été rendue le même jour en matière de taxes sur le chiffre d'affaires (CE, décision du 23 novembre 1977, n° 95756).

(140-160)

II. Régime de l'entrepreneur individuel

165

La loi n° 2022-172 du 14 février 2022 en faveur de l'activité professionnelle indépendante a instauré un statut pour l'entrepreneur individuel lui permettant de distinguer son patrimoine professionnel de son patrimoine personnel, et de déroger ainsi au principe selon lequel toute personne répond de ses obligations sur l'ensemble de ses biens.

Le régime de l'entrepreneur individuel est applicable quelles que soient l'activité de celui-ci et la catégorie d'imposition dont relèvent ses revenus (BIC, bénéfices non commerciaux [BNC], bénéfices agricoles [BA]), qu'il soit imposé selon un régime réel d'imposition (normal ou simplifié) ou selon le régime des micro-entreprises (micro-BIC), le régime déclaratif spécial (micro-BNC) ou le régime des micro-exploitations (micro-BA).

A. Régime juridique de l'entrepreneur individuel

170

L'article 1^{er} de la loi n° 2022-172 du 14 février 2022 a créé un statut pour l'entrepreneur individuel instaurant une distinction entre patrimoine professionnel et patrimoine personnel lui permettant de ne répondre, en principe, des dettes nées à l'occasion de son exercice professionnel que sur son seul patrimoine professionnel, par dérogation à l'article 2284 du code civil (C. civ.) et à l'article 2285 du C. civ.. Cette séparation entre patrimoines professionnel et personnel s'opère par le seul effet de la loi pour toute personne physique exerçant en son nom propre une activité professionnelle indépendante, sans préjudice des dispositions légales relatives à l'insaisissabilité de certains biens.

180

La limitation du gage des créanciers, dont les droits sont nés à l'occasion de l'activité professionnelle de l'entrepreneur individuel, au patrimoine professionnel de l'entrepreneur individuel s'applique aux créances nées postérieurement au 14 mai 2022 et à compter (code de commerce [C. com.], art. L. 526-23) :

- de l'immatriculation au registre dont l'entrepreneur relève pour son activité ;
- de la date d'immatriculation la plus ancienne lorsqu'il relève de plusieurs registres ;
- de la date déclarée du début d'activité, si celle-ci est antérieure à la date d'immatriculation ;
- du premier acte qu'il exerce en qualité d'entrepreneur individuel, quand il n'est pas tenu d'une obligation d'immatriculation, cette qualité devant apparaître sur les documents et les correspondances à usage professionnel.

1. Champ d'application

190

Aux termes de l'article L. 526-22 du C. com., toute personne physique qui exerce en son nom propre une ou plusieurs activités professionnelles indépendantes relève du statut d'entrepreneur individuel.

Ainsi, pour bénéficier de la qualité d'entrepreneur individuel au sens de cet article, une personne physique doit respecter deux conditions cumulatives : d'une part, exercer une ou plusieurs activités professionnelles indépendantes et, d'autre part, exercer ces activités en son nom propre.

Ce statut s'applique notamment aux membres des professions libérales réglementées exerçant en nom propre.

S'agissant des règles applicables à l'associé d'une société d'exercice libéral (SEL) qui exerce son activité au nom de cette société, il convient de se reporter au BOI-RES-BNC-000136.

2. Composition du patrimoine professionnel

200

Conformément aux dispositions de l'article L. 526-22 du C. com., le patrimoine professionnel de l'entrepreneur individuel est composé des biens, droits, obligations et sûretés dont il est titulaire et qui sont utiles à l'activité ou à la pluralité d'activités professionnelles indépendantes qu'il exerce.

Les biens, droits, obligations et sûretés utiles à l'activité sont ceux qui, par nature, par destination ou en fonction de leur objet, servent à l'activité de l'entrepreneur individuel.

Appartiennent notamment à cette catégorie :

- le fonds de commerce, le fonds artisanal, le fonds agricole, tous les biens corporels ou incorporels qui les constituent et les droits y afférents, et le droit de présentation de la clientèle d'un professionnel libéral ;

- les biens meubles servant à l'activité, la marchandise, le matériel et l'outillage, le matériel agricole, ainsi que les moyens de mobilité pour les activités itinérantes telles que la vente et les prestations à domicile, les activités de transport ou de livraison ;
- les biens immeubles servant à l'activité, y compris la partie de la résidence principale de l'entrepreneur individuel utilisée pour un usage professionnel ; lorsque ces immeubles sont détenus par une société dont l'entrepreneur individuel est actionnaire ou associé et qui a pour activité principale leur mise à disposition au profit de l'entrepreneur individuel, les actions ou parts desdites sociétés ;
- les biens incorporels comme les données relatives aux clients, les brevets d'invention, les licences, les marques, les dessins et modèles, et plus généralement les droits de propriété intellectuelle, le nom commercial et l'enseigne ;
- les fonds de caisse, toute somme en numéraire conservée sur le lieu d'exercice de l'activité professionnelle, les sommes inscrites aux comptes bancaires dédiés à cette activité, ainsi que les sommes destinées à pourvoir aux dépenses courantes relatives à cette même activité.

Lorsque l'entrepreneur est tenu à des obligations comptables, son patrimoine professionnel est présumé comprendre au moins l'ensemble des éléments enregistrés au titre des documents comptables, sous réserve qu'ils soient réguliers, sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise.

Il convient de noter qu'un entrepreneur individuel ne peut être titulaire que d'un seul patrimoine professionnel et que celui-ci ne peut être scindé, sous réserve des dispositions du [livre VI du code de commerce](#).

210

Le patrimoine personnel est défini, inversement, comme constitué des éléments du patrimoine de l'entrepreneur individuel non compris dans le patrimoine professionnel.

220

Les biens communs peuvent être inclus dans le patrimoine professionnel lorsqu'ils sont utilisés à des fins professionnelles. Le statut de l'entrepreneur individuel s'entend sans préjudice des pouvoirs reconnus aux époux pour administrer leurs biens communs et en disposer. En d'autres termes, cette inclusion est sans incidence sur les droits de son conjoint (le bien restant compris dans son propre patrimoine également) et de ceux des créanciers du conjoint (qui peuvent continuer à appréhender tous les biens communs). S'agissant des biens indivis, seule la part indivise des biens concernés dont l'entrepreneur individuel est titulaire est comprise dans son patrimoine professionnel.

Ainsi, l'entrepreneur individuel n'est responsable à l'égard des créanciers dont les droits sont nés de son exercice professionnel, que sur son seul patrimoine professionnel, sauf sûretés conventionnelles ou renonciation.

3. Exceptions à la séparation des patrimoines professionnel et personnel

230

Dans plusieurs cas, le gage général des créanciers à titre professionnel n'est pas limité à l'actif du patrimoine professionnel, ni celui des créanciers personnels à l'actif du patrimoine personnel.

a. Exceptions en faveur des créanciers à titre professionnel privés

240

Ces exceptions ne s'appliquent pas aux biens immobiliers insaisissables de droit ou déclarés insaisissables en application des dispositions de l'[article L. 526-1 du C. com.](#) à l'[article L. 526-5 du C. com.](#)

1° Sûretés conventionnelles

250

L'entrepreneur individuel peut, en application de l'article L. 526-22 du C. com., consentir à ses créanciers professionnels des sûretés conventionnelles assises sur des éléments compris dans son patrimoine personnel. Autrement dit, il peut apporter en garantie d'une dette professionnelle un bien personnel.

Cela lui permet, par exemple, d'hypothéquer un bien immobilier relevant de son patrimoine personnel en garantie d'un emprunt contracté pour les besoins de son activité professionnelle indépendante.

260

En revanche, cette extension ne peut s'opérer par un cautionnement pour soi-même. L'entrepreneur individuel ne peut donc pas se porter caution à lui-même pour garantir les dettes de l'un de ses patrimoines en faisant valoir sa qualité de caution détenant un autre patrimoine distinct.

