



**COLLECTION LE PLUS**

**2019**

---

## Table des matières

▶ Les modes d'exercice en libéral .....	p.10
▶ L'évolution de l'exercice libéral .....	p.10
▶ Introduction .....	p.10
▶ L'utilisation de la forme indépendante .....	p.10
▶ Un recours à l'association sans partage d'honoraires .....	p.11
▶ L'avenir de la pratique interprofessionnelle .....	p.11
▶ L'exercice individuel .....	p.13
▶ Les différents statuts .....	p.13
▶ L'entreprise individuelle à responsabilité limitée .....	p.13
▶ Aspects juridiques .....	p.14
▶ Aspects fiscaux .....	p.22
▶ Aspects comptables .....	p.23
▶ L'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée .....	p.24
▶ Aspects juridiques .....	p.24
▶ Aspects fiscaux .....	p.26
▶ Comparatif EIRL / EURL .....	p.28
▶ Exercer en libéral en mettant en commun les moyens .....	p.30
▶ Le collaborateur libéral .....	p.30
▶ Le praticien titulaire .....	p.30
▶ Le collaborateur libéral .....	p.30
▶ La Société Civile de Moyens (SCM) .....	p.31
▶ Aspects juridiques .....	p.31
▶ Aspects fiscaux .....	p.32
▶ Fonctionnement comptable .....	p.34
▶ Conclusion .....	p.34
▶ La convention de partage de frais .....	p.34
▶ Le Groupement d'intérêt économique (GIE) .....	p.35
▶ Tableaux comparatifs .....	p.36
▶ La mise en commun des moyens et des honoraires .....	p.38
▶ La société en participation .....	p.38
▶ Cas particulier des agents généraux d'assurance .....	p.39
▶ La société civile créée de fait .....	p.40
▶ La Société Civile Professionnelle .....	p.41
▶ Le fonctionnement général .....	p.41
▶ Le fonctionnement fiscal .....	p.44
▶ Le fonctionnement comptable .....	p.45
▶ Bilan de la forme .....	p.46
▶ Tableaux comparatifs .....	p.47
▶ Cession, cessation et transmission de l'activité libérale .....	p.50
▶ Introduction .....	p.50
▶ Cession de la clientèle et des éléments nécessaires à l'exploitation .....	p.50
▶ Cessation de l'activité .....	p.52
▶ Cession des parts de l'entreprise .....	p.55
▶ La comptabilité du professionnel libéral .....	p.57

▶ Conseils utiles .....	p.57
▶ Conseils d'ordre général .....	p.57
▶ Fichiers des écritures comptables .....	p.58
▶ Examen périodique de sincérité .....	p.58
▶ Obligations comptables .....	p.60
▶ Introduction .....	p.60
▶ Particularités relatives aux recettes .....	p.60
▶ Données communes .....	p.60
▶ Point d'attention pour les médecins conventionnés du secteur 1 .....	p.61
▶ Sociétés et groupements .....	p.61
▶ Nomenclature comptable .....	p.61

▶ Tenue du livre-journal des recettes et des dépenses .....	p.64
▶ Aspects généraux .....	p.64
▶ comptabilité manuelle .....	p.64
▶ Comptabilité informatisée .....	p.65
▶ Pièces justificatives de la comptabilité .....	p.67
▶ Pièce de base .....	p.67
▶ Pièce récapitulative .....	p.67
▶ Conservation des documents comptables .....	p.67
▶ Enregistrement des recettes .....	p.68
▶ Nature des recettes .....	p.68
▶ Date d'enregistrement des recettes .....	p.69
▶ Enregistrement des dépenses .....	p.70
▶ Principes .....	p.70
▶ Date d'enregistrement des dépenses .....	p.72
▶ Comptabilisation des dépenses mixtes .....	p.73
▶ Dépenses forfaitaires .....	p.74
▶ Ecritures particulières .....	p.75
▶ Virements internes .....	p.75
▶ Opérations d'emprunt .....	p.76
▶ Apports et prélèvements personnels .....	p.77
▶ Impayés .....	p.77
▶ Remboursements de "trop versé" .....	p.78
▶ Règlement d'une dépense professionnelle avec un compte privé .....	p.78
▶ Ventilations multiples - exemple : la comptabilisation de la CSG .....	p.79
▶ Redevances de cliniques .....	p.80
▶ Régularisation des erreurs .....	p.81
▶ Erreur sur le montant à enregistrer .....	p.81
▶ Erreur de ventilation .....	p.82
▶ Incidences dans la TVA .....	p.82
▶ Redevables de la TVA .....	p.82
▶ Professionnels exonérés de TVA .....	p.84
▶ Pluralité d'activités .....	p.84
▶ Exemple de tenue du livre journal .....	p.85
▶ Livre de recettes journalières d'un mois .....	p.85
▶ Livre de recettes mensuelles .....	p.85
▶ Livre de dépenses mensuelles .....	p.86
▶ Contrôle des enregistrements .....	p.87
▶ Contrôle de ventilation .....	p.87
▶ Contrôle des soldes des comptes de trésorerie .....	p.88
▶ Rapprochement bancaire .....	p.88
▶ Récapitulation annuelle des écritures .....	p.91

▶ Tenue du registre des immobilisations et des amortissements .....	p.94
▶ Introduction .....	p.94
▶ L'actif du professionnel .....	p.94
▶ Notions générales .....	p.94
▶ Conséquences du choix d'affectation .....	p.95
▶ Cas particulier du véhicule .....	p.95
▶ Votre choix n'est pas irrévocable .....	p.96
▶ Notion d'amortissement .....	p.96
▶ Travaux d'entretien ou de réparation .....	p.96
▶ Matériel et mobilier de faible valeur (BOI 5 G-3-88 du 21 mars 1988) ...	p.97
▶ Base de l'amortissement .....	p.97
▶ Principe .....	p.97
▶ Précisions .....	p.98
▶ Règles d'amortissement des composants (BOI 4 A-13-05) .....	p.99
▶ Modes d'amortissement .....	p.103
▶ Taux d'amortissement .....	p.105
▶ Taux linéaire .....	p.105
▶ Taux dégressif .....	p.107
▶ Règles particulières .....	p.107
▶ Amortissement des voitures particulières .....	p.107
▶ Logiciels .....	p.109
▶ Exemple de tenue du registre des immobilisations .....	p.109

▶ Le véhicule du professionnel libéral .....	p.111
▶ Enjeux économiques et financiers .....	p.111
▶ Enjeux économiques et financiers .....	p.111
▶ Choisir son véhicule .....	p.112
▶ Enjeux économiques et financiers du véhicule professionnel .....	p.112
▶ Les différents types de véhicules professionnels .....	p.112
▶ Financer son véhicule (les différents modes d'acquisition) .....	p.113
▶ Déterminer le caractère professionnel du véhicule .....	p.115
▶ L'affection patrimoniale du véhicule professionnel .....	p.115
▶ La détermination du coefficient d'utilisation professionnel .....	p.116
▶ Amortissement du véhicule professionnel .....	p.118
▶ Définition de l'amortissement .....	p.118
▶ Conditions de l'amortissement d'un bien .....	p.118
▶ Base d'amortissement .....	p.118
▶ Mode linéaire .....	p.119
▶ Plafonnement de l'amortissement .....	p.120
▶ Usage mixte .....	p.121
▶ Réintégration .....	p.122
▶ La cession du véhicule professionnel .....	p.123
▶ Les règles fiscales de la cession du véhicule professionnel .....	p.123
▶ Règles générales de déduction des frais .....	p.125
▶ Principes généraux .....	p.125
▶ Les conditions de déduction des frais .....	p.125
▶ Les trajets domicile-travail .....	p.126
▶ Déduire les frais réels .....	p.128
▶ Principe .....	p.128
▶ Les frais déductibles .....	p.128
▶ Les frais non-déductibles .....	p.128
▶ Déduire des frais forfaitaires : le régime optionnel .....	p.129
▶ Introduction .....	p.129
▶ Le barème kilométrique BNC .....	p.129
▶ Le barème carburant BIC .....	p.132
▶ Exercice de l'option .....	p.133
▶ Connaître les cas particuliers .....	p.136
▶ Les véhicules pris en crédit-bail .....	p.136
▶ Les frais déductibles .....	p.136
▶ La forfaitisation des frais .....	p.137
▶ La fin de contrat .....	p.138
▶ Les véhicules utilisés dans le cadre d'un groupement .....	p.138
▶ Exercice de l'activité dans le cadre d'une société de personne .....	p.138
▶ La taxe sur les véhicules de société .....	p.140
▶ Bonus & Malus relatifs aux véhicules de tourisme .....	p.145
▶ Taxes sur l'acquisition des véhicules de tourisme les plus polluants ..	p.145
▶ Malus annuel en cas d'utilisation d'un véhicule de tourisme polluant .....	p.147
▶ Bonus accordé pour l'acquisition d'un véhicule peu polluant .....	p.148
▶ La TVA sur l'essence .....	p.151
▶ Le local professionnel .....	p.153

▶ La location du local via un bail professionnel .....	p.153
▶ Introduction .....	p.153
▶ Champ d'application du statut des baux à usage professionnel .....	p.154
▶ L'usage professionnel du local .....	p.154
▶ Usage professionnel exclusif .....	p.156
▶ Existence d'un véritable bail .....	p.156
▶ Vérifications préalables .....	p.157
▶ Parties .....	p.157
▶ L'immeuble .....	p.158
▶ Licéité du bail .....	p.160
▶ Préparation du bail .....	p.160
▶ Renseignements à fournir .....	p.160
▶ Les pièces utiles .....	p.161
▶ La rédaction du bail .....	p.162
▶ La nécessité d'un acte écrit .....	p.162
▶ La chose louée .....	p.163
▶ La durée du bail .....	p.163
▶ Le loyer et les charges .....	p.164
▶ Les charges .....	p.166
▶ Les droits et obligations des parties .....	p.166
▶ Clause résolutoire de plein droit .....	p.167
▶ Le terme du bail .....	p.168
▶ Les cas particuliers .....	p.170
▶ Les baux mixtes .....	p.170
▶ Le changement d'usage des locaux d'habitation .....	p.171
▶ Les points clés .....	p.172
▶ L'acquisition du local professionnel .....	p.173
▶ Introduction .....	p.173
▶ La préparation de l'acquisition .....	p.173
▶ Informations préalables .....	p.173
▶ Inventaire des solutions envisageables .....	p.174
▶ La mise en œuvre de l'acquisition .....	p.175
▶ L'acquisition des murs en direct .....	p.175
▶ L'acquisition des murs par une société .....	p.177
▶ Le démembrement de propriété .....	p.179
▶ La location à soi-même du local professionnel .....	p.181
▶ Les choix financiers .....	p.183
▶ Introduction .....	p.183
▶ L'évaluation de ses possibilités de remboursement .....	p.183
▶ Les durées et modalités de remboursement .....	p.183
▶ Taux fixe ou taux variable ? .....	p.183
▶ Les emprunts à échéance progressive .....	p.184
▶ Les emprunts dégressifs .....	p.184
▶ Les crédits in fine .....	p.184
▶ Les emprunts à échéances constantes .....	p.184
▶ L'assurance crédit .....	p.185
▶ Biens professionnels ou non .....	p.186
▶ Introduction .....	p.186
▶ Le local en tant que bien professionnel .....	p.186
▶ Le local en tant que bien privé .....	p.186
▶ Cas particulier de la déduction d'un loyer à soi-même .....	p.187

▶ L'attrait de la société civile immobilière .....	p.188
▶ Les aspects familiaux .....	p.188
▶ La SCI et le couple .....	p.188
▶ La SCI et la transmission familiale .....	p.188
▶ Les aspects pratiques .....	p.188
▶ SCI et profession .....	p.188
▶ La possibilité d'opter pour l'impôt sur les sociétés .....	p.189
▶ Qui doit emprunter .....	p.189
▶ La cessation de l'activité du professionnel libéral .....	p.190
▶ Les situations de cessation d'activité .....	p.190
▶ Introduction .....	p.190
▶ Définition de la cessation d'activité .....	p.190
▶ Les formalités administratives à respecter .....	p.191
▶ La déclaration de radiation .....	p.191
▶ Les déclarations auprès de l'autorité fiscale .....	p.192
▶ Les déclarations auprès des organismes sociaux .....	p.192
▶ Les conséquences fiscales .....	p.194
▶ Introduction .....	p.194
▶ Les conséquences en matière d'impôt sur le revenu .....	p.194
▶ Les modalités de détermination des bénéficiaires imposables .....	p.194
▶ Les dérogations en cas de restructurations d'activités libérales .....	p.196
▶ Les régimes de faveur en matière de plus-values .....	p.199
▶ Les exonérations totales ou partielles .....	p.199
▶ Les sursis et reports d'imposition .....	p.209
▶ Les conséquences en matière d'autres impositions .....	p.211
▶ La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) .....	p.211
▶ La contribution économique territoriale (CET) .....	p.212
▶ La taxe sur les salaires .....	p.212
▶ L'impôt sur la fortune immobilière (IFI) .....	p.213
▶ Le retrait d'un associé d'une société soumise à l'impôt sur le revenu en cours d'exercice .....	p.213
▶ Les conséquences sociales .....	p.215
▶ Introduction .....	p.215
▶ Obligations déclaratives et radiation .....	p.215
▶ Déclarations .....	p.215
▶ Date de radiation .....	p.216
▶ Obligations liées à l'emploi de salariés .....	p.218
▶ Licenciement économique des salariés .....	p.218
▶ Information des salariés en cas de vente de l'entreprise .....	p.218
▶ Conséquences sur les cotisations, les prestations et les aides sociales .....	p.219
▶ Cotisations sociales .....	p.219
▶ Prestations sociales .....	p.220
▶ Aides au départ .....	p.220
▶ Quelques pistes de réflexions .....	p.222
▶ Sur le plan fiscal .....	p.222
▶ La gestion des déficits d'une activité BNC professionnelle .....	p.222
▶ Gestion des moins-values .....	p.222
▶ Cas du local professionnel inscrit à l'actif .....	p.223
▶ Sur le plan social .....	p.224
▶ Conclusion .....	p.224





# L'évolution de l'exercice libéral

Date de publication : 1 févr. 2019

## I. - Introduction

**1** - Près de 200 métiers en France sont exercés sous le régime des professions libérales.

Face au choix d'une structure juridique pour l'exercice d'une profession libérale, les possibilités sont nombreuses.

**2** - Si l'**activité indépendante** reste le mode d'exercice le plus répandu (V. 4 et s.), de nombreux professionnels libéraux s'associent néanmoins **sans partage d'honoraires** afin de limiter leurs frais (V. 8 et s. ) et, du fait des **avancées législatives récentes en matière d'interprofessionnalité** (V. 9 et s.), des mises en commun encore plus poussées finiront par voir le jour.

**3** - D'après la Direction générale des entreprises, la répartition des entreprises libérales en fonction de leur statut juridique est la suivante :

**Au 31 décembre 2015**

En %	Entreprise individuelle	SARL	SAS	Société civile professionnelle	Autres formes juridiques
<b>Droit</b>	77,9	8,7	0,9	10,1	2,3
<b>Santé</b>	90,5	6,4	0,4	1,1	1,5
<b>Technique</b>	42,9	39,4	15,3	0,1	2,3
<b>Ensemble</b>	<b>70,3</b>	<b>20,0</b>	<b>6,5</b>	<b>1,4</b>	<b>1,9</b>

Source : DGE - Études économiques "Les chiffres clés des professions libérales" (Édition 2017).

## A. - L'utilisation de la forme indépendante

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

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

**5 - Sociétés civiles** - Pour répondre à ces attentes, la loi du 29 novembre 1966 a permis dans un premier temps la création de sociétés civiles ayant pour objet l'exercice d'une profession libérale réglementée (les **sociétés civiles professionnelles « SCP »**).

La loi de 1966 a également autorisé les professionnels libéraux indépendants à constituer des **sociétés civiles de moyens** ("SCM") dont l'objet n'est pas l'exercice de la profession mais seulement la prestation de services ou la fourniture de moyens matériels à ses membres.

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

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

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

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

Le développement de ces sociétés est freiné par divers obstacles, dont un d'ordre fiscal. En effet, les **intérêts des emprunts** contractés pour l'acquisition de parts sociales ou d'actions de sociétés d'exercice libéral demeurent non déductibles dans le cas de SCP, seule une faible réduction d'impôt existe depuis 2003 (CGI, art. 199 terdecies-0 B).

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

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

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

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

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

## **C. - L'avenir de la pratique interprofessionnelle**

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

La loi précisait cependant que ces sociétés d'exercice en commun ne pourraient accomplir les actes d'une profession déterminée "que par l'intermédiaire d'un de leurs membres ayant qualité

pour exercer cette profession". Suite à ce texte, aucun décret n'avait été publié, notamment du fait des difficultés pratiques liées à la diversité des obligations déontologiques en présence.

**10** - Une avancée dans l'exercice interprofessionnel a été faite avec la loi du 10 août 2011 qui a mis en place, à destination des professionnels de santé libéraux exerçant en maisons de santé pluridisciplinaire ou en pôle de santé, la **société interprofessionnelle de soins ambulatoires (SISA)**.

Au plan juridique, il est prévu que la société doit compter au moins deux médecins et un auxiliaire médical parmi ses associés. Les pharmaciens peuvent également être associés d'une SISA.

Les objectifs de la SISA sont les suivants :

- regrouper des professionnels de santé relevant de professions différentes ;
- facturer certains actes à l'assurance maladie ;
- percevoir des financements publics et les redistribuer entre les membres ; 0

Au plan fiscal, la SISA est une société civile assujettie à l'impôt sur le revenu. Les bénéfices distribués aux associés par la SISA sont soumis au même régime fiscal que les honoraires d'activité (BNC pour les libéraux, BIC pour un pharmacien).

**11** - La loi du 6 août 2015 ("Loi Macron") et une ordonnance du 31 mai 2016 ont instauré la possibilité de créer des **sociétés pluri-professionnelles d'exercice (SPE)** ayant pour objet "l'exercice en commun de plusieurs professions d'avocat, d'avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation, de commissaire-priseur judiciaire, d'huissier de justice, de notaire, d'administrateur judiciaire, de mandataire judiciaire, de conseil en propriété intellectuelle et d'expert-comptable".

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

La SPE peut revêtir n'importe quelle forme sociale (sauf celles qui confèrent la qualité de commerçant aux associés).

La création de ce nouveau type de structures permet donc à des professionnels du chiffre et du droit d'unir leurs savoirs et leurs compétences au sein de structures uniques, en vue de leur collaboration dans le respect d'un partenariat, afin d'optimiser les réponses à apporter aux besoins d'un client, ce qui avait été laissé en suspens depuis la loi de 1966 sur les sociétés civiles professionnelles.

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

# L'exercice individuel

Date de publication : 1 févr. 2019

## I. - Les différents statuts

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

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

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

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

## II. - L'entreprise individuelle à responsabilité limitée

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

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

3 - L'EIRL fonctionne **comme une entreprise individuelle de droit commun** à l'exception du fait que seuls certains biens **sont spécialement affectés à l'exploitation**, ce qui permet de sécuriser les différents patrimoines, personnel et professionnel, seul ce dernier étant engagé dans les risques de l'activité libérale.

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

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

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

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

- les déclarations mensuelles, trimestrielles ou annuelles des affaires soumises à la **TVA** et au paiement de cette taxe ;
- la déclaration **sociale** nominative, souscrite le 5 ou 15 du mois suivant le paiement des salaires ;
- la déclaration annuelle des **résultats** (déclaration n° 2035 et ses annexes).

### Remarque

Ces déclarations doivent toutes être souscrites par voie électronique sous peine de pénalités.

## A. - Aspects juridiques

**5 - La déclaration d'affectation** - L'entrepreneur doit affecter à son activité professionnelle l'ensemble des biens nécessaires à cette activité en **déposant** une **déclaration d'affectation** auprès du Centre de formalités des entreprises (CFE) compétent en fonction de la nature de l'activité exercée.

### Remarque

Les biens affectés sont obligatoirement les **biens nécessaires** à l'exercice de l'activité professionnelle (ex : matériel spécifique).

Pour les **autres biens**, ils seront affectés au patrimoine professionnel au choix du professionnel (ex : véhicule utilisé pour des déplacements professionnels et à titre privé).

S'il s'agit d'un **bien commun ou indivis**, l'accord du conjoint ou du coindivisaire est obligatoire (un exemplaire de l'accord exprès et de l'information préalable de l'autre partie doit être déposé avec la déclaration d'affectation du patrimoine).

Si un bien a une valeur supérieure à 30 000 €, il sera nécessaire de le faire évaluer par un commissaire aux comptes, un expert-comptable, une association de gestion agréée, ou un notaire (s'il s'agit d'un bien immobilier).

Si elle porte sur un bien immobilier, l'affectation au patrimoine professionnel devra faire l'objet d'un acte notarié et d'une publicité foncière.

**6 - La déclaration** doit être effectuée au moyen des **formulaires** suivants :

- pour une personne physique exerçant une activité non salariée indépendante : P EIRL Impôt,
- pour une profession libérale ou un agent commercial : P EIRL PL et AC,
- pour un micro-entrepreneur exerçant une activité libérale : P EIRL micro-entrepreneur.

Elle est accompagnée d'un document faisant la liste précise des biens et leur valeur (V. §).

La déclaration d'affectation fait l'objet d'un dépôt auprès d'un **registre spécial des EIRL**.

### Conseil pratique

Le coût de la formalité de dépôt de la déclaration d'affectation dépend du moment où le professionnel la réalise :

- si la déclaration est déposée au moment de l'immatriculation de l'entreprise : son coût est nul ;
- si la déclaration est fait postérieurement à l'immatriculation, en cours de vie de l'entreprise individuelle : 50,68 €.

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

L'entrepreneur individuel à responsabilité limitée n'est pas tenu de déposer chaque année une déclaration actualisée de la composition et de la valeur du patrimoine affecté. La traduction de la variation dans la composition du patrimoine **résulte de la comptabilité**. Toutefois si le patrimoine affecté est modifié après la création de l'EIRL, par l'ajout ou le retrait d'un bien, une **déclaration modificative** est obligatoire uniquement si sa valeur dépasse 30 000 €.

## 8 - Modèles -

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

**I. Renseignements généraux**

Nom : .....  
 Nom d'usage .....  
 Prénom : .....  
 Né(e) le : ..... à .....  
 Domicile : .....

Objet de l'activité professionnelle de l'EIRL : .....  
 Adresse où est exercée l'activité professionnelle de l'EIRL : .....  
 Dénomination de l'EIRL : .....

Date de clôture des comptes : .....

N°SIREN, (s'il a déjà été attribué) : .....  
 → Le cas échéant, registre de publicité légale où est déjà immatriculé le déposant (indiquer le lieu) : .....

Registre du commerce et des sociétés (RCS) de .....  
 Répertoire des métiers (RM) de .....  
 Registre spécial des agents commerciaux (RSAC) de .....

Situation matrimoniale :  
 - Marié(e) (préciser le régime matrimonial) .....  
 - Pacsé(e)  
 - En concubinage  
 - Autre

Création d'EIRL  
 Passage d'entrepreneur individuel en EIRL

Lieu de dépôt de la déclaration <sup>1</sup> :

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

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

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



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

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

Exemples :

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

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

### A) Eléments d'actif

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

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

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

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



**B) Eléments de passif**

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

Fait le , .....

A .....

**Signature de la personne**

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

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

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

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

*A remplir uniquement si l'EIRL opte pour l'opposabilité de la déclaration d'affectation aux créanciers dont les droits sont nés antérieurement au dépôt de la déclaration d'affectation. Si l'EIRL exerce cette option, les créanciers antérieurs doivent recevoir une information individuelle par lettre recommandée avec accusé de réception, contenant certaines informations, parmi lesquelles une copie de la déclaration d'affectation (cf. articles R. 526-8 et D. 526-9 du code de commerce).*

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

➤ **Emprunt N° 1**

Identité du créancier : .....

Encours restant dû : .....

Terme prévu pour le remboursement : .....

➤ **Emprunt N° 2**

Identité du créancier : .....

Encours restant dû : .....

Terme prévu pour le remboursement : .....

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

➤ **Dettes fournisseurs :**

Identité du créancier : .....

Montant dû : .....

Date d'échéance : .....

➤ **Dettes sociales :**

Identité du créancier : .....

Nature de la dette : .....

Montant total dû : .....

Date d'échéance : .....

➤ **Dettes fiscales :**

Identité du créancier : .....

Nature de la dette : .....

Montant total dû : .....

Date d'échéance : .....

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

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

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

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

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

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

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

Fait à .....

Le .....

**Signature du conjoint**

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

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

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

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

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

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

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

Fait à .....

Le .....

**Signature du coindivisaire**

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

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

Pour éviter les fraudes, le principe d'affectation ne joue pas à l'égard du Trésor public lorsque l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée a, par des **manœuvres frauduleuses** ou à la suite de **l'inobservation grave et répétée de ses obligations fiscales**, rendu impossible le recouvrement des impositions et pénalités dont il est redevable au titre de cette activité. Le recouvrement de ces sommes peut être recherché sur le patrimoine **non affecté** à cette activité dès lors que le tribunal compétent a constaté la réalité de ces agissements.

En outre la séparation des patrimoines privé et professionnel peut être remise en cause notamment si la déclaration d'affectation n'a pas été correctement remplie ou si le professionnel ne tient pas une comptabilité autonome.

## B. - Aspects fiscaux

**10 - Le régime fiscal : impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés sur option** - L'EIRL est soumise au **même régime fiscal que l'EURL**, c'est-à-dire une imposition des bénéficiaires professionnels à l'impôt sur le revenu.

Elle peut néanmoins opter pour l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 1655 sexies).

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

**11 - Détermination du bénéfice et régime d'imposition** - Les résultats de l'EIRL sont en principe imposés **au nom de l'entrepreneur individuel** qui l'a constituée, dans la catégorie des bénéficiaires correspondant à la nature de l'activité exercée :

- bénéficiaires non commerciaux (**BNC**) pour les activités libérales et non commerciales,
- bénéficiaires industriels et commerciaux (**BIC**) pour les activités commerciales et artisanales,
- ou bénéficiaires agricoles (**BA**) pour les activités agricoles.

Lorsqu'il n'a pas opté pour l'impôt sur les sociétés et relève donc de l'impôt sur le revenu, le professionnel est imposé sur **l'intégralité des bénéficiaires** réalisés, même si une partie d'entre eux est maintenue dans l'entreprise.

- ▶ En matière de BIC, le professionnel peut être imposé selon le régime dit "**micro-BIC**" dans le cas où les recettes ne dépasseraient pas en N-1 ou N-2 :
  - 170 000 € HT pour les activités de ventes de marchandises,
  - 70 000 € HT pour certaines prestations de fourniture de logement.

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

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

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

Une option pour le régime réel normal est possible.

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

- ▶ **En matière de BNC**, le professionnel libéral exerçant à titre individuel peut-être imposé selon les règles du régime dit "**micro-BNC**" dans le cas où ses recettes N-1 ou N-2 ne dépasseraient pas **70 000 € HT**. Au-delà, le professionnel libéral est soumis au régime de la **déclaration contrôlée**.

Le professionnel libéral peut aussi opter pour le régime de la déclaration contrôlée si ses recettes sont inférieures à 70 000 € HT. Cette option peut s'avérer intéressante lorsque le montant des charges professionnelles est supérieur à l'abattement de 34 % sur les recettes prévu par le régime micro-BNC, ou en présence de déficits professionnels importants (en début d'activité notamment).

- ▶ **En matière de BA**, le régime d'imposition du professionnel dépend du montant de la moyenne de ses recettes hors taxes au cours des trois dernières années (soit 2016, 2017 et 2018 pour une imposition en 2019) (CGI, art. 69) :
  - Moins de 82 800 € HT, imposition selon le régime micro-BA,
  - Entre 82 800 € HT et 352 000 € HT, imposition selon le régime réel simplifié,
  - Plus de 352 000 €, imposition selon le régime réel normal.



**12 - Imputation des déficits** - Si au titre d'un exercice, l'EIRL dégage un déficit, l'imposition à l'impôt sur le revenu permet d'imputer ce déficit sur les autres revenus du foyer fiscal.

L'imputation du déficit professionnel sur le revenu global suppose que l'activité génératrice du déficit soit exercée à titre professionnel. Dans le cas contraire, le déficit sera seulement reportable sur les revenus de l'activité non commerciale des années suivantes.

**13 - Adhésion à une association de gestion agréée** - Comme toute entreprise soumise à l'impôt sur le revenu, l'EIRL a la possibilité d'**adhérer à une association de gestion agréée** ou de recourir, sous certaines conditions, aux services d'un expert-comptable.

Une telle option permet d'éviter à l'EIRL, soumise au régime de la déclaration contrôlée, une **majoration forfaitaire de 25 % des revenus imposables**.

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

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

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

Par ailleurs, l'EIRL ayant opté pour l'impôt sur les sociétés peut rester membres d'un centre de gestion agréés de manière à continuer à bénéficier des services rendus par ces centres dans le domaine de la comptabilité et de la gestion.

## C. - Aspects comptables

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

Si elle relève des **BNC**, l'EIRL doit tenir :

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

### Remarque

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

Toutefois, les contribuables sont autorisés à opter pour la tenue d'une comptabilité selon les créances acquises et dépenses engagées (CGI, art. 93 A).

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

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

le livre-journal qui contient chronologiquement toutes les opérations comptables,

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

**16 -****Remarque**

Les entreprises relevant d'un régime **micro** ont des obligations comptables allégées. Ainsi, elles doivent simplement tenir :

- un **livre-journal de recettes** au jour le jour, par ordre chronologique en fonction de la date d'encaissement et présentant le détail des recettes professionnelles appuyées des factures justificatives (le mode de règlement doit également être indiqué),
- et uniquement pour les entreprises relevant du micro-BNC, un **registre des achats** récapitulant toutes les dépenses professionnelles effectuées par année

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

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

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

### III. - L'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée

#### A. - Aspects juridiques

##### 1° Création de l'EURL

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

**L'EURL est une SARL à associé unique.**

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

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

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

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

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



Tous les membres des professions libérales peuvent donc exercer dans ce cadre sauf les agents généraux d'assurance dont les statuts interdisent à ces derniers d'apporter leurs mandats à une société et quelques professions dont les statuts ordinaires l'interdisent et quelques cas particuliers. La possibilité donnée par la loi de 1966 aux SARL de ne compter qu'un seul associé peut s'appliquer aux SELARL.

## 2° Avantages juridiques

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

Cette séparation matérialisée par une comptabilité, et notamment l'émission d'un bilan, limitera une éventuelle responsabilité en cas de cessation des paiements. Seuls les biens professionnels étant soumis au risque de faillite.

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

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

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

L'entrepreneur est responsable sur trois plans :

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

**23 - Transmission de patrimoine** - Pour faciliter la transmission ultérieure de son entreprise, l'entrepreneur peut apporter son patrimoine professionnel à une société en contrepartie de quoi, il recevra des parts sociales dans cette société.

L'utilisation de l'EURL comme véhicule de transmission apparaît à ce jour comme une anticipation intéressante puisque la forme permet d'intégrer les futurs successeurs par le biais de **cessions des parts**.

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

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

### 3° Inconvénients juridiques

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

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

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

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

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

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

## B. - Aspects fiscaux

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

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

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

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

#### Important

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

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

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

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

Toutefois, plusieurs phénomènes limitent cet intérêt :

- la taxation à l'IS dès le premier euro du bénéfice de la société (toutefois soumis au taux réduit de 15 % jusqu'à 38 120 € de résultat),
- la difficulté d'appropriation privée des résultats taxés à l'IS (puisque'il faudra verser un dividende décidé par l'Assemblée générale), la non déduction des coûts d'acquisition des parts sociales.