2° Renonciation

270

En application de l'article L. 526-25 du C. com., l'entrepreneur individuel peut renoncer, en faveur d'un créancier à titre professionnel et pour un engagement spécifique, dont le montant doit être déterminé ou déterminable, au bénéfice de la séparation des patrimoines. Le droit de gage du créancier intéressé porte alors sur l'ensemble des patrimoines professionnel et personnel, à l'exception des biens insaisissables de droit ou déclarés insaisissables.

La renonciation doit respecter, à peine de nullité, certaines conditions de forme, notamment la production d'un écrit comportant des mentions manuscrites rappelant le terme et le montant de l'engagement. En outre, elle ne peut intervenir que sur demande d'un créancier professionnel et après un délai de réflexion de sept jours francs à compter de la réception de la demande de renonciation. Ce délai peut être réduit à trois jours francs sous conditions.

b. Exceptions en faveur des créanciers publics

280

En application de l'article L. 526-24 du C. com., la séparation des patrimoines n'est pas opposable à l'administration fiscale pour le recouvrement de l'IR, des prélèvements sociaux ainsi que de la taxe foncière afférente aux biens immeubles utiles à l'activité professionnelle de l'entrepreneur individuel et dont lui-même ou son foyer fiscal est redevable.

290

De même, en cas de manœuvres frauduleuses ou d'inobservation grave et répétée de ses obligations fiscales, ou dans le recouvrement des cotisations et contributions sociales, les créanciers publics peuvent exercer leur droit de gage sur l'ensemble des biens de l'entrepreneur individuel, que la créance soit d'ordre professionnel ou personnel.

c. Exception en faveur des créanciers à titre personnel

300

En principe, seul le patrimoine personnel de l'entrepreneur individuel constitue le droit de gage général des créanciers dont les droits ne sont pas nés à l'occasion de son exercice professionnel. Les créanciers à titre personnel peuvent toutefois exercer leur droit de gage général sur le patrimoine professionnel dans la limite du montant du bénéfice réalisé lors du dernier exercice clos pour assurer le recouvrement de leur créance dans le cas où le patrimoine personnel est insuffisant.

4. Obligations comptables à la charge de l'entrepreneur individuel

310

Le statut de l'entrepreneur individuel ne crée pas d'obligation comptable spécifique. Néanmoins, les dispositions de droit commun restent applicables. L'article L. 123-12 du C. com. prévoit ainsi que toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant doit, en principe, tenir une comptabilité propre au patrimoine de son entreprise. Il est par ailleurs rappelé que les entrepreneurs individuels exerçant une activité non commerciale soumis au régime de la déclaration contrôlée peuvent, par dérogation aux règles de la comptabilité de trésorerie qu'ils doivent en principe appliquer, remplir leurs obligations comptables en tenant compte des créances acquises et des dépenses engagées au cours de l'année d'imposition, tel que prévu à l'article 93 A du CGI (I-A § 1 du BOI-BNC-BASE-20-10-20).

Lorsque l'entrepreneur individuel est imposé selon un régime micro (micro-BIC, micro-BNC ou micro-BA), les obligations fiscales auxquelles il est tenu sont simplifiées.

320

Il convient de préciser que l'exercice de l'option pour l'assimilation à une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) ou à une exploitation agricole à responsabilité limitée (EARL), valant option pour l'impôt sur les sociétés (IS), n'est pas conditionné à l'exercice préalable d'une option pour un régime réel d'imposition. L'assujettissement à l'IS conduit de fait à soumettre l'entrepreneur individuel aux obligations prévues par l'article 209 du CGI. Les conditions dans lesquelles cette option peut être formulée sont présentées au II-B-2-a § 350.

En cas de renonciation à l'assujettissement à l'IS, l'entrepreneur individuel peut à nouveau bénéficier de plein droit du régime micro-BIC, micro-BA ou micro-BNC en application du c du 2 de l'article 50-0 du CGI, de l'article 69 D du CGI ou de l'article 103 du CGI.

B. Régime fiscal de l'entrepreneur individuel

1. Régime fiscal de droit commun

330

L'entrepreneur individuel exerce son activité dans le cadre d'une entreprise individuelle.

Il résulte de l'article 6 du CGI que celui-ci est personnellement assujéti à l'IR à raison des bénéfices réalisés, et déterminés selon les règles propres à la catégorie d'imposition correspondant à la nature de l'activité exercée, lorsqu'il est :

- une personne seule ;
- une personne mariée, lorsque les époux font l'objet d'impositions distinctes en application du 4 de l'article 6 du CGI ;
- une personne mariée ou liée par un pacte civil de solidarité (PACS), lorsque les époux ou les partenaires liés par un PACS font l'objet d'impositions distinctes en application du 5 de l'article 6 du CGI (pour les revenus dont elle a disposé pendant l'année de son mariage ou de la conclusion du PACS), à condition que les époux ou les partenaires liés par un PACS aient opté de manière irrévocable pour l'imposition distincte des revenus dont chacun a personnellement disposé dans les délais prévus pour le dépôt de la déclaration initiale des revenus mentionnée à l'article 170 du CGI ;
- un enfant mineur imposé distinctement en application du 2 de l'article 6 du CGI.

Remarque : Les dispositions de l'article 6 du CGI sont également applicables aux personnes physiques associées ou membres des sociétés de personnes et assimilées relevant de l'IR, pour l'imposition de la quote-part de bénéfices sociaux qui leur revient.

335

En revanche, les bénéfices ne font pas l'objet d'une imposition personnelle au nom de l'entrepreneur individuel mais sont rattachés au foyer fiscal et donnent lieu à une imposition commune aux deux époux ou aux deux partenaires liés par un PACS lorsque cet entrepreneur individuel est :

- une personne mariée ou liée par un PACS (sous réserve des 4 et 5 de l'article 6 du CGI) ;
- un enfant considéré comme à charge (sous réserve du 2 de l'article 6 du CGI) ;
- un enfant majeur rattaché (CGI, art. 6, 3).

Remarque : L'époux ou le partenaire lié par un PACS qui exerce une activité industrielle ou commerciale ou artisanale est seul compétent pour souscrire la déclaration spéciale de son bénéfice industriel et commercial et pour suivre les procédures de fixation des bases d'imposition ou de rectification des déclarations relatives à cette catégorie de revenus.

340

La création d'une entreprise individuelle relevant du régime de droit commun n'entraîne donc pas la création d'une personne fiscale distincte de celle de l'entrepreneur individuel, mais emporte toujours des conséquences sur le plan juridique.

Dès lors, le transfert de biens provenant du patrimoine personnel de l'entrepreneur individuel dans son patrimoine professionnel ne constitue pas un fait générateur d'imposition et n'emporte donc pas la réalisation de plus-values, sous réserve que l'entrepreneur individuel n'ait pas opté pour l'assimilation au régime des EURL ou des EARL.

345

Si un déficit est constaté, celui-ci est, le cas échéant, imputé sur le revenu global de l'exploitant l'année de sa constatation. Si après cette imputation, un reliquat déficitaire subsiste, ce dernier est reporté sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la sixième inclusivement (CGI, art. 156, I).

Toutefois, les déficits des loueurs en meublé non professionnels ne sont imputables que sur les bénéfices retirés de la même activité et des autres activités non professionnelles du foyer fiscal (CGI, art. 156, I-1° ter).

Il est également rappelé que les déficits provenant d'une activité agricole sont, en application du 1° du I de l'article 156 du CGI, admis en déduction du revenu global uniquement si le total des revenus nets d'autres catégories dont dispose le contribuable n'excède pas une certaine limite. Dans le cas contraire, les déficits agricoles peuvent uniquement être imputés sur les bénéfices agricoles des six années suivantes.

Pour plus de précisions sur les règles d'imputation des déficits tirés d'activités relevant de la catégorie des bénéfices agricoles, il convient de se reporter au [BOI-BA-BASE-40](#).

2. Régime fiscal optionnel

a. Option pour l'assimilation à une EURL ou une EARL

350

Conformément aux dispositions du 1 de l'article 1655 sexies du CGI, l'entrepreneur individuel peut opter pour l'assimilation de son entreprise individuelle à une EURL ou à une EARL.

Cette option est irrévocable et emporte alors de plein droit option pour l'assujettissement à l'IS. Pour connaître les conséquences de l'assujettissement de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou à une EARL à l'IS, il convient de se reporter au [III § 270 du BOI-IS-CHAMP-40](#).

Le droit d'exercer cette option s'applique à partir du 15 mai 2022. L'option doit être notifiée avant la fin du troisième mois de l'exercice au titre duquel l'entrepreneur individuel souhaite que son entreprise individuelle soit assimilée à une EURL ou à une EARL (CGI, art. 1655 sexies, dans sa version résultant de l'article 13 de la loi n° 1900-2021 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022).

Cette option ne peut pas être exercée par les associés de SEL car ils ne sont pas réputés exercer leur activité en leur nom propre et ne répondent donc pas à la définition d'entrepreneur

individuel. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-RES-BNC-000136](#).

360

Lorsqu'elle est exercée, l'option de l'entrepreneur individuel pour l'assimilation de son entreprise individuelle à une EURL ou à une EARL emporte la création d'une personnalité fiscale distincte.

b. Modalités d'option

370

Les modalités d'option pour l'assimilation de l'entreprise individuelle à une EURL ou à une EARL sont fixées par l'article 350 bis de l'annexe III au CGI.

1° Forme de l'option

380

Conformément aux dispositions de l'article 350 bis de l'annexe III au CGI, l'entrepreneur individuel adresse une notification au service des impôts du lieu de son principal établissement. Le service des impôts délivre alors un récépissé de cette notification.

La notification doit indiquer :

- la dénomination et l'adresse de l'entreprise individuelle ;
- les nom et prénom, l'adresse et la signature de l'entrepreneur individuel exerçant son activité dans le cadre de cette entreprise.

2° Délai d'option

390

L'option doit être notifiée avant la fin du troisième mois de l'exercice au titre duquel l'entrepreneur individuel souhaite que son entreprise individuelle soit assimilée à une EURL ou à une EARL.

c. Renonciation à l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés

400

Il est possible de renoncer à l'assujettissement à l'IS jusqu'au cinquième exercice suivant celui au titre duquel l'option pour l'assimilation a été exercée, en application du 3 de l'article 1655 sexies du CGI. Dans ce cas, l'entreprise individuelle est assimilée à une EURL ou à une EARL soumise au régime des sociétés de personnes.

Pour plus de précisions sur la renonciation à l'IS, il convient de se reporter au [BOI-IS-CHAMP-20-20-30](#).

3. Règles applicables aux transferts de biens

a. Règles applicables aux biens provenant du patrimoine personnel de l'entrepreneur individuel

410

La prise en compte dans le patrimoine professionnel d'un bien issu du patrimoine personnel de l'entrepreneur individuel n'est pas un fait générateur de plus-value imposable.

420

En revanche, lors de l'éventuelle cession ultérieure du bien, il conviendra, conformément au régime prévu à l'[article 151 sexies du CGI](#), de déterminer deux plus-values distinctes soumises à des régimes fiscaux différents :

- une plus-value à caractère privé correspondant à la plus-value réalisée pendant la ou les périodes de détention dans le patrimoine personnel du contribuable. Cette plus-value est imposable selon le régime des plus-values des particuliers et bénéficie, le cas échéant, des exonérations et abattements propres à ce régime ;
- et une plus-value à caractère professionnel correspondant à la plus-value acquise par le bien depuis sa date d'inscription au bilan (ou au tableau des immobilisations) jusqu'au jour de sa cession effective. Cette plus-value est imposable selon le régime des plus-values professionnelles et bénéficie, le cas échéant, des exonérations et abattements propres à ce régime.

b. Règles applicables aux entrepreneurs individuels ayant opté pour l'assimilation à une EURL ou une EARL

1° Assimilation d'une entreprise individuelle à une EURL ou à une EARL

430

Lorsque l'entrepreneur individuel opte pour l'assimilation de son entreprise individuelle à une EURL ou à une EARL, cette option emporte les conséquences de la création d'une personnalité fiscale distincte.

Les conséquences fiscales de l'option pour l'assimilation à une EURL ou à une EARL sont les suivantes :

- d'une part, un transfert des biens inscrits au patrimoine de l'entreprise individuelle à celui de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou à une EARL, qui doit fiscalement être traité de la même façon que l'apport de ces mêmes biens du patrimoine de l'entreprise individuelle à celui d'une EURL ou d'une EARL ;
- d'autre part, la cessation de l'entreprise individuelle, les activités de cette entreprise étant désormais exercées par l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou à une EARL.

Le transfert des biens composant le patrimoine de l'entreprise individuelle à celui de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou à une EARL entraîne la constatation de plus-values ou de moins-values professionnelles, imposables ou déductibles dans les conditions de droit commun. Le cas échéant, les plus-values professionnelles dégagées à cette occasion sont susceptibles de bénéficier des exonérations et abattements prévus à l'[article 151 septies du CGI](#) et à l'[article 151 septies B du CGI](#), lorsque leurs conditions d'application sont satisfaites. Lorsque le bien transféré au patrimoine de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou à une EARL a d'abord figuré dans le patrimoine personnel de l'entrepreneur individuel puis été inscrit à son patrimoine professionnel avant d'être transféré dans le patrimoine de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou à une EARL, la fraction de la plus-value acquise pendant la période où le bien a figuré au patrimoine personnel est immédiatement imposable selon les règles applicables aux plus-values des particuliers, conformément aux dispositions de l'[article 151 sexies du CGI](#).

Corrélativement, la valorisation des biens correspondant à des éléments d'actif immobilisé inscrits au patrimoine de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou à une EARL se fait dans les conditions de droit commun, conformément à l'[article 38 quinquies de l'annexe III au CGI](#), c'est-à-dire pour leur valeur d'origine. Par valeur d'origine, il convient d'entendre la valeur réelle du bien au jour de l'assimilation de l'entreprise individuelle à une EURL ou à une EARL. En ce qui concerne l'application des règles fiscales et la détermination des résultats de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou à une EARL, seule est prise en compte la valeur réelle du bien au jour de l'assimilation de l'entreprise individuelle à une EURL ou à une EARL.

L'amortissement des biens inscrits au patrimoine de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou une EARL est pratiqué dans les conditions de droit commun. Conformément au 2° du 1 de l'[article 39 du CGI](#), la durée d'amortissement correspond à la durée réelle d'utilisation appréciée à la date d'assimilation de l'entreprise individuelle à une EURL ou à une EARL. Par ailleurs, la base d'amortissement fiscal correspond à la valeur d'origine des biens telle qu'elle vient d'être définie ci-avant. Il est rappelé qu'en tout état de cause, la déduction des amortissements est

subordonnée à leur inscription en comptabilité.

La cessation de l'entreprise individuelle emporte quant à elle taxation immédiate des bénéfices non encore imposés, conformément aux dispositions de l'article 201 du CGI et de l'article 202 du CGI.

440

Le transfert des biens inscrits au patrimoine professionnel de l'entreprise individuelle est assimilé fiscalement à l'apport d'une entreprise individuelle à une EURL ou à une EARL. Les reports d'imposition des plus-values et les sursis d'imposition des profits sur stocks prévus à l'article 151 octies du CGI sont susceptibles d'être appliqués, et ce, que l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou à une EARL soit imposée selon le régime des sociétés de personnes ou qu'elle soit assujettie à l'IS. Si les conditions sont réunies, l'entreprise individuelle peut toutefois préférer appliquer aux plus-values professionnelles dégagées à cette occasion les exonérations et abattements prévus à l'article 151 septies du CGI et à l'article 151 septies B du CGI. Sont également susceptibles d'être appliqués les dispositifs de faveur dont le bénéfice est conditionné à la réalisation d'un apport dans les conditions de l'article 151 octies du CGI (transfert de la déduction pour investissements prévue au II de l'article 72 D du CGI, transfert de la déduction pour aléas prévue au II de l'article 72 D bis du CGI, transfert de la déduction pour épargne de précaution prévu au III de l'article 73 du CGI, étalement des subventions d'investissement dans les conditions du dernier alinéa du 1 de l'article 42 septies du CGI).

Remarque 1 : Dans la mesure où le dispositif prévu à l'article 151 octies du CGI n'est pas cumulable avec l'exonération prévue par l'article 151 septies du CGI, les entrepreneurs susceptibles de bénéficier des deux régimes peuvent choisir celui qui leur est le plus favorable.