**29 - IR ou IS ?** - Pour choisir entre l'IR et l'IS, trois points importants seront à valider :

- le poids des impositions fiscales
- le poids des charges sociales
- le revenu net qu'il vous reste une fois les diverses impositions acquittées.

Nous vous proposons la démarche suivante :

► **Établissez un résultat prévisionnel pour chacune des options :**

- résultat de l'EURL à l'IR pour obtenir le bénéfice imposable entre les mains de l'associé unique ;
- résultat de l'EURL à l'IS et calcul de l'IS à payer pour obtenir le montant du bénéfice imposable et distribuable.

► **Faites ensuite la liste de tous les autres revenus imposables du foyer fiscal (rémunération du conjoint notamment).**

► **Déterminez le montant de l'IR du foyer fiscal pour les deux hypothèses :**

- Ajouter aux autres revenus du foyer le bénéfice de l'EURL à l'IR, en intégrant les rémunérations et calculer l'IR
- Ajouter aux autres revenus du foyer les rémunérations éventuellement perçues en tant que gérant, et les dividendes dans le cas de l'EURL à l'IS.

Pour faire vos calculs d'impôt, vous pouvez utiliser le simulateur en ligne sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr).

► **Comparez le poids des impositions respectives :**

- EURL à l'IR : impôt sur le revenu
- EURL à l'IR : impôt sur les sociétés + impôt sur le revenu

► **Faites enfin le comparatif pour les charges sociales :**

- EURL à l'IR : Calculez les charges sociales sur la base du bénéfice de l'EURL (les prélèvements opérés par le professionnel ne sont pas déductibles) ;
- EURL à l'IS : Calculez les charges sociales sur les rémunérations encaissées, et éventuellement les dividendes.

► **Comparez ensuite le total formé par l'impôt et les charges sociales dans chacune des situations.**

**Conseil pratique**

Si vous créez votre entreprise, nous vous conseillons de faire ce calcul sur plusieurs années à partir d'un prévisionnel de résultat réaliste.

En effet, en fonction de votre niveau de bénéfice professionnel, une solution pourra s'avérer plus favorable sur la durée.

**IV. - Comparatif EIRL / EURL****30 -**

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

En cas de liquidation judiciaire	Mise en liquidation du seul patrimoine affecté	Possibilité d'étendre la procédure à l'associé ou au dirigeant en cas de fictivité de la société ou de confusion des patrimoines, si la responsabilité du gérant est recherchée pour une faute ayant contribué à la cessation des paiements de la société, ou si, en cas de liquidation judiciaire, le gérant est condamné à supporter personnellement tout ou partie des dettes sociales pour avoir commis une faute de gestion ayant contribué à l'insuffisance d'actif
Régime fiscal	IR (ou IS sur option) Comptabilité d'encaissement Adhésion à une AGA pour éviter la majoration de 25 % du résultat d'impôt sur le revenu	IR (ou IS sur option) Adhésion à une AGA pour éviter la majoration de 25 % du résultat d'impôt sur le revenu Si l'associé est une personne physique, la taxation du résultat se fait entre ses mains Si l'associé est une personne morale, cette dernière est taxée à l'impôt sur les sociétés Comptabilité d'encaissement
Obligations déclaratives	Déclaration n° 2035 (BNC) ou 2031 (BIC) pour déterminer le résultat de l'entreprise individuelle Déclaration n° 2042 C PRO au niveau de la personne physique (report du résultat)	Déclaration n° 2035 (BNC) ou 2031 (BIC) pour déterminer les résultats niveau de l'EURL Déclaration n° 2042 C PRO au niveau de l'associé (report du résultat)
Acquisition des parts	/	Les parts de l'EURL sont des biens professionnels, les frais d'acquisition sont déductibles du résultat
Cession des parts Transmission de l'activité		Soumise au formalisme juridique des SARL Entraîne la taxation des plus-values professionnelles au niveau du vendeur (avec une possibilité d'exonération selon l'article 151 septies du CGI) et le paiement de droits d'enregistrement par l'acquéreur.

# Exercer en libéral en mettant en commun les moyens

Date de publication : 1 févr. 2019

## I. - Le collaborateur libéral

**1** - Le **contrat de collaboration** est l'acte par lequel un praticien confirmé met à la disposition d'un confrère les locaux et le matériel nécessaires à l'exercice de la profession, ainsi que généralement la clientèle qui y est attachée, moyennant une redevance égale à un certain pourcentage des honoraires encaissés par le collaborateur.

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

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

Sur le plan fiscal, le contrat de collaboration s'analyse en une **mise en location du matériel et de la clientèle** rémunéré par un loyer proportionnel aux recettes.

### A. - Le praticien titulaire

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

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

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

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

**3** -

#### Important

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

Toutefois, si le praticien titulaire est exonéré de TVA pour son activité principale (cas des professions médicales et paramédicales) et si le montant annuel des redevances est inférieur à la limite d'application de la **franchise en base de TVA** (Voir Guide TVA - Régimes d'imposition), la TVA ne sera pas due sur la redevance du collaborateur (CGI, art. 293 B).

### B. - Le collaborateur libéral

**4** - Le collaborateur libéral exerce sa profession en toute **indépendance** et perçoit l'intégralité des honoraires correspondant aux actes qu'il accomplit. Son bénéfice professionnel est soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BNC.

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

Bien entendu, ces redevances seront **déductibles** pour la détermination du bénéfice imposable du collaborateur, et taxables chez le praticien titulaire.

## II. - La Société Civile de Moyens (SCM)

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

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

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

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

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

Les résultats de la SCM sont répartis entre les associés et sont taxés à leur niveau.

### A. - Aspects juridiques

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

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

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

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

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

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

Le gérant a tout pouvoir pour accomplir les actes de gestion dans l'intérêt de la société (C. Civ, art. 1848), mais les associés déterminent librement dans les statuts les pouvoirs du gérant. Le gérant peut bénéficier éventuellement d'une **rémunération**. La présence d'un gérant apparaît nettement



plus efficace que l'absence de donneur d'ordre en cas d'inorganisation juridique et permet d'assurer les engagements vis-à-vis des tiers. L'obligation de rendre des comptes aux associés et la possibilité pour ces derniers de révoquer le gérant permettent d'éviter les abus.

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

Autrement dit, les associés seront responsables à hauteur de leur participation dans le capital de la SCM, et non pour la totalité du passif social.

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

**10 - Les inconvénients juridiques** - La SCM est une société civile, à ce titre, elle a des obligations strictes. Elle doit **approuver les résultats** dans les formes légales (convocation des associés, tenue d'une assemblée générale ordinaire), **émettre un rapport d'ensemble** sur l'activité qui peut paraître démesuré parfois au vu de la taille de la société. De plus, elle est soumise au **formalisme obligatoire et propre** aux sociétés civiles.

## B. - Aspects fiscaux

### 1° Détermination du résultat

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

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

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

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

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

- d'une part la quote-part du résultat revenant aux associés exerçant une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des **BNC** doit être déterminée en fonction des dépenses payées et recettes encaissées ;
- et d'autre part, la quote-part du résultat revenant aux associés qui exercent une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des **BIC** ou soumis à l'IS est déterminée en prenant en compte les créances acquises et les dépenses engagées, ou même des associés exerçant une activité non commerciale mais ayant opté pour la détermination de leurs résultats selon les créances acquises et les dépenses engagées (CGI, art. 93 A).



La présence de ces deux catégories d'associés est également de nature à entraîner **une double détermination des plus-values imposables** à la suite de la cession d'immobilisation par la SCM. A noter que les parts de SCM étant considérées comme des éléments affectés par nature à l'exercice de la profession, les frais engagés par un associé pour leur **acquisition constituent une charge déductible du BNC**. Au niveau des inconvénients fiscaux, les parts de SCM étant des éléments affectés par nature à l'exercice de la profession, elles peuvent donner lieu à un **calcul de plus-value lors de leur revente**.

## 2° TVA

**14** - De manière générale, les SCM se bornent à mettre à la disposition de leurs associés des locaux aménagés, du matériel et du personnel nécessaires à l'exercice de leur profession. Cette activité économique menée à titre onéreux devrait en principe être passible de la TVA. Toutefois, les SCM sont susceptibles de bénéficier de l'exonération de TVA en faveur des remboursements de frais si elles remplissent les conditions suivantes :

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

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

### Exemple

Remboursement des associés pour la location d'un matériel : 15 000 €.  
 Recettes procurées par des tiers pour la location de ce matériel : 20 000 €.  
 Les recettes provenant de tiers excèdent la limite de 50 %.  
 La TVA est due sur 35 000 € (= 15 000 + 20 000).

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

## 3° Autres impôts et taxes

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

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

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

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

## C. - Fonctionnement comptable

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

- ▶ Lorsque les **associés sont uniquement titulaires de BNC**, les SCM ne sont pas tenues de tenir une comptabilité commerciale ; peuvent se contenter d'un livre-journal et un document concernant les éléments d'actif affectés à l'exercice de leur activité. Le bénéfice social est déterminé par différence entre les recettes encaissées et les dépenses payées ;
- ▶ Lorsque les **associés sont uniquement titulaires de BIC**, les obligations diffèrent selon le régime d'imposition : régime simplifié d'imposition avec une comptabilité super simplifiée exercée sur option ou régime normal ;
- ▶ Lorsque les **associés sont titulaires de BIC et BNC**, il faut respecter les règles propres à chaque catégorie, à savoir comptabilité d'engagement pour les uns, et comptabilité de caisse pour les autres. Il est ici conseillé d'opter pour la détermination de la part du résultat revenant aux titulaires de BNC selon les règles de **l'article 93 A du CGI**.

**18 - Obligations déclaratives** - Les **SCM** doivent fournir un **déclaration spéciale des résultats, imprimé n° 2036**, qui tient lieu à la fois de déclaration des résultats et déclaration spéciale au regard de la TVA. Elle doit être déposée par voie électronique au plus tard le 2e jour ouvré suivant le 1er mai de chaque année.

Chaque **associé de la SCM** est ensuite tenu de déposer une déclaration, n° 2031 pour les BIC, n° 2035 pour les BNC, sur laquelle :

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

## D. - Conclusion

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

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

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

## III. - La convention de partage de frais

**20** - Appelée également « **contrat d'exercice à frais commun** », la convention de partage de frais est un contrat au terme duquel au moins deux professionnels libéraux décident de mettre en commun certaines dépenses professionnelles (loyer, rémunération du personnel, achats de fourniture ...). La convention de partage de frais ne constitue pas une société, même si son objet s'apparente à celui de la société civile de moyens. Ce contrat est basé sur une **confiance mutuelle** entre un **petit nombre** de professionnels.

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

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

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

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

Le **recours à une SCM** (V. 5 et s.) permettrait une division sous forme de parts sociales qui permettrait à chaque professionnel libéral de céder ses parts sans avoir à régler dans le contrat le sort des biens acquis en indivision.

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

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

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

**23 - Fonctionnement comptable** - Sur ce point, les obligations sont les mêmes qu'une société civile de moyens : V. 17.

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

Ce risque ne concerne en pratique que les professionnels libéraux non assujettis à la TVA qui pourraient à avoir à supporter une augmentation de 20 % de certains de leurs frais communs. On rencontre beaucoup de conventions de ce type dans le milieu médical où les cas de non-assujettissement à la TVA sont prépondérants. L'exonération de TVA sur le remboursement des frais peut bénéficier aux membres des groupements de moyens exerçant une activité exonérée de TVA comme exposé pour les SCM (V. 14).

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

**25** - Le groupement d'intérêt économique (GIE), institué par l'ordonnance n° 67-821 du 23 septembre 1967, est doté de la personnalité morale et de la pleine capacité juridique. Il est ouvert à tous ceux qui désirent, sans aliéner leur individualité ou leur autonomie, mettre en commun certaines de leurs activités.

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

Leurs obligations déclaratives sont les mêmes que celles des sociétés de moyens, à savoir la production d'une **déclaration n° 2036, 18**.

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

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

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

## V. - Tableaux comparatifs

27 -

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

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

# La mise en commun des moyens et des honoraires

---

*Date de publication* : 1 févr. 2019

## I. - La société en participation

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

## II. - Cas particulier des agents généraux d'assurance

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### III. - La société civile créée de fait

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

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



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

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

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

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

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

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

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

## IV. - La Société Civile Professionnelle

### A. - Le fonctionnement général

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## B. - Le fonctionnement fiscal

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## C. - Le fonctionnement comptable

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

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

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

## 23 - Répartition des charges -

**Exemple**

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

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

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

Monsieur Dupont

Charges sociales personnelles 10 000 €

Monsieur Durand

Charges sociales personnelles 14 000 €

TOTAL 24 000 €

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

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

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

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

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

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

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

**24 - Tableau récapitulatif -**

Charges déductibles chez l'associé	Charges déductibles chez la société
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Frais d'acquisition des parts sociales</li> <li>- Droits de mutation des parts</li> <li>- Intérêts des emprunts relatifs à l'acquisition des parts</li> <li>- Frais de thèse ou d'enseignement postuniversitaire</li> <li>- Charges sociales personnelles (y compris les rachats de point)</li> <li>- Cotisations loi « Madelin »</li> <li>- Frais de trajet (déplacement domicile-lieu de travail)</li> <li>- Déduction forfaitaire de 3% des recettes (et groupe 3) en l'absence des avantages AGA</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Frais de documentation</li> <li>- Frais de congrès (même si un seul associé y participe)</li> <li>- Frais de véhicule engagés pour l'activité sociale</li> <li>- CET</li> <li>- Indemnités kilométriques versées aux associées (utilisation de leur véhicule personnel pour des déplacements professionnels)</li> <li>- Déduction forfaitaire de 2% appliquée aux médecins conventionnés du secteur 1</li> </ul>

**D. - Bilan de la forme**

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

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



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

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

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

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

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

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

## V. - Tableaux comparatifs

### 27 - Quelle forme choisir ? -

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



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

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

# Cession, cessation et transmission de l'activité libérale

Date de publication : 1 févr. 2019

## I. - Introduction

1 - Au cours de sa vie professionnelle, le praticien libéral peut être amené à céder certains éléments utiles à l'exercice de l'activité, mais également une partie, voire la totalité de celle-ci, dans le cas où il souhaiterait cesser d'exercer.

Il existe également certaines spécificités relatives au statut de l'entrepreneur individuel ou en cas de départ à la retraite de l'exploitant.

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

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

La décision de céder peut prendre la forme :

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

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

### Remarque

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

#### ▶ Les biens incorporels (clientèle)

- détenus depuis moins de 2 ans, la plus-value est traitée comme du bénéfice imposable et soumise au barème progressif de l'impôt sur le revenu,
- détenus depuis plus de 2 ans, la plus-value est imposée au taux de 30 % (IR à 12,8 % et prélèvements sociaux de 17,2 %).

#### ▶ Les biens corporels

- Si le bien est amortissable :
  - et détenu depuis moins de 2 ans, la plus-value est traitée comme du bénéfice imposable et soumise au barème progressif de l'impôt sur le revenu ;
  - et détenu depuis plus de 2 ans, la plus-value est traitée comme du bénéfice imposable à hauteur des amortissements que le bien a supportés, et taxée à 30 % au-delà.
- Si le bien n'est pas amortissable :
  - et détenu depuis moins de 2 ans, la plus-value est traitée comme du bénéfice imposable et soumise au barème progressif de l'impôt sur le revenu ;
  - et détenu depuis plus de 2 ans, la plus-value est imposée au taux de 30 %

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

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

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

**4 - Cas particulier de l'EIRL ayant opté pour l'IS** - En cas de cession d'un élément de l'actif, la plus-value réalisée par l'EIRL est assujettie à l'impôt sur les sociétés, avant que le profit de cession ne soit appréhendé par l'entrepreneur individuel. La plus-value est soumise au régime des plus-values professionnelles prévu pour les entreprises passibles de l'IS (une des particularité de ce régime est qu'**on ne distingue pas entre court et long terme** ).

La plus-value est prise en compte dans le résultat imposable et soumise au taux d'impôt sur les sociétés correspondant.

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

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

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

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

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

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

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

Fraction du prix de cession ou de la valeur vénale	Droit
≤ 23 000 € (1)	0 %
> 23 000 € et ≤ 200 000 €	3 %

&gt; 200 000 €

5 %

- ▶ **Immeuble professionnel** : 5,81 % ;
- ▶ **Autres** éléments d'actif séparés : en principe exonérés de droit.
- ▶ Dans le cas d'une mise en location-gérance, aucun droit d'enregistrement n'est dû.

### III. - Cessation de l'activité

7 - Une cessation de l'activité entraîne une imposition immédiate des bénéfices non encore taxés à la date de la cessation en tant compte le cas échéant des plus-values professionnelles (CGI, art. 202). Des mécanismes de report d'imposition ou d'abattement ont toutefois été prévus dans certaines situations.

8 - Il y a cessation dans plusieurs cas de figure :

- ▶ **lorsque l'activité libérale est exercée à titre individuel** : la cessation résulte notamment du décès de l'exploitant, de son départ à la retraite, de l'impossibilité d'exercer l'activité du fait d'une radiation définitive d'un ordre professionnel, de l'apport de l'activité libérale à une société. Elle peut également résulter du changement de la nature de l'activité exercée qui est alors assimilé à un abandon.

#### Remarque

Une cession de clientèle ne constitue pas en soi une cessation d'activité. Il n'y a cessation que si le professionnel change à la fois de clientèle, de lieu d'exercice de la profession et de nature d'activité (CE 6 oct. 1982, n° 25080 : Il a ainsi été jugé qu'un médecin généraliste qui avait cédé sa clientèle en Bretagne pour ouvrir un cabinet de spécialiste dans le Vaucluse avait bien cessé son activité).

- ▶ **lorsque l'activité libérale est exercée au sein d'une société de personnes** : la cessation d'activité résulte dans ce cas de la dissolution de la société, de sa transformation entraînant la création d'un être moral nouveau, en cas de changement de régime fiscal, en cas de changement profond de l'objet social ou de l'activité réelle de la société (CGI, art. 202 ter).

#### Remarque

Le changement de régime fiscal vise le cas d'une société de personnes relevant de l'IR qui deviendrait passible de l'impôt sur les sociétés.  
Ceci serait par exemple le cas d'une société civile de moyens dont l'activité sortirait de son objet légal, et deviendrait de ce fait passible de l'IS.

#### Exemple

La transformation d'une société civile professionnelle en société civile de moyens entraîne selon l'administration une cessation d'activité.  
En revanche, la transformation d'une SCP non titulaire d'un office d'huissier en SCP titulaire d'un office ne constitue pas une modification du pacte social entraînant cessation d'activité.

**9 - Cas particulier de l'apport en société** - Un apport au plan fiscal est traité comme une vente des biens ou valeurs apportés rémunérés par des titres de la société ayant bénéficié de l'apport. L'apport devrait donc entraîner l'imposition des plus-values professionnelles dégagées à raison de ce transfert de propriété.

L'exploitant peut toutefois exercer une option lui permettant de bénéficier d'un **report d'imposition** si les conditions suivantes sont respectées (CGI, art. 151 octies) :

- l'apporteur doit exercer une profession à titre individuel ;

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

#### Remarque

Le report d'imposition s'applique quelle que soit la forme juridique de la société bénéficiaire de l'apport (société de personnes ou société de capitaux, société de fait ou société en participation) et quel que soit son régime fiscal (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés) pourvu qu'elle soit soumise à un régime réel d'imposition.

En pratique, les professionnels libéraux apportent le plus souvent leur activité libérale à une SCP ou une société d'exercice libéral.

L'option pour le report d'imposition est formulée par l'apporteur et la société bénéficiaire dans le traité d'apport ou dans l'acte de constitution de la société s'il s'agit d'une société nouvelle.

## 10 - Cession lors du départ à la retraite -

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

Ce dispositif s'applique également en cas de **cession de la totalité des parts détenues dans une société de personnes relevant de l'impôt sur le revenu** par l'exploitant qui exerce son activité professionnelle au sein de la société.

Pour que l'exonération s'applique, tous les éléments d'actif et de passif affectés à l'activité doivent être transférés.

L'entreprise cédée doit remplir les conditions suivantes :

- employer moins de 250 salariés ;
- réaliser un chiffre d'affaires annuel inférieur à 50 M €, soit avoir un total de bilan inférieur à 43 M € ;
- le capital ou les droits de vote ne sont pas détenus à hauteur de 25 % ou plus par une ou plusieurs entreprises ne remplissant pas les conditions d'effectif ou de chiffre d'affaires (ou de total de bilan) précitées.

Le cédant doit **faire valoir ses droits** à la retraite dans les 24 mois suivant ou précédant la cession.

## Nouveau

- ▶ **Pour les cessions réalisées entre le 1er janvier 2018 et le 31 décembre 2022**, les professionnels libéraux qui exercent des fonctions de direction dans une **société soumise à l'impôt sur les sociétés** et qui veulent transmettre leurs droits dans la société à l'occasion d'un départ en retraite peuvent bénéficier d'un abattement de 500 000 € sur les plus-values constatées à l'occasion de la cession de ces titres et sur les compléments de prix afférents à ces mêmes cessions et perçus au cours de cette même période (CGI, art. 150-0 D ter).

Le cédant doit **faire valoir ses droits** à la retraite dans les 24 mois suivant ou précédant la cession.

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

- ▶ aviser l'administration dans un délai de 60 jours de la cessation d'activité (ou du décès) et de la date à laquelle celle-ci a eu lieu, ainsi que l'identité du successeur éventuel (nom, prénom et adresse).

En cas de décès, le délai pour déposer la déclaration de cessation est de 6 mois.

- ▶ il devra déposer la déclaration de résultat de l'activité à l'aide des imprimés n° 2065 et suivants pour une personne morale, n° 2031 (commerçants et artisans), n° 2035 (professions libérales) ou 2139/2143 pour les exploitants agricoles. Cette déclaration permettra d'établir une imposition provisoire à la date de la cessation. Une déclaration définitive sera ensuite établie dans les délais habituels et l'imposition provisoire viendra en déduction de l'imposition définitive.

## Exemple

Un professionnel décède début 2019.

Une imposition immédiate sera établie en 2019 en fonction de la législation provisoirement applicable (en effet, le barème de l'impôt sur les revenus de l'année n'est connu qu'au mois de décembre lorsque la loi de finances est publiée). Le prélèvement à la source acquitté par le défunt devrait venir en déduction de cette imposition provisoire.

En mai et juin 2020, les déclarations de revenus définitives sont déposées (Déclaration BNC n° 2035, Déclaration d'ensemble des revenus n°2042). A la fin de l'été 2020, une imposition définitive sera établie et sera calculée compte tenu des règles applicables à l'année 2019, sous déduction de l'imposition provisoire établie en 2019.

- ▶ lors de sa déclaration de revenus personnelle, il doit notamment remplir l'imprimé n° 2074 (et 2074-I pour permettre le cas échéant le suivi des plus-values en cas de report d'imposition) ;
- ▶ en matière de TVA, il faudra déposer une déclaration CA3 dans le cas où il relève du régime d'imposition réel normal, ou CA12 s'il relève du régime d'imposition réel simplifié ;
- ▶ en matière de CFE, il devra déposer un formulaire n° 1447-M-SD ;
- ▶ en matière de déclarations sociales, le CFE auprès duquel la cessation d'activité est déclarée transmet l'information aux caisses d'assurance sociale. Le cotisant dispose de 90 jours après sa radiation pour déclarer ses revenus de l'année de cessation via la Déclaration Sociale des Indépendants (DSI).

**12 - Autres dispositifs** - D'autres régimes de faveur s'appliquent en matière de plus-values professionnelles. Nous citerons :

- l'exonération totale ou partielle des plus-values professionnelles des **petites entreprises** dont les recettes ne dépassent pas certaines limites (90 000 € HT ou 126 000 € HT pour les libéraux) (CGI, art. 151 septies : V. 3) ;



- l'exonération totale ou partielle lorsque les éléments cédés n'excèdent pas **500 000 €** (CGI, art. 238 quinquies) ;
- l'abattement de 10 % par année de détention au-delà de la cinquième année pour les plus-values à long terme portant sur des **immeubles** (CGI, art. 151 septies B) ;
- report d'imposition en cas de **transmission à titre gratuit** d'une activité individuelle (CGI, art. 41).

## IV. - Cession des parts de l'entreprise

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

**14** - Par principe, un associé peut toujours se retirer d'une société en cédant ses parts sociales à :

- ▶ **un de ses coassociés**, cette cession est entièrement libre (sauf si les statuts ont prévu une clause d'agrément en cas de cession même à l'égard des associés présents) ;
- ▶ **des tiers**, avec le consentement des autres associés, représentant le quorum prévu par les statuts .

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

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

- ▶ lorsque les parts sont détenues depuis moins de 2 ans, on applique le régime du court-terme, les plus-values sont soumises au barème progressif de l'impôt sur le revenu ;
- ▶ lorsque les parts sont détenues depuis plus de 2 ans, on applique le régime du long terme, soit en 2019 une taxation à un taux global de 30 % (12,8 % d'impôt sur le revenu et 17,2 % de prélèvements sociaux).

**16 - Exonération en faveur des petites entreprises** - Les plus-values réalisées lors de la cession de parts sociales peuvent bénéficier de l'exonération prévue par l'article 151 septies du CGI (V. [3](#)).

**17 - Exonération du fait du départ en retraite** - Les plus-values réalisées lors de la cession de parts du fait du départ en retraite de l'exploitant peuvent bénéficier de l'exonération prévue par l'article 151 septies A du CGI ou de l'abattement prévu par l'article 150-0 D ter (V. [10](#)).

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

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

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

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

### Exemple

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

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

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

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

# Conseils utiles

---

Date de publication : 1 févr. 2019

## I. - Conseils d'ordre général

- ▶ Utilisez un (ou plusieurs) compte(s) bancaire(s) ou postal(aux) exclusivement réservé(s) à votre activité professionnelle. Cela simplifie la tenue de la comptabilité et limite, par là-même, le champ d'intervention fiscale en cas de vérification de comptabilité. En effet, les opérations privées n'apparaissent pas dans la comptabilité (excepté, bien entendu, les apports et prélèvements personnels), ce qui n'est pas le cas avec un compte mixte où vous devez suivre de nombreuses opérations privées en comptabilité.
  - ▶ Limitez le nombre de comptes que vous utilisez à titre professionnel. Cela limitera votre travail ou celui de votre comptable.
  - ▶ Veillez à ne jamais avoir un solde de caisse négatif. Il est en effet matériellement impossible de retirer de l'argent d'une boîte vide. Il est donc nécessaire de veiller à l'équilibre de la caisse, par un apport privé en espèces ou un virement interne (retrait de liquidité en banque pour dépôt en caisse), avant que la caisse ne soit négative.
  - ▶ Réglez les dépenses mixtes uniquement par le compte professionnel et réintégrez la quote-part privée en extra-comptable (sur la déclaration n° 2035) en fin d'année. Vous pouvez également enregistrer pour chaque écriture la quote-part privée dans le compte « prélèvements personnels » (cf. page 21).
  - ▶ Utilisez le compte « prélèvements personnels »
    - pour tout retrait effectué sur le compte professionnel pour vos besoins privés (cf. page 24).
    - pour toute dépense privée réglée par erreur avec un compte professionnel de trésorerie (cf. page 24).
  - ▶ Si vous évaluez certains frais de manière forfaitaire (frais de voiture, 2 % des médecins conventionnés secteur 1, frais de blanchissage), enregistrez les frais réels couverts par le barème en « prélèvements personnels » (s'ils sont réglés par un compte bancaire professionnel) (cf. page 22).
  - ▶ N'oubliez pas de comptabiliser les sommes encaissées ou réglées par virement, TIP, prélèvements automatiques,
  - ▶ Comptabilisez vos opérations régulièrement, au moins mensuellement. Tous les trois mois, c'est déjà pénible (voire impossible pour ceux qui ont des obligations de déclaration de TVA mensuelle) mais alors une fois par an c'est la galère garantie !
  - ▶ Contrôlez votre comptabilité chaque fin de mois en effectuant une balance des comptes et un rapprochement bancaire (cf. pages 34 à 36).
  - ▶ Pour une comptabilité tenue manuellement, évitez de reporter de mois en mois le cumul progressif des recettes et des dépenses. Utilisez de préférence un état récapitulatif annuel (cf. pages 38-39). En cas d'erreur de calcul, vous gagnerez un temps précieux. Vous devez par contre effectuer des reports d'une page à l'autre au cours d'une même période mensuelle.
- 1 - (NB : il est tout de même possible de tenir les écritures en cumul annuel).**
- ▶ Classez chronologiquement les pièces justificatives de vos dépenses. Vous devez également les numéroter et reporter le numéro dans le libellé de la dépense sur le livre-journal.

## II. - Fichiers des écritures comptables

**2** - Le défaut de présentation du Fichier des Écritures Comptables est passible d'une amende égale à de 5 000 € par exercice ou par année soumis à contrôle ou, en cas de rectification et si le montant est plus élevé, d'une amende égale à 10 % des droits mis à la charge du contribuable. Il convient donc de bien vérifier auprès votre éditeur que le logiciel utilisé respecte cette norme.

- Une comptabilité tenue sur un tableur (Excel, par exemple) est considérée comme une comptabilité informatisée. Or l'usage de tableurs ne permet pas de répondre à l'exigence de production d'un Fichier des Écritures Comptables en cas de contrôle fiscal. Par conséquent, vous vous exposez à des sanctions fiscales en cas de tenue de votre comptabilité sur tableur.
- Il convient de vérifier auprès de votre éditeur de logiciel que la version de votre logiciel vous permet de produire un Fichier des Écritures Comptables.
- Avant de télédéclarer votre déclaration n° 2035, il convient de valider vos écritures comptables et de générer et sauvegarder votre Fichier des Écritures Comptables. Les dates de validation doivent être antérieures ou concomitantes à la date de télétransmission de la déclaration n° 2035, sous peine de risque de rejet.

## III. - Examen périodique de sincérité

**3** - L'examen périodique de sincérité (EPS) a été mis en place pour la première année en 2017 sur les comptabilités 2016. L'administration fiscale a confié aux associations agréées une mission complémentaire de contrôle de la déductibilité des pièces justificatives de dépenses de leurs adhérents. Le contrôle porte également sur les amortissements, réductions ou crédits d'impôts dont a bénéficié l'adhérent.

Pour les adhérents dont la comptabilité est tenue par un expert-comptable, la périodicité de l'EPS est de 6 ans. Pour les autres, la périodicité de l'EPS est de 3 ans.

- ▶ Le nombre de pièces justificatives examinées est fonction des recettes HT du professionnel libéral :
  - 5 pièces de 0 à 82 200 €,
  - 10 pièces de 82 200 à 250 000 €,
  - 15 pièces de 250 000 à 500 000 €,
  - 20 pièces pour plus de 500 000 €.
- ▶ Toute pièce justificative doit comporter les mentions suivantes afin d'éviter une remise en cause de sa déductibilité fiscale en cas de contrôle :
  - date,
  - identité et adresse de l'émetteur,
  - identité et adresse du destinataire,
  - libellé de l'opération,
  - la ventilation HT, TVA, TTC.
- ▶ Veillez à respecter vos obligations en matière :
  - de déductibilité des contrats Madelins (être à jour de vos cotisations sociales personnelles obligatoires et disposer des attestations Madelins correspondant aux montants déduits),
  - de règles de déductibilité de la TVA, notamment sur les frais de transport, de déplacements et de véhicules,
  - de droit à réductions ou crédits d'impôts.

- ▶ Pour être déductibles, les dépenses doivent être nécessitées par l'exercice de la profession. Toute dépense doit être exposée dans l'intérêt direct de l'exploitation ou se rattacher à la gestion normale de l'entreprise.
- ▶ Veillez à communiquer toutes les pièces justificatives demandées dans le cadre de l'Examen Périodique de Sincérité. L'absence de communication des pièces justificatives devra être mentionnée dans le Compte Rendu de Mission que l'association adressera à l'administration fiscale.
- ▶ En cas de pertes de pièces justificatives, il convient d'en demander un duplicata afin de pouvoir justifier de la déductibilité de vos dépenses.