Remarque 2 : L'article 51 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 a abrogé les déductions pour investissements (DPI) et pour aléas (DPA), respectivement codifiées aux articles 72 D et 72 D bis du CGI. Toutefois, les sommes déduites au titre de la DPI et de la DPA et les intérêts capitalisés, non encore rapportées à la clôture du dernier exercice clos avant le 1^{er} janvier 2019 sont utilisées et rapportées conformément aux modalités prévues pour l'application de ces dispositifs avant l'entrée en vigueur de l'article 51 de la loi précitée.

Pour prendre connaissance des commentaires antérieurs relatifs à la DPI et la DPA, il convient de se reporter au BOI-BA-BASE-30-20 et au BOI-BA-BASE-30-30 dans leurs versions précédentes dans l'onglet « Versions publiées ».

2° Règles applicables aux biens provenant du patrimoine personnel de l'entrepreneur individuel qui a opté pour l'assimilation à une EURL ou une EARL

450

En application des dispositions du 1 de l'article 1655 sexies du CGI, lorsqu'un entrepreneur individuel a opté pour l'assimilation à une EURL ou à une EARL, les dispositions de l'article 151 sexies du CGI relatives au régime dit des « biens migrants » s'appliquent aux biens utiles à l'exercice de l'activité professionnelle du contribuable.

Les biens utiles recouvrent d'une part les biens, droits, obligations, sûretés qui, par nature ou par destination, contribuent à l'activité et, d'autre part, les biens utilisés en partie à titre professionnel et en partie à titre personnel (II-A-2 § 200).

460

Ainsi, l'entrée dans le patrimoine de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou à une EARL d'un bien utile à l'activité professionnelle depuis le patrimoine personnel bénéficie du régime dit des « biens migrants ». Elle ne constitue pas une cession à titre onéreux et, dès lors, ne donne pas lieu à la constatation d'une plus-value immédiatement imposable entre les mains de l'entrepreneur, suivant le régime des plus-values des particuliers.

470

En revanche, le transfert par l'entrepreneur individuel au patrimoine de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou à une EARL d'un bien qui n'est pas utile à l'exercice de l'activité professionnelle constitue un apport en société immédiatement imposable entre les mains de l'entrepreneur suivant le régime des plus ou moins-values des particuliers.

Ces biens sont réputés être apportés du patrimoine personnel à une EURL ou à une EARL, ce qui constitue une cession à titre onéreux. La plus-value résultant de cet apport est, par conséquent, immédiatement imposable entre les mains de l'entrepreneur suivant le régime des plus-values des particuliers, dans les conditions prévues de l'article 150-0 A du CGI à l'article 150 VH du CGI, et peut bénéficier, le cas échéant, des exonérations prévues par ce même régime.

La valorisation des biens ainsi apportés et, le cas échéant, leur amortissement, se font, sur le plan fiscal, dans les conditions suivantes.

La valorisation des biens correspondant à des éléments d'actif immobilisé est effectuée dans les conditions de droit commun, conformément à l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI, c'est-à-dire pour leur valeur d'origine. Par valeur d'origine, il convient d'entendre la valeur réelle du bien au jour de l'assimilation de l'entreprise individuelle à une EURL ou à une EARL. En ce qui concerne l'application des règles fiscales et la détermination des résultats de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou à une EARL, seule est prise en compte la valeur réelle du bien au jour de son entrée dans le patrimoine professionnel de celle-ci.

L'amortissement des biens inscrits à l'actif de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou à une EARL est pratiqué dans les conditions de droit commun. Conformément au 2° du 1 de l'article 39 du CGI, la durée d'amortissement correspond à la durée probable d'utilisation appréciée à la date de l'assimilation de l'entreprise individuelle à une EURL ou une EARL. Par ailleurs, la base d'amortissement fiscal correspond à la valeur d'origine des biens telle qu'elle vient d'être définie au précédent alinéa. Il est rappelé qu'en tout état de cause, la déduction des amortissements est subordonnée à leur inscription en comptabilité.

4. Règles applicables au retour d'un bien dans le patrimoine personnel

a. Retour isolé d'un bien figurant au patrimoine professionnel

1° Règles de droit commun

480

Le retour d'un bien dans le patrimoine personnel de l'entrepreneur individuel constitue le fait générateur d'une plus-ou moins-value imposée dans les conditions de droit commun applicable à l'IR dans la catégorie des plus ou moins-values professionnelles.

En pratique, cette plus ou moins-value devra être déterminée à partir de la valeur d'origine dans le patrimoine de l'entreprise individuelle du bien transféré.

Dans l'hypothèse de la constatation d'une plus-value, cette dernière pourra bénéficier des exonérations et abattements prévus à l'article 151 septies du CGI et à l'article 151 septies B du CGI.

2° Règles applicables aux entreprises individuelles ayant opté pour l'assimilation à une EURL ou une EARL

490

La sortie d'un bien du patrimoine professionnel et sa reprise dans le patrimoine personnel de l'entrepreneur individuel doivent être traitées comme le serait la sortie de ce bien du patrimoine social d'une EURL ou d'une EARL. Ce retrait est donc équivalent à la cession du bien suivie, le cas échéant, de la distribution des sommes réputées perçues en rémunération de cette cession.

500

Ainsi, le retrait du bien constitue un fait générateur d'une plus-value ou moins-value, imposée dans les conditions de droit commun applicables à l'IS ou à l'IR lorsque l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou une EARL a renoncé à son option pour l'assujettissement à l'IS.

En outre, lorsque l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou une EARL n'a pas renoncé à son option pour l'assujettissement à l'IS, les sommes réputées avoir été perçues en rémunération de cette cession puis distribuées à l'entrepreneur individuel sont imposées à l'IR, entre les mains de ce dernier, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

Par principe, conformément aux dispositions du 1 de l'article 200 A du CGI, les revenus de capitaux mobiliers bénéficiant à des personnes physiques domiciliées fiscalement en France sont soumis à l'IR par application d'un taux forfaitaire. Le taux forfaitaire d'imposition à l'IR des revenus de capitaux mobiliers est fixé au 1° du B du 1 de l'article 200 A du CGI.

Par dérogation, les titulaires de revenus de capitaux mobiliers et le cas échéant de gains nets, profits, distributions, plus-values et créances mentionnés au 2° du A du 1 de l'article 200 A du CGI peuvent opter pour l'intégration de l'ensemble de ces revenus dans l'assiette du revenu global soumis au barème progressif de l'IR dans les conditions prévues au 2 de l'article 200 A du CGI. Lorsque cette option est exercée, les revenus distribués sont pris en compte dans l'assiette de l'IR après application, toutes conditions remplies, de l'abattement mentionné au 2° du 3 de l'article 158 du CGI (BOI-RPPM-RCM-20-10-30).

Lorsque le prélèvement forfaitaire obligatoire prévu au 1 du I de l'article 117 quater du CGI a été appliqué, il s'impute sur l'IR dû au titre de l'année au cours de laquelle il a été opéré. S'il excède l'impôt dû, l'excédent est restitué.

Il est rappelé que ces revenus distribués sont soumis aux prélèvements sociaux dans les conditions prévues à l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale (CSS), sous réserve toutefois des dispositions du 3° du III de l'article L. 131-6 du CSS et de l'article L. 731-14-1 du code rural et de la pêche maritime.

Toutefois, conformément au 1° de l'article 112 du CGI, n'est pas assimilable à une distribution, la répartition correspondant à un remboursement d'apports ou de primes d'émission : à hauteur de ce remboursement, les sommes réputées distribuées ne sont donc soumises à aucune imposition. Il est par ailleurs rappelé qu'en application des dispositions combinées de l'article 112 du CGI et de l'article 113 du CGI, les réserves incorporées au capital ainsi que les bénéfices incorporés directement au capital ne sont pas considérés comme des apports, et qu'une répartition ne peut présenter le caractère de remboursement d'apports qu'à la condition que tous les bénéfices et réserves autres que la réserve légale aient été auparavant répartis. Aussi, dès lors que conformément à l'article 941-12 du règlement ANC n° 2014-03 relatif au plan comptable général, l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou une EARL doit systématiquement virer le résultat de l'exercice au compte de capital, le retrait d'un bien d'une telle entreprise ne pourra être, en tout ou partie, assimilée à un remboursement d'apport que si tous les bénéfices, incorporés ou non au capital, ont été auparavant prélevés par l'entrepreneur individuel.

510

Lorsque le bien retiré du patrimoine de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou une EARL avait figuré, préalablement à son inscription à ce patrimoine, dans le patrimoine professionnel de l'entrepreneur individuel et que son transfert avait généré une plus-value professionnelle dont l'imposition avait été reportée en application de l'article 151 octies du CGI, son retrait met fin à ce report, dans les conditions prévues à cet article.

b. Liquidation de l'entreprise individuelle

1° Situation de droit commun

520

La liquidation de l'entreprise individuelle d'un entrepreneur individuel n'ayant pas opté pour l'assimilation à une EURL ou EARL implique l'imposition immédiate non seulement des bénéfices d'exploitation réalisés depuis la fin du dernier exercice taxé, mais aussi des plus-values d'actif résultant de la cession ou de la cessation et, d'une manière générale, de tous les bénéfices en sursis d'imposition, provisions ou plus-values dont l'imposition a été précédemment différée. Enfin, cela emporte la réunion des patrimoines professionnel et personnel.

2° Situation des entrepreneurs individuels ayant opté pour l'assimilation à une EURL ou une EARL

530

En raison de l'assimilation de l'entreprise individuelle à une EURL ou à une EARL, la liquidation de l'entreprise individuelle emporte les mêmes conséquences fiscales que la cessation d'entreprise et l'annulation des droits sociaux d'une EURL ou d'une EARL, à savoir :

- l'imposition des résultats non encore imposés à la date de cette cessation, y compris les éventuelles plus-values latentes, à l'IS ou à l'IR (selon le régime fiscal de l'entreprise individuelle) ;
- et, lorsque l'entreprise individuelle n'a pas renoncé à l'assujettissement à l'IS, l'imposition entre les mains de l'entrepreneur individuel du « boni de liquidation » dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers et dans les conditions précisées au [II-B-4-a-2° § 500](#). Par boni de liquidation, il convient d'entendre la différence entre le montant de l'actif net réel de l'entreprise individuelle à la date de sa liquidation et les sommes correspondant, par assimilation, à des apports dans l'entreprise individuelle.

La cessation fiscale de l'entreprise individuelle peut aussi entraîner l'imposition immédiate des plus-values en report sur le fondement de l'[article 151 octies du CGI](#) ou de l'[article 151 nonies du CGI](#) (report portant sur les parts de l'entreprise individuelle que l'entrepreneur individuel est réputé détenir).

Il convient également de noter que le décès de l'exploitant de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou une EARL, associé à l'impossibilité pour les héritiers ou ayants droit de reprendre le patrimoine professionnel, entraîne la dissolution et la cessation fiscale de l'entreprise individuelle.

Outre les cas où la cessation fiscale de l'entreprise individuelle intervient du fait de sa disparition sur le plan juridique, la cessation fiscale peut également intervenir pour des motifs purement fiscaux : cessation totale ou partielle de l'activité, changement réel d'activité, changement de régime d'imposition.

5. Règles applicables aux cessions de biens

a. Règles applicables aux biens bénéficiant des dispositions de l'article 151 sexies du CGI (« biens migrants »)

540

Les conditions dans lesquelles sont traitées ces opérations sont exposées au [II-B-3-a § 420](#).

550

S'agissant du calcul de la plus-value de cession professionnelle, la valeur d'origine à retenir correspond à la valeur pour laquelle le bien est entré à l'actif du bilan de l'entreprise individuelle.

560

Par ailleurs, la plus ou moins-value résultant de la cession du bien est calculée et imposée selon les règles de l'IS si l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou une EARL est passible de cet impôt ou selon celles des bénéficiaires industriels et commerciaux, des bénéficiaires non commerciaux ou des bénéficiaires agricoles suivant la nature de l'activité exercée par l'entreprise individuelle imposable à l'IR.

b. Règles applicables aux autres biens

570

La cession des autres biens entraîne la constatation d'une plus ou moins-value professionnelle imposable à l'IS ou à l'IR suivant le régime fiscal applicable.

Cette cession met fin au report d'imposition, prévu à l'article 151 octies du CGI, dont a pu bénéficier l'entreprise individuelle lors de son assimilation à une EURL ou à une EARL.

La plus ou moins-value est déterminée par différence entre le prix de cession du bien et :

- la valeur d'inscription au bilan (ou au tableau des immobilisations) de l'entreprise individuelle ; ou
- la valeur pour laquelle le bien est entré à l'actif du bilan de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou une EARL.

6. Autres impôts et taxes

a. Contribution économique territoriale (CET)

580

Il convient de se reporter aux [BOI-CVAE-CHAMP-10-10](#) et [BOI-IF-CFE-10-10-20](#).

b. Taxes sur l'affectation des véhicules à des fins économiques

590

Dès lors que l'entreprise individuelle est assimilée, sur le plan fiscal, à une EURL ou à une EARL, elle est soumise aux taxes sur l'affectation des véhicules à des fins économiques prévues à l'article L. 421-94 du code des impositions sur les biens et services, à raison des véhicules de tourisme qu'elle utilise en France, quel que soit l'État dans lequel ils sont immatriculés, ou qu'elle possède et qui sont immatriculés en France.

7. Exemple récapitulatif

600

Exemple : Entrepreneur individuel optant pour l'assimilation à une EURL sans renoncer à son option pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

Un exploitant individuel exerce une activité de garagiste depuis six ans sous le statut d'entrepreneur individuel (EI). Il opte pour l'assimilation à une EURL. À cette date, son actif professionnel se compose des éléments suivants :

Composition de l'actif professionnel de l'exploitant individuel sous le statut d'entrepreneur individuel optant pour l'assimilation à une EURL

Nature du bien	Valeur d'origine dans les comptes de l'EI	Amortissements ou dépréciations pratiqués	Valeur nette comptable	Valeur réelle à la date d'assimilation à une EURL	Valeur mentionnée au bilan d'ouverture de l'EI assimilée à une EURL
Fonds de commerce	450 000 €		450 000 €	600 000 €	600 000 €
Véhicule à usage mixte (professionnel et personnel)	18 000 €	13 500 €	4 500 €	9 500 €	Pas mentionnée

Nature du bien	Valeur d'origine dans les comptes de l'EI	Amortissements ou dépréciations pratiqués	Valeurnette comptable	Valeur réelle à la date d'assimilation à une EURL	Valeur mentionnée au bilan d'ouverture de l'EI assimilée à une EURL
Immeuble à usage mixte et amortissable sur 15 ans	1 000 000 €	400 000 €	600 000 €	1 300 000 €	1 300 000 €

L'entrepreneur a obligatoirement affecté comptablement son fonds de commerce au patrimoine professionnel puisqu'il s'agit d'un bien qui par nature, par destination ou en fonction de son objet sert à son activité de garagiste. Sa valeur fiscale correspond à sa valeur réelle à la date de l'apport, soit 600 000 €. Dès lors que l'entreprise individuelle est assimilée à une EURL, l'entrepreneur individuel est donc en principe imposable sur la plus-value constatée à l'occasion de l'apport du fonds de commerce à l'EURL, soit une plus-value imposable égale à 150 000 €. Toutefois, l'entrepreneur peut bénéficier du régime de report d'imposition prévu à l'article 151 octies du CGI (toutes les conditions requises étant réputées satisfaites). L'imposition de cette plus-value est alors reportée à la date de cession du fonds, de cessation ou de transmission de l'entreprise. En effet, soit la transmission de l'entreprise individuelle est assimilée à une transmission de l'activité par une EURL, ce qui entraîne cession du fonds, soit la transmission de l'entreprise individuelle est assimilée à une transmission des parts de l'EURL, ce qui est également une situation où le report d'imposition prévu à l'article 151 octies du CGI cesse de s'appliquer.