# Obligations comptables

---

*Date de publication* : 1 févr. 2019

## I. - Introduction

**1** - Tous les professionnels libéraux et les titulaires de charges et offices, soumis au régime fiscal de la déclaration contrôlée, qu'ils soient adhérents ou non d'une association agréée, doivent tenir obligatoirement :

- un livre journal des recettes et des dépenses professionnelles (art 99 CGI § 1 et 2),
- et un registre des immobilisations et des amortissements (art. 99 du CGI § 3).

Du fait de votre adhésion à une association agréée, ces documents doivent en outre être conformes à la nomenclature comptable fixée par l'arrêté du 30 janvier 1978 (reproduite pages 9 à 11) ou à l'un des plans comptables spécifiques agréés par le ministre de l'économie (notaires, par exemple).

Le plan comptable « 1982 » peut également être utilisé, mais il devra être retraité pour établir la déclaration fiscale n° 2035 selon les recettes encaissées et les dépenses payées, sauf si vous avez retenu l'option pour une comptabilité « créances-dettes ».

## II. - Particularités relatives aux recettes

### A. - Données communes

**2** - Vous êtes par ailleurs soumis, en tant que titulaire de bénéfices non commerciaux (BNC), à des règles particulières en ce qui concerne les recettes et plus particulièrement l'identité du client (article L 13-0-A du LPF).

Vous devez en effet mentionner sur le livre-journal :

- le détail des sommes reçues (1),
- l'identité du client (2),
- le mode de règlement (3),
- et la nature des prestations fournies (4).

(1) Pour le détail des sommes reçues, il existe toutefois deux mesures d'assouplissement (cf. page 19 les modalités de comptabilisation des recettes).

(2) Par identité du client, il faut entendre nom, prénom usuel et adresse. Toutefois, si vous êtes soumis au secret professionnel (membres du corps médical, experts-comptables, avocats, etc.), l'administration admet que l'identité du client puisse être remplacée par une référence à un document annexe accessible à l'administration fiscale permettant de retrouver cette identification. Vous pouvez également ne porter que le nom du client dans votre livre-journal dans la mesure où son identité complète figure dans un fichier couvert par le secret professionnel.

Dans ce cas, le caractère régulier et sincère de la comptabilité ne sera pas remis en cause du seul fait que le document comportant l'identité complète des clients ne soit pas présenté au vérificateur, à la condition expresse que le professionnel lui fournisse ces informations sur simple demande (BODGI 5 T-3-86).

Il est à noter que cette obligation spécifique aux adhérents d'AGA est devenue celle de tous les contribuables BNC depuis la loi de finances pour l'année 2000.

(3) Indication du mode de règlement

De la même façon que vous devez indiquer le mode de paiement de chaque dépense, vous devez indiquer le mode d'encaissement de chaque recette : par chèque, par carte bancaire, en espèces ou par virement.

Toutes les opérations d'entrées et de sorties effectuées sur un compte financier professionnel (BANQUE, CAISSE ou CCP) doivent être enregistrées sur le livre-journal.

(4) Indication de la nature des prestations fournies

Pour les titulaires de BNC soumis au secret professionnel en vertu des articles 226-13 et 226-14 du Code pénal, la nature des prestations fournies ne peut faire l'objet de demandes de renseignements de la part de l'administration des impôts (article L 86 A du LPF).

## **B. - Point d'attention pour les médecins conventionnés du secteur 1**

**3** - En adhérant à une association agréée, vous ne pouvez plus déclarer le montant des relevés de sécurité sociale SNIR. Vous devez obligatoirement tenir un livre de recettes et déclarer le montant porté sur ce livre, c'est-à-dire le montant réellement encaissé du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre.

## **C. - Sociétés et groupements**

**4** - Les sociétés et groupements d'exercice (SCP et sociétés de fait, par exemple) sont astreints aux mêmes obligations que les professionnels exerçant à titre individuel. Ils doivent, en conséquence, établir les mêmes documents comptables. C'est au niveau de la société ou du groupement que doivent être remplies les obligations comptables énoncées ci-avant.

Il ne faut pas non plus oublier le Code Civil (article 1856), qui impose aussi aux gérants des sociétés de rendre compte de leur gestion aux associés, au moins une fois dans l'année. « Cette reddition de compte doit comporter un rapport écrit d'ensemble sur l'activité de la société au cours de l'année ou de l'exercice écoulé comportant l'indication des bénéfices réalisés ou prévisibles et des pertes encourues ou prévues ». Il s'agit là de la détermination d'un résultat économique d'activité établi sur des règles qui devraient dès lors être celles énoncées par le Code de commerce (créances-dettes) obligeant ainsi la tenue d'une comptabilité sociale permettant d'établir la situation patrimoniale et au regard des tiers, associés ou non de la société (bilan), allant ainsi au-delà des simples règles fiscales des titulaires de BNC.

## **III. - Nomenclature comptable**

**5** - L'arrêté du 30 janvier 1978 donne une nomenclature de comptes applicable aux professions libérales.

Les professionnels libéraux utilisant la nomenclature ci-dessous n'ouvrent que les comptes pour lesquels se présentent des faits susceptibles d'en motiver la tenue.

### **I. COMPTES FINANCIERS (1)**

- ▶ Banque
- ▶ Chèques postaux
- ▶ Caisse

### **II. RECETTES PROFESSIONNELLES D'EXPLOITATION (TVA COMPRISE OU HORS TAXES)**

- ▶ Honoraires encaissés
- ▶ Produits Financiers
- ▶ Gains divers

### **III. HONORAIRES RÉTROCÉDÉS**

### **IV. DÉPENSES PROFESSIONNELLES D'EXPLOITATION (TVA COMPRISE OU HORS TAXES)**



- ▶ Achats
- ▶ Frais de Personnel :
  - ▶ Salaires nets payés
  - ▶ Charges sociales sur salaires (parts patronale et ouvrière)
- ▶ Impôts et Taxes :
  - ▶ T.V.A payée
  - ▶ Taxe professionnelle (devenue aujourd'hui CET)
  - ▶ Autres impôts
- ▶ Travaux, Fournitures et Services Extérieurs :
  - ▶ Loyers et charges locatives
  - ▶ Location de matériel et de mobilier
  - ▶ Entretien et réparation
  - ▶ Personnel intérimaire
  - ▶ Petit outillage
  - ▶ Chauffage, eau, gaz, électricité
  - ▶ Honoraires ne constituant pas des rétrocessions
  - ▶ Primes d'assurances
- ▶ Transports et déplacements :
  - ▶ Frais de voyage et de séjours
  - ▶ Frais de voiture automobile
  - ▶ Autres frais de déplacement
- ▶ Charges sociales personnelles :
  - ▶ Assurance vieillesse
  - ▶ Assurance maladie
  - ▶ Allocations familiales
  - ▶ Autres charges
- ▶ Frais divers de gestion :
  - ▶ Frais de réception, de représentation et de congrès
  - ▶ Fournitures de bureau
  - ▶ Documentation
  - ▶ Frais de P.T.T.
  - ▶ Frais d'actes et de contentieux
  - ▶ Cotisations syndicales et professionnelles
  - ▶ Autres frais divers de gestion
- ▶ Frais financiers
- ▶ Pertes diverses

## **V. RECETTES ET DÉPENSES PATRIMONIALES DE L'ANNÉE**

- ▶ Apports de l'exploitant ou souscriptions de capital
- ▶ Prélèvements de l'exploitant ou répartitions de bénéfices
- ▶ Acquisitions de valeurs immobilières
- ▶ Cessions d'immobilisations
- ▶ Tiers :
  - ▶ Avances au personnel
  - ▶ Emprunts
  - ▶ Tiers divers

- ▶ Virements internes

## **VI. DÉTERMINATION DU RÉSULTAT NET COMPTABLE**

- ▶ Excédent (ou insuffisance) des recettes d'exploitation sur les dépenses
- ▶ Dotation de l'exercice aux comptes amortissements et provisions :
  - ▶ Amortissement des frais d'établissement
  - ▶ Amortissement des immobilisations
    - ▶ Immeubles
    - ▶ Matériel technique
    - ▶ Véhicules
    - ▶ Agencements, matériel et mobilier de bureau
    - ▶ Autres immobilisations
  - ▶ Provisions pour dépréciation des immobilisations (non amortissables)
  - ▶ Plus ou moins-value de cession d'éléments d'actif (à ajouter ou à déduire) :
    - ▶ Prix de cession des éléments cédés
    - ▶ Valeur comptable des éléments cédés (à déduire)
      - ▶ Prix de revient des éléments cédés
      - ▶ Amortissements (ou provisions) sur éléments cédés (à déduire)

## **VII. CUMUL DES ÉLÉMENTS D'ACTIF ET CORRECTION DE VALEUR (2)**

- ▶ Valeurs immobilisées
  - ▶ Frais d'établissement
  - ▶ Immobilisations non amortissables
    - ▶ Sols
    - ▶ Autres immobilisations non amortissables
  - ▶ Immobilisations amortissables
    - ▶ Immeubles
    - ▶ Matériel technique
    - ▶ Véhicules
    - ▶ Agencements, installations
    - ▶ Matériel et mobilier de bureau
    - ▶ Autres immobilisations amortissables
- ▶ Amortissements et provisions
  - ▶ Amortissements des frais d'établissement
  - ▶ Amortissements des immeubles
  - ▶ Amortissements du matériel technique
  - ▶ Amortissements des véhicules
  - ▶ Amortissements des agencements, du matériel et du mobilier de bureau
  - ▶ Amortissements des autres immobilisations
  - ▶ Provisions pour dépréciation des immobilisations (non amortissables)

(1) Les écritures du livre-journal enregistrées dans ces comptes sont ventilées :

- ▶ soit dans les comptes inscrits sous II, III, IV (Recettes et dépenses professionnelles d'exploitation) ;
- ▶ soit dans les comptes inscrits sous V (Recettes et dépenses patrimoniales).

(2) Comptes à inscrire sur le registre des immobilisations et des amortissements.

# Tenue du livre-journal des recettes et des dépenses

---

*Date de publication* : 1 févr. 2019

## I. - Aspects généraux

### A. - comptabilité manuelle

**1** - Le livre-journal n'est soumis à aucun formalisme.

En particulier, il n'a pas à être coté ni paraphé par le tribunal.

Aux termes de l'article 99 du CGI, il doit être servi « au jour le jour », c'est-à-dire par ordre de date et présenter le détail des recettes et des dépenses professionnelles.

Comme tout livre comptable, il doit offrir des garanties suffisantes de sincérité. Pour ce faire, il est nécessaire que le livre-journal soit tenu « sans blancs, ni lacunes », sans ratures ou surcharges, en utilisant un moyen d'écriture indélébile.

Bien que ces dispositions ne résultent d'aucun texte, leur non-application peut constituer une présomption grave de nature à permettre d'en suspecter la sincérité.

Afin qu'aucun blanc ne subsiste, il est nécessaire de barrer d'un trait la ou les parties de pages non utilisées. Pour rectifier une erreur, il faut soit procéder à une « contre-passation » d'écriture qui compense l'opération erronée et comptabiliser la bonne écriture, soit opérer une comptabilisation en négatif (cf. exemples page 27).

Plusieurs formes de journaux peuvent être valablement retenues :

- ▶ Journal unique de recettes et de dépenses (le plus fréquent).

Ce document unique permet de suivre, dans ses diverses colonnes, le détail des recettes et des dépenses ainsi que leur contrepartie (Banque, Caisse, CCP).

- ▶ Journal des recettes et journal des dépenses séparés.

À la place d'un livre-journal unique, il peut être tenu deux livres :

- l'un enregistrant les recettes : le journal des recettes (voir exemple page 15)
- l'autre enregistrant les dépenses : le journal des dépenses

- ▶ Journaux auxiliaires et journal centralisateur

Il y a éclatement du journal général ou des journaux de recettes et de dépenses par compte de trésorerie :

- journal(ux) de banque(s)
- journal de caisse
- journal de CCP

Puis mensuellement, les totaux de ces journaux, dits « auxiliaires », sont repris dans un journal dit « centralisateur ».

**Exemple**

Exemple de journal de recettes

Mois : ..... Page :

MOIS ANNÉE Page

Date	TRÉSORERIE			VENTILATION DES RECETTES						LIBELLE ECRITURE
	Banque	Caisse	CCP	Honoraires	TVA sur honoraires		Divers	Virements internes	Apport personnel	(Identité client notamment report)
1										1
2										2
3										3
4										4
5										5
6										6
7										7
8										8
9										9
10										10
11										11
12										12
13										13
14										14
15										15
16										16
17										17
18										18
19										19
20										20
21										21
22										22
23										23
24										24
25										25
26										26
27										27
28										28
29										29
30										30
31										31
<b>Total mois ou report</b>										

**B. - Comptabilité informatisée**

**2 - Règles** - Le développement de l'informatique conduit de plus en plus fréquemment les professionnels à utiliser un logiciel pour la tenue de la comptabilité. L'administration admet l'utilisation de tels logiciels dès lors que les mentions obligatoires prévues pour la tenue du livre-journal des recettes et des dépenses ainsi que pour le registre des immobilisations et des amortissements sont respectées.

L'organisation du système de traitement informatique doit garantir toutes les possibilités de contrôle. En particulier, ce système doit établir sur papier ou sur tout support offrant des conditions de garantie et de conservation en matière de preuve, des états périodiques identifiés, numérotés et datés récapitulant dans un ordre chronologique toutes les données qui y sont entrées sous une forme interdisant toutes insertions intercalaires ainsi que toutes suppressions ou additions ultérieures.

L'obligation d'absence de tout blanc ou altération imposée aux comptabilités manuelles s'applique aux comptabilités informatisées sous forme d'une procédure de validation qui interdit toute modification ou suppression.

Le logiciel utilisé doit mettre en œuvre une procédure de clôture destinée à figer la chronologie et à garantir l'intangibilité des enregistrements avant expiration de la période comptable suivante. La clôture peut intervenir à l'issue d'une période en cours d'exercice (mois par exemple) pour en figer

les opérations mais elle doit obligatoirement être faite en fin d'exercice (31 décembre pour les titulaires de BNC hors les cessations d'activités).

**NB :**

- cela interdit de ce fait toute utilisation de « tableur » pour tenir la comptabilité légale.
- bien entendu, tant que les écritures ne sont pas validées, elles peuvent être modifiées voire supprimées.
- mais rectifier des écritures validées peut conduire à des sanctions pénales.

**3 - Le contrôle des comptabilités informatisées** - Le contrôle des comptabilités informatisées peut s'étendre à la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements. Les professionnels ont donc l'obligation de conserver cette documentation et de la présenter à l'administration si elle le demande. Les agents des impôts peuvent au surplus procéder à des tests de contrôle sur le matériel utilisé afin de s'assurer de la fiabilité des procédures de traitement automatique de la comptabilité.

Les traitements informatiques peuvent être réalisés par les agents de l'Administration fiscale selon l'option que vous aurez exercée :

- soit par le vérificateur sur le matériel présent dans le Cabinet ;
- soit par vous-même qui effectuez tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification ;
- soit par le vérificateur, hors du Cabinet, après remise de copies des fichiers informatiques nécessaires par vous-

même.

La loi 2012-1510 de décembre 2012 a rendu obligatoire, dans le cadre des vérifications des comptabilités engagées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014, la présentation des documents comptables sur support dématérialisé pour l'ensemble des contribuables tenant leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés.

Un arrêté du 29 juillet 2013, dont les dispositions sont inscrites à l'article L. 47A du LPF, définit les normes auxquelles doivent répondre les copies des fichiers des écritures comptables (FEC) remis à l'administration (BOI-CF- IOR-60-40-20).

Le défaut de présentation de la comptabilité selon les modalités prévues au I de l'article L.47A du LPF est passible d'une amende égale à de 5 000 € par exercice ou par année soumis à contrôle (ou, en cas de rectification et si le montant est plus élevé, d'une amende égale à 10 % des droits mis à la charge du contribuable). Il convient donc de bien vérifier auprès de l'éditeur que le logiciel utilisé respecte cette norme.

(Sources : recommandations de l'administration et du Conseil National de la Comptabilité, BOI 13 K-4-76 / BOI 13 L-6-91 / BOI 13 L-9-96 / Article A 47A du LPF / BOI 13 L-1-06 du 24 janvier 2006 / LFR 2007 art 17, BOI 13 L-2-08 du 6 mars 2008 / LFR pour 2012-1510 du 29-12-2012, art. 14. / Arrêté du 29-7-2013 et notice du 23-8-2013.)

**4 - Nouvelle procédure de contrôle à distance dénommée « examen de comptabilité »** -

L'examen de comptabilité permet au vérificateur d'examiner la comptabilité du professionnel libéral tenue informatiquement sans se déplacer. Cet examen de comptabilité est réalisé à partir des Fichiers des Écritures Comptable (FEC) qui doivent être communiqués au vérificateur. Cette nouvelle procédure de contrôle est entrée en vigueur depuis le 31 décembre 2016.

Vous disposez d'un délai de 15 jours, à compter de la réception de l'avis d'examen de comptabilité, pour adresser à l'Administration une copie des FEC conformes aux normes exigées par la réglementation fiscale. Elle peut ainsi effectuer des tris, classements ainsi que tous calculs aux fins de s'assurer de la concordance entre la copie de vos FEC et vos déclarations fiscales.

L'Administration peut en outre vous demander de lui transmettre des fichiers de documents comptables autre que le FEC afin d'effectuer des traitements informatiques.

Au plus tard 6 mois après la réception de la copie des FEC, l'Administration vous envoie une proposition de rectification ou vous informe de l'absence de rectification.

## II. - Pièces justificatives de la comptabilité

**5** - Tout enregistrement comptable doit être appuyé d'une pièce justificative. Il peut s'agir soit de pièces de base justifiant une écriture, soit de pièces récapitulatives d'un ensemble d'opérations.

### A. - Pièce de base

**6** - Elle concerne une opération isolée. Elle peut émaner d'un tiers ou être d'origine interne.

Les pièces internes sont, par exemple, les doubles des notes d'honoraires (justifiant les recettes), les doubles des bulletins de paie (justifiant les salaires).

Les pièces d'origine externe sont, par exemple, les actes publics, les actes sous seing privés, les factures des fournisseurs, la correspondance, etc.

### B. - Pièce récapitulative

**7** - Elle reprend un ensemble d'opérations traduites par une ou plusieurs écritures comptables à la condition qu'il s'agisse d'opérations de même nature, réalisée en un même lieu et au cours d'une même journée. Il s'agit toujours de documents d'origine interne, tels que listings informatiques, journaux divisionnaires, etc. Ce type de document récapitulatif justifie une inscription mensuelle des différentes opérations sur le livre-journal.

**NB** : attention à bien détenir des factures régulières en la forme pour la justification des frais pour éviter tout contentieux à ce niveau en cas de contrôle fiscal. Il faut notamment rappeler que fiches et tickets de caisse ne sont pas des documents probants de même que le récépissé de paiement par carte de crédit qui ne constitue que la preuve d'un paiement et non d'une charge déductible.

## III. - Conservation des documents comptables

**8** - Les documents fiscaux ou pièces fiscales sur lesquels peuvent s'exercer les droits de communication de l'Administration doivent être conservés pendant 6 ans. Les livres et registres comptables, ainsi que les pièces comptables justificatives doivent être conservés pendant un délai de 10 ans à compter de la date de la dernière opération mentionnée sur les livres ou registres ou de la date à laquelle les documents ou pièces ont été établis.

Cette obligation est applicable, quel que soit le support utilisé pour la conservation des documents, y compris lorsqu'il est magnétique ou optique. Lorsque ces livres, registres, documents ou pièces justificatives sont établis ou reçus sur support informatique, ils doivent être conservés sous cette forme pendant au moins 3 ans (délai de reprise), puis, à l'issue de ce délai, sur tout support pendant encore 3 ans (CGI, LPF, art. L102 B- I).

Si vous présentez seulement sous forme papier des données originellement informatisées, vous ne remplissez pas correctement votre obligation de conservation et vous vous exposez, le cas échéant, à un rejet de comptabilité.

En revanche, la conservation sur support informatique vous autorise à ne pas constituer d'archivage supplémentaire sur support papier (BOI 13 L-1-06, n° 70).

**NB** : attention, car certaines pièces comptables doivent être conservées plus longtemps. Il en est ainsi des factures d'éléments immobilisés qui doivent être conservées 6 ans à compter de la vente ou destruction du bien, des factures de prestations faites par le professionnel libéral qui doivent

être gardées 30 ans (obligation du Code civil), des contrats signés à conserver 30 ans de même que les anciens livres de paye, doubles de bulletins de salaire et registre du personnel qu'il est conseillé de garder de façon illimitée du fait des obligations de délivrance des certificats et attestations permettant aux salariés de faire valoir leurs droits à la retraite.

## IV. - Enregistrement des recettes

### A. - Nature des recettes

9 - Les recettes à comptabiliser s'entendent de toutes les sommes que vous avez encaissées au cours de l'année.

La nomenclature comptable établit cependant une distinction entre les recettes fiscalement imposables dites « recettes d'exploitation » et les recettes non imposables dites « recettes patrimoniales ».

<p><b>RECETTES D'EXPLOITATION</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Honoraires, commissions, vacations, ... versés par les clients en contrepartie des actes professionnels, y compris les remboursements de frais ;</li> <li>- Honoraires rétrocédés par des confrères ;</li> <li>- Certains produits financiers ;</li> <li>- Gains divers.</li> </ul>
<p><b>RECETTES PATRIMONIALES (ou hors exploitation)</b></p>	<p>Il s'agit des recettes liées à l'exercice de votre profession mais non imposables en tant que telles :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- apports personnels ;</li> <li>- emprunts bancaires ou privés contractés pour les besoins de votre activité professionnelle ;</li> <li>- cessions d'immobilisations : le prix de cession d'un bien professionnel n'est pas en lui-même imposable. Par contre, est imposable l'éventuelle plus-value dégagée lors de cette vente ;</li> <li>- virements internes</li> </ul>

Chaque encaissement comporte obligatoirement deux inscriptions sur le livre-journal :

- une inscription dans le compte de trésorerie concerné (banque, caisse, CCP)
- et une inscription dans le compte de recettes concerné (honoraires, apports personnels, ...)



## Exemple

Exemple pour un dossier non soumis à TVA :

RECETTES		TRESORERIE			VENTILATION DES RECETTES			
DATE	LIBELLÉS	BANQUE	CAISSE	CCP	HONORAIRES	VIREMENTS INTERNES	APPORTS PERSONNEL	DIVERS
7/02	REPORT VINCENT, son chq, 689536	300			300			
10/02	Dépôt d'espèces	500				500		
16/02	Apport personnel	600					600	
20/02	Emprunt pour ordinateur	2 300						2 300
28/02	GERALD, espèces		80		80			

## B. - Date d'enregistrement des recettes

**10 - Règles de base** - Le critère à retenir pour la prise en compte des recettes est l'ENCAISSEMENT. Les honoraires sont réputés encaissés à la date où vous en avez la libre disposition.

Mode de règlement	Recettes à enregistrer
<ul style="list-style-type: none"> <li>- par chèque</li> <li>- en espèces</li> <li>- par virement</li> <li>- par traite</li> <li>- par inscription au crédit d'un compte courant</li> <li>- par carte bancaire</li> <li>- par un tiers</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- à la date de réception du chèque <sup>(1)</sup></li> <li>- à la date d'encaissement</li> <li>- à la date de l'inscription au crédit de votre compte</li> <li>- à la date d'échéance</li> <li>- dès que vous pouvez librement disposer des fonds</li> <li>- à la date du paiement par carte <sup>(2)</sup></li> <li>- à la date où le tiers a encaissé les sommes versées par votre clientèle <sup>(3)</sup></li> </ul>

(1) Ainsi, un chèque remis le 30 décembre N et déposé à la banque le 2 janvier N+1 doit être comptabilisé au 30 décembre N.

Attention : les dates de valeur retenues par la plupart des banques ne correspondent pas aux dates d'enregistrement à retenir en comptabilité.

(2) Solution conseillée, l'administration n'ayant rien précisé à ce sujet.

(3) Même si les sommes ne vous sont reversées que l'année suivante (cas notamment des médecins confiant le recouvrement des recettes aux cliniques pour lesquelles ils travaillent).

**11 - Mesures d'assouplissement** - Deux mesures d'assouplissement sont prévues pour l'enregistrement des recettes :

Pour les honoraires payés en espèces	Vous pouvez comptabiliser globalement en fin de journée les recettes d'un montant unitaire inférieur à 76 € taxes comprises, à condition que les justificatifs du détail de ces opérations (doubles des notes d'honoraires, brouillards de caisse, ...) soient conservés (BOI 5 G-9-02 du 2 juillet 2002 ; art. 286 du CGI).
Pour les honoraires payés par chèque	<p>Vous pouvez vous limiter à comptabiliser les totaux des bordereaux de remise de chèques en banque, sous réserve que ces bordereaux soient conservés à titre de pièces justificatives et qu'ils comportent l'identité des différents clients. Cette tolérance administrative a été complétée par la Loi de simplification du droit du 17/5/2011 qui autorise, si le dossier relève du régime de la déclaration contrôlée et si les recettes annuelles n'excèdent pas le seuil d'application du régime simplifié d'imposition de TVA (238 000 € depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017), à enregistrer les recettes professionnelles sur le livre-journal en retenant les dates d'opérations figurant sur les relevés bancaires. Attention, en optant pour ce système d'enregistrement, vous devrez procéder aux régularisations suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ ajouter en fin d'année les recettes perçues dans l'année ne figurant pas sur les</li> <li>▶ relevés bancaires (chèques reçus non déposés à la banque),</li> <li>▶ exclure en début d'année les recettes figurant sur les relevés bancaires et qui ont été ajoutées aux recettes de l'année précédente.</li> </ul>
<p><b>À noter :</b> La 2<sup>ème</sup> mesure de simplification ne s'applique pas aux recettes perçues en espèces qui doivent toujours être enregistrées à la date de leur encaissement. La nécessité de tenir une comptabilité des recettes espèces et les régularisations à effectuer en début et en fin d'année constituent une source de complication pour la détermination du résultat. Nous vous recommandons donc de poursuivre l'enregistrement en comptabilité de vos recettes selon les règles de droit commun.</p>	

## V. - Enregistrement des dépenses

### A. - Principes

**12** - Les dépenses à comptabiliser sont celles que vous avez effectivement payées au cours de l'année et qui sont inhérentes à l'exercice de votre profession.

Comme pour les recettes, la nomenclature comptable établit une distinction entre les « dépenses d'exploitation » et les « dépenses patrimoniales ».

<b>DÉPENSES D'EXPLOITATION</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Achats</li> <li>- Frais de personnel</li> <li>- CET (CFE + CVAE)</li> <li>- Loyer</li> <li>- Location de matériel et de mobilier</li> <li>- Travaux, fournitures et services extérieurs</li> <li>- Transports et déplacements</li> </ul>
--------------------------------	---

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Charges sociales personnelles</li> <li>- etc.</li> </ul>
<p><b>DÉPENSES PATRIMONIALES</b></p>	<p>Il s'agit des dépenses réglées par le compte professionnel mais qui ne sont pas déductibles fiscalement ou non déductibles immédiatement (biens amortissables).</p> <p>Exemples :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Prélèvements personnels (virement de votre compte professionnel à votre compte personnel, retrait d'espèces)</li> <li>- Dépenses personnelles payées avec votre compte professionnel (impôt sur le revenu, assurance vie, ...)</li> <li>- Acquisitions d'immobilisations (matériel, mobilier,...) la déduction du prix d'acquisition de ces dernières est étalée dans le temps par le biais de l'amortissement</li> <li>- Remboursement d'emprunts professionnels (pour la partie « capital », seule la partie « intérêts » est fiscalement déductible)</li> <li>- Avances de trésorerie ou dépôts de fonds en compte courant effectués à une SCM ou une             <ul style="list-style-type: none"> <li>- SCI</li> <li>- Virements internes</li> </ul> </li> </ul>

Chaque décaissement comporte obligatoirement deux inscriptions sur le livre-journal :

- une inscription dans le compte de trésorerie concerné (banque, caisse, CCP)
- et une inscription dans le compte de dépenses concerné pour expliquer la nature de la dépense (ex : loyers, prélèvements ...)

Exemple									
Journal des dépenses		Trésorerie			Ventilation des dépenses				
Date	Libellés	Banque	Caisse	CCP	Prélèvement ou dépense personnelle	Virements internes	Honoraires rétrocedés	Loyers charges locatives	Achat élément immobilisé
	REPORT								
1/02	Loyer cabinet, chq. n°98	600						600	
3/02	Prélèvement personnel	300			300				
3/02	Confrère ALAIN, chq. n°101	900					900		
10/02	Remise d'espèces en banque		500			500			
21/02	Remise d'espèces en banque		80			80			
25/02	CB Achat matériel info	2 500							2 500

## B. - Date d'enregistrement des dépenses

**13 - Règles de base** - Le critère à retenir pour la prise en compte des dépenses est le DÉCAISSEMENT. Les dépenses doivent être enregistrées chronologiquement d'après la date de leur paiement qui est définie selon le mode de règlement utilisé.

Mode de règlement	Dépenses à enregistrer
<ul style="list-style-type: none"> <li>- par chèque ou TIP</li> <li>- en espèces</li> <li>- par virement</li> <li>- par traite</li> <li>- par inscription au débit d'un compte courant</li> <li>- par carte bancaire</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- à la date de remise du chèque ou du TIP au bénéficiaire <sup>(1)</sup></li> <li>- à la date du paiement</li> <li>- à la date d'inscription au débit de votre compte</li> <li>- à la date d'échéance</li> <li>- dès que vous ne pouvez plus disposer librement des fonds</li> <li>- à la date du paiement par carte <sup>(2)</sup></li> </ul>
<p>(1) ou à la date de la réception de la lettre si le chèque ou le TIP est adressé par lettre</p> <p>(2) en cas de paiement par carte bancaire à débit différé, la dépense doit être comptabilisée lors de l'opération matérielle de validation de la dépense (et non lors de la transcription de l'opération sur le compte bancaire du débiteur) (CAA LYON, 29.12.2005)</p>	

**14 - Mesure d'assouplissement** - Si les recettes annuelles ne dépassent pas le seuil d'application du régime simplifié d'imposition de TVA (238 000 € depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017) et si vous relevez du régime de la déclaration contrôlée, vous pouvez enregistrer vos dépenses professionnelles sur le livre-journal en retenant les dates d'opérations figurant sur les relevés bancaires (loi de simplification du droit du 17 mai 2011, art. 56).

Attention, en optant pour cet enregistrement en fonction des relevés bancaires, il convient :

- d'ajouter en fin d'année les dépenses payées dans l'année ne figurant pas sur les relevés bancaires (chèques émis mais non tirés en banque) ;
- d'exclure en début d'année les dépenses figurant sur les relevés bancaires et qui ont été ajoutées aux

dépenses de l'année précédente.

**À noter** : La mesure de simplification ne s'applique pas aux dépenses payées en espèces qui doivent toujours être enregistrées à la date de leur paiement. La nécessité de tenir une comptabilité des dépenses espèces et les régularisations à effectuer en début et en fin d'année constituent une source de complication pour la détermination du résultat. Nous vous recommandons donc de poursuivre l'enregistrement en comptabilité de vos dépenses selon les règles de droit commun.

## C. - Comptabilisation des dépenses mixtes

**15** - Lorsque les dépenses ont un caractère mixte (usage professionnel et usage privé), seule la quote-part correspondant

à l'usage professionnel est déductible.