L'entrepreneur est imposable sur la plus-value constatée à l'occasion de l'« apport » de l'immeuble à l'EURL, soit une plus-value imposable égale à 700 000 € (1 300 000 € - 600 000 €). Au cas particulier, les conditions prévues à l'article 151 octies du CGI sont satisfaites, l'imposition de cette plus-value pourra être opérée au niveau de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL, de manière étalée, en la répartissant par parts égales sur quinze ans. La valeur fiscale de l'immeuble correspond à sa valeur réelle à la date de l'apport, soit 1 300 000 €. Cette valeur constitue la nouvelle base amortissable du bien, pour lequel un nouveau plan d'amortissement est établi comme si l'entreprise individuelle assimilée à une EURL avait acquis cet immeuble auprès d'un tiers. La fraction de l'amortissement excédant l'amortissement constaté le cas échéant en comptabilité est comptabilisée en amortissement dérogatoire et déductible au plan fiscal dans les conditions du 2° du 1 de l'article 39 du CGI.

L'entrepreneur avait choisi de ne pas inscrire son véhicule au patrimoine de l'entreprise individuelle. Il met néanmoins ce véhicule à disposition de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL et constate à ce titre un loyer dans les comptes de l'entreprise. Ce loyer est imposable dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux non professionnels, sous déduction des intérêts de l'emprunt afférent à ce véhicule et de l'amortissement correspondant, calculé sur une base égale à 9 500 € et dans la limite fixée par le 2 de l'article 39 C du CGI. S'il s'avère que les intérêts d'emprunt suffisent à dégager un déficit au titre de cette location, ce déficit, régi par les dispositions du 1° bis du I de l'article 156 du CGI (déficits constatés dans le cadre d'une activité exercée à titre non professionnel), ne peut s'imputer sur le revenu global du contribuable. En particulier, il ne peut être compensé avec le bénéfice industriel et commercial que dégagerait l'activité de garagiste.

L'entrepreneur individuel est en outre réputé détenir des « parts » de son entreprise individuelle assimilée à une EURL, pour une valeur fiscale de 1 900 000 €.

Un an plus tard, le garagiste cède pour 2 500 000 € son activité à un autre garagiste, personne physique. Le bilan de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL est, à la date de la cession, composé comme suit :

Actif figurant au bilan de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL à la date de cession

Nature du bien	Valeur d'origine dans les comptes de l'EI assimilée à une EURL	Amortissements pratiqués	Valeur nette comptable	Valeur réelle à la date de la cession de l'EI assimilée à une EURL
----------------	--	--------------------------	------------------------	--

Fonds de commerce	600 000 €			1 000 000 €
Immeuble à usage mixte (professionnel et personnel)	1 300 000 €	32 500 €	1 267 500 €	1 500 000 €

La transmission de l'entreprise individuelle est réputée porter sur les « parts » d'une EURL imposable à l'IS. Le dispositif de l'[article 238 quinquies du CGI](#) n'est donc pas applicable. De même, la plus-value en report au titre de l'« apport » du fonds à l'entreprise individuelle assimilée à une EURL, pour un montant de 150 000 €, devient immédiatement imposable. Dès lors que la transmission de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL est assimilée, au cas d'espèce, à la transmission de parts d'une EURL, d'une part, il n'est pas mis fin à l'étalement de la plus-value antérieurement constatée lors de l'intégration dans le patrimoine professionnel de l'immeuble à l'entreprise individuelle assimilée à une EURL, d'autre part, le plan d'amortissement de l'immeuble se poursuit à l'identique chez le cessionnaire.

Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-27/12/2023

Date de publication : 27/12/2023

TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables - Opérations imposables en raison de leur nature - Application des principes aux activités libérales

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée
Champ d'application et territorialité
Titre 1 : Opérations imposables
Chapitre 1 : Opérations imposables en raison de leur nature
Section 6 : Application des principes aux activités libérales

1

Il n'existe pas de définition des activités libérales. En règle générale, ce caractère est reconnu aux professions dont l'exercice appelle un travail essentiellement intellectuel.

10

Les opérations relevant d'une activité libérale sont, sous réserve des exonérations énumérées au 4 de l'article 261 du code général des impôts (CGI), obligatoirement imposables à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) dans la mesure où elles sont effectuées par des personnes qui agissent à titre indépendant au sens des dispositions de l'article 256 A du CGI.

La TVA s'applique à l'ensemble des honoraires perçus au titre de l'exercice de ces activités, quelles que soient leurs modalités d'exécution ou la forme juridique des entreprises qui les réalisent (entreprises individuelles, sociétés civiles professionnelles, sociétés de personnes, sociétés de capitaux, associations sans but lucratif, établissements publics, etc.).

Pour plus de précisions sur les règles de TVA applicables aux professionnels exerçant leur activité au sein de sociétés d'exercice libéral, il convient de se reporter au BOI-RES-BNC-000136.

20

La présente section aborde successivement les principes en matière de TVA appliqués :

- aux professions juridiques (sous-section 1, BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-10) ;

- aux auteurs et interprètes des œuvres de l'esprit et aux artistes du spectacle (sous-section 2, [BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-20](#)) ;
- aux auteurs des œuvres de l'esprit relevant du dispositif de la retenue prévue à l'article 285 bis du CGI (sous-section 3, [BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-30](#)) ;
- aux activités d'enseignement (sous-section 4, [BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-40](#)) ;
- aux autres activités libérales (sous-section 5, [BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50](#)).

Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-10-27/12/2023

Date de publication : 27/12/2023

TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables - Opérations imposables en raison de leur nature - Application des principes aux activités libérales - Professions juridiques

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée
Champ d'application et territorialité
Titre 1 : Opérations imposables
Chapitre 1 : Opérations imposables en raison de leur nature
Section 6 : Application des principes aux activités libérales
Sous-section 1 : Professions juridiques

Sommaire :

- I. Avocats
 - A. Activités réglementées des avocats
 - 1. Nature des activités imposables
 - 2. Qualité d'assujetti
 - a. Modalités d'exercice de la profession
 - 1° Avocats
 - 2° Avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation
 - b. Conséquences en matière de TVA
 - 1° Exercice à titre individuel
 - 2° Sociétés exerçant la profession
 - 3° Exercice au sein d'associations
 - 4° Exercice en qualité de salarié
 - 5° Avocats collaborateurs
 - 3. Situations particulières
 - a. Professeurs de droit, de sciences économiques et de gestion
 - b. Opérations réalisées en France par des avocats étrangers
 - 1° Prestations réalisées par des avocats étrangers inscrits à un barreau français et établis en France
 - 2° Prestations effectuées par les avocats inscrits à des barreaux étrangers et établis hors de France
 - c. Services rendus par les groupements d'avocats à leurs membres
 - B. Autres activités des avocats
 - 1. Activités imposables
 - 2. Activités hors du champ d'application ou exonérées de la TVA
- II. Commissaires de justice
- III. Notaires
- IV. Greffiers auprès des tribunaux de commerce
- V. Commissaires aux comptes
- VI. Administrateurs judiciaires et mandataires judiciaires
- VII. Actes d'arbitrages effectués par les personnes exerçant des professions juridiques ou judiciaires

Actualité liée : 27/12/2023 : RSA - BNC - BIC - TVA - IF - Régime fiscal applicable aux associés de sociétés d'exercice libéral - Rescrit

I. Avocats

1

Les avocats ainsi que les avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation sont soumis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

A. Activités réglementées des avocats

1. Nature des activités imposables

10

Les avocats doivent soumettre à la TVA les prestations qu'ils accomplissent dans le cadre de l'activité définie par la réglementation applicable à leur profession.

Sont ainsi soumises à la TVA les activités :

- de postulation (engagement de la procédure et conduite des instances dans les formes et délais requis) ;
- de plaidoirie (exposé, soutien des prétentions des clients devant les juridictions judiciaires ou administratives) ;
- de consultation, d'assistance, de représentation, de conseil ;
- de rédaction d'actes juridiques sous seing privé.

En particulier, sont imposables à la TVA la rédaction de statuts, contrats, baux, déclarations administratives, mémoires, réponses, documents divers adressés aux administrations et organismes publics ou privés pour le compte d'un client ainsi que les consultations orales ou écrites.

2. Qualité d'assujetti

20

La qualité d'assujetti dépend des conditions d'exercice de la profession.

a. Modalités d'exercice de la profession

1° Avocats

30

L'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 modifiée portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques prévoit que l'avocat peut exercer sa profession :

- à titre individuel ;
- en groupe dans le cadre d'associations ou au sein de sociétés civiles professionnelles (SCP) ;
- en qualité de collaborateur d'un autre avocat ou groupe d'avocats ;

- au sein d'une société d'exercice libéral (anonyme, à responsabilité limitée, ou en commandite par actions) ou d'une société en participation prévues par l'[ordonnance n° 2023-77 du 8 février 2023 relative à l'exercice en société des professions libérales réglementées](#) ;
- en qualité de salarié d'un avocat, d'une association ou société d'avocats.

L'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 modifiée précise que les avocats peuvent en outre exercer leur profession en qualité de membre d'un groupement d'intérêt économique (GIE) ou d'un groupement européen d'intérêt économique (GEIE).

Les avocats peuvent également être membres d'une société civile de moyens ou appartenir à un cabinet de groupe (dans ce dernier cas, les avocats sont liés par une convention de partage de frais sans création d'une personne morale).

2° Avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation

40

Les avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation peuvent exercer leur profession :

- soit à titre individuel ou dans le cadre de SCP ([décret n° 78-380 du 15 mars 1978 modifiée portant application à la profession d'avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation de la loi n° 66-879 du 29 novembre 1966 relative aux sociétés civiles professionnelles](#)) ;
- soit en qualité de membres d'un GIE ou d'un GEIE ;
- soit au sein d'une des sociétés prévues par l'[ordonnance n° 2023-77 du 8 février 2023](#).

b. Conséquences en matière de TVA

1° Exercice à titre individuel

50

Les avocats, qui exercent à titre individuel ou dans le cadre de sociétés civiles de moyens (SCM) ou d'un cabinet de groupe, ont la qualité d'assujetti et sont donc personnellement redevables de la TVA pour les opérations qu'ils réalisent.

Il en est de même lorsque l'avocat est membre d'un GIE ou d'un GEIE, ou lorsqu'il est membre d'une société en participation dont l'objet est limité à la mise en commun de moyens.

2° Sociétés exerçant la profession

60

Les SCP et les sociétés de capitaux, qui ont pour objet l'exercice en commun de la profession de leurs membres, ont, en tant que telles, la qualité d'assujetti redevable de la taxe.

Les avocats membres de ces sociétés ne sont donc pas eux-mêmes redevables de la taxe.

Pour plus de précisions sur les règles de TVA applicables aux professionnels exerçant leur activité au sein de sociétés d'exercice libéral (SEL), il convient de se reporter au [BOI-RES-BNC-000136](#).

Il en est de même des sociétés en participation, lorsque les conditions qui déterminent leur prise en compte en qualité de redevable de la TVA sont remplies (participation aux apports, à la gestion et aux résultats) ([BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-50](#)).

3° Exercice au sein d'associations

70

L'article 125 du décret n° 91-1197 du 27 novembre 1991 modifié organisant la profession d'avocat prévoit que le contrat d'association doit être écrit.

En application de l'article 124 du décret n° 91-1197 du 27 novembre 1991 modifié, chacun des membres de l'association est tenu des actes accomplis par l'un d'entre eux, au nom de l'association, à proportion de ses droits dans l'association et répond, en outre, sur l'ensemble de son patrimoine, des actes professionnels qu'il accomplit à l'égard de ses clients.

80

Néanmoins, lorsque les membres de l'association se comportent entre eux et vis-à-vis des tiers comme de véritables associés qui participent aux apports, à la gestion et aux résultats (bénéfices ou pertes), c'est l'association qui est considérée comme assujettie à la TVA.

4° Exercice en qualité de salarié

90

En application des dispositions de l'article 256 A du code général des impôts (CGI), l'avocat n'a pas à soumettre à la TVA la rémunération qu'il perçoit en qualité de salarié d'un autre avocat, d'une association ou société d'avocats.

L'avocat employeur doit soumettre à la TVA la totalité de ses recettes, y compris celles résultant des prestations de l'avocat salarié.

5° Avocats collaborateurs

100

L'avocat collaborateur exerce à titre libéral. Il est donc soumis à la TVA sur sa rémunération, selon des modalités exposées au [BOI-TVA-BASE-10-20-40-30](#).

3. Situations particulières

a. Professeurs de droit, de sciences économiques et de gestion

110

Les professeurs de droit, de sciences économiques ou de gestion doivent soumettre à la TVA les honoraires perçus à l'occasion de leurs consultations juridiques.

b. Opérations réalisées en France par des avocats étrangers

1° Prestations réalisées par des avocats étrangers inscrits à un barreau français et établis en France

120

Des avocats étrangers peuvent être inscrits à un barreau français et exercer en France, dans les conditions fixées par l'article 11 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 modifiée.

Les prestations de ces avocats sont soumises à la taxe selon les règles de droit commun.

2° Prestations effectuées par les avocats inscrits à des barreaux étrangers et établis hors de France

130

Sont autorisés à réaliser en France des prestations lorsqu'ils n'y sont pas établis :

- d'une part, les avocats ressortissants de l'un des États membres de l'Union européenne (UE), d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) ou de la Confédération suisse, et établis à titre permanent dans l'un de ces États membres ou parties autre que la France ou en Confédération Suisse, qui peuvent accomplir en France à titre permanent ou occasionnel, sous leur titre professionnel d'origine, leur activité professionnelle en France en application des dispositions du [titre V du décret n° 91-1197 du 27 novembre 1991 modifié organisant la profession d'avocat](#) ;
- d'autre part, les avocats établis dans un État n'appartenant pas à l'UE qui exercent en France également à titre occasionnel des activités d'assistance ou de représentation des parties devant les juridictions françaises, en vertu de conventions bilatérales passées entre la France et leur pays, et comportant des clauses de réciprocité.

Les prestations de ces professionnels sont soumises à la taxe selon les règles de droit commun.

c. Services rendus par les groupements d'avocats à leurs membres

140

Les services rendus à leurs adhérents par les groupements constitués par des personnes physiques ou morales exerçant une activité imposable à la TVA sont taxables. Les services rendus par les SCM d'avocats à leurs membres sont donc imposables à la TVA dans les conditions de droit commun.

Cependant, les répartitions de frais effectuées par les groupements de fait constitués entre avocats dont le seul objet est de répartir des dépenses communes entre leurs membres (cabinets de groupe) ne sont pas soumises à la TVA.

B. Autres activités des avocats

1. Activités imposables

150

Les activités de gestion et d'administration de biens, d'entremise et de négociation en matière de locations et de transactions immobilières ou sur fonds de commerce, de recouvrement de créances, de mise à disposition de locaux et de clientèle, sont imposables à la TVA.

2. Activités hors du champ d'application ou exonérées de la TVA

160

Les rémunérations perçues au titre de cours ou leçons dispensés dans des établissements d'enseignement sont hors du champ d'application de la TVA dans la mesure où l'enseignant est à l'égard de l'établissement dans une situation de subordination caractéristique du contrat de travail (CE, décision du 1^{er} juillet 1983, n° 49937 et CE, décision du 5 novembre 1984, n° 55324).

170

Par ailleurs, les avocats peuvent bénéficier, le cas échéant, de l'exonération prévue au b du 4° du 4 de l'article 261 du CGI pour les cours ou leçons qu'ils dispensent et pour lesquels ils sont rémunérés directement par leurs élèves (III § 360 et suivants du BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50).

En outre, il est admis que les rémunérations perçues par les avocats qui dispensent des cours dans les centres de formation professionnelle d'avocats ne soient pas soumises à la TVA.