La quote-part professionnelle est déterminée, sous votre responsabilité, selon les critères qui paraissent les mieux adaptés (superficie du local, consommation d'énergie, nombre de kilomètres annuels professionnels ...).

### Conseil pratique

Nous vous conseillons, à cet égard, de joindre à votre déclaration de revenus professionnels n° 2035, une note annexe indiquant la quote-part retenue à titre professionnel ainsi que les critères de répartition retenus.

**Exemple**

Deux méthodes d'enregistrement comptable sont possibles :

- vous avez réglé le 1<sup>er</sup> février, par chèque bancaire (sur votre compte professionnel) le loyer de janvier : 600 €
- loyer annuel : 7 200 €
- part professionnelle : 50 %

**1<sup>ère</sup> méthode** : enregistrement de la totalité de la dépense

**Journal des dépenses**

Date	Libellé	Trésorerie		Loyer et charges locatives	Déclaration n° 2035 (cumul des 12 mois de loyers)
		Banque	Caisse		
1/02	Loy. janvier chèque n° 98	600		600	Case BF : loyers et charges 7 200 € Case CC : Divers à réintégrer 3 600 €

**2<sup>ème</sup> méthode** : enregistrement de la seule part professionnelle

**Journal des dépenses**

Date	Libellé	Trésorerie		Prélèv. perso	Loyer et charges locatives	Déclaration n° 2035 (cumul des 12 mois de loyers)
		Banque	Caisse			
1/02	Loy. janvier chèque n° 98	600		300	300	Case BF : loyers et charges 3 600 € Case CC : Divers à réintégrer 0 €

**NB** : dans les 2 cas le résultat fiscal sera identique.

**D. - Dépenses forfaitaires**

**16** - L'administration fiscale admet, dans des cas très limités, le calcul forfaitaire de charges déductibles.

**17 - Travaux de blanchissage effectués à domicile** - Ces derniers peuvent être évalués en fonction du tarif pratiqué par les blanchisseurs, à condition que vous conserviez trace des calculs effectués par une mention mensuelle dans le livre-journal, en dessous de la colonne « AUTRES FRAIS DIVERS DE GESTION » ou « ENTRETIEN » (ou sur une note annexe détaillée mensuellement avec mention du seul total sur le journal).

**Exemple**

8 blouses à 3 € = 24 €

45 serviettes à 1 € = 45 €

Total février = 69 €

**18 - Frais de voiture automobile** - Si vous pouvez, sur option, les évaluer forfaitairement à l'aide d'un barème kilométrique publié chaque année par l'administration, l'option doit être exercée en début d'année et couvrir l'ensemble des véhicules utilisés (voir guide fiscal sur la déclaration n° 2035 pour les modalités et conditions des options).

Dans ce cas, vous devez mentionner mensuellement pour mémoire, dans le livre-journal, en dessous de la colonne

« FRAIS DE VOITURE AUTOMOBILE » (ou sur une note annexe), le nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel.

Rappel : vous devez être en mesure de justifier du détail des kilomètres retenus à titre professionnel (agenda de suivi des déplacements précis et détaillé - Rép. Debré 25-5-87).

Pour que la déduction ne puisse être remise en cause, les dépenses réelles (carburant, assurance, entretien et réparation) du (des) véhicule(s) couvertes par le barème et réglées avec votre compte bancaire professionnel ou votre caisse, ne doivent en aucun cas être comptabilisées dans le poste « FRAIS DE VOITURE » mais elles doivent être portées directement dans le poste « PRÉLÈVEMENTS PERSONNELS et/ou DÉPENSES PERSONNELLES ».

**19 - Déduction forfaitaire de 2 % des médecins conventionnés secteur 1** - Les médecins conventionnés qui appliquent les tarifs conventionnels peuvent, sur option, ne pas comptabiliser les frais de représentation, réception, prospection, cadeaux professionnels, travaux de recherches, blanchissage et petits déplacements et les déduire sous la forme d'un abattement de 2 % du montant des recettes brutes.

L'option doit être prise en début d'année et il faut rappeler que cet abattement de 2 % ne peut se cumuler avec la déduction de frais réels de même nature. A défaut le forfait n'est pas déductible. Aussi le règlement éventuel de ce type de dépenses avec le compte professionnel ne doit pas être comptabilisé en « FRAIS DE RÉCEPTION, DE REPRÉSENTATION ET DE CONGRES » mais directement au poste « PRÉLÈVEMENTS PERSONNELS et/ou DÉPENSES PERSONNELLES ».

## **VI. - Ecritures particulières**

### **A. - Virements internes**

**20** - Lorsque des fonds sont transférés d'un compte de trésorerie professionnel à un autre compte de trésorerie professionnel, ils doivent être isolés dans une colonne « VIREMENTS INTERNES ».



**Exemple**

Le 10 février, vous remettez en banque, sur votre compte bancaire professionnel, vos recettes des jours précédents, perçues en espèces : 500 € (ces dernières ayant déjà été enregistrées en « honoraires » lors du paiement).

JOURNAL DES RECETTES		Trésorerie		Ventilation des recettes
Date	Libellé	Banque	Caisse	Virements internes
10/02	Dépôt espèces en banque	500		500

JOURNAL DES DÉPENSES		Trésorerie		Ventilation des dépenses
Date	Libellé	Banque	Caisse	Virements internes
10/02	Dépôt espèces en banque		500	500

À NOTER que le compte « VIREMENTS INTERNES » est toujours soldé (les colonnes sont égales en ventilations « RECETTES » et en « DÉPENSES ») puisqu'il y a toujours une double écriture symétrique pour cette opération.

Cette opération est purement financière et n'a donc aucune incidence sur le résultat.

**B. - Opérations d'emprunt****21 -**

- ▶ Souscription d'un emprunt professionnel de 2 300 €

JOURNAL DES DÉPENSES		Trésorerie		Ventilation
Date	Libellé	Banque	Caisse	Emprunt professionnel (capital reçu) <sup>(1)</sup>
20/02	Emprunt informatique	2 300		2 300

(1) Si votre livre-journal ne comporte pas de colonne spécifique, vous pouvez soit en créer une (en modifiant par exemple l'intitulé d'une colonne inutilisée), soit utiliser la colonne « apports personnels » ou encore la colonne « Divers » (si elle n'est pas utilisée pour des ventilations de recettes).

- ▶ Comptabilisation des mensualités de remboursement d'emprunt.

JOURNAL DES DÉPENSES		Trésorerie		Ventilation
Date	Libellé	Banque	Emprunt professionnel (capital remboursé) <sup>(1)</sup>	Frais financiers
31/03	Remb. Emp info. mars N	71	57,60 (Capital)	13,40 (Intérêts)

(1) Si votre livre-journal ne comporte pas de colonne spécifique, vous pouvez soit en créer une, soit utiliser la colonne « dépenses et prélèvements personnels » ou encore la colonne « Divers » (si elle n'est pas déjà utilisée pour d'autres mouvements).

### C. - Apports et prélèvements personnels

22 - Les mouvements entre trésorerie privée et trésorerie professionnelle doivent être portés dans les colonnes :

- ▶ « Apports personnels » pour pallier les insuffisances de la trésorerie professionnelle ou si de l'argent non imposable au titre des BNC arrive sur le compte.
- ▶ « Prélèvements personnels » pour la comptabilisation des versements faits sur la trésorerie privée (virement de la banque ou prélèvements personnels en caisse), ou le paiement de dépenses privées effectué avec le compte professionnel (à éviter).

Journal des recettes		Trésorerie		Apports personnels
Date	Libellé	Banque	Caisse	
16/2	Apport de banque privé	600		600

Journal des dépenses		Trésorerie		Prélèvements personnels
Date	Libellé	Banque	Caisse	
3/2	Virement/banque privé	300		300

### D. - Impayés

23 - Si la banque vous retourne un chèque impayé et dans la mesure où vous l'avez déjà comptabilisé, il convient d'annuler la recette selon l'une des deux méthodes suivantes :

1<sup>ère</sup> méthode :

Journal des recettes		Trésorerie		Ventilation des recettes
Date	Libellé	Banque	Caisse	Honoraires
30/3	Impayé Mathieu	-200		-200

Cette méthode de comptabilisation en négatif en RECETTES permet d'obtenir directement en fin d'année le total exact des recettes imposables à reporter sur la déclaration fiscale n° 2035.

**NB** : il est conseillé d'utiliser un crayon de couleur différente (rouge de préférence) pour bien voir que l'écriture est passée en sens inverse de l'ordre normal.

2<sup>ème</sup> méthode :

Journal des dépenses		Trésorerie		Ventilation des dépenses
Date	Libellé	Banque	Caisse	Impayés
30/3	Impayé Mathieu	200		200

**Remarque**

Si vous utilisez cette méthode, pensez à déduire les impayés des recettes imposables en fin d'année plutôt que de les retenir en « pertes diverses » sur la déclaration n° 2035.

**E. - Remboursements de "trop versé"**

**24** - Si vous recevez un chèque correspondant à un remboursement d'un « trop versé », de cotisations personnelles d'allocations familiales par exemple, il est conseillé d'utiliser la méthode de la comptabilisation en négatif mais cette fois-ci, en DÉPENSES :

**Méthode conseillée :**

Dépenses		Trésorerie		Ventilation des dépenses
Date	Libellé	Banque	Caisse	Charges sociales personnelles
25/4	Remboursement Cot. A.F. (URSSAF)		-140	-140

Cette méthode permet d'obtenir directement le total réel du compte de dépenses concerné. De plus, le fait de ne pas utiliser le compte « gains divers » permet d'avoir directement les bons montants à utiliser pour les déclarations de revenus aux organismes sociaux au niveau des comptes de charges (charges sociales obligatoires case BT de la déclaration n° 2035 A).

**Méthode classique :**

Recettes		Trésorerie		Ventilation des recettes
Date	Libellé	Banque	Caisse	Gains divers
25/4	Remboursement Cot. A.F. (URSSAF)		140	140

Cette méthode peut être utilisée par exemple dans l'hypothèse où le total du poste de dépenses concerné s'avèrerait négatif en fin d'année avec la méthode du « négatif » exposée ci-avant.

**Remarque**

Lors du règlement des cotisations appelées par l'URSSAF, la part de la CSG non déductible et de la CRDS a fait l'objet d'une réintégration. Par conséquent, en cas de remboursement de cotisations par l'URSSAF, il conviendra de déduire du remboursement la part de la CSG et de la CRDS antérieurement non déduites.

**F. - Règlement d'une dépense professionnelle avec un compte privé**

**25** - Une dépense professionnelle doit toujours être réglée avec votre compte professionnel. S'il vous arrive exceptionnellement d'utiliser votre chéquier personnel pour régler une dépense professionnelle, il convient de procéder selon l'une des méthodes suivantes :

**1<sup>ère</sup> méthode :** Vous utilisez le compte « prélèvements personnels » en négatif sans mouvementer les colonnes de trésorerie.

Journal des dépenses		Trésorerie		Ventilation des dépenses	
Date	Libellé	Banque	Caisse	Prélèvement personnels	Fournitures de bureau

11/4	Librairie " Oh bô livre "				-60	60
------	---------------------------	--	--	--	-----	----

**2<sup>ème</sup> méthode** : Remboursez-vous en vous faisant un chèque au moyen de votre chéquier professionnel ou en prélevant dans votre caisse.

Journal des dépenses		Trésorerie		Ventilation des dépenses
Date	Libellé	Banque	Caisse	Fournitures de bureau
11/4	Librairie " Oh bô livre " (ch remb, perso)		60	60

ou

11/4	Librairie " Oh bô livre " (pour remb perso)		60	60
------	--	--	----	----

**NB** : Si vous êtes amené à faire plus que quelques opérations professionnelles à partir de votre compte bancaire privé, vous devrez effectivement ajouter le compte bancaire privé en TRÉSORERIE et comptabiliser tous les mouvements du compte privé, devenu « mixte », sur le livre-journal. Il faut donc s'organiser pour éviter cette situation contraignante en veillant bien à payer toutes les charges (mixtes ou totalement professionnelles) par les comptes financiers qui apparaissent dans la comptabilité.

## G. - Ventilations multiples - exemple : la comptabilisation de la CSG

**26** - Dans la mesure où le paiement qui est fait à l'URSSAF couvre des charges de natures différentes, il convient de faire une ventilation multiple dans les postes de charges en fonction de la nature des différentes sommes payées dont le détail figure sur le décompte de l'URSSAF.

Conseils pratiques pour répartir un paiement de 1506 Euros à l'URSSAF :

- Comptabiliser en « charges sociales personnelles » la cotisation d'allocations familiales, la contribution additionnelle maladie et la cotisation maladie (526 €).
- Comptabiliser en « CSG déductible » (1) la CSG déductible (656 €).
- Comptabiliser en « dépenses personnelles » la CSG-CRDS non déductible (280 €).
- Comptabiliser en « autres impôts » le versement annuel de Contribution à la Formation Professionnelle (44 €).
- Le cas échéant, comptabiliser en « cotisations professionnelles » le versement CURPS spécifique aux

professions de santé.

Journal des dépenses		Trésorerie		Ventilation de dépenses			
Date	Libellé	Banque	Caisse	Prélèv. perso.	rélev. perso.	CSG déductible	Charges sociales perso.
15/02	URSSAF 1 <sup>er</sup> Trim.	1 506		280	44	656	526

(1) Dans la mesure du possible, il est utile de créer (s'il n'existe pas) un compte « CSG déductible » (qui peut être un sous-compte de « autres impôts ») puisqu'il existe une ligne « CSG déductible » sur la déclaration n° 2035 A (case BV).

## H. - Redevances de cliniques

**27** - Deux méthodes sont couramment utilisées par les cliniques pour reverser les honoraires dus aux médecins.

- la première consiste à reverser le montant des honoraires bruts au médecin et à lui facturer la redevance correspondant aux moyens mis à sa disposition.

Aucun problème particulier ne se pose dans ce cas : le médecin règle la clinique et ventile la dépense en « location de matériel et de mobilier ». Et il enregistre en « honoraires » le montant brut qu'il a réellement perçu.

- la deuxième consiste, pour la clinique, à ne reverser au médecin qu'un montant net d'honoraires, déduction faite de la redevance.

Dans ce cas, bien que le médecin n'ait perçu que le montant net, c'est le montant brut du relevé de la clinique qui doit être déclaré en recettes ; la redevance devant être comptabilisée en « location de matériel et de mobilier ». L'enregistrement comptable de cette opération (2 méthodes sont possibles) peut alors se présenter comme suit :

## Exemple

**Exemple selon la deuxième méthode :** le docteur Guery perçoit de la clinique 6 000 €, correspondant à 8 000 € d'honoraires bruts auxquels ont été soustraits 2 000 € de redevance.

**1<sup>ère</sup> solution :**

Journal des recettes		Trésorerie		Ventilation des recettes	
Date	Libellé	Banque	Caisse	Honoraires	Redevances cliniques
30/6	Recettes clinique H	6 000		8 000	2 000

**NB :** Le poste « redevances cliniques » est créé dans la partie « RECETTES » en négatif puisqu'il s'agit d'un poste de dépenses (attention à porter cette ventilation en « rouge »). Le total des entrées en trésorerie est bien ainsi égal au total des ventilations des recettes soit 6 000 €.

Ne pas oublier dans ce cas d'ajouter en fin d'année les « redevances cliniques » aux autres « location de matériel et

de mobilier » pour établir la déclaration n° 2035.

**2<sup>ème</sup> solution :**

Journal des recettes		Trésorerie		Ventilation des recettes
Date	Libellé	Banque	Caisse	Honoraires
30/6	Recettes clinique H	8 000		8 000

Journal des dépenses		Trésorerie		Ventilation des dépenses
Date	Libellé	Banque	Caisse	Location de matériel et de mobilier
30/6	Recettes clinique H	2 000		2 000

Inconvénient de cette méthode : Cette méthode suppose d'inscrire des mouvements fictifs de trésorerie (8 000 € en entrées et 2 000 € en sorties au lieu des 6 000 € en RECETTES réelles).

De ce fait, cela oblige, lors du rapprochement bancaire, à opérer une soustraction pour obtenir la contrepartie du montant réellement encaissé figurant sur le relevé de banque soit 8 000 € - 2 000 € = 6 000 €.

## VII. - Régularisation des erreurs

### A. - Erreur sur le montant à enregistrer

**28 -** Vous avez, par exemple, inscrit 800 € pour le loyer au lieu de 600 €.

Date	Libellé	Trésorerie		Loyers et charges locatives
		Banque	Caisse	
28/2	Annulation écriture du 1/2		-800	-800
28/2	Loyer février		600	600

**Ou (méthode plus rapide)**

28/2	Régul erreur du 1 /2 (600-800)	-200			-200
------	--------------------------------	------	--	--	------

**B. - Erreur de ventilation**

29 - Vous avez, par exemple, enregistré le loyer de votre Cabinet en « Location de matériel ».

Date	Libellé	Trésorerie		Loyers et charges locatives	Location matériel et mobilier
		Banque	Caisse		
28/2	Erreur ventilation du 1 /2			600	600

**VIII. - Incidences dans la TVA**

**A. - Redevables de la TVA**

30 - Si vous êtes redevable de la T.V.A., vous pouvez tenir votre comptabilité soit toutes taxes comprises (TTC), soit hors taxes (HT).

L'option résulte simplement d'une mention portée sur la déclaration fiscale n° 2035 (case à cocher dans le cadre 1 de la déclaration N° 2035 A) avec obligation d'indiquer les éléments de la TVA dans les rubriques appropriées de la déclaration n° 2035.

Vous devez cependant opter pour une méthode homogène :

	Recettes	Dépenses
1 <sup>ère</sup> méthode	TTC	TTC
2 <sup>ème</sup> méthode	HT	HT

En aucun cas, une méthode panachant les règles comme par exemple une comptabilisation des RECETTES TTC et des DÉPENSES HT (ou des RECETTES HT et des DÉPENSES TTC) ne peut être retenue.

Bien que la comptabilité TTC relève du régime légal, les professionnels de la comptabilité préfèrent en général la tenue HT.

Que la comptabilité soit tenue TTC ou HT, une ventilation doit obligatoirement être pratiquée entre les recettes non passibles de la TVA et celles passibles de cette taxe avec, pour ces dernières, la ventilation entre les différents taux.

En pratique, les obligations spécifiques à la TVA se traduisent par la création de colonnes supplémentaires - utiles pour l'établissement des déclarations de TVA - dans les journaux de recettes et de dépenses.

31 - **Comptabilité taxe incluse** - Les recettes et les dépenses sont comptabilisées pour leur montant TTC (Toutes Taxes Comprises).

**RECETTES**

Date	Libellé	Trésorerie			Honoraires TTC	Dont TVA sur honoraires
		Banque	Caisse	CCP		



j/m	Honoraires Martin	2 392			2 392	2 392
-----	----------------------	-------	--	--	-------	-------

Il est ouvert une colonne supplémentaire « dont TVA » pour mémoire (à ne pas prendre en compte dans le total des ventilations pour les contrôles).

### DÉPENSES

Date	Libellé	Trésorerie			Entretien et réparations	Dont TVA déductible sur achats et frais généraux
		Banque	Caisse	CCP		
j/m	Travaux ent. Ets Michel		299		299	49

Il est créé une colonne supplémentaire « dont TVA déductible » pour mémoire (à ne pas prendre en compte dans le total des ventilations pour les contrôles).

### RECETTES

Date	Libellé	Trésorerie			Honoraires HT	TVA sur honoraires
		Banque	Caisse	CCP		
j/m	Honoraires Martin	2 392			2 000	392

**32 - Comptabilité hors taxe (HT)** - Les recettes sont éclatées entre :

- ▶ montant hors TVA
- ▶ TVA encaissée

La colonne de TVA sur honoraires est retenue pour les contrôles d'équilibre de ventilation.

### DÉPENSES

Date	Libellé	Trésorerie			Entretien et réparations	TVA déductible sur achats et frais généraux
		Banque	Caisse	CCP		
j/m	Travaux ent. Ets Michel	299			250	49

Les dépenses sont éclatées entre :

- ▶ montant hors TVA
- ▶ TVA déductible (\*)

(\*) Seule la TVA déductible peut être inscrite dans la colonne « TVA déductible sur achats et frais généraux ». Certaines dépenses n'ouvrent pas droit à déduction de la TVA (cf. brochure « Le professionnel libéral et la TVA »).

La colonne de TVA déductible est retenue pour les contrôles d'équilibre de ventilation.

## B. - Professionnels exonérés de TVA

**33** - Si vous n'êtes pas redevable de la TVA, les colonnes « TVA » du livre-journal ne doivent, bien évidemment, pas être remplies.

Les dépenses doivent être enregistrées pour leur montant TTC.

## IX. - Pluralité d'activités

**34** - Certains d'entre vous peuvent exercer des activités imposables dans des catégories de revenus différentes.

L'exemple le plus courant est celui des agents d'assurances qui sont imposables dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux (BNC) pour leurs revenus tirés de l'activité d'agent d'assurances et dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC) pour l'activité de courtier en assurances. Ce problème se rencontre aussi pour les professionnels qui exercent à la fois l'activité sous forme libérale et salariée.

L'administration fiscale admet, dans ce cas, que les frais décaissés à l'occasion de ces deux activités indistinctement et qui ne peuvent être ventilés en fonction des frais réels engagés pour chacune de ces activités puissent être répartis au prorata des recettes brutes de chacune des deux professions. Tel est le cas, par exemple, des loyers et des charges de fonctionnement du local ou des cotisations syndicales et professionnelles.

Par contre, les frais spécifiques à chacune des activités doivent être rattachés directement à l'activité correspondante.

**NB** : le problème peut être traité comme les charges mixtes (voir précédemment) soit au niveau comptable (ventilation de la seule part professionnelle BNC en compte de charges et ventilation de la part liée à l'autre activité en « dépenses et prélèvements personnels »), soit au niveau fiscal (comptabilisation de la totalité de la dépense en charges et traitement en divers à réintégrer sur la déclaration n° 2035 pour la reprise de la quote-part de charges liées à l'activité non libérale).

## X. - Exemple de tenue du livre journal

### A. - Livre de recettes journalières d'un mois

LIVRE DES RECETTES JOURNALIÈRES					
Mois de Janvier					
RECETTES				Ventilation des recettes	Identité du client
Dates	Libellés	Banque	Caisse	Honoraires	
10		75		75	Simon ANTOINE
10			50	50	Jacques BOULAY
10		70		70	Guy CHARLES
10			50	50	Julie DUPRE
10	Total journalier	145	100	245	
14		20		20	Maxime FRANÇOIS
14			35	35	Roger GUERY
14		70		70	Bertrand HENRY
14	Total journalier	90	35	125	
27		50		50	David LALLEMAND
27			75	75	Carine MARCHAND
27		30		30	Pierre NICOLAS
27	Total journalier	80	75	155	
...					
	Total du mois	315	210	525	

**35** - Rappel : vous ne pouvez passer, sur le livre journal général, les écritures de recettes journalières par totaux de recettes du jour que pour les recettes payées en espèces d'un montant unitaire inférieur à 76 €. (cf. page 19)

Pour les honoraires payés en espèces d'un montant supérieur à 76 €, il convient de passer une écriture par encaissement.

Pour les honoraires payés par chèque, vous avez la faculté de ne comptabiliser que les totaux de bordereaux de remise de chèques en banque (cf. page 19).

### B. - Livre de recettes mensuelles

36 -

LIVRE - JOURNAL : PARTIE RECETTES								
Mois de Janvier								
RECETTES		TRÉSORERIE		VENTILATION DES RECETTES				
Dates	Libellés	Banque X	Caisse	Honoraires	TVA	Virements internes	Emprunt profes.	Apport perso.
3	Virt Apport privé	2000,00						2000,00
3	Plvt Emprunt banque X	7500,00					7500,00	
10	Recettes journée	145,00	100,00	245,00				
11	Virt René LOUIS	1000,00		1000,00				
11	Virt Luc RENAUD	800,00		800,00				
14	Recettes journée	90,00	35,00	125,00				
14	Virt SS 1/3 payant	3000,00		3000,00				
20	Virt Jean PAUL	500,00		500,00				
20	Chq Impayé Antoine S.	-75,00		-75,00				
27	Recettes journée	80,00	75,00	155,00				
30	Virt Luc RENAUD	800,00		800,00				
30	Dépôt espèces	200,00				200,00		
	TOTAL MOIS	16040,00	210,00	6550,00	0,00	200,00	7500,00	2000,00
	Solde début mois	1800,00	40,00					
	Total contrôle solde	17840,00	250,00					

Contrôle ventilation du total mois :

16250,00

← IDENTIQUE →

16250,00

**NB** : si l'activité est soumise à TVA, il convient de ventiler les honoraires en HT dans la colonne honoraires et la TVA sur recettes dans la colonne de ventilation prévue pour ce suivi ; voir extrait ci-dessous.

Dates	Libellés	Banque X	Caisse	Honoraires	TVA	Virements internes	Emprunt profes.	Apport perso.
3	Plvt Emprunt banque X	7500,00					7500,00	
10	Recettes journée	145,00	100,00	204,17	40,83			
11	Virt René LOUIS	1000,00		833,33	166,67			
11	Virt Luc RENAUD	800,00		666,67	133,33			

## C. - Livre de dépenses mensuelles

37 -

**LIVRE JOURNAL : PARTIE DÉPENSES : MOIS DE JANVIER**

Dates	Libellés	TRÉSORERIE		VENTILATION DES DÉPENSES																							
		Banque X	Caisse	Prélèvements personnels	Virements internes	Emprunt	TVA sur achat et frais	Honoraires nets cédés	Salaires nets	Charges sociales sur salaires	TVA payée	CFE CVAE	CSG déductible	Loyer	Petit Outillage	Chauffage en gas electric	Honoraires	Frais véhicules	Frais de récep-tion	Charges sociales perso.	Fournit. de bureau Téléphones PTT	Coti. syndicale	Frais financiers	Achats immo-bilisations	TVA sur immo-bilisations		
2	Cartes vœux Pap B		20,00																								
4	Chq 511 Mobilier Ste N	2000,00																							2000,00		
5	Chq 512 Outillage A	2000,00																							2000,00		
6	Prêt Loyer 01.N																										
7	Chq 513 Matériel Lib	150,00		150,00																							
7	Timbres poste		10,00																								
8	Chq 514 confère Z	200,00																									
10	Chq 515 Unisaf 47N-1	1500,00																									
10	Chq 516 Assedic 47N-1	220,00																									
10	Prêt 0288AF JT	1800,00																									
16	Chq 517 Beposte sal	700,00																									
18	CB restaurant R	45,00																									
18	Chq 518 Petit mat C	80,00																									
20	CB essence station W	50,00																									
22	Virt / Bq privée S	500,00																									
22	Chq 519 Imprimerie A	1000,00																									
24	HIP France Télécom	190,00																									
25	Chq 520 assure auto	600,00																									
26	Chq 521 papeterie B	20,00																									
28	Prêt retraite EL 01.N	700,00																									
30	Echéance emprt 01.N	220,00																									
30	Dépôt espèces en Bq X	200,00																									
30	Chq 522 Copieur Ste A	2500,00																									
31	Chq 523 Salaire Mme T	1300,00																									
31	Chq 524 Cpt. Bénédict	150,00																									
31	Prêt tim comptable B	400,00																									
	<b>Total mois</b>	<b>17425,00</b>	<b>230,00</b>	<b>1220,00</b>	<b>200,00</b>	<b>190,00</b>	<b>0,00</b>	<b>200,00</b>	<b>1300,00</b>	<b>2420,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>940,00</b>	<b>700,00</b>	<b>80,00</b>	<b>0,00</b>	<b>400,00</b>	<b>650,00</b>	<b>45,00</b>	<b>980,00</b>	<b>200,00</b>	<b>290,00</b>	<b>40,00</b>	<b>7800,00</b>	<b>0,00</b>		
	<b>Solde fin de mois</b>	<b>415,00</b>	<b>20,00</b>																								
	<b>Total contrôle solde</b>	<b>17840,00</b>	<b>250,00</b>																								

Contrôle ventilation du total mois : 17655,00 ← IDENTIQUE → 17655,00

NB : si l'activité est soumise à la TVA, il convient d'utiliser dès lors les colonnes de ventilation prévues pour ce suivi, cf. extrait ci-dessous.

18	Chq 518 Petit mat C	80,00						13,33																			
20	CB SP95 station W	50,00																									
22	Virt / Bq privée S	500,00																									
22	Chq 519 Imprimerie A	1000,00																									
20	Chq 520 TVA 12% S-1	410,00																									
24	HIP France Télécom	190,00																									
31	Chq 521 assure auto	600,00																									

TVA partiellement récupérable sur le carburant (pointing to 50,00 in column 18)

La TVA n'est récupérable qu'à hauteur du prorata professionnel (pointing to 13,33 in column 18)

Pas de TVA récupérable sur l'assurance (pointing to 833,33 and 166,67 in column 22)

## XI. - Contrôle des enregistrements

38 - À la fin de chaque mois et de l'année vous devez effectuer les totaux des colonnes et vous assurer que votre comptabilité est juste et équilibrée. Pour ce faire, il convient d'effectuer les contrôles suivants :

### A. - Contrôle de ventilation

39 - Ce contrôle s'effectue en vérifiant les deux égalités suivantes :

TOTAL DES RECETTES ENCAISSÉES (Colonne TRÉSORERIE) = TOTAL DES RECETTES VENTILÉES

ET

TOTAL DES DÉPENSES RÉGLÉES (Colonne TRÉSORERIE) = TOTAL DES DÉPENSES VENTILÉES

#### Exemple

Total des recettes encaissées		Total des recettes ventilées	
En banque	16.040		6.550 + 200
En caisse	210		+7.500 + 2000
<b>Total</b>	<b>16.250</b>	<b>Total</b>	<b>16.250</b>

**ET**

Total des dépenses réglées		Total des dépenses ventilées	
En banque	17.425	Selon le détail des colonnes	17.655
En caisse	230		
<b>Total</b>	<b>17.655</b>	<b>Total</b>	<b>17.655</b>

Ce contrôle permet de s'assurer d'une part, qu'aucun report dans les postes de recettes et de dépenses n'a été omis, et d'autre part, de l'exactitude des additions.

Il est indispensable de l'effectuer chaque mois pour une comptabilité tenue manuellement. En cas d'utilisation d'un logiciel de comptabilité, ce contrôle est automatique car le logiciel ne laisse pas

valider une écriture qui n'est pas équilibrée entre mouvements de trésorerie et mouvements de ventilation.

## B. - Contrôle des soldes des comptes de trésorerie

40 - Les soldes comptables de fin de mois se déterminent comme suit :

	Banque	CCP	Caisse
<b>Soldes comptables de début de mois</b>	1 800 €	-	40 €
<b>+ Recettes du mois comptabilisées</b>	16 040 €	-	210 €
<b>- Dépenses du mois comptabilisées</b>	17 425 €	-	230 €
<b>= Soldes comptables de fin de mois</b>	415 €	-	20 €

Sur le tracé comptable, il est conseillé d'établir chaque mois le contrôle des soldes des comptes de trésorerie comme cela est présenté sur l'exemple ci-dessus.

En cas de comptabilité informatisée, le solde comptable à une date donnée est obtenu directement par consultation du compte de trésorerie car le logiciel tient compte des soldes d'ouverture des comptes au 1<sup>er</sup> janvier.

## C. - Rapprochement bancaire

41 - En raison de décalage dans le temps entre les dates d'enregistrement des opérations en comptabilité et celles de leur inscription sur les relevés bancaires, les soldes comptables du livre-journal et les soldes des relevés bancaires peuvent être différents. Il convient donc d'effectuer périodiquement - en fin de mois habituellement et obligatoirement en fin d'année - un rapprochement entre ces deux soldes, pour chaque compte bancaire ouvert, de la façon suivante :

SOLDE COMPTABLE DE FIN DE MOIS
+
CHEQUES DE DEPENSES COMPTABILISES DANS LE MOIS ET NE FIGURANT PAS SUR LE RELEVÉ BANCAIRE
-
CHEQUES DE RECETTES COMPTABILISES DANS LE MOIS MAIS NE FIGURANT PAS SUR LE RELEVÉ BANCAIRE
+
CHEQUES DE RECETTES PORTES SUR LE RELEVÉ BANCAIRE MAIS NON COMPTABILISES
-
CHEQUES DE DEPENSES PORTES SUR LE RELEVÉ BANCAIRE MAIS NON COMPTABILISES
=
SOLDE DU RELEVÉ BANCAIRE DE FIN DE MOIS

**NB** : il n'y a pas de décalage pour les virements et les prélèvements, ceux-ci étant comptabilisés à la date de leur inscription au crédit du compte bancaire. Si les opérations sont enregistrées à partir des relevés de banque, aucun écart ne doit exister en cours d'année, et le décalage du fait des chèques et paiements par carte bancaire n'existe qu'en fin d'année au 31 décembre, date à laquelle il convient d'ajouter en ressources les chèques reçus non déposés et de tenir compte en sorties des chèques émis, remis aux bénéficiaires et non encore passés sur le relevé bancaire.

Exemple



Vous avez reçu début février le relevé de compte de votre banque pour le mois de janvier :

BANQUE X				
RELEVÉ DE COMPTE AU 31 JANVIER				
DATE	VAL.	LIBELLÉ	DÉBIT	CRÉDIT
		Solde créditeur au 31 décembre		3300,00
3/1	3/1	Virement du compte S		2000,00
3/1	1/1	Déblocage emprunt		7500,00
4/1	2/1	Chq 510	1500,00	
6/1	5/1	Plvt pour compte ABC	700,00	
9/1	6/1	Chq 511	2000,00	
9/1	6/1	Chq 512	2300,00	
10/1	13/1	Remise chèques N° AN/1		145,00
12/1	10/1	Chq 516	220,00	
14/1	15/1	Virement de la CPAM de ...		3000,00
14/1	12/1	Chq 515	1500,00	
15/1	14/1	Plvt pour URSSAF	1800,00	
15/1	13/1	Chq 513	150,00	
15/1	18/1	Remise chèques N° AN/2		1890,00
19/1	17/1	Chq 517	700,00	
20/1	18/1	Impayé ANTOINE S. sur remise AN/2	75,00	
22/1	21/1	Virt / Bq privée S	500,00	
24/1	23/1	TIP France Télécom	190,00	
25/1	23/1	Chq 518	80,00	
25/1	28/1	Remise chèque N° AN/3		500,00
28/1	27/1	Plvt pour CNRTI	760,00	
28/1	26/1	Chq 514	200,00	
28/1	26/1	Chq 519	1000,00	
28/1	26/1	Chq 521	50,00	
30/1	30/1	Dépôt espèces		200,00
30/1	30/1	Echéance empr 01/N	230,00	
30/1	28/1	Chq 520	600,00	
30/1	2/2	Remise chèques N° AN/4		80,00
31/1	30/1	Plvt pour compte ZWY	400,00	
31/1	31/1	Relevé carte banc.N° XXX (2 opérations.)	95,00	
		<b>Totaux mouvements du mois</b>	<b>15050,00</b>	<b>18615,00</b>
		Solde créditeur au 31 janvier		3565,00

Le solde tel qu'il ressort du relevé bancaire est de + 3 565 € alors que celui de votre comptabilité est de + 415 €

(cf. page 34).

Pour expliquer cette différence, il vous faut procéder au pointage des écritures de façon à faire ressortir :

- d'une part, les chèques de recettes et de dépenses comptabilisés mais ne figurant pas sur le relevé bancaire,
- d'autre part, les chèques de recettes et de dépenses figurant sur le relevé mais non comptabilisés. Ces derniers, ayant été omis par erreur dans la tenue de votre comptabilité au livre-journal, devront, bien entendu, être passés en comptabilité.

BANQUE X					
ETAT DE RAPPROCHEMENT BANCAIRE AU 31 JANVIER					
Dates	DÉSIGNATION	COMPTABILITÉ (1)		BANQUE (2)	
		Débit(+)	Crédit(-)	Débit(-)	Crédit(+)
Solde fin de période avant rapprochement		415,00			3565,00
30/1	Chq 522 Copieur Sté A			2500,00	
30/1	Luc RENAUD son chq XXX				800,00
31/1	Chq 523 Salaire Mme T 1/N			1300,00	
31/1	Chq 524 Cot syndicat			150,00	
	Totaux	415,00	0,00	3950,00	4365,00
	Soldes rapprochés		415,00	415,00	
	TOTAUX EQUILIBRES	415,00	415,00	4365,00	4365,00

(1) Opérations figurant sur le relevé de banque et non enregistrées en comptabilité (aucune dans l'exemple).

(2) Opérations enregistrées en comptabilité mais ne figurant pas sur le relevé de banque.

Pour faire le rapprochement des opérations entre la comptabilité et le relevé, il faut parfois faire des recherches puisque les écritures ne sont pas toujours identiques en montant.

#### Exemple

- La remise de chèque du 15 janvier N° AN/2 de 1 890 € correspond aux chèques reçus de René LOUIS (1 000 €) le 11 janvier, de Luc RENAUD (800 €) le 11 janvier et la recette du 14 janvier (90 €).
- Les opérations par carte bancaire prélevées le 31 janvier pour 95 € correspondent aux deux paiements du 18 janvier (45 € pour restaurant) et du 20 janvier (50 € pour carburant véhicule).

Vous pourrez aussi constater que sur le relevé de banque de janvier apparaît le chèque 510 de 1 500 €, correspondant au paiement du salaire de décembre de l'année N-1 pour la salariée Mme T.

Ce chèque justifie le rapprochement bancaire du 31 décembre N-1 puisque le solde comptable de banque au 31/12 était de 1 800 € alors que le relevé mentionne 3 300 €.

#### Conseil pratique

Pour effectuer facilement le document de rapprochement bancaire, il est conseillé de pointer (cocher ou surligner) les écritures trouvées à l'identique sur le livre comptable et le relevé de banque. Les opérations ainsi non pointées correspondront aux écritures devant justifier l'écart entre le solde comptable et le solde sur le relevé de banque.

En cas d'utilisation d'un logiciel, nombre d'entre eux disposent d'outils de lettrage ou pointage permettant la visualisation rapide des écritures de la comptabilité non rapprochées. Certains éditent même un état de rapprochement automatique.

## XII. - Récapitulation annuelle des écritures

**42** - Chaque fin de mois, il convient de reporter sur une page prévue à cet effet les différents totaux mensuels des opérations en trésorerie et des ventilations (cf. modèle ci-après).

En fin d'exercice, il suffit de totaliser ces reports de totaux mensuels. Chaque mois, il convient également de tirer le solde de chaque compte de trésorerie ouvert, tout en procédant aux opérations de contrôle des enregistrements en formalisant les contrôles de ventilation et de solde.

**Exemple**

Exemple de centralisation des recettes.

LIVRE - JOURNAL : PARTIE RECETTES								
ANNÉE 2XXX								
RECETTES		TRÉSORERIE		VENTILATION DES RECETTES				
Dates	Libellés	Banque X	Caisse	Honoraires	TVA 20%	Virements internes	Emprunt profes.	Apport perso.
1	Central. janvier	16040,00	210,00	6550,00		200,00	7500,00	2000,00
2	Central. février	14520,00	310,00	9200,00		150,00	2500,00	2980,00
3	Central. mars	12500,00	480,00	11580,00		500,00		900,00
4	Central. avril	11850,00	410,00	11810,00		450,00		
5	Central. mai	13800,00	440,00	13770,00		450,00	20,00	
6	Central. juin	14600,00	400,00	14010,00		350,00		640,00
7	Central. juillet	12250,00	350,00	12200,00		400,00		
8	Central. août	9850,00	330,00	9880,00		300,00		
9	Central. sept.	11980,00	510,00	11890,00		500,00		100,00
10	Central. oct.	13860,00	550,00	13910,00		500,00		
11	Central. nov.	15210,00	480,00	15100,00		500,00	90,00	
12	Central. déc.	17850,00	530,00	17760,00		500,00		120,00
	Total année	164310,00	5000,00	147660,00	0,00	4800,00	10110,00	6740,00
	Solde début année	1800,00	40,00					
	Total contrôle	166110,00	5040,00					

Contrôle ventilation du total année :

169310,00

IDENTIQUE

169310,00

## Exemple

Exemple de centralisation des dépenses.

LIVRE - JOURNAL : PARTIE DÉPENSES								
ANNÉE 2XXX								
RECETTES		TRÉSORERIE		VENTILATION DES DÉPENSES				
Dates	Libellés	Banque X	Caisse	Prélèv. perso.	Virements internes	Ventilations diverses du journal		
1	Central. janvier	15850,00	230,00	1220,00	200,00		14660,00	
2	Central. février	13820,00	190,00	5000,00	150,00		8860,00	
3	Central. mars	12990,00	510,00	6180,00	500,00		6820,00	
4	Central. avril	9850,00	450,00	6180,00	450,00		4350,00	
5	Central. mai	15100,00	480,00	6000,00	450,00		9130,00	
6	Central. juin	14520,00	350,00	8000,00	350,00		6520,00	
7	Central. juillet	11500,00	420,00	5890,00	400,00		5630,00	
8	Central. août	11980,00	300,00	7000,00	300,00		4980,00	
9	Central. sept.	10850,00	500,00	4820,00	500,00		6030,00	
10	Central. oct.	14170,00	510	7200,00	500,00		6980,00	
11	Central. nov.	14930,00	500,00	6800,00	500,00		8130,00	
12	Central. déc.	18550,00	540,00	13000,00	500,00		5590,00	
	Total année	164110,00	4980,00	76610,00	4800,00	0,00	87680,00	0,00
	Solde début année	2000,00	60,00					
	Total contrôle	166110,00	5040,00					

Contrôle ventilation du total année :

169090,00

IDENTIQUE

169090,00

Pour la présentation du document, nous avons regroupé les différentes ventilations de charges par nature en une seule colonne (voir au besoin le journal plus détaillé pour le mois de janvier pages 32-33).

Il faut bien évidemment s'assurer au niveau de la centralisation (ou récapitulation) annuelle que les équilibres de ventilation et de solde se vérifient.

C'est seulement après avoir fait ces contrôles qu'il est possible, au niveau du journal centralisé, de passer d'éventuelles écritures de régularisations annuelles non traitées au niveau des journaux mensuels, comme le traitement des charges mixtes ou la réintégration de dépenses non déductibles, si de telles charges ont été retenues dans les ventilations de frais professionnels.

# Tenue du registre des immobilisations et des amortissements

---

*Date de publication* : 1 févr. 2019

## I. - Introduction

**1** - Vous devez tenir un registre des immobilisations tel qu'il est prévu à l'article 99-2 du CGI. Ce document, appuyé des pièces justificatives, doit comporter :

- la date d'acquisition ou de création et le prix de revient des éléments d'actif affectés à l'exercice de votre profession,
- le montant des amortissements effectués sur ces éléments,
- ainsi qu'éventuellement le prix et la date de cession de ces mêmes éléments.

S'agissant d'un document fiscal, le registre des immobilisations doit être conservé, ainsi que les pièces justificatives, jusqu'à l'expiration d'un délai de 6 ans à compter de la dernière opération mentionnée.

Ce document obligatoire n'obéit à aucune règle de forme particulière pourvu que les indications mentionnées ci-dessus y soient portées.

Le Conseil d'État a jugé que la collection conservée par un contribuable des doubles des tableaux n° 2035 suite annexés à ses déclarations annuelles constitue un registre des immobilisations et des amortissements dès lors que les mentions figurant sur cette collection répondent aux prescriptions de l'article 99 du CGI.

En effet, ces tableaux récapitulent la liste des matériels affectés à l'exercice de la profession faisant apparaître, pour chaque élément de l'actif ainsi immobilisé, un numéro d'ordre, la date d'achat, les prix de revient TTC et HT, la TVA récupérable, le taux d'amortissement retenu, le montant cumulé des amortissements antérieurs et l'amortissement de l'année ainsi que, le cas échéant, la date et le prix de cession.

En outre les dispositions de l'article précité n'imposent pas que le document relatif aux immobilisations soit tenu sous forme de pages cotées et paraphées ni même qu'il soit relié. (Conseil d'État, 28 juillet 2004, n° 244176).

Il est à noter que dans le cadre du BOI 4A-13-05 publié le 30/12/2005 dans le cadre d'une harmonisation des règles comptables françaises aux normes internationales IFRS, l'administration fiscale donne un certain nombre de précisions dont certaines sont applicables aux titulaires de BNC. En absence d'une instruction administrative spécifique aux BNC, les principales mesures touchant aux immobilisations et amortissements qui peuvent concerner les professions libérales font l'objet de précisions dans les différents chapitres de ce document. Pour ceux qui sont astreints aux règles du plan comptable général (notaires ou sociétés d'une certaine taille de professions libérales) et ceux qui souhaitent s'informer sur le sujet, le texte de cette longue instruction est consultable sur le site de l'administration fiscale [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) (rubrique documentation).

## II. - L'actif du professionnel

### A. - Notions générales

**2** - Votre registre des immobilisations doit faire apparaître :

- l'ensemble des éléments affectés par nature à l'exercice de votre profession, c'est-à-dire toutes les immobilisations qui ne peuvent être utilisées que dans le cadre de votre activité professionnelle et, en aucun cas, à un autre usage.



- Ainsi que les éléments non affectés par nature à l'activité (comme les immeubles, les véhicules ou tous les biens à usage mixte) qui sont utilisés dans le cadre de votre profession et que vous avez décidé d'inclure dans votre patrimoine professionnel.

Pour ces éléments non affectés par nature, vous avez le choix entre soit les conserver dans votre patrimoine privé, soit les inclure dans votre patrimoine professionnel.

La décision est matérialisée par l'inscription des biens correspondants sur le registre des immobilisations.

Il est à noter que, si l'on ne peut immobiliser que des biens dont on est propriétaire (personnellement ou en communauté en cas de mariage), le BOI 4A-13-05 fait maintenant référence à une notion de « contrôle » des biens.

## **B. - Conséquences du choix d'affectation**

**3 - Si vous inscrivez le bien (sur option ou par obligation) -** Celui-ci sera considéré comme faisant partie de votre patrimoine professionnel.

En conséquence, vous pourrez déduire de votre résultat professionnel toutes les charges supportées à raison de la détention et de l'utilisation professionnelle du bien affecté, c'est-à-dire :

- les frais d'acquisition,
- les intérêts et les frais d'emprunt correspondants,
- les impôts et taxes liés à la propriété du bien (taxe foncière pour un immeuble ...),
- les frais d'entretien et de réparation,
- et les amortissements.

En contrepartie, en cas de cession du bien ou de cessation d'activité (ou de décès), la plus-value éventuellement constatée à cette occasion est imposable au titre des plus-values professionnelles.

**4 - Si vous n'inscrivez pas le bien à votre registre -** Il sera considéré comme faisant partie de votre patrimoine privé.

En conséquence, vous ne pourrez plus déduire de votre bénéfice les charges se rapportant à l'acquisition et à la propriété du bien concerné (frais d'acquisition, frais financiers, impôts et taxes, réparations et assurances incombant au propriétaire, amortissements).

Par exception, les charges qui se rapportent uniquement à l'utilisation du bien et qui incomberaient normalement à un locataire si ce bien était loué (réparations locatives, entretien courant, ...) peuvent être déduites.

**NB :** Un arrêt du Conseil d'État a jugé que les travaux d'aménagement réalisés sur un immeuble conservé dans le patrimoine privé ne pouvaient être inscrits à l'actif professionnel que s'ils constituaient une immobilisation dissociable de l'immeuble, c'est-à-dire pouvant faire l'objet d'une cession séparée (CE 5-5-2010 N° 316677).

En contrepartie, en cas de cession du bien ou de cessation d'activité, la plus-value constatée n'est pas imposable selon le régime des plus-values professionnelles mais éventuellement selon celui des plus-values privées, souvent plus favorable.

## **C. - Cas particulier du véhicule**

**5 -** Par souci de simplification, l'administration permet aux contribuables qui conservent leur véhicule dans leur patrimoine privé d'utiliser le barème kilométrique forfaitaire pour l'évaluation de leurs frais, bien que ce barème couvre également des charges de propriété. À noter que si le véhicule est porté en immobilisations, la déduction des frais selon le système forfaitaire est

possible mais dans ce cas, l'amortissement comptable pratiqué sera neutralisé au plan fiscal dans une case prévue à cet effet sur les tableaux 2035 suite et 2035 B de la déclaration des BNC (cf. guide UNASA sur le véhicule pour ces 2 situations).

À noter que le malus applicable aux voitures particulières les plus polluantes est déductible du BNC (en autres impôts) lorsque le véhicule est inscrit au registre des immobilisations.

De même, le bonus pour un véhicule peu polluant constitue une recette imposable (en gains divers).

## **D. - Votre choix n'est pas irrévocable**

**6** - Vous pouvez à tout moment revenir sur votre décision en transférant ces biens (non affectés par nature) de votre patrimoine privé à votre patrimoine professionnel et inversement.

Deux situations :

- Situation 1 : le transfert du patrimoine professionnel au patrimoine privé (à la valeur vénale du jour du transfert) entraînera pour les biens concernés, l'application du régime des plus-values professionnelles.
- Situation 2 : Au contraire, le passage du patrimoine privé au patrimoine professionnel n'a aucune conséquence immédiate en matière de plus-value.

Il n'y aura calcul de plus ou moins-value que lors de la cession ultérieure du bien et selon deux régimes fiscaux différents, l'un afférent au régime des plus-values privées, l'autre afférent au régime des plus-values professionnelles.

À noter que dans ce cas, le bien doit être porté sur le registre des immobilisations pour sa valeur vénale à la date d'affectation (Conseil d'État 21 juin 1993, n° 81496).

## **III. - Notion d'amortissement**

**7** - Les dépenses d'investissement qui ne se renouvellent pas annuellement et qui sont affectées (obligatoirement ou sur option) à l'actif professionnel ne peuvent être déduites immédiatement. Elles doivent faire l'objet d'une déduction échelonnée dans le temps correspondant à leur dépréciation effective. Il s'agit de l'amortissement.

Comment différencier les IMMOBILISATIONS des DÉPENSES ?

### **A. - Travaux d'entretien ou de réparation**

**8** - Pour déterminer si les sommes engagées pour réaliser des travaux d'aménagement, d'entretien, de réparation d'éléments figurant déjà à l'actif sont amortissables ou déductibles, il faut examiner si la réalisation de ces travaux :

- a entraîné une augmentation de la valeur pour laquelle un bien figurait à l'actif,
- a prolongé d'une manière notable la durée probable d'utilisation de cet élément à la date à laquelle la dépense est effectuée.

Si l'une de ces deux conditions est remplie, les sommes versées à titre de travaux doivent être immobilisées.

Dans le cadre du BOI 4 A-13-05, il est fait mention d'une notion complémentaire pour déterminer si une dépense rattachée à un élément immobilisé doit être aussi inscrite en immobilisation : c'est le cas si la dépense est évaluée avec suffisamment de fiabilité et si la dépense entraîne une augmentation des avantages économiques futurs liés à l'immobilisation sur laquelle la dépense est réalisée.

Par contre, si les travaux ont uniquement pour but de maintenir en état d'usage ou de fonctionnement un élément d'actif jusqu'à l'expiration de sa durée d'amortissement, la dépense



exposée est une dépense de réparation : elle n'a pas à être immobilisée, elle peut être directement portée en déduction.

Les dépenses qui donnent à un élément complètement amorti un supplément de valeur doivent être immobilisées sur la nouvelle durée d'utilisation du matériel rendue probable par les travaux réalisés.

► Exemples de travaux admis en déduction :

- réfection de la toiture d'un immeuble (doc. Adm. 4 C 4521. § 7, du 15 février 1986 et CE 4 mars 1992) ;
- frais de remplacement d'un revêtement de sol (CE 9 janvier 1959, n° 45822) ;
- frais de remplacement d'un linoléum usagé par un tapis (Rép. Herman, AN 16 novembre 1968, p. 4534 ; doc adm 4 C 4521 § 7, 15 février 1986) ;
- travaux de ravalement d'un immeuble (CAA Bordeaux, 7 mai 1991, n° 501 et 1506).

► Exemples de travaux amortissables :

- travaux d'installation de locaux professionnels (installation de sanitaires, amélioration du chauffage, modification de la distribution des pièces (CE 2-10-85, n° 31098) ;
- frais d'installation téléphonique (CE 31-3-71, nos 71813 à 71815) ;
- équipement de protection contre le vol (Rép. Palméro, Sén. 16-8-84) ;
- bitumage d'une cour (CE 17-2-69, n° 63603).

## B. - Matériel et mobilier de faible valeur (BOI 5 G-3-88 du 21 mars 1988)

9 - Bien qu'elles doivent normalement être inscrites à un compte d'immobilisations, certaines dépenses d'acquisition de biens d'équipement de faible valeur peuvent être portées directement en charges déductibles des recettes professionnelles.

Cette possibilité de déduction concerne, lorsque leur valeur unitaire hors taxes n'excède pas 500 € :

- les matériels et outillages professionnels (autres que le matériel de transport) ;
- les logiciels acquis à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1995 ;
- les matériels et le mobilier de bureau, y compris les meubles « meublants » (table, bureau, chaise, armoire, etc.).

**Toutefois**, pour être porté en déduction, le mobilier meublant doit avoir été acquis dans le cadre du renouvellement courant du mobilier du Cabinet (remplacement de certains éléments du mobilier du Cabinet).

**Par contre**, l'acquisition de meubles meublants, au moment de l'installation ou en vue de renouveler la totalité du mobilier du Cabinet, doit donner lieu à une inscription en immobilisations à moins que la valeur totale hors taxes des éléments de mobilier acquis soit inférieure à 500 €.

**Enfin**, pour les éléments de mobilier modulables ou qui peuvent être achetés séparément, il faut retenir le prix global des biens en état d'être utilisés (ensemble fonctionnel) et non la valeur de chaque élément pour apprécier si le seuil de 500 € hors taxes est ou non dépassé.

**NB** : le prix d'acquisition des matériels immédiatement déduit n'a pas à figurer au registre des immobilisations et des amortissements.

## IV. - Base de l'amortissement

### A. - Principe

10 - Elle est représentée, en principe, par le prix de revient des éléments à amortir. Le prix de revient est représenté par la somme déboursée pour l'acquisition du bien affecté à l'exercice de la

profession (net des rabais, remises, ristournes et escomptes obtenus), c'est-à-dire par sa valeur d'origine, telle qu'elle doit être inscrite sur le registre des immobilisations. Cette valeur s'entend du coût réel d'achat augmenté, le cas échéant, des frais accessoires nécessaires à la mise en état d'utilisation du bien : droits de douane, frais de transport, frais d'installation et de montage, honoraires versés à un architecte pour la construction d'un immeuble. Ces frais constituent un élément du coût d'acquisition de l'immobilisation à intégrer dans la base de calcul de l'amortissement, ils ne peuvent donc pas être portés parmi les frais immédiatement déductibles.

En revanche, ne constituent pas un élément du coût d'acquisition de l'immobilisation les frais non représentatifs d'une valeur vénale supportés lors de cette acquisition : droits de mutation et d'enregistrement, honoraires du notaire, commissions versées à un intermédiaire. Ces frais doivent normalement être compris dans les charges déductibles ou être amortis sur la même durée que les biens auxquels ils se rattachent (BOI 4 A-13-05).

Il est à noter que si la norme comptable prévoit maintenant un amortissement sur la valeur d'acquisition du bien minorée de sa valeur résiduelle attendue en fin d'amortissement, sur le plan fiscal, l'administration considère qu'il convient de ne retenir que la seule valeur d'acquisition. Pour ce qui est des titulaires de BNC, non assujettis pour la plupart, aux obligations du plan comptable général, il convient donc seulement de pratiquer le calcul fiscal demandé par l'administration pour éviter tout retraitement de la comptabilité en vue d'établir la déclaration.

## B. - Précisions

**11 - Paiement fractionné** - Lorsque le paiement du prix de l'immobilisation est fractionné, la base amortissable correspond toujours au prix total de l'élément acquis.

**12 - Acquisition de plusieurs éléments pour un prix global** - En cas d'acquisition pour un prix global de plusieurs éléments d'actif (comme c'est le cas lorsqu'un professionnel rachète un Cabinet pour la partie du prix correspondant au matériel cédé), le prix de revient de chaque élément inscrit à l'actif doit être estimé par le contribuable sous réserve du droit de contrôle par l'administration (Rép. Bracourier n° 32269, Sén. 16-7-1980, p. 3433).

### 13 - Incidence de la TVA sur les amortissements -

- ▶ Si vous n'êtes pas imposable à la TVA : la TVA afférente aux immobilisations amortissables constitue un élément du prix de revient à amortir.
- ▶ Si vous êtes imposable à la TVA :
  - Que la comptabilité soit tenue hors taxe ou taxe comprise, l'amortissement des immobilisations ouvrant droit à déduction de la TVA. doit être calculé sur le prix de revient hors taxes (ou diminué de la déduction à laquelle elles donnent droit pour les assujettis partiels).
  - Le registre des immobilisations doit faire apparaître distinctement la TVA. récupérable correspondante.

**14 - Acquisition ou cession en cours d'année** - Lorsqu'un élément est acquis ou cédé en cours d'année, l'annuité déductible doit être réduite prorata temporis (en nombre de jours si l'amortissement est linéaire, en nombre de mois si l'amortissement est dégressif) (cf. exemple pages 50-51).

**15 - Biens à usage mixte** - Pour ces biens, la base amortissable est constituée par le prix total d'acquisition. L'amortissement doit être calculé sur ce montant et compris, sans réfaction aucune, dans la dotation annuelle. Mais la quote-part correspondant à l'usage privé doit être réintégrée au résultat fiscal.

En outre, vous devez porter sur le registre la mention : « partiellement affecté à l'exercice de la profession » (Doc.

Adm. 5G-3123, n° 5 du 15 décembre 1995).

▶ Particularité pour les locaux à usage mixte :

Par exception au principe énoncé ci-dessus, vous êtes autorisé(e) à ne faire figurer sur votre registre des immobilisations

que la fraction affectée à l'exercice de votre profession (dans l'hypothèse où vous avez décidé de l'inscrire).

▶ Base amortissable d'un local professionnel :

Elle est constituée par le prix d'acquisition du local diminué de la valeur du terrain sur lequel il a été édifié (CE 18- 1-89, n° 56752).

En effet, le terrain ne peut pas s'amortir car il prend en général de la valeur avec le temps. Mais il doit figurer sur le registre des immobilisations (si le local est inscrit).

Ce principe s'applique également aux locaux faisant partie d'immeubles urbains occupant toute la superficie du terrain. Pour estimer la valeur du terrain, il est recommandé de demander au notaire, dès l'acquisition du bien immobilier, une ventilation du prix entre le terrain et la construction.

**16 - Élément toujours en service à la fin de la période d'amortissement** - Lorsque, à la fin de l'amortissement, un élément est toujours en service, aucun supplément d'amortissement n'est possible. Il doit, par ailleurs, demeurer sur le registre des immobilisations tant qu'il est utilisé pour l'activité.

**17 - Coût des emprunts** - Le coût d'acquisition d'une immobilisation peut inclure les frais des emprunts servant au financement de l'immobilisation à hauteur des montants courus jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive du bien (BOI 4 A-13-05). Il s'agit d'un choix de gestion et à défaut les frais d'emprunts restent déductibles totalement au titre de l'année où ils sont payés dans le cadre d'une comptabilité de trésorerie.

## C. - Règles d'amortissement des composants (BOI 4 A-13-05)

**18** - Au niveau du patrimoine professionnel, il y a lieu de rechercher pour les biens immobilisés s'il faut décomposer le prix d'acquisition en plusieurs éléments (la structure et les composants).

- Un composant est identifié s'il a une durée réelle d'utilisation différente de celle de la structure et s'il doit faire l'objet d'un ou plusieurs remplacements au cours de cette durée.
- Il faut que la durée d'utilisation du composant diffère de plus de 20 % de celle de l'immobilisation prise dans son ensemble pour valider la distinction.
- Il faut que le composant ait une durée d'utilisation de plus de 12 mois.
- Il faut que la valeur du composant soit  $\geq 500$  € HT.
- Il faut que la valeur du composant représente au moins 15 % de la valeur totale du bien pour un bien « meuble » et au moins 1 % pour un « immeuble ».

À défaut, il n'y a pas lieu de décomposer l'élément immobilisé et l'amortissement se fait sur la valeur totale d'acquisition du bien.

**En pratique**, l'application de la méthode d'amortissement par composants pour les professionnels libéraux ne devrait en fait concerner que le local professionnel et certains gros matériels.

La décomposition des immobilisations par composants étant obligatoires depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005, il convient de régulariser les immobilisations qui n'auraient pas été décomposées.

Si vous disposez d'éléments vous permettant d'identifier et de valoriser les éléments décomposés voir l'exemple

du local ci-après pour une immobilisation inscrite au registre des immobilisations avant le 1<sup>er</sup> janvier 2005.

Exemple

Vous avez fait construire un local professionnel pour un montant de 120 000 € (terrain non compris). Vous l'avez inscrit sur votre registre des immobilisations le 1<sup>er</sup> janvier 2 000 et vous l'avez amorti au taux de 2,5 % (durée de 40 ans). L'annuité est de :  $120\,000 \times 2,5\% = 3\,000$  €

Sa valeur nette comptable au 31 décembre 2004 est de :  $120\,000 - (3\,000 \times 5) = 105\,000$  €

**Les factures en votre possession vous permettent de décomposer la structure et les composants suivants :**

Structure : 55 000 €

Étanchéité-toiture : 12 000 €

Menuiseries extérieures : 16 000 €

Façades - enduit : 8 000 €

Chauffage : 10 000 €

Plomberie, sanitaires : 7 000 €

Électricité : 8 000 €

Menuiseries intérieures : 4 000 €

**Reconstitution des Valeurs Nettes Comptables (VNC) au 31 décembre 2004 :**

Structure :  $55\,000 - [55\,000 \times 2,5\%] \times 5 = 48\,125$

Étanchéité-toiture :  $12\,000 - [12\,000 \times 2,5\%] \times 5 = 10\,500$

Menuiseries extérieures :  $16\,000 - [16\,000 \times 2,5\%] \times 5 = 14\,000$

Façades - enduit :  $8\,000 - [8\,000 \times 2,5\%] \times 5 = 7\,000$

Chauffage :  $10\,000 - [10\,000 \times 2,5\%] \times 5 = 8\,750$

Plomberie, sanitaires :  $7\,000 - [7\,000 \times 2,5\%] \times 5 = 6\,125$

Électricité :  $8\,000 - [8\,000 \times 2,5\%] \times 5 = 7\,000$

Menuiseries intérieures :  $4\,000 - [4\,000 \times 2,5\%] \times 5 = 3\,500$

TOTAL 105 000 €

#### Calcul des dotations au 31/12/2005

	VNC	Nouvelle durée d'amortissement (1)	Durée restant à courir	Dotation 31/12 /2005
Structure	48 125	40 ans	35 ans	$48\,125/35 = 1\,375$
Étanchéité-toiture	10 500	20 ans	15 ans	$10\,500/15 = 700$
Menuiseries extérieures	14 000	25 ans	20 ans	$14\,000/20 = 700$
Façades - enduit	7 000	30 ans	25 ans	$7\,000/25 = 280$
Chauffage	8 750	20 ans	15 ans	$8\,750/15 = 583$
Plomberie, sanitaires	6 125	25 ans	20 ans	$6\,125/20 = 306$
Électricité	7 000	20 ans	15 ans	$7\,000/15 = 467$
Menuiseries intérieures	3 500	15 ans	10 ans	$3\,500/10 = 350$
(1) cf page 50			TOTAL	4 761 €

Si vous ne disposez pas d'éléments vous permettant d'identifier et de valoriser les éléments décomposés. Vous pouvez vous inspirer de l'exemple de décomposition ci-dessous.

Cet exemple est extrait de l'avis 2004-11 du CNC (Conseil National de la Comptabilité) du 23 juin 2004 (FR 2-

06, p. 57) :

	Locaux d'activités		Bureaux	
	Durée/ans *	Quote-part%**	Durée/ans *	Quote-part%**
<b>Gros œuvre</b>	25-50	60-90	40 ≥	40-60
<b>Façades-étanchéité</b>	20-40	5-10	20-40	10-25
<b>Installations générales et techniques</b>	15-30	5-15	15-30	15-30
<b>Agencements</b>	7-15	5-15	7-15	10-20

\* Fourchette de durée notamment selon localisation.

\*\* Déterminée sur la base du prix de revient actuel d'une opération de construction neuve.

## V. - Modes d'amortissement

**19** - L'amortissement linéaire (ou constant) constitue fiscalement le mode normal d'amortissement. Il répartit de manière égale les dotations sur la durée de vie du bien.

Un autre mode d'amortissement, appelé « dégressif » est cependant possible pour certaines catégories de biens neufs limitativement énumérées par l'administration (BOI-BIC-AMT-20-20-20-10-20120912 ; CGI, annexe 2 - Article 22) :

- Matériels et outillages utilisés pour des opérations industrielles de fabrication, de transformation ou de transport (matériels de levée terrestre et de photogrammétrie utilisés par les géomètres- experts, équipements utilisés par les photographes, équipements utilisés par les biologistes et les laboratoires d'analyses médicales, matériels utilisés par les médecins électroradiologistes dès lors qu'ils sont identiques à ceux utilisés par les hôpitaux et centres médicaux-sociaux, matériels utilisés par les chirurgiens-dentistes spécialement conçus pour le nettoyage des instrument de chirurgie dentaire) ;
- Matériels de manutention (ascenseurs et monte-charge) ;
- Installations destinées à l'épuration des eaux et à l'assainissement de l'atmosphère (matériels de ventilation, de conditionnement, de filtrage de l'air, d'élimination des poussières et des buées, installations de chauffage central, de chauffage à air chaud ainsi que les radiateurs électriques) ;
- Installations productrices de vapeur, chaleur ou énergie ;
- Installations de sécurité (équipements contre le vol) et installations à caractère médico-social ;
- Machines de bureau, à l'exclusion des machines à écrire (Équipement informatique, modems, interphones, telex, télécopieurs, machines à écrire à frappe électrique entièrement automatiques effectuant également la duplication, la reproduction ou l'effacement des textes, répondeurs enregistreurs téléphoniques, autocommutateurs téléphoniques, standards téléphoniques numériques, composeurs automatiques de numéros de téléphones) ;
- Matériels et outillages utilisés à des opérations de recherche scientifique ou technique ;
- Installations de magasinage et de stockage sans que puissent y être compris les locaux servant à l'exercice de la profession ;
- Immeubles et matériels des entreprises hôtelières.

À noter toutefois que les biens d'occasion ou d'une durée d'usage fiscal inférieure à 3 ans ne peuvent pas être amortis selon le mode dégressif.

En cas de décomposition d'un bien, le mode d'amortissement dégressif peut être retenu tant pour la structure que pour les composants s'ils sont éligibles, pris indépendamment, au mode dégressif ou si le bien dans sa globalité est admis au mode dégressif.

Avec ce système, les dotations aux amortissements sont plus importantes les premières années et vont en diminuant rapidement par la suite, ce qui permet de « récupérer » les capitaux investis plus rapidement qu'avec le système linéaire. Le calcul se fait en retenant le taux d'amortissement linéaire et en appliquant un coefficient à celui-ci.

L'amortissement dégressif se fera toujours sur une durée plus courte (ou égale si le bien entre au patrimoine un 1<sup>er</sup> janvier) que l'amortissement linéaire :

- 5 exercices comptables soit 4 ans et demi en dégressif
- contre 6 exercices comptables pour 5 années pleines en mode linéaire pour un bien acheté le 1<sup>er</sup> juillet qui serait amorti sur 5 ans.

### Exemple

Exemple comparatif :

Soit un ordinateur acheté le 1<sup>er</sup> janvier N : 3 000 €

- Durée probable d'utilisation : 5 ans
- Taux linéaire : 20 %
- Taux dégressif : 20 % x 1,75 = 35 % (1)

#### AMORTISSEMENTS LINEAIRES

Années	Valeur d'origine	Dotation de l'année	Amortissement cumulé	V.N.C.
N	3000,00	600,00	600,00	2400,00
N+1	3000,00	600,00	1200,00	1800,00
N+2	3000,00	600,00	1800,00	1200,00
N+3	3000,00	600,00	2400,00	600,00
N+4	3000,00	600,00	3000,00	0,00

V.N.C. : Valeur Nette Comptable (valeur résiduelle)

#### AMORTISSEMENTS DEGRESSIFS

Années	V.N.C. en début d'exercice	Dotation de l'année	Amortissement cumulé	V.N.C.
N	3000,00	1050,00	1050,00	1950,00
N+1	1950,00	682,50	1732,50	1267,50
N+2	1267,50	443,63	2176,13	823,87
N+3	823,87	411,94 (2)	2588,07	411,93
N+4	411,93	411,93	3000,00	0,00

V.N.C. : Valeur Nette Comptable (valeur résiduelle)

(1) Le taux d'amortissement dégressif s'obtient en multipliant le taux d'amortissement linéaire normalement applicable à l'élément considéré par un coefficient variant avec la durée d'utilisation. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, les coefficients applicables pour les biens achetés à compter de cette date sont les suivants :

- 1,25 si la durée normale d'utilisation est de 3 ou 4 ans,
- 1,75 lorsque cette durée normale est de 5 ou 6 ans,
- 2,25 lorsque cette durée excède 6 années.

(2) Le calcul de l'amortissement dégressif se fait chaque année sur la valeur nette comptable du bien en début d'exercice et non pas sur la valeur d'origine. Le calcul se fait ainsi tant que la dotation calculée est



supérieure à la valeur nette comptable du bien divisée par le nombre d'année restant à courir. Au 1<sup>er</sup> janvier de l'année N+3, la valeur comptable nette de l'ordinateur est de 823,87 €. Le nombre d'années restant à courir pour l'amortir entièrement est de 2 années.

Le rapport  $823,87/2 = 411,94$  est supérieur à l'amortissement au taux de 35 % soit  $823,87 \times 35 \% = 288,35$ . C'est donc le premier calcul qui s'applique soit un amortissement de 411,94 € en N+3. Le solde étant bien entendu amorti au titre du 5<sup>ème</sup> exercice d'amortissement du bien soit 411,93 € en N+4.

## VI. - Taux d'amortissement

### A. - Taux linéaire

**20** - Le taux d'amortissement linéaire est fonction de la durée normale d'utilisation du bien, elle-même déterminée par les usages de chaque nature de profession (CGI art. 39.1.2). Par exemple, si cette durée est de 5 ans, le taux d'amortissement est égal à  $100/5 = 20 \%$ .

#### - Biens non décomposés :

Il est à noter que le plan comptable général prévoit une durée d'amortissement sur la durée réelle d'utilisation de l'élément immobilisé dans l'entreprise alors que sur le plan fiscal il convient toujours de se référer à la durée d'usage. Dès lors, pour les titulaires de BNC qui dans leur grande majorité ne sont pas soumis aux règles du plan comptable général et en fait pour toutes les petites entreprises (du fait de l'avis 2005-D du 1-6-2005 du comité d'urgence du CNC), il est beaucoup plus simple de conserver tant sur le plan comptable que fiscal une détermination des durées d'amortissement des biens non décomposables sur les usages sans rechercher les durées réelles d'utilisation. Cela évitera tout retraitement fiscal en vue de neutraliser la différence entre les durées d'amortissement fiscale et comptable.

#### - Biens décomposés :

La définition des composants implique que ceux-ci aient une durée réelle d'utilisation différente de celle de l'immobilisation corporelle à laquelle ils se rattachent. Un plan d'amortissement distinct doit être établi pour chacun des composants identifiés (article 15 bis annexe II du CGI). Il en va de même pour la structure qui est constituée de l'élément restant de l'immobilisation après décomposition. Tant pour les composants que pour la structure la durée d'amortissement admise fiscalement doit respecter la règle définie à l'article 39.1.2 du CGI (cf. ci-dessus) à savoir la durée normale d'utilisation.

En pratique, pour éviter tout retraitement fiscal des amortissements, il convient de retenir pour les composants une durée d'amortissement correspondant à leur durée de vie escomptée par le professionnel (et pour la structure une durée d'amortissement correspondant à la durée d'usage fiscal appliquée à l'immobilisation corporelle prise dans son ensemble (BOI 4 A-13-05 points 111 et 117)).

**21 - Détermination de la durée normale d'utilisation** - C'est à vous qu'il appartient de fixer les taux d'amortissement de vos immobilisations. Pour cela, vous pouvez tenir compte des taux communément admis par l'administration, des marges autorisées et des décisions de jurisprudence.

Taux communément admis par l'administration	Taux linéaires
Immeubles affectés à l'exercice de la profession	2 à 4 % (1)
Agencements, installations	5 à 10 % (2)
Matériel	10 à 15 % (3)

Outillage	10 à 20 %
Matériel de bureau	10 à 20 % (4)
Mobilier	10 % (5)
Véhicule	20 à 25 % (6)

**(1)** À titre indicatif, nous reproduisons ci-après une nomenclature des composants immobiliers les plus couramment utilisés avec des indications de durées d'amortissement envisageables. L'arbitrage sur ces durées dépend notamment des caractéristiques qualitatives des éléments concernés (source : Éd. Francis Lefebvre FR 9-06) :

- Agencements : 5 à 18 ans
- Aménagements intérieurs : 15 ans
- Ascenseurs : 20 ou 25 ans
- Câblages techniques : 15 ans
- Chauffage : 20 à 30 ans
- Climatisation, désenfumage : 20 ans
- Électricité : 15 à 25 ans
- Étanchéité, toiture : 20 ans
- Façades : 20 à 40 ans
- Finitions, second œuvre, abords : 10 à 18 ans
- Gros œuvre (structure) : 40, 50, 60 ou 70 ans
- Groupe électrogène : 25 à 30 ans
- Installations générales : 15 à 25 ans
- Installations techniques : 10 à 25 ans
- Menuiseries extérieures : 25 ans
- Plomberies, canalisations : 25 ans
- Protection incendie : 20 ans
- Revêtements de sols : 7 à 12 ans
- Second œuvre : 20 à 25 ans

Le taux d'amortissement correspondant s'obtient en divisant 100 par la durée retenue.

**(2)** Les travaux de papier peint, peinture, pose de moquette, doivent pouvoir être immobilisés sur dix ans. Le choix de cette durée d'amortissement peut être confirmé par la périodicité des réfections que vous devez effectuer pour maintenir vos locaux en état. Par contre, les travaux de maçonnerie, électricité, plomberie, doivent, en principe, être immobilisés sur 15 ans, voire 20 ans pour des gros travaux.

**(3)** Ce sont les caractéristiques du matériel qui doivent prévaloir pour fixer la durée d'amortissement. Vous pouvez obtenir les éléments d'information sur la durée normale d'utilisation du matériel acquis directement auprès du fournisseur ou auprès des confrères utilisant le même type de matériel.

(4) Les micro-ordinateurs peuvent faire l'objet d'un amortissement sur une durée de 3 ans et bénéficier, le cas échéant, de l'amortissement dégressif (Rép. Hamel, Sén. 20.8.98, p. 2735, n° 6769).

**(5)** La qualité du mobilier doit être prise en compte pour fixer la durée d'amortissement. En effet, le mobilier de

bureau « bon marché » doit pouvoir faire l'objet d'un amortissement sur une durée plus courte (cinq ans).

À l'inverse, des meubles anciens (par exemple : fauteuil Louis XIV, secrétaire en acajou Louis XVI), s'ils se déprécient du fait de leur utilisation pour les besoins de l'activité, doivent être amortis sur

une durée de 20 ans (taux de 5 %) et non sur la durée de 10 ans généralement admise pour le mobilier courant (CAA Bordeaux 6- 11-01, n° 98-399).

**(6)** Pour les véhicules neufs, il faut retenir, d'une façon générale, une durée d'amortissement de 5 ans soit un taux de 20 %. La jurisprudence admet une durée d'amortissement de 4 ans (taux de 25 %) lorsque le véhicule fait l'objet d'un usage intensif (CE 21 juin 1978, n° 7826).

**22 - Marge admise par l'administration** - L'administration s'abstient de remettre en cause les durées retenues lorsqu'elles ne s'écartent pas de plus de 20 % des usages professionnels (instruction du 29 février 1988, 4 D-1-88).

**23 - Cas particuliers : biens acquis d'occasion ou après un crédit-bail** - Pour ces biens, le taux d'amortissement doit être déterminé en fonction de la durée probable d'utilisation appréciée à la date du rachat. Ce taux s'applique sur la valeur de rachat du bien prévue au contrat.

## B. - Taux dégressif

24 -

Durée d'amortissement	Taux linéaire (%)	Biens acquis avant le 1 <sup>er</sup> janvier 2001		Biens acquis du 4/12/2008 au 31/12/2009		Biens acquis à compter du 1 <sup>er</sup> janvier 2011 (ou à compter du 1 <sup>er</sup> janvier 2001 hors période de majoration)	
		Coefficient	Taux dégressif (%)	Coefficient	Taux dégressif (%)	Coefficient	Taux dégressif (%)
3 ans	33,33	1,5	50	1,75	58,33	1,25	41,67
4 ans	25	1,5	37,5	1,75	43,75	1,25	31,25
5 ans	20	2	40	2,25	45	1,75	35
6 ans	16,67	2	33,33	2,25	37,51	1,75	29,17
7 ans	14,29	2,5	35,73	2,75	39,30	2,25	32,13
8 ans	12,5	2,5	31,25	2,75	34,38	2,25	28,13
10 ans	10	2,5	25	2,75	27,50	2,25	22,50

## VII. - Règles particulières

### A. - Amortissement des voitures particulières

**25** - Pour les véhicules mis en circulation à compter du 1/11/1996 dont le taux d'émission de dioxyde de carbone (CO<sub>2</sub>) est inférieur ou égal à 200g/km (140 g/km de CO<sub>2</sub> à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019), l'amortissement n'est pas déductible pour la fraction du prix d'acquisition taxes comprises qui excède 18 300 €. Ce seuil d'émission de CO<sub>2</sub> sera abaissé chaque année de 5g/km afin d'atteindre en 2021 un seuil de 130 g/km.

Pour les véhicules les plus polluants acquis à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 et dont la première mise en circulation est intervenue après le 1<sup>er</sup> juin 2004, l'amortissement n'est pas déductible pour la fraction du prix d'acquisition taxes comprises qui excède 9 900 €. Les véhicules concernés sont ceux dont le taux de CO<sub>2</sub> est supérieur à 150 g/km de CO<sub>2</sub> à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018 et 140 g/km de CO<sub>2</sub> à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019 (155g/km de CO<sub>2</sub> en 2017).

S'agissant des véhicules acquis ou loués à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018, le plafond de déductibilité est le suivant :

-

- 30 000 € pour les véhicules dont le taux d'émission de CO<sub>2</sub> est inférieur à 20 g/km (inchangé par rapport à 2017) ;
- 20 300 € pour les véhicules dont le taux d'émission de CO<sub>2</sub> est supérieur ou égal à 20 grammes et inférieur à 60 g/km (inchangé par rapport à 2017) ;
- 18 300 € pour les véhicules dont le taux d'émission de CO<sub>2</sub> est supérieur ou égal à 60 grammes et inférieur à 150 g/km (nouveau seuil introduit par BOI-BIC-AMT-20-40-50, 1er mars 2017) ;
- 9 900 € pour les véhicules émettant plus de 150 grammes de CO<sub>2</sub> par kilomètre (modification du seuil d'émission de CO<sub>2</sub> par BOI-BIC-AMT-20-40-50, 1er mars 2017).

Le seuil d'émission de CO<sub>2</sub> pour l'application de ces derniers plafonds (18 300 € et 9 900 €) est diminué chaque année à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018. Ainsi, pour les véhicules acquis ou loués à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, le plafond de déductibilité sera le suivant :

- 18 300 € pour les véhicules dont le taux d'émission de CO<sub>2</sub> est supérieur ou égal à 60 grammes et inférieur à 140 g/km ;
- 9 900 € pour les véhicules émettant plus de 140 grammes de CO<sub>2</sub> par kilomètre.

NB : L'information sur le taux d'émission de CO<sub>2</sub> est mentionnée sur la carte grise, sous la rubrique V7.

Il est fait application des mêmes principes que pour les éléments partiellement affectés à l'exercice de la profession. Les voitures susvisées doivent être portées au registre pour leur prix total d'acquisition (1) et amorties sur cette base.

C'est la dotation totale qui est portée en charges ; mais la fraction portant sur la partie qui excède le prix plafond doit être rapportée au bénéfice imposable (ligne « divers à réintégrer » de la déclaration n° 2035).

Cette fraction non déductible doit être retenue pour la détermination des plus-values ou moins-values résultant de la vente ultérieure de ces véhicules.

Dans le cas de véhicule à usage mixte (privé et professionnel), l'application de ces règles conduit à calculer l'amortissement sur le prix de revient intégral du véhicule puis à réintégrer fiscalement, en plus de la fraction non déductible de l'amortissement, le montant de l'avantage en nature représenté par la quote-part de l'annuité d'amortissement correspondant à l'usage personnel du véhicule.

NB : Certains véhicules ne subissent pas cette limite, il s'agit :

- motos et autres deux-roues ;
- des véhicules utilitaires (genre V.U.) ;
- des véhicules spécialement agencés (notamment les voitures d'auto-écoles).

## Exemple

**Exemple :** M. LECHAR a acquis le 1<sup>er</sup> janvier 2018 un véhicule de 20.000 € TTC amortissable en 5 ans et utilisé à titre professionnel à concurrence des deux tiers. Le taux d'émission de CO<sub>2</sub> est de 120 g/km. Il a décidé de l'inscrire à son actif professionnel afin de pouvoir en déduire les amortissements.

L'annuité d'amortissement à inscrire au registre est égale à :  $20.000 \times 20 \% = 4.000 \text{ €}$

Mais M. LECHAR réintègrera au bénéfice imposable :

- la fraction excédentaire soit : $(20.000 - 18.300) \times 20 \% =$	340 €
- la fraction correspondant à l'utilisation privée soit :	
$(4.000 - 340) \times 1/3 =$	<u>1.220 €</u>
Soit au total	1.560 €

Sur sa déclaration 2035, M. LECHAR :

- déduira ligne « dotation aux amortissements » :	4.000 €
- réintègrera à la ligne « divers à réintégrer » :	1.560 €
et aura finalement déduit :	2.440 €
c'est-à-dire $18.300 \text{ €} \times 20 \% \times 2/3$	

(1) Le prix d'acquisition doit être, le cas échéant, augmenté du coût (taxes comprises) des équipements accessoires, que ceux-ci soient fournis avec le véhicule ou qu'ils fassent l'objet d'une livraison distincte. Les équipements et accessoires comprennent notamment les récepteurs de radio. Par contre, les radio-téléphones, qui peuvent être utilisés indépendamment du véhicule et qui font l'objet d'une facturation séparée, peuvent faire l'objet d'un amortissement séparé (Inst. du 22-4-92, BOI4 C-2-92 et 5G-8-92).

## B. - Logiciels

**26** - La loi de finances pour 2017 a abrogé la possibilité pour les entreprises de pratiquer un amortissement exceptionnel sur une période de douze mois pour les logiciels acquis par les entreprises en vue d'être utilisés pour les besoins de leur exploitation pendant plusieurs exercices. Ces dispositions s'appliquent aux logiciels acquis au cours des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017 (BOI-BIC-AMT-20-30-70).

En conséquence, le traitement des logiciels dépendra de leur valeur :

- la valeur est inférieure à 500 €, le logiciel pourra faire l'objet d'une déduction immédiate ;
- la valeur est supérieure à 500 €, le logiciel, lorsqu'il a été acquis par une entreprise en vue d'être utilisé pour les besoins de son exploitation durant plusieurs exercices, fera l'objet d'un amortissement linéaire.

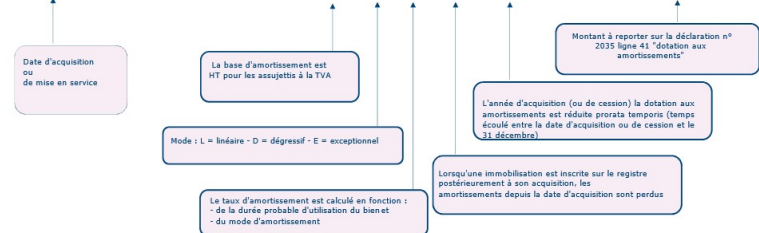
En pratique, si le logiciel coûte moins de 500 € HT, il vous appartient de choisir entre l'amortissement linéaire et la déduction immédiate.

## VIII. - Exemple de tenue du registre des immobilisations

27 -

REGISTRE DES IMMOBILISATIONS ET DES AMORTISSEMENTS Tenu hors taxes (pour les assujettis à la TVA)																		
N°	Date	Nature de l'immobilisation	ACQUISITIONS		AMORTISSEMENTS								SORTIES (1)					
			Prix TTC	TVA Déduits	Base d'amort.	Mode	%	Amort. antérieurs	Prorata	Année N-1		Année N		Date	Amort. pratiqués	Valeur résiduelle	Prix de cession	Plus ou moins-values
										Dotations	Cumul	Dotations	Cumul					
1	01/01/N-4	Local professionnel	38 000,00	0,00	38 000,00	L	4	4 560,00	360/360	1 520,00	6 080,00	1 520,00	7 600,00					
2	01/03/N-2	Voiture tourisme	12 000,00	0,00	12 000,00	L	20	2 000,00	300/360	2 400,00	4 400,00	2 400,00	6 800,00	31/12/N	6 800	5 200	6 000	800
3	01/01/N-1	Agencement	5 382,00	882,00	4 500,00	L	10		360/360	450,00	450,00	450,00	900,00					
4	01/01/N-1	Mobilier	2 152,80	352,80	1 800,00	L	10		360/360	180,00	180,00	180,00	360,00					
5	10/01/N-1	Matériel professionnel	9 568,00	1 568,00	8 000,00	L	20		350/360	1 555,56	1 555,56	1 600,00	3 155,56					
6	15/03/N-1	Ordinateur	3 588,00	588,00	3 000,00	D	35		10/12 e	875,00	875,00	743,75	1 618,75					
7	15/03/N-1	Logiciel gestion cabinet	1 794,00	294,00	1 500,00	E	100		10/12 e	1 250,00	1 250,00	250,00	1 500,00					
<b>TOTAUX</b>			<b>72 484,80</b>	<b>3 684,80</b>	<b>68 800,00</b>			<b>6 560,00</b>		<b>8 230,56</b>	<b>14 790,56</b>	<b>7 143,75</b>	<b>21 934,31</b>					

(1) : Evénements entraînant une sortie de l'actif professionnel : cessions, retrait le dans patrimoine privé, apport en société, perte, vol



Ligne 2 : le véhicule étant un bien à usage mixte, seule la quote-part professionnelle d'amortissement est déductible. Il convient donc de réintégrer la quote-part privée, soit :  $2400 \times 50\% = 1200$  (à reporter sur la déclaration 2035 B case CC "divers à réintégrer")  
 La plus-value imposable est réduite par application du coefficient d'utilisation privée :  $800 \times 50\% = 400$  (à reporter sur la déclaration n° 2035, case CB "plus-value à court terme")

# Enjeux économiques et financiers

---

*Date de publication* : 1 avr. 2019

## I. - Enjeux économiques et financiers

**1 - Diversité des véhicules professionnels** - Il existe différents types de véhicules professionnels. En effet, si la notion renvoie de prime abord à la voiture de tourisme, elle recouvre aussi les voitures utilitaires, les motos, vélomoteurs et scooters, les vélos ou bien encore tout autre type de véhicule tant qu'il est utilisé pour les besoins de l'activité professionnelle (une trottinette par exemple). Le terme de véhicule professionnel désigne ainsi tout moyen de transport, à moteur ou non, dès lors qu'il est utilisé pour les besoins de l'activité professionnelle.

**2 - Paramètres à prendre en compte** - Le choix du véhicule que vous utiliserez pour les besoins de votre activité exige de prendre en compte plusieurs paramètres. Tout d'abord, il convient de déterminer le type d'utilisation que l'on compte faire du véhicule :

- intensive, c'est-à-dire que vous ne pouvez pas exercer votre profession sans votre véhicule, vous l'utilisez quotidiennement et effectuez plus d'une centaine de kilomètres par jour tant pour vos trajets domicile-travail que pour vos déplacements professionnels ;
- normale, c'est-à-dire que vous utilisez votre véhicule pour vos trajets domicile-travail et ponctuellement pour des déplacements professionnels ;
- faible, c'est-à-dire que vous utilisez occasionnellement votre véhicule pour les besoins de votre activité professionnelle.

L'identification de votre profil d'utilisation vous orientera dans le choix des différentes options qui s'offrent à vous telles que le type de véhicule, le mode d'acquisition, l'affectation à l'actif professionnel ou bien la conservation dans le patrimoine privé, les modes de déduction des frais, etc.

Ensuite, il convient de réfléchir au type de véhicules qui sera le plus adapté à l'usage prévu. À ce titre, il faut s'interroger sur l'opportunité d'acquérir un véhicule neuf ou d'occasion, ou encore prendre en compte sa dépréciation dans le temps. L'impact environnemental doit aussi être envisagé compte-tenu du développement des politiques écologiques tendant notamment à décourager l'usage des moteurs diesels et à favoriser les motorisations électriques.



# Choisir son véhicule

---

*Date de publication* : 1 avr. 2019

## I. - Enjeux économiques et financiers du véhicule professionnel

**1 - Diversité des véhicules professionnels** - Il existe différents types de véhicules professionnels. En effet, si la notion renvoie de prime abord à la voiture de tourisme, elle recouvre aussi les voitures utilitaires, les motos, vélomoteurs et scooters, les vélos ou bien encore tout autre type de véhicule tant qu'il est utilisé pour les besoins de l'activité professionnelle (une trottinette par exemple). Le terme de véhicule professionnel désigne ainsi tout moyen de transport, à moteur ou non, dès lors qu'il est utilisé pour les besoins de l'activité professionnelle.

**2 - Paramètres à prendre en compte** - Le choix du véhicule que vous utiliserez pour les besoins de votre activité exige de prendre en compte plusieurs paramètres. Tout d'abord, il convient de déterminer le type d'utilisation que l'on compte faire du véhicule :

- intensive, c'est-à-dire que vous ne pouvez pas exercer votre profession sans votre véhicule, vous l'utilisez quotidiennement et effectuez plus d'une centaine de kilomètres par jour tant pour vos trajets domicile-travail que pour vos déplacements professionnels ;
- normale, c'est-à-dire que vous utilisez votre véhicule pour vos trajets domicile-travail et ponctuellement pour des déplacements professionnels ;
- faible, c'est-à-dire que vous utilisez occasionnellement votre véhicule pour les besoins de votre activité professionnelle.

L'identification de votre profil d'utilisation vous orientera dans le choix des différentes options qui s'offrent à vous telles que le type de véhicule, le mode d'acquisition, l'affectation à l'actif professionnel ou la conservation dans le patrimoine privé, les modes de déduction des frais, etc.

Ensuite, il convient de réfléchir au type de véhicule qui sera le plus adapté à l'usage prévu. À ce titre, il faut s'interroger sur l'opportunité d'acquérir un véhicule neuf ou d'occasion, ou encore prendre en compte sa dépréciation dans le temps. L'impact environnemental doit aussi être envisagé compte-tenu du développement des politiques écologiques tendant notamment à décourager l'usage des moteurs diesels et à favoriser les motorisations électriques.

## II. - Les différents types de véhicules professionnels

**3 - Voiture de tourisme ou utilitaire** - Concernant les voitures, qui constituent le véhicule professionnel le plus courant, on distingue deux grandes catégories : la voiture de tourisme et le véhicule utilitaire.

La voiture de tourisme est destinée aux transports de personnes ou de marchandises. Elle est immatriculée dans la catégorie des voitures particulières. La mention « VP » doit être inscrite sur la carte grise. En pratique, il peut s'agir aussi bien d'un modèle break, coupé ou cabriolet.

Le véhicule utilitaire est destiné exclusivement à une activité industrielle ou commerciale. Ils sont identifiés par la mention « VU » ou « camionnette » sur la carte grise. En pratique, le véhicule utilitaire se distingue du véhicule de tourisme par le fait qu'il est dépourvu de point d'ancrage pour la fixation des sièges arrière.

**4 - Impact de la TVA** - Le choix pour l'un ou l'autre de ces véhicules a un impact non négligeable sur les comptes de l'entreprise. En effet, la TVA grevant l'achat d'un véhicule de tourisme ne peut être récupérée, sauf s'il s'agit d'une auto-école (par extension, la TVA n'est pas non plus récupérable sur les dépenses de réparation et d'entretien). À l'inverse, la TVA grevant l'achat d'un



véhicule utilitaire est déductible si l'acheteur est redevable de la TVA au titre de son activité. Il en va de même pour les dépenses d'entretien et de réparation du véhicule.

	TVA sur l'achat		TVA sur entretien		TVA sur essence	TVA sur Gazole	TVA sur GPL & GNV
	Taux	Récupération	Taux	Récupération	Récupération		
<b>Véhicule de tourisme</b>	20 %	NON (sauf auto-école)	20 %	NON (sauf auto-école)	OUI si redevable 40 % en 2019	OUI si redevable mais plafond à 80 %	OUI si redevable
<b>Véhicule utilitaire</b>	20 %	OUI (si redevable)	20 %	OUI (si redevable)	OUI si redevable 40 % en 2019	OUI si redevable	OUI si redevable

### III. - Financer son véhicule (les différents modes d'acquisition)

**5** - Plusieurs modes de financement sont possibles pour acquérir un véhicule professionnel : l'autofinancement, l'emprunt, le crédit-bail ou la location.

**6 - L'autofinancement** - L'autofinancement correspond à l'acquisition en pleine propriété du véhicule professionnel à partir des ressources propres du professionnel libéral. Il n'appelle de pas de commentaires spécifiques.

**7 - L'emprunt** - L'emprunt auprès d'une banque ou de toute autre personne est un mode de financement qui permet de répartir dans le temps le coût d'achat du véhicule. La durée de l'emprunt est indépendante de la durée d'utilisation effective du véhicule ainsi que de la durée d'amortissement du véhicule. Néanmoins, il est plus judicieux de faire coïncider ces dates dans la mesure du possible. Le remboursement du capital ne constituera pas une charge déductible du résultat. Par contre, les intérêts et les différents frais afférents à l'emprunt pourront être déduits.

**8 - Le crédit-bail** - Le crédit-bail est un contrat par lequel un bailleur met un bien à la disposition du preneur en contrepartie de loyer mensuel. Le bailleur demeure propriétaire des biens loués. Toutefois, en fin de bail, le preneur dispose d'un choix entre acquérir ou restituer le bien loué. En pratique, il s'agit d'un contrat de location avec option d'achat à l'échéance. Le crédit-bail désigne donc l'opération par laquelle le professionnel libéral dispose d'un véhicule en contrepartie du paiement d'un loyer mensuel pendant la durée définie au contrat. Juridiquement, l'utilisateur n'est pas propriétaire du véhicule mais locataire. Au terme du contrat, il dispose d'une option de rachat du véhicule.

**9 - La location** - La location permet aussi de disposer d'un véhicule professionnel. Dans cette hypothèse, le professionnel libéral est seulement locataire du véhicule. Il ne dispose pas d'une faculté de rachat comme dans le crédit-bail.

**10 - Le prêt à titre gratuit** - Le prêt à titre gratuit consiste dans la mise à disposition d'un véhicule sans contrepartie pécuniaire pour le professionnel libéral. Dans cette situation, seules les dépenses liées à l'utilisation du véhicule et réellement supportées par le contribuable seront admises en déduction.

**11 - Que choisir ?** - Il n'y a pas en soi de meilleur mode de d'acquisition et de financement du véhicule professionnel pour les professionnels libéraux. Chaque situation doit être examinée au cas par cas tant en fonction de la situation économique et financière du professionnel que du marché. Quelques observations s'imposent cependant :

- l'emprunt nécessite quasi-systématiquement un apport personnel tandis que le crédit-bail n'en requiert pas ;
- le crédit-bail n'affecte pas la capacité d'emprunt ;
- les intérêts d'emprunt sont entièrement déductibles dès lors que le véhicule est entièrement affecté à l'activité professionnelle (sinon cela se fait au prorata) et tant qu'il reste inscrit au registre des immobilisations (ils ne sont plus déductibles si le véhicule est cédé avant la fin de l'emprunt).

Le prix d'acquisition du véhicule acquis en pleine propriété n'est pas compris dans les charges professionnelles. Il donne lieu à amortissement selon des modalités particulières s'il est inscrit au registre des immobilisations. Le montant des loyers versés en exécution d'un contrat de crédit-bail ou de location portant sur des véhicules professionnels est admis en déduction. Celle-ci est cependant plafonnée pour les véhicules de tourisme.

# Déterminer le caractère professionnel du véhicule

---

*Date de publication* : 1 avr. 2019

## I. - L'affectation patrimoniale du véhicule professionnel

**1** - Le droit fiscal considère que chaque entrepreneur individuel dispose de deux patrimoines : l'un privé et l'autre professionnel. Cette séparation patrimoniale conduit à distinguer trois catégories de biens afin de déterminer à quel patrimoine il convient de les rattacher :

- les biens non-utilisés pour l'exercice de l'activité professionnelle n'entreront jamais dans le patrimoine professionnel donc ils n'ont donc pas d'impact sur la détermination des BNC imposables ;
- les biens affectés par nature à l'exercice de l'activité font obligatoirement partie du patrimoine professionnel, c'est-à-dire que les produits et les charges qui s'y rattachent sont pris en compte pour la détermination des BNC imposables quand bien même ils ne sont pas inscrits au registre des immobilisations (les véhicules auto-école entrent obligatoirement dans cette catégorie) ;
- les autres biens utilisés pour l'exercice de la profession peuvent être conservés dans le patrimoine privé ou bien être affecté à l'exercice de l'activité.

**2** - Attention toutefois, les professionnels libéraux titulaires de bénéfices non commerciaux ne bénéficient pas du principe de liberté d'inscription au bilan qui bénéficie aux entrepreneurs individuels titulaires de bénéfices industriels et commerciaux ou de bénéfices agricoles. Leur actif professionnel comprend uniquement les éléments affectés à l'exercice de la profession. Leur patrimoine professionnel est donc constitué des biens professionnels par nature et des biens utilisés pour l'exercice de la profession qui y sont affectés volontairement par le contribuable (art. 93, 1 du CGI). Les biens non utilisés pour l'exercice de la profession sont obligatoirement exclus. En conséquence, il n'est pas possible d'inscrire un véhicule au registre des immobilisations s'il est uniquement affecté à des besoins privés.

**3** - Dans ces conditions, lors de l'acquisition d'un véhicule professionnel et quand bien même il servirait exclusivement à l'exercice de l'activité professionnelle, vous avez le choix entre le rattacher à son patrimoine privé ou bien à son patrimoine professionnel. Ce choix constitue une décision de gestion qui est opposable tant à l'administration fiscale qu'au contribuable. L'option choisie est importante car elle emporte des conséquences différentes en matière fiscale en matière de déductibilité des charges, de calcul des plus ou moins-values, d'amortissement ainsi que de bonus et malus fiscaux.

**4 - L'affectation du véhicule au patrimoine privé** - Ce choix est matérialisé par l'absence d'inscription du véhicule dans le registre des immobilisations. Dans cette situation, les frais liés à la propriété du véhicule ne sont pas admis en déduction. Il s'agit principalement des éventuels intérêts d'emprunt, des frais de carte grise, des frais d'assurance et des grosses réparations du véhicule. Seuls les frais liés à l'utilisation du véhicule sont déductibles mais au prorata de l'utilisation professionnelle de celui-ci. Il s'agit principalement des frais de carburant, des frais d'entretien et des petites réparations. Enfin, en cas de cession du véhicule, aucune plus ou moins-value n'est à calculer car la loi prévoit l'exonération des plus-values sur les voitures automobiles sauf s'il s'agit d'objets de collection ou d'antiquité (art. 150 UA, II-1° du CGI).

**5 - L'affectation du véhicule au patrimoine professionnel** - Ce choix est matérialisé par l'inscription du véhicule dans le registre des immobilisations. Toutes les charges de propriété (grosses réparations, intérêts d'emprunt, amortissement, assurance, carte grise et vignette) et d'utilisation du véhicule (dépenses d'entretien courant et petites réparations, loyers en cas de location ou crédit-bail, carburant, etc.) sont déductibles sous réserve du prorata d'utilisation professionnelle. De plus, le véhicule pourra être amorti, c'est-à-dire que la dépréciation annuelle du véhicule due à l'écoulement du temps constituera une charge déductible. Enfin, la cession du véhicule relèvera du régime des plus ou moins-values professionnelles. À défaut d'inscription dans le registre des immobilisations, les intérêts d'emprunts, les réparations, l'amortissement ou bien encore les assurances ne sont alors pas déductibles.

## II. - La détermination du coefficient d'utilisation professionnelle

**6** - Quel que soit le patrimoine auquel le véhicule soit rattaché, il faut que vous soyez en mesure de justifier de son utilisation professionnelle et en cas d'usage mixte du véhicule du pourcentage d'utilisation professionnelle.

**7 - Véhicule à usage mixte** - Le véhicule à usage mixte est celui qui est utilisé à la fois à titre privé et pour les besoins de l'activité professionnelle. C'est toujours le cas du professionnel libéral qui ne possède qu'un seul véhicule. L'utilisation de véhicule à des fins personnelles en plus de l'activité professionnelle n'interdit pas la déduction des frais. Toutefois, en cas d'usage mixte, la déductibilité de ces frais se fera à proportion des distances parcourues à titre professionnel (ce qu'il faudra être en mesure de justifié) quel que soit le mode d'évaluation retenu (réel ou forfaitaire).

**8 - Kilomètres professionnels** - Tout professionnel qui entend déduire des frais de véhicule doit donc être en mesure de justifier le nombre de kilomètres qu'il a parcouru à titre professionnel au cours de l'année d'imposition. Les professionnels sont tenus de justifier du nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel pour chacun des véhicules utilisés dans le cadre de leur activité libérale. Cette justification s'impose quel que soit le type de véhicule utilisé et quel que soit le mode de déduction des frais de véhicule choisi (réel ou forfaitaire). Les déplacements professionnels comprennent les trajets liés à l'exercice même de l'activité professionnelle (trajets domicile/lieu de travail, déplacements en clientèle, formation professionnelle, etc.) ainsi que ceux liés à la gestion de cette activité (déplacements chez les fournisseurs, déplacements liés à la représentation professionnelle, etc.). La détermination du kilométrage professionnel est importante car elle permet de calculer le coefficient d'utilisation professionnelle du (ou des) véhicule(s) à usage mixte ainsi que l'évaluation forfaitaire des frais de voiture. Ainsi déterminé, ce rapport ou coefficient d'utilisation professionnelle sera appliqué à l'ensemble des frais mixtes du véhicule, à son amortissement, et en cas de taxation de plus-value de cession.

**9 - Coefficient d'utilisation professionnelle** - Sous votre propre responsabilité, vous devrez déterminer un coefficient d'utilisation professionnelle du véhicule. Il est déterminé par le rapport suivant :  $\text{Kilométrage professionnel} / \text{Kilométrage total} \times 100$ .

**10 - Justifications** - Soyez vigilant car le pourcentage d'utilisation professionnelle pourra toujours être discuté en cas de contrôle fiscal. Il s'agit d'un des postes de la comptabilité les plus regardés. Il convient donc de déterminer un coefficient cohérent. Celui-ci est susceptible de changer chaque année en fonction de l'utilisation réelle du véhicule. Même si la variation est faible, nous vous conseillons de retenir le résultat du ratio kilométrage professionnel / kilométrage total. La

justification du kilométrage des déplacements professionnels peut être apportée par tous moyens dès lors que le nombre, l'importance et la nature professionnelle des déplacements sont déterminés avec une exactitude suffisante. C'est pourquoi, il est recommandé de tenir un journal de bord précis du kilométrage effectué pour les besoins de l'activité professionnelle. En outre, il est recommandé de régler tous les frais liés à l'usage du véhicule dans le cadre de déplacements professionnels à partir du compte bancaire professionnel.

**11** - Le contribuable doit apporter toutes les justifications utiles pour établir tant le montant des frais que la proportion dans laquelle le véhicule est utilisé à des fins professionnelles. La justification du kilométrage professionnel nécessite la tenue quotidienne d'un agenda précis et détaillé indiquant la nature des déplacements et le nombre de kilomètres parcourus dans ce cadre. La production d'un agenda n'est pas une garantie suffisante a priori de justification des kilomètres parcourus à titre professionnel. Le Conseil d'État peut admettre qu'un agenda tenu de façon précise et détaillé puisse justifier le kilométrage (CE, 25 juillet 1986 n° 45681, M. Benoît-Yves X).

Toutefois, ce n'est pas systématique (CE, 28 novembre 1990, n° 55861, Korber). La preuve du kilométrage professionnel peut être apportée par tous moyens, à condition que le nombre, l'importance et la nature professionnelle des déplacements soient déterminés avec une exactitude suffisante (Rép. Debré : AN 25 mai 1987 p. 3026 n° 18488, non reprise dans le BOFiP). La justification des frais nécessite ainsi de dresser une liste comprenant la date, la nature et le montant des dépenses ainsi que le mode de paiement. Il faut aussi conserver précieusement toutes les pièces justificatives relatives à ces dépenses (factures, attestations, etc...). C'est pourquoi, la photocopie et la numérisation des pièces justificatives sont vivement conseillées. En respectant ces deux étapes à l'occasion de chacune d'entre elles, le travail d'identification des frais professionnels déductibles sera facilité. Il est conseillé de comptabiliser distinctement les frais d'utilisation relatifs à chaque véhicule utilisé dans le cadre professionnel. Ceci facilite grandement le calcul de la quote-part déductible des frais acquittés en cas d'utilisation mixte d'un véhicule. À défaut, l'administration peut remettre en cause les kilométrages si les éléments déclarés ne sont pas justifiés (CE, 30 juin 2000, n° 151861, Krebs).

# Amortissement du véhicule professionnel

---

*Date de publication* : 1 avr. 2019

## I. - Définition de l'amortissement

**1** - L'amortissement permet d'étaler le coût du prix d'achat dans le temps. Il constate la diminution de la valeur d'un élément d'actif du bilan et permet donc de prendre en compte la dépréciation du véhicule liée à l'usage et à l'écoulement du temps. En pratique, il permet d'étaler la consommation de l'investissement sur un certain nombre d'exercices correspondant à la durée d'utilisation du bien.

**2** - Le coût d'acquisition du véhicule professionnel n'est pas considéré comme une dépense déductible au titre des charges de l'exercice. En tant qu'élément d'actif destiné à la poursuite de l'activité, le véhicule professionnel est rangé parmi les immobilisations corporelles. En effet, l'acquisition d'une immobilisation n'entraîne pas d'appauvrissement donc les dépenses engagées ne peuvent pas venir en diminution du résultat imposable. Cependant, certaines immobilisations telles que les véhicules perdent de leur valeur avec le temps. Cet appauvrissement est pris en compte par l'amortissement.

## II. - Conditions de l'amortissement d'un bien

**3** - L'article 93 du CGI pose le principe que les amortissements en matière de bénéfiques non commerciaux sont effectués selon les règles applicables aux bénéfiques industriels et commerciaux. Plusieurs conditions doivent être respectées pour qu'un élément d'actif soit amortissable. Premièrement, le bien doit constituer une immobilisation amortissable, c'est-à-dire qu'il doit avoir une durée de vie supérieure à un an, avoir une valeur supérieur à 500 € hors taxes et qu'il doit se déprécier dans le temps. Deuxièmement, le bien doit être inscrit à l'actif du bilan de l'entreprise (BOI-BNC-BASE-50, n° 20). On ne peut pas déduire un amortissement pour les biens qui ne font pas partie de l'actif. À ce titre, le professionnel libéral ne peut pas déduire d'amortissement pour les véhicules qui ne sont pas inscrits au registre des immobilisations ou pour les véhicules pris en location. En outre, il ne peut pas déduire l'amortissement des éléments d'actif non utilisés pour l'exercice de l'activité.

## III. - Base d'amortissement

**4** - La base de l'amortissement correspond au prix d'achat du véhicule. Il faut retenir le prix d'achat toutes taxes comprises pour les véhicules de tourisme et les véhicules utilitaires acquis par des professionnels non-assujettis à la TVA. Il faut retenir le prix hors TVA si le véhicule utilitaire est acquis par un assujetti à la TVA. La base de calcul de l'amortissement est égale au prix de revient du bien. Si le véhicule est acquis à titre gratuit alors il faudra retenir sa valeur vénale au jour de l'inscription au bilan. Si le véhicule est acquis à titre onéreux, la base d'amortissement comprend donc le prix d'achat du véhicule diminué d'éventuelles réductions de prix et majoré des frais inhérents à l'acquisition, tels que les frais de mise à disposition et transports, droits de douanes, etc. (art. 38 quinquies ann. III du CGI). Le prix d'acquisition doit en outre être majoré des équipements accessoires, qui, spécialement conçus pour le véhicule, s'incorporent à celui-ci (BOI-BIC-AMT-20-40-50 n° 130). Il en va de même du coût des accumulateurs nécessaires au fonctionnement des véhicules électriques ou des équipements spécifiques permettant l'utilisation du GPL ou du GNV s'ils ont fait l'objet d'une facturation séparée ou d'une mention distincte qui permet de les identifier lors de l'acquisition de véhicules (BOI-BIC-AMT-20-30-10 n° 660 et 670).

## IV. - Mode linéaire

5 - L'amortissement d'un véhicule se calcule selon un mode linéaire. Cette méthode consiste à déduire annuellement la même dotation aux amortissements. En cas d'acquisition en cours d'année civile, il faut appliquer un prorata temporis (cf. exemple ci-après). L'annuité d'amortissement se calcule en appliquant à la base d'amortissement retenue, un taux déterminé en fonction de la durée d'utilisation du véhicule par référence aux usages. On la calcule en divisant la base d'amortissement par le nombre d'années de la période normale d'utilisation ou en appliquant le taux d'amortissement. Le taux d'amortissement linéaire à retenir est égal au quotient de 100 par le nombre d'années correspondant à la durée normale d'utilisation de l'immobilisation amortissable. Généralement, les véhicules s'amortissent sur cinq ans, le taux d'amortissement est donc de 20 %. Ce système d'amortissement dégage une annuité constante tout au long de la période d'amortissement. Cette annuité est calculée en appliquant au prix de revient des éléments à amortir le taux approprié (100/nombre d'années d'utilisation). En application des règles comptables, le point de départ de l'amortissement d'un bien est fixé à sa date de mise en service (art. 322-4, 2 du plan comptable général). Si ce point de départ se situe en cours d'exercice, alors la première annuité doit être réduite au prorata temporis. Cette réduction se calcule en jours et, par simplification, l'année peut être comptée pour douze mois de trente jours. Les amortissements qui sont réellement effectués par l'entreprise constituent une charge déductible du bénéfice imposable (art. 39 A du CGI). Ils doivent être réellement inscrits dans les écritures de l'entreprise pour pouvoir être admis en déduction (art. 39, 1-2° du CGI).

### Exemple

Une voiture de tourisme est acquise le 1<sup>er</sup> avril 2017 pour prix de 30 000 € TTC.

<b>Durée d'amortissement</b>	4 ans	5 ans
<b>Taux d'amortissement</b>	25 % (100 / 4)	20 % (100/ 5)
<b>Annuité d'amortissement comptable</b>	7 500 €	6 000 €

Comme le véhicule est acquis en cours d'exercice, il convient d'appliquer la règle du prorata temporis pour déterminer la première année d'amortissement. Étant donné que le véhicule sera utilisé pendant neuf mois au cours de l'exercice 2017, il convient alors d'appliquer un prorata de 270/360 (on admet que l'année se compose de 12 mois de 30 jours) à la première annuité.

Années	4 ans	5 ans
<b>2017</b>	5 625 €	4 500 €
<b>2018</b>	7 500 €	6 000 €
<b>2019</b>	7 500 €	6 000 €
<b>2020</b>	7 500 €	6 000 €
<b>2021</b>	1 875 €	6 000 €
<b>2022</b>	-	1 500 €
<b>Total</b>	30 000 €	30 000 €



## V. - Plafonnement de l'amortissement

**6** - Attention cependant, les amortissements déductibles des véhicules de tourisme sont plafonnés conformément aux règles prévues pour les BIC. L'article 39, 4 du CGI plafonne la base d'amortissement déductible pour les véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI. Sont ainsi concernés par la limitation, les voitures particulières au sens de la réglementation européenne et les véhicules à usages multiples qui, malgré leur classement administratif dans la catégorie des véhicules utilitaires, sont destinés au transport des voyageurs. Ces dispositions s'appliquent à l'ensemble des véhicules automobiles immatriculés dans la catégorie des « voitures particulières », y compris les véhicules « à usages multiples », qui tout en étant classés dans la catégorie « N1 », sont destinés au transport de voyageurs et de leurs bagages ou de leurs biens ainsi que les voitures « commerciales », « canadiennes » et « breaks », dans la mesure où leur prix d'acquisition dépasse le plafond applicable.

### Remarque

L'administration fiscale considère que les voitures utilisées par les représentants ou les infirmières pour leurs déplacements professionnels sont soumises à la limitation (Rép. Labbé : AN 29-9-1986 n° 4534 et Rép. Péricard : AN 1-12-1986 n° 9937 non reprises dans BOFiP).

**7** - L'article 39, 4 du CGI interdit la déduction de l'amortissement pour la fraction de leur prix d'acquisition qui dépasse un seuil déterminé en fonction de la date d'acquisition du véhicule et/ou de la quantité de dioxyde de carbone émise. L'administration fiscale précise que le taux d'émission de dioxyde de carbone par kilomètre est le taux conventionnel indiqué sur la carte grise ou, à défaut, sur la documentation technique fournie lors de l'achat (BOI-BIC-AMT-20-40-50 n° 100).

Traditionnellement, l'amortissement des véhicules de tourisme était plafonné à 18 300 €. Ce plafonnement est abaissé à 9 900 € pour les véhicules les plus polluants, c'est à dit ceux dont le taux d'émission de CO<sub>2</sub> est supérieur à 200 g/km. Afin d'inciter les entreprises à acquérir des véhicules émettant moins de dioxyde de carbone, le législateur a aménagé les plafonds de déduction depuis la loi de finances pour 2017. D'une part, le plafond de déduction de l'amortissement et des loyers est porté de 18 300 € à 30 000 € pour les véhicules dont le taux d'émission de CO<sub>2</sub> est inférieur à 20 g/km et à 20 000 € lorsque le taux d'émission de CO<sub>2</sub> est supérieur ou égal à 20 g/km et inférieur à 60 g/km (en pratique, cette limitation concerne les véhicules entièrement électriques et les véhicules dits « hybrides rechargeables » qui disposent d'un moteur thermique permettant au véhicule de poursuivre son déplacement lorsque les batteries sont déchargées). D'autre part, le seuil d'émission de CO<sub>2</sub> au-delà duquel le plafond de déduction de l'amortissement et des loyers est fixé à 9 900 € est progressivement abaissé. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017, le plafond de déduction fiscale de l'amortissement des véhicules de tourisme les moins polluants est augmenté et, à l'inverse, il est diminué pour les véhicules les plus polluants. Les plafonds de déduction de l'amortissement et des loyers sont les suivants :

Taux (T) d'émission de CO <sub>2</sub> (en g/km)	Voiture particulière acquise ou louée en crédit-bail					
	2016 (*)	2017	2018	2019	2020	2021
T > 200	9 900 €	9 900 €	9 900 €	9 900 €	9 900 €	9 900 €
155 < T ≤ 200	18 300 €	9 900 €	9 900 €	9 900 €	9 900 €	9 900 €
150 < T ≤ 155	18 300 €	18 300 €	9 900 €	9 900 €	9 900 €	9 900 €



140 < T ≤ 150	18 300 €	18 300 €	18 300 €	9 900 €	9 900 €	9 900 €
135 < T ≤ 140	18 300 €	18 300 €	18 300 €	18 300 €	9 900 €	9 900 €
130 < T ≤ 135	18 300 €	18 300 €	18 300 €	18 300 €	18 300 €	9 900 €
60 ≤ T ≤ 130	18 300 €	18 300 €	18 300 €	18 300 €	18 300 €	18 300 €
20 ≤ T < 60	18 300 €	20 300 €	20 300 €	20 300 €	20 300 €	20 300 €
T < 20	18 300 €	30 000 €	30 000 €	30 000 €	30 000 €	30 000 €

(\*) Barème applicable aux véhicules acquis depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006 et mis en circulation après le 1<sup>er</sup> juin 2004.

**8** - En pratique, il convient de calculer l'annuité d'amortissement fiscalement déductible de l'annuité d'amortissement comptable pour trouver la fraction d'amortissement non déductible qu'il conviendra de réintégrer chaque année.

#### Exemple

Une voiture de tourisme est acquise le 1<sup>er</sup> avril 2017 pour prix de 30 000 € TTC. Son taux d'émission de CO<sub>2</sub> est de 120 g/km.

Années	Amortissement comptable	Amortissement plafonné	Amortissement à réintégrer
2017	4 500 €	2 745 €	1 755 €
2018	6 000 €	3 660 €	2 340 €
2019	6 000 €	3 660 €	2 340 €
2020	6 000 €	3 660 €	2 340 €
2021	6 000 €	3 660 €	2 340 €
2022	1 500 €	915 €	585 €
Total	30 000 €	18 300 €	11 700 €

**9 - Exception au plafonnement de l'amortissement** - Ces règles de plafonnements ne s'appliquent pas aux voitures qui sont nécessaires au professionnel libéral est nécessaire à leur activité en raison même de leur objet. Il en est ainsi des entreprises de transport de personnes (taxis ou ambulanciers par exemple), des auto-écoles et des entreprises de location de véhicules y compris les sociétés de crédit-bail mais la déduction des loyers par les entreprises utilisatrices est alors plafonnée (BOI-BIC-AMT-20-40-50 n° 50).

## VI. - Usage mixte

**10** - L'amortissement correspondant au bénéfice imposable. Il conviendra de réintégrer en plus de la fraction non déductible de l'annuité d'amortissement pour les véhicules dont le prix de revient excède le prix plafond, le montant de l'avantage en nature représenté par la quote-part de l'annuité d'amortissement correspondant à l'usage personnel du véhicule.

**Exemple**

Une voiture de tourisme est acquise le 1<sup>er</sup> avril 2017 pour prix de 30 000 € TTC. Son taux d'émission de CO<sub>2</sub> est de 120 g/km. Elle est utilisée à titre privé pour deux cinquièmes. L'annuité d'amortissement est donc de 6 000 € par an. Il convient de réintégrer :

- la fraction excédentaire en application de l'article 39, 4 du CGI, soit 2 340 € ;
- la fraction d'utilisation non professionnelle, soit  $(6\,000 - 2\,340) \times 2/5 = 1\,464$  €.

Au final, l'annuité d'amortissement déductible fiscalement est de  $6\,000 - (2\,340 + 1\,464) = 2\,196$  €

Années	Amortissement comptable	Amortissement plafonné	Fraction excédentaire du plafond	Fraction d'usage privé	Montant déductible
2017	4 500 €	2 745 €	1 755 €	1 098 €	1 647 €
2018	6 000 €	3 660 €	2 340 €	1 464 €	2 196 €
2019	6 000 €	3 660 €	2 340 €	1 464 €	2 196 €
2020	6 000 €	3 660 €	2 340 €	1 464 €	2 196 €
2021	6 000 €	3 660 €	2 340 €	1 464 €	2 196 €
2022	1 500 €	915 €	585 €	234 €	549 €
Total	30 000 €	18 300 €	11 700 €	7 320 €	10 980 €

**VII. - Réintégration**

**11** - La fraction non déductible de l'amortissement est rapportée aux bénéfices imposables par voie extracomptable. L'amortissement comptable sera déduit à la ligne « dotation aux amortissements » de la déclaration n° 2035. La part dépassant la limite fiscalement admise et la part privée seront portées à la ligne « divers à réintégrer ».

# La cession du véhicule professionnel

Date de publication : 1 avr. 2019

## I. - Les règles fiscales de la cession du véhicule professionnel

**1** - Si la cession des véhicules restés dans le patrimoine privé ne fait pas l'objet d'une imposition sur la plus-value, il en va différemment si le véhicule est inscrit sur le registre des immobilisations. Dans ce cas, en tant que bien professionnel, la cession de ce véhicule va entraîner le calcul d'une plus ou moins-value professionnelle. En effet, toute sortie du patrimoine professionnelle entraîne le calcul d'une plus ou moins-value.

Concrètement, il y aura lieu de prendre en compte le gain ou la perte en résultant soit en cas de vente à un tiers, soit en cas de transfert du véhicule vers le patrimoine privé (c'est-à-dire en cas de désinscription du registre des immobilisations). En cas de cession du véhicule, il convient de retrancher sa valeur nette comptable (c'est-à-dire sa valeur d'origine diminuée des amortissements pratiqués) du prix de cession. Attention, à cet égard car les amortissements non déductibles en application de l'article 39, 4 du CGI doivent être retenus pour déterminer la valeur nette comptable. En cas de solde positif, une plus-value est réalisée. En cas de solde négatif, il y a une moins-value. Si le véhicule est cédé après la durée d'amortissement (4 ou 5 ans), la valeur nette comptable sera égale à zéro puisque les amortissements pratiqués seront égaux à la valeur d'achat. Dans ce cas, l'intégralité du prix de vente constituera la plus-value.

**2 - Court terme ou long terme** - La plus ou moins-value dégagée relève du régime du court terme ou du long terme selon la durée de détention du bien cédé et des amortissements pratiqués (art. 39 duodecies du CGI). Les plus ou moins-values à court terme sont traitées comme un résultat ordinaire (sous réserve de la possibilité d'étalement des plus-values nettes). Les plus et moins-values à long terme sont soumises à un régime de taxation à taux réduit. Les biens cédés depuis moins de deux ans relève toujours du court terme. Les biens détenus depuis plus de deux ans relève du court pour la part de la plus-value égale au montant des amortissements pratiqués et du long terme au-delà de ce montant.

Régime des PV pour les entreprises individuelles soumises à l'IR (BIC, BNC, BA)		
Nature du bien	Détention < 2 ans	Détention > 2 ans
<b>Amortissable</b>	CT	CT (pour la part de la PV égale aux amortissements)
<b>Non amortissable</b>	CT	LT

**3 - Usage mixte.** - En cas d'usage mixte du véhicule, il y a alors lieu de réduire cette plus-value pour prendre en compte son utilisation partiellement professionnelle. Il en va de même en cas de moins-value.

### Exemple

Une voiture de tourisme est acquise le 1<sup>er</sup> avril 2017 pour prix de 30 000 € TTC. Son taux d'émission de CO<sub>2</sub> est de 120 g/km. Elle est utilisée à titre privé pour deux cinquièmes. Cette voiture est cédée à un tiers à la fin de l'exercice 2020 pour un montant de 10 000 €. La valeur nette comptable de la voiture est de 30 000 – (4 500+6 000+6 000+6 000) = 7 500 €. La plus-value est égale au prix de cession diminué de la valeur nette comptable, soit 10 000 – 7 500 = 2 500 €. La voiture étant utilisée au trois cinquièmes à titre professionnelle, la plus-value n'est imposable que sur ce prorata, soit 1 500 € (2 500 x 3/5). Comme elle n'excède pas le montant des amortissements pratiqués (22 500 €), elle relève entièrement du court terme.

**4 - Régime fiscal du court terme** - Il convient de faire la somme des plus et moins-values à court terme réalisées au cours de l'année. Si le solde est positif, il s'agit d'une plus-value nette à court terme. Celle-ci se rajoute aux recettes de l'année de sa réalisation. Il est possible de l'étaler par fractions égales sur trois exercices (ce qui peut être préférable en cas de plus-value importante). Si le solde est négatif, il s'agit d'une moins-value nette à court terme. Celle-ci est déduite du bénéfice imposable l'année de sa réalisation.

**5 - Régime fiscal du long terme** - Il convient de faire la somme des plus et moins-values à long terme. Si le solde est positif, il s'agit d'une plus-value nette à long terme. Celle-ci est imposée au taux réduit de 12,8 % et aux prélèvements sociaux de 17,2 %. Si le solde est négatif, il s'agit d'une moins-value à long terme. Celle-ci n'est pas déductible au cours de l'année d'imposition. Elle ne peut pas s'imputer sur le bénéfice ordinaire ou sur le revenu global du foyer fiscal. Elle est uniquement imputable sur les plus-values à long terme qui seront réalisées au cours des dix années suivantes.

#### Remarque

Il existe d'autres cas d'exonération des plus-values : cf. guide fiscal 2035.

**6** - En général, l'expérience révèle que l'on constate qu'une conservation de courte durée engendre souvent une moins-value (à plus forte raison si le véhicule est acheté neuf) ; tandis qu'une conservation supérieure à quatre années génère une plus-value.

# Règles générales de déduction des frais

*Date de publication* : 1 avr. 2019

## I. - Principes généraux

**1 - Déduire les frais d'utilisation du véhicule.** - Le bénéfice imposable des professionnels libéraux est déterminé par la différence entre les recettes et les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession (art. 93 du CGI). Pour qu'une dépense soit déductible, elle doit être nécessitée par l'exercice de la profession (donc les dépenses d'ordre personnel ne sont pas déductibles). De plus, la dépense doit être acquittée au cours de l'année d'imposition, c'est-à-dire décaissée entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre de l'année d'imposition des revenus.

**2** - Quel que soit le moyen de transport utilisé, les frais de déplacement engagés sont déductibles du résultat imposable s'ils sont nécessaires à l'exercice de sa profession. Par principe, les frais liés aux véhicules professionnels sont déductibles d'après leur montant réel et justifié. Par exception, ces frais peuvent être évalués forfaitairement sur la base de barèmes. La déductibilité de ces frais, au réel ou au forfait, est conditionnée par le respect d'obligations comptables et fiscales spécifiques. Il convient de choisir un mode de déduction adapté à l'utilisation du véhicule. Plus l'utilisation du véhicule à titre professionnel sera importante, plus il sera alors recommandé d'opter pour la déduction des frais réels. À l'inverse, en cas de faible utilisation du véhicule pour des déplacements professionnels, l'option pour la déduction forfaitaire semble plus adaptée.

**3 - Règles communes** - La justification des frais engagés et des déplacements réalisés est importante quel que soit le mode de déduction retenu. Tous les frais relatifs aux déplacements effectués qui sont effectués dans le cadre de l'activité professionnelle sont a priori déductibles quel que soit le moyen de transport utilisé. Il en va principalement ainsi de ceux réalisés au moyen des véhicules professionnels dans le cadre de l'activité non commerciale qu'il s'agisse de se rendre sur le lieu de travail, à une formation professionnelle, de voyages professionnels, de se déplacer chez les clients ou les fournisseurs, etc. Ne présentent pas un caractère professionnel les déplacements effectués à titre privé, à titre bénévole ou dans le cadre d'une activité d'une autre nature (salariée ou commerciale par exemple).

## II. - Les conditions de déduction des frais

**4** - La déduction de ces frais obéit aux règles du droit commun. Ils doivent être nécessaires à l'exercice de l'activité, payés au cours de l'année d'imposition et appuyés sur des pièces justificatives. Pour être déductibles, les frais doivent ainsi remplir cumulativement plusieurs conditions :

- ils doivent être exposés dans le cadre de l'activité professionnelle (seule la part correspondant à l'utilisation professionnelle du véhicule est déductible donc en cas d'usage mixte, il faut appliquer le prorata d'utilisation professionnelle du véhicule) ;
- ils doivent être effectivement supportés par celui qui veut les déduire ;
- ils doivent être appuyés par des justificatifs, c'est-à-dire qu'il convient que les professionnels conservent tous les justificatifs des frais payés, factures ou reçus (les facturettes de carte bancaire sont admises pour la justification des frais d'essence) ;
- ils doivent être inscrits en comptabilité, c'est-à-dire que seuls sont déductibles les frais inscrits en comptabilité au cours de l'année (dans le poste « frais de véhicules »).

### III. - Les trajets domicile-travail

**5** - Concernant le trajet entre le domicile et le lieu de travail, les professionnels libéraux sont soumis aux mêmes règles que les salariés. Les frais de déplacement du trajet entre le domicile et le lieu de travail sont toujours déductibles dans la limite des quarante premiers kilomètres. Pour ces quarante premiers kilomètres, l'administration considère qu'il n'y pas lieu d'apprécier le caractère normal ou anormal de la distance entre le domicile et le lieu de travail (BOI-BNC-BASE-40-60-40-10 n° 30). Au-delà, les frais ne sont pas admis en déduction sauf si le contribuable est en mesure de présenter des circonstances exceptionnelles justifiant une distance entre son domicile et son travail supérieur à quarante kilomètres (les règles relatives aux déplacements domicile-lieu de travail sont les mêmes que celles prévues pour les salariés par l'article 83, 3° du CGI). Le contribuable doit justifier du caractère normal de l'éloignement et donc que le choix de son lieu de résidence ne résulte pas de motifs de pure convenance personnelle.

**6** - Sur les circonstances particulières justifiant un éloignement supérieur à quarante kilomètres, l'administration prend en considération plusieurs éléments tels que l'étendue de l'agglomération, l'offre de transports ou encore les conditions de vie familiale du professionnel. Parmi les éléments familiaux, l'administration prend notamment en considération : l'état de santé des intéressés ; les problèmes de scolarisation des enfants ; la localisation différente du travail de chacun des époux ; les écarts de coût du logement, selon qu'il est situé dans l'agglomération ou la périphérie (BOI-BNC-BASE-40-60-40-10 n° 20).

**7** - La déduction des frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail est cependant limitée à un trajet aller-retour quotidien. Seuls des circonstances très exceptionnelles justifieraient que l'administration accepte la déduction d'un second trajet (CE, 18 mars 1981, n° 19522, M. X.). En cas d'un éloignement supérieur à 40 km, il revient au professionnel de réfléchir au caractère justifié ou non de cet éloignement. En cas de doute ou de volonté de sécuriser sa situation, il est possible d'interroger l'administration fiscale.

**Tableau récapitulatif**

Frais de déplacement domicile / lieu de travail		Régime fiscal
... à concurrence des 40 premiers kilomètres		déductibles si justifiés
... au-delà des 40 premiers kilomètres	circonstances particulières justifiant un tel éloignement	déductibles si justifiés
	absence de circonstances particulières justifiant un tel éloignement	non déductibles

#### Exemple

Un avocat habite à 50 km de son cabinet. Au titre de l'année 2016, il a supporté 3 000 € de frais de transports pour ses déplacements entre son domicile et son lieu de travail. S'il peut justifier de circonstances particulières de cet éloignement alors il peut déduire l'intégralité des 3 000 €. À l'inverse, sa déduction sera plafonnée au quarante premiers kilomètres, soit  $3\,000 \times 40/50 = 2\,400$  €.

**8 - Le covoiturage** - Le covoiturage consiste en l'utilisation en commun d'un véhicule terrestre à moteur par un conducteur et un ou plusieurs passagers, effectuée à titre non onéreux, excepté le partage des frais, dans le cadre d'un déplacement que le conducteur effectue pour son propre compte (art. L. 3132-1 du code des transports). Les revenus issus de cette activité de co-consommation sont exonérés, sous réserve que le prix proposé couvre les seuls frais directement

supportés à raison du déplacement en commun, notamment les frais de carburant et de péage (BOI-IR-BASE-10-10-10-10-20161128, n° 120). L'administration fiscale considère que lorsque des frais sont partagés, mais font par ailleurs l'objet d'une déduction du revenu imposable du contribuable pour leur montant réel alors cette déduction ne peut être effectuée que pour le montant net des remboursements perçus. Ainsi, dans le cas où un professionnel libéral tire des revenus du covoiturage à l'occasion d'un déplacement professionnel, les frais de déplacement déductibles de son revenu BNC doivent être retenus pour leur montant net des remboursements perçus des covoiturés (BOI-IR-BASE-10-10-10-10-20161128, n° 140 et 150).



# Déduire les frais réels

---

*Date de publication* : 1 avr. 2019

## I. - Principe

**1** - La prise en compte des frais réels constitue le régime normal de déduction. Lorsque le véhicule est considéré comme un bien professionnel, tous les frais relatifs au véhicule sont a priori déductibles sous réserves des règles particulières qui seront exposées ensuite. Les charges de propriété (intérêts d'emprunt, grosses réparations, amortissement, assurance...) ne sont déductibles que si le véhicule est inscrit sur le registre des immobilisations. À défaut de cette inscription, seuls les frais d'utilisation constituent des charges déductibles.

## II. - Les frais déductibles

**2** - Sont déductibles à hauteur de l'usage professionnel, les frais réels appuyés d'une pièce justificative, parmi lesquels :

- les frais de carburants ;
- les dépenses d'entretien et de réparation ;
- les primes d'assurance ;
- les frais d'acquisition d'accessoires automobiles sous réserve que l'acquisition soit liée à la réparation du véhicule ;
- l'amortissement du véhicule ;
- les loyers versés dans le cadre d'un contrat de location ou de crédit-bail ;
- les intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition du véhicule ;
- les loyers de garages servant à abriter les voitures à usage professionnel ;
- les frais de location de garages servant à abriter les voitures utilisées à usage professionnel ;
- les frais de péages ;
- les frais de stationnement et de parking.

## III. - Les frais non-déductibles

**3** - Ne sont pas déductibles, les dépenses suivantes :

- le prix d'acquisition du véhicule car celui-ci constitue une immobilisation qui fait l'objet d'un amortissement étalé sur la durée probable d'utilisation ;
- les frais de mise à disposition et de transport acquittés lors de l'acquisition car ils doivent être rattachés au prix d'acquisition servant de base au calcul de l'amortissement ;
- le prix d'acquisition des GPS et des radiotéléphones installés dans un véhicule professionnel, qui doit donner lieu à la constatation d'un amortissement séparé de celui du véhicule lorsque leur valeur excède 500 € HT (si la valeur des équipements est inférieure à ce seuil, leur coût constitue des dépenses déductibles) ;
- les contraventions et autres amendes pénales, y compris les infractions au code de la route, même pendant un trajet professionnel (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n° 90) ;
- les sommes versées à titre de dépôt ou cautionnement dans un contrat de location (ces sommes sont en effet en principe restituables au professionnel à la fin du contrat).

# Déduire des frais forfaitaires : le régime optionnel

---

*Date de publication* : 1 avr. 2019

## I. - Introduction

**1** - Par dérogation au régime des frais réels, l'administration fiscale admet l'utilisation d'un barème forfaitaire pour évaluer les frais de véhicules des professionnels libéraux. Ce mécanisme consiste à appliquer au nombre de kilomètres parcourus annuellement à titre professionnel, un tarif déterminé selon la puissance fiscale du véhicule. Elle est limitée à 7CV depuis l'imposition des revenus de l'année 2012. Dans un souci de simplification comptable, les professionnels libéraux sont autorisés à évaluer forfaitairement leurs frais de véhicules. Ils peuvent recourir à deux barèmes :

- le « barème BNC » qui couvre l'essentiel des frais liés à l'utilisation d'un véhicule (amortissement, assurance, carburant, réparation...);
- et le « barème carburant BIC » qui couvre uniquement les dépenses de carburant des véhicules pris en location (location ordinaire, leasing, crédit-bail), et permet par ailleurs la déduction pour leur montant réel des autres dépenses liées à l'utilisation d'un véhicule à titre professionnel.

## II. - Le barème kilométrique BNC

**2** - Les titulaires de BNC peuvent opter pour l'évaluation forfaitaire de leurs frais de véhicule en appliquant au nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel le barème forfaitaire publié à l'intention des salariés (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, 30 août 2016, n° 110).

**3 - Champ d'application de l'option.** - Le champ d'application de la méthode du forfait est assez large. L'option pour le régime forfaitaire est ouverte quel que soit le mode de détention du véhicule Cette option s'applique à tous les véhicules utilisés à titre professionnel qu'ils soient conservés dans le patrimoine privé ou bien inscrit au registre des immobilisations à la condition que les dépenses correspondantes ne soient pas comptabilisées à un poste de charge. L'option peut aussi s'appliquer aux véhicules pris en location ou en crédit-bail sous réserve que les loyers correspondants ne soient pas comptabilisés en charges. Cependant, si les loyers sont déduits en charges professionnels, les frais de carburant de ces véhicules peuvent être déterminés d'après le barème kilométrique publié chaque année par l'administration pour les titulaires de BIC tenant une comptabilité super-simplifiée.

**4 - Contribuables exclus du barème.** - Les professionnels libéraux qui souhaitent exercer leur droit à déduction de la TVA sur leurs dépenses relatives à leurs véhicules de tourisme ne peuvent pas opter pour le barème forfaitaire (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, 30 août 2016, n° 580).

**5 - Les véhicules concernés par le barème.** - Le barème kilométrique BNC s'applique aux voitures de tourisme. Cette catégorie désigne les voitures particulières (catégorie VP sur la carte grise), les véhicules utilitaires classés dans la catégorie N1 (véhicules de transport de 6 personnes maximum en plus du chauffeur). Les professionnels libéraux peuvent aussi utiliser les barèmes forfaitaires kilométriques pour les voitures électriques. À ce titre, les frais de location et de recharge de batterie de ces véhicules sont assimilés à des frais de carburant inclus dans le barème.

En conséquence, ils ne peuvent donner lieu à une déduction complémentaire pour leur montant réel et justifié. Ces barèmes peuvent aussi s'appliquer aux deux-roues motorisés : motos, vélomoteurs et scooters (BOI-BNC-BASE-40-60-40-30 n° 40).

**6 - Les véhicules exclus par le barème.** - Le barème kilométrique BNC ne s'applique pas aux véhicules utilitaires et aux poids lourds (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n° 570). Il ne s'applique pas non plus aux véhicules pris en location de courte durée (moins de 3 mois) et aux véhicules mis gracieusement à disposition.

**7 - Les frais compris dans le barème.** - Le barème couvre l'ensemble des frais suivants :

- les intérêts de l'emprunt éventuellement contracté pour l'achat du véhicule ;
- la dépréciation du véhicule (amortissement) ;
- les dépenses d'équipement et accessoires fournis avec le véhicule ou séparément ;
- les dépenses d'entretien et de réparation ; les dépenses de pneumatiques ;
- les frais de carburant ;
- les primes d'assurances ;
- les frais d'achat de casques et de protections.

Concernant les véhicules électriques, la location de la batterie et les frais liés à la recharge (fourniture d'électricité) sont assimilés à des frais de carburant. Ces frais sont donc inclus dans le barème forfaitaire et ne peuvent donner lieu à une déduction complémentaire pour leur montant réel et justifié (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, 30 août 2016, n° 125).

**8 - Les frais non compris dans le barème.** - Le barème ne couvre pas les frais de carte grise, de péage, de garage ou de parking ainsi que les intérêts annuels afférents à l'achat à crédit du véhicule utilisé et inscrit à l'actif (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20 n° 120). Ces frais obéissent aux conditions générales de déduction des charges. Ils peuvent être déduits, au prorata de l'usage professionnel du véhicule, pour leur montant réel en sus du montant de la déduction résultant du barème kilométrique forfaitaire, sous réserve des justifications nécessaires. Toutefois, les charges de propriété (grosses réparations, frais d'immatriculation notamment) ne pourront être déduites en plus des indemnités kilométriques que si le véhicule est affecté à l'activité professionnelle. Par ailleurs, en raison de leur imprévisibilité, certaines dépenses telles que celles de réparations à la suite d'un accident ne sont pas comprises par le barème. Elles peuvent donc être déduites en sus dans les conditions de droit commun.

## 9 - Barèmes kilométriques applicables pour l'imposition des revenus de 2018 -

**(BOI-BAREME-000001, 25 mars 2019 : BAREME - RSA - BNC - Barèmes d'évaluation forfaitaire du prix de revient kilométrique applicables aux automobiles et aux deux-roues motorisés).**

Automobiles			
Puissance administrative	Jusqu'à 5 000 km	De 5 001 à 20 000 km	Au-delà de 20 000 km
3 CV et moins	$d \times 0,451$	$(d \times 0,270) + 906$	$d \times 0,315$
4 CV	$d \times 0,518$	$(d \times 0,291) + 1 136$	$d \times 0,349$
5 CV	$d \times 0,543$	$(d \times 0,305) + 1 188$	$d \times 0,364$
6 CV	$d \times 0,568$	$(d \times 0,320) + 1 244$	$d \times 0,382$
7 CV et plus	$d \times 0,595$	$(d \times 0,337) + 1 288$	$d \times 0,401$

"d "représente la distance annuelle parcourue

**Cyclomoteurs, vélomoteurs, scooters (cylindrée inférieure à 50 CC)**

Jusqu'à 2 000 km	De 2 001 à 5 000 km	Au-delà de 5 000 km
$d \times 0,269$	$(d \times 0,063) + 412$	$d \times 0,146$
"d "représente la distance annuelle parcourue		

**Motocyclettes (cylindrée supérieure à 50 CC)**

Puissance administrative	Jusqu'à 3 000 km	De 3 001 à 6 000 km	Au-delà de 6 000 km
1 ou 2 CV	$d \times 0,338$	$(d \times 0,084) + 760$	$d \times 0,211$
3, 4 ou 5 CV	$d \times 0,400$	$(d \times 0,070) + 989$	$d \times 0,235$
Plus de 5 CV	$d \times 0,518$	$(d \times 0,067) + 1351$	$d \times 0,292$
"d "représente la distance annuelle parcourue			

## Nouveau

La loi de finances pour 2019 prévoit la prise en compte du type de motorisation du véhicule dans la détermination du barème forfaitaire kilométrique (LF 2019, art. 10 ; CGI, art. 83, 3°, al. 8 modifié).

Ainsi, les indices du barème kilométriques seront différenciés :

- en fonction de la distance parcourue et de la puissance fiscale du véhicule comme actuellement,
- mais également en fonction du type de motorisation du véhicule (essence, diesel, électrique ou hybride).

En donnant la possibilité à l'Administration de fixer un barème kilométrique comportant des taux différenciés en fonction du type de motorisation, cet aménagement du barème a pour objectif de promouvoir l'utilisation des véhicules électriques ou hybrides.

Dans le régime actuel, les contribuables utilisant des véhicules fonctionnant exclusivement à l'énergie électrique ont déjà la possibilité d'utiliser le barème kilométrique pour l'évaluation de leurs frais de voiture. Toutefois, dans la mesure où ces véhicules ont une puissance fiscale de 1 CV quelle que soit leur puissance réelle, c'est la tranche de barème correspondant à une puissance de 3 CV et moins qui leur est applicable. Avec cette mesure, les contribuables utilisant de tels véhicules devraient pouvoir bénéficier de coefficients plus incitatifs et donc d'une déduction des frais réels plus importante.

Parmi les mesures annoncées par le Premier Ministre face aux protestations contre la monnaie du prix de l'essence dans le cadre du mouvement du 17 novembre, figure une majoration des indices du barème kilométrique pour les petites cylindrées. Cette information est précisée sur le site internet du ministère de la transition écologique et solidaire : le barème kilométrique sera revu à la hausse pour les « grands rouleurs » équipés de véhicules à faible puissance. Cette hausse devrait s'appliquer à hauteur de 10 % pour les véhicules de 3 CV et de 5 % pour les véhicules de 4 CV.

Ces dispositions s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de l'année 2018. L'Administration devra donc modifier son arrêté fixant le barème kilométrique pour l'évaluation forfaitaire des frais de voitures de l'année 2018 (CGI, ann. IV, art. 6 B).

Comme indiqué auparavant, l'administration a publié une nouvelle évaluation kilométrique des frais de voiture et de moto pour l'année 2018 avec une revalorisation pour les voitures dont la puissance fiscale n'excède pas 4 CV (arrêté du 11 mars 2019 : JO du 16 mars 2019).

En pratique, seules les deux premières tranches ont été relevées pour le barème applicable aux voitures.

## III. - Le barème carburant BIC

**10** - Le barème carburant BIC s'applique aux voitures de tourisme, aux vélomoteurs, scooters et motocyclettes, mais uniquement lorsqu'ils font l'objet d'un contrat de location ordinaire, de leasing ou de crédit-bail. Ce barème ne couvre que les dépenses de carburant. Les frais non couverts sont déductibles pour leur montant réel en plus du barème, à hauteur de l'usage professionnel et s'ils sont justifiés.

### Remarque

Les exploitants d'une auto-école qui utilisent des véhicules en location ou en crédit-bail ne peuvent pas utiliser le barème kilométrique BNC pour la déduction de leurs frais de véhicules, mais ils peuvent utiliser le barème carburant et déduire parallèlement les autres frais réels de véhicules (loyers, entretien, etc.).

**11 - Barèmes des frais de carburant (en euro au kilomètre) applicables pour l'imposition des revenus de 2018** - (BOI-BAREME-000003, 6 février 2019 : BAREME - RSA - BA - BIC - BNC (sous conditions) - Frais de carburant en euro au kilomètre - Barèmes applicables pour l'année 2018). Le barème est publié annuellement par l'administration fiscale en début d'année N+1 pour les kilomètres parcourus au cours de l'année N.

Véhicules de tourisme			
Puissance fiscale des véhicules	Gazole	Super sans plomb	GPL
3 et 4 CV	0,079 €	0,099 €	0,061 €
5 à 7 CV	0,098 €	0,122 €	0,076 €
8 et 9 CV	0,116 €	0,145 €	0,090 €
10 et 11 CV	0,131 €	0,163 €	0,101 €
12 CV et plus	0,146 €	0,182 €	0,113 €

Véhicules deux roues motorisés : vélomoteurs, scooters et motocyclettes	
Puissance	Frais de carburant au kilomètre
Inférieure à 50 CC	0,032 €
De 50 CC à 125 CC	0,065 €
3 à 5 CV	0,083 €
Au-delà de 5 CV	0,115 €

## IV. - Exercice de l'option

**12 - Date de l'option.** - L'option pour le mode d'évaluation des frais forfaitaires doit être exercée a priori, c'est-à-dire qu'elle doit être prise au 1<sup>er</sup> janvier de l'année en cours (1<sup>er</sup> janvier N pour la déclaration des revenus perçus l'année N). Elle peut être révisée annuellement au 1<sup>er</sup> janvier de chaque année suivante. L'option se prend a priori et s'applique obligatoirement à l'année entière. Elle peut être reconsidérée chaque année.

**13 - Portée de l'option.** - Les deux modes de déduction, réel ou forfaitaire, sont exclusifs l'un de l'autre. Ils ne peuvent ni coexister si plusieurs véhicules sont utilisés, ni être appliqués successivement au cours d'une même année. Cette option est donc exclusive de toute comptabilisation à un poste de charges des dépenses couvertes par le forfait (CE, 28 juillet 2000, n° 185432 et n° 186190, Sorato). Cette option implique que les charges réelles du véhicule (carburant, entretien, etc.) doivent alors être comptabilisées exclusivement au poste « dépenses personnelles » ou « compte de l'exploitant » si elles ont été payées avec le compte professionnel. Il ne faut pas que les dépenses couvertes par le forfait soient comptabilisées en charges. L'inscription des frais réels couverts par le barème à un compte de charges vaut renonciation à l'option.

**14 - Globalité de l'option.** - L'option pour les frais forfaitaires est globale. Elle doit être exercée pour tous les véhicules utilisés à titre professionnel pendant l'année d'imposition. L'option pour l'un ou l'autre des barèmes s'applique obligatoirement à l'ensemble des véhicules utilisés à titre professionnel. C'est pourquoi en cas d'utilisation de véhicule de tourisme et de véhicules utilitaires, les contribuables ne peuvent donc pas opter pour le barème forfaitaire. La déduction des frais de voiture sera obligatoirement effectuée pour les montants réellement supportés. Il est en de même pour les professionnels libéraux qui utiliseraient à la fois des véhicules leur appartenant et des véhicules loués ou pris en crédit-bail. Ceux-ci doivent choisir un seul mode de déduction (forfaitaire ou réel).

Dans l'hypothèse d'une utilisation de voitures de tourisme et de deux-roues motorisées, l'option pour le forfait vaut pour l'ensemble de ces véhicules (BOI-BNC-BASE-40-60-40-30, n° 60). Dans ce cas, le barème doit être appliqué séparément pour chaque véhicule en fonction de leur puissance

fiscale. Il faut de plus être en mesure de déterminer les kilomètres propres à chaque véhicule. Il n'y a pas lieu de procéder à la globalisation des kilomètres parcourus par l'ensemble des véhicules pour déterminer les frais d'utilisation correspondants (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n° 130 et 140). En outre, en cas de changement de véhicule en cours d'année, il n'est pas possible de comptabiliser les frais réels de l'ancien véhicule et d'utiliser le barème forfaitaire pour le nouveau véhicule. Inversement, si l'option pour le barème forfaitaire a été choisie au début de l'année, alors la forfaitisation s'applique automatiquement pour le nouveau véhicule.

**15 - Matérialisation de l'option.** - L'option pour la déduction forfaitaire des frais de véhicules est formalisée sur la déclaration n° 2035-SD à deux endroits. L'option doit être matérialisée en cochant la case figurant sous la ligne 23 « frais de véhicules » de l'annexe n° 2035-A-SD, ainsi qu'en fournissant le détail du calcul de la déduction des frais forfaitaires dans le tableau cadre 7 de l'annexe n° 2035-B-SD (l'indemnité kilométrique calculée est alors reportée sur la ligne 23 de l'annexe n° 2035-A-SD, et le montant de l'amortissement non déductible reporté sur la déclaration n° 2035-SD, Cadre I "Immobilisations et amortissements", cellule B).

**16 - Obligations comptables et déclaratives.** - Pour la détermination du résultat fiscal, les contribuables doivent indiquer dans le cadre 7 de la déclaration n° 2035 B le nombre de kilomètres parcourus à des fins professionnelles et le tarif kilométrique qui leur a été appliqué (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n° 190). Le registre des immobilisations doit comporter l'indication du montant des annuités d'amortissement dont la connaissance est nécessaire pour calculer les plus-values ou moins-values de cession. Toutefois, cette somme n'a pas à être reportée sur le tableau des immobilisations figurant sur la déclaration de revenus non commerciaux n° 2035 (CERFA n° 11176). En pratique, puisque les dotations aux amortissements pratiqués sur les véhicules pour lesquels le contribuable a opté pour une évaluation forfaitaire sont couvertes par le barème, il convient alors de réintégrer les amortissements correspondants. Leur montant est porté au tableau afférent à la détermination des amortissements de la déclaration n° 2035 B.

**17 - Obligations comptables spécifiques aux adhérents d'associations agréées.** - L'adhésion à une association agréée emporte l'obligation pour l'adhérent d'indiquer en comptabilité toutes les opérations réalisées sur les comptes bancaires professionnels. Une distinction doit cependant être opérée entre les opérations privées qui doivent être affectées au compte de l'exploitant et les opérations professionnelles. En conséquence, les adhérents désirant opter pour le barème forfaitaire BNC ou le barème forfaitaire carburant BIC ont la possibilité d'inscrire les dépenses couvertes par l'évaluation forfaitaire au compte de l'exploitant. Cette manière de comptabiliser ces frais qui n'affecte pas le compte de charges, reste donc neutre au regard de la détermination du résultat. En outre, elle permet de démontrer que le contribuable a entendu se placer a priori sous ces systèmes forfaitaires. À l'inverse, l'inscription de ces frais au compte de charges emporte option pour la déduction de leur montant réel (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n° 480 et 490).

**18 - Application des barèmes.** - Le calcul des indemnités kilométriques résulte du produit du seul kilométrage professionnel par le tarif au kilomètre correspondant à la puissance du véhicule et à la distance parcourue. Les autres frais susceptibles d'être déduits pour leur montant réel en sus de l'évaluation forfaitaire doivent être ajoutés au pied du tableau. Cette méthode s'applique facilement. Le montant des dépenses à déduire est obtenu en multipliant le kilométrage professionnel parcouru par le tarif au kilomètre correspondant à la puissance fiscale du véhicule utilisé et à la distance parcourue. Lorsque les contribuables utilisent à titre professionnel plusieurs véhicules, le barème doit être appliqué de façon séparée à chacun des véhicules, en fonction de chaque puissance fiscale et du kilométrage parcouru par chaque véhicule dans l'année. Il n'y a pas



lieu de procéder à la globalisation des kilomètres parcourus par l'ensemble des véhicules pour déterminer les frais d'utilisation.

**19 - Justification des kilomètres parcourus.** - Le bénéfice du barème forfaitaire reste soumis à la condition pour le professionnel libéral d'être en mesure de justifier des kilomètres parcourus. Cette justification peut être apportée par tous moyens à condition que le nombre, l'importance et la nature professionnelle des déplacements soient déterminés avec une exactitude suffisante. À cet égard, la meilleure solution se révèle être la tenue d'un carnet de bord journalier même si elle peut être contraignante. Il s'agit d'un document présent dans le véhicule sur lequel vous noterez les dates, le kilométrage « départ », le kilométrage « arrivée » et le motif du déplacement. Il est souhaitable d'y indiquer le kilométrage professionnel en fin de chaque semaine. Vous pouvez également évaluer vos kilomètres en multipliant le nombre de jours travaillés par la distance domicile lieu de travail et en justifiant vos grands déplacements mais cette méthode n'a de valeur que si l'activité est relativement sédentaire et le kilométrage parcouru faible. En tout état de cause, il conviendra de relever le kilométrage du véhicule au 1<sup>er</sup> janvier et au 31 décembre de chaque année même si cette méthode est très insuffisante. Conservez également vos factures d'entretien car elles mentionnent le nombre de kilomètres au jour de l'intervention du garagiste. La justification des kilomètres parcourus est un sujet très sensible lors d'un contrôle fiscal et les conséquences d'une rectification peuvent être importantes. A titre d'illustration, l'administration fiscale a considéré que la méthode consistant à noter les déplacements privés et à les retirer du kilométrage total est insuffisante car elle ne permet pas de vérifier le caractère professionnel du kilométrage retenu par différence.

**20 - Conclusion** - Le véhicule est l'instrument de travail privilégié d'une majorité de professionnels libéraux. Si l'option pour le barème forfaitaire semble avoir la faveur d'un certain nombre, à chacun néanmoins de faire ses propres calculs afin d'optimiser ses choix. N'hésitez donc pas à contacter votre conseil habituel pour vous entretenir avec lui de ce sujet.

# Connaître les cas particuliers

---

*Date de publication* : 1 avr. 2019

## I. - Les véhicules pris en crédit-bail

**1** - Lorsqu'un professionnel libéral recourt au crédit-bail, il n'est pas propriétaire de son véhicule mais simplement locataire. Le véhicule ne peut donc être porté sur le registre des immobilisations. Toutefois, la déduction des loyers a pour conséquence de donner un caractère professionnel au contrat. Vous devrez donc procéder au calcul d'une plus ou moins-value lors de la levée de l'option d'achat en fin de contrat.

### A. - Les frais déductibles

**2** - Lorsque le véhicule est pris en location ou en crédit-bail, toutes les charges d'utilisation sont déductibles y compris les loyers versés, sous quelques réserves développées ci-après. Ainsi, outre les loyers, sont déductibles comme pour les véhicules appartenant au contribuable les charges d'utilisation suivantes : entretien courant et petites réparations, dépenses de carburant, loyers de garages, primes d'assurances, frais de stationnement et de parking.

**3 - En début de contrat** - Généralement, le preneur du véhicule doit verser un dépôt de garantie lors de l'entrée en possession du véhicule. Ce dépôt de garantie n'est jamais déductible puisqu'il est restitué en fin de contrat ou vient en diminution du versement fait pour le rachat du véhicule.

**4 - Le premier loyer** - Bien souvent, les organismes de crédit-bail proposent des contrats comportant un premier loyer dit « loyer majoré ». En principe déductible l'année de son paiement, l'administration peut le remettre en cause si elle l'estime trop important par rapport à la valeur d'achat du véhicule, surtout si ce loyer majoré est versé en décembre. À cet égard, n'oubliez pas d'indiquer lors de la signature du contrat que c'est pour un usage professionnel que vous allez utiliser le véhicule. Le vendeur devrait dès lors ne pas vous proposer un contrat avec un montant de premier loyer pouvant poser problème.

**5 - Les loyers** - Les loyers suivants versés mensuellement sont déductibles. Néanmoins, ils doivent être plafonnés selon les mêmes critères que pour les amortissements. En effet, lorsque des véhicules de tourisme sont pris en crédit-bail ou loués pour une longue durée (c'est à dire plus de trois mois), l'article 93, 1-3° du CGI dispose que le loyer versé est en principe déductible sous réserve de l'application du dispositif de plafonnement prévu à l'article 39, 4 du CGI. Seuls sont visés les véhicules pris en crédit-bail ou en location d'une durée supérieure à trois mois ou d'une durée inférieure à trois mois renouvelable. Les véhicules pris en location de courte durée, c'est-à-dire qui n'excède pas trois mois sans renouvellement n'y sont pas assujettis. Dans cette situation, le professionnel libéral peut déduire les loyers correspondant selon les mêmes limites que celles applicables à l'amortissement des véhicules dont il est propriétaire. En fin d'année, les entreprises bailleuses doivent informer les preneurs du montant de la part de loyer non déductible dans les contrats de location. Cette part est calculée comme suit :

- l'amortissement du bailleur sur la fraction excédentaire est égal à l'amortissement pratiqué multiplié par le rapport : (prix d'acquisition TTC – plafond) sur prix d'acquisition TTC ;
- la part du loyer correspondant à cet amortissement s'obtient en ajoutant à celui-ci la TVA au taux prévu pour les voitures ;
-

le chiffre obtenu est ajusté le cas échéant au prorata du temps pendant lequel le locataire a disposé du véhicule (chaque mois étant compté pour 30 jours).

**6 - Usage mixte** - Si le véhicule est à usage mixte, il convient d'appliquer le pourcentage d'utilisation professionnelle aux mensualités de crédit-bail fiscalement déductibles. La déduction des loyers de crédit-bail ne peut se cumuler avec