II. Commissaires de justice

175

Aux termes de l'article 1^{er} de l'ordonnance n° 2016-728 du 2 juin 2016 relative au statut de commissaire de justice, les commissaires de justice peuvent :

- effectuer des actes dont ils ont le monopole (ordonnance n° 2016-728 du 2 juin 2016, art. 1^{er}, I) ;
- être autorisés à exercer certaines activités ou fonctions (ordonnance n° 2016-728 du 2 juin 2016, art. 1^{er}, II) ;
- organiser et réaliser des ventes, inventaires et prisées correspondants relevant de l'activité d'opérateur de ventes volontaires mentionnée à l'article L. 321-4 du code de commerce (ordonnance n° 2016-728 du 2 juin 2016, art. 1^{er}, IV).

Remarque : La conduite d'une vente aux enchères est une opération imposable lorsqu'elle est le fait d'un commissaire de justice, mais aussi lorsqu'elle est le fait d'un officier public ou ministériel (notaire par exemple) autorisé à procéder à des ventes aux enchères publiques. Le régime de TVA est identique dans ces deux cas.

Les prestations effectuées par les commissaires de justice dans le cadre de leur activité spécifique sont passibles de la TVA.

Les commissaires de justice sont également redevables de la TVA lorsqu'ils effectuent des opérations qui dépassent le cadre de leur activité spécifique (activité d'administrateur d'immeubles, d'intermédiaire en transactions immobilières, etc.).

Un huissier (ancienne dénomination du commissaire de justice) qui est autorisé à exercer l'activité d'administrateur de biens et qui, à cette occasion, procède habituellement à l'encaissement des loyers est imposable à la TVA au titre de cette activité. Le Conseil d'État a, en effet, considéré que bien que s'inscrivant dans le mandat donné à un huissier d'administrer un immeuble, le recouvrement des loyers était un élément de l'activité commerciale d'administrateur d'immeuble (CE, décision du 15 octobre 1965, n° 59203 et 59220).

III. Notaires

180

Les prestations réalisées par les notaires dans le cadre de leur activité spécifique telle qu'elle est définie par la réglementation applicable à leur profession sont imposables à la TVA.

Sont également soumises à la TVA les activités qui ne relèvent pas de la charge notariale ou qui n'en constituent pas le prolongement direct.

Il en est ainsi à titre d'exemple de :

- la gestion de biens et l'entremise dans le domaine des locations et des transactions sur les immeubles ou sur les fonds de commerce ;

- la gestion ou la négociation en dehors de la liquidation d'une indivision successorale ou post-communautaire et notamment, dans le cadre d'un simple mandat exprès ou tacite donné pour rechercher un contractant, même si les opérations en question aboutissent, en définitive, à la signature d'un acte notarié. Tel est le cas, en particulier, pour la négociation d'un bien appartenant, par suite d'une succession, pour l'usufruit à un des vendeurs et pour la nue-propriété à un autre vendeur, étant donné que les deux vendeurs cohéritiers ne sont pas titulaires de droits de succession indivis ;
- l'encaissement de loyers ou fermages, effectué en l'absence d'une élection de domicile contenue dans un bail notarié.

185

Les notaires, comme les avocats (I-A-2-b § 50 et 60), peuvent exercer leur activité à titre individuel, dans le cadre d'une SCP ou d'une SEL qui a la forme d'une société de capitaux (société d'exercice libéral à responsabilité limitée, société d'exercice libéral par actions simplifiée, etc.).

Les associés d'une SEL sont réputés agir au nom et pour le compte de la société. C'est en effet cette dernière qui encaisse les paiements effectués par les clients et qui procède aux rétrocessions à ses associés en fonction de critères professionnels.

Dans un tel cas, la société est donc seule redevable de la taxe due au titre des honoraires encaissés auprès de la clientèle.

IV. Greffiers auprès des tribunaux de commerce

190

Les prestations effectuées par ces officiers ministériels sont imposables à la TVA.

Les greffiers des tribunaux de commerce exercent une profession non commerciale qui relève, pour l'imposition des bénéfices, des dispositions de l'article 92 du CGI. Ils exercent, en cette qualité, de manière indépendante, une activité économique au sens et pour l'application des dispositions de l'article 256 A du CGI et les prestations qu'ils fournissent à titre onéreux dans l'exercice de leur profession sont soumises à la TVA en application de l'article 256 du même code (CE, décision du 1^{er} avril 2019, n° 419393, ECLI:FR:CECHS:2019:419393.20190401).

Toutefois, il est admis que certaines prestations réalisées par les intéressés (visa du journal de mer, authentification du rapport de mer) puissent bénéficier de l'exonération accordée par le 7° du II de l'article 262 du CGI (II-D-1-a § 500 du BOI-TVA-CHAMP-30-30-30-10).

(200)

V. Commissaires aux comptes

210

Les prestations effectuées par les commissaires aux comptes dans le cadre de leur activité spécifique telle qu'elle est définie par leur réglementation professionnelle ainsi que les autres prestations de services qu'ils réalisent, sont imposables dans les conditions de droit commun.

VI. Administrateurs judiciaires et mandataires judiciaires

220

Les opérations effectuées dans le cadre de leurs missions par les administrateurs judiciaires ou les mandataires judiciaires sont imposables dans les conditions de droit commun.

VII. Actes d'arbitrages effectués par les personnes exerçant des professions juridiques ou judiciaires

230

La mission d'arbitre peut être confiée à toute personne physique ayant le plein exercice de ses droits civils. Aucune autre condition n'est exigée pour l'exercice de cette mission ([code de procédure civile, art. 1451](#)).

Les actes d'arbitrages sont imposables à la TVA.

Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IF-CFE-10-10-10-27/12/2023

Date de publication : 27/12/2023

IF - Cotisation foncière des entreprises - Champ d'application - Personnes passibles de la CFE - Personnes physiques ou morales

Positionnement du document dans le plan :

IF - Impôts fonciers

Cotisation foncière des entreprises

Titre 1 : Champ d'application

Chapitre 1 : Personnes passibles de la cotisation foncière

Section 1 : Personnes physiques ou morales

Actualité liée : 27/12/2023 : RSA - BNC - BIC - TVA - IF - Régime fiscal applicable aux associés de sociétés d'exercice libéral - Rescrit

1

L'article 1447 du code général des impôts (CGI) prévoit que la cotisation foncière des entreprises (CFE) est due notamment par les personnes physiques ou morales qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée et qui ne bénéficient d'aucune exonération (BOI-IF-CFE-10-30).

10

La CFE est due par toute personne physique ou morale exerçant une activité passible de la CFE, quels que soient :

- son statut juridique (entrepreneur individuel, société, association, fondation, personne morale de droit public, etc.) ;
- la nature de son activité (industrielle, commerciale, non commerciale, etc.) ;
- sa situation au regard de la taxe sur la valeur ajoutée et de l'impôt sur les bénéfices (il convient toutefois de se reporter au BOI-IF-CFE-10-20-10 en ce qui concerne les règles de territorialité de la CFE au regard de l'impôt sur les bénéfices).

20

La nationalité et la situation au regard des règles du droit privé sont sans conséquence sur l'imposition à la CFE.

30

La CFE est exigible même si celui qui exerce l'activité imposable n'a pas juridiquement la capacité pour agir, ou ne dispose pas des diplômes exigés, ou encore est frappé d'une interdiction d'exercer.

40

Les collectivités, groupements et organismes divers sont personnellement passibles de la CFE lorsqu'ils sont dotés de la personnalité morale. Cette règle vaut aussi bien pour les personnes morales de droit privé (sociétés, associations, etc.) que pour celles de droit public (État, collectivités locales, établissements publics, certaines régies municipales).

Remarque 1 : Conformément à l'article L. 2221-4 du code général des collectivités territoriales, les régies exploitant des services d'intérêt public à caractère industriel ou commercial ne sont dotées de la personnalité morale que lorsque le conseil municipal ou le comité du syndicat en décide ainsi.

Remarque 2 : Il convient de se reporter au BOI-IF-CFE-10-20-20-20 en ce qui concerne les règles applicables à la CFE des organismes mentionnés au premier alinéa du 1 bis de l'article 206 du CGI.

50

Les sociétés civiles de moyens, les sociétés civiles professionnelles et les groupements réunissant des membres de professions libérales dotés ou non de la personnalité morale, sont imposées à la CFE en leur nom propre.

S'agissant de l'imposition à la CFE des sociétés d'exercice libéral, il convient de se reporter au BOI-RES-BNC-000136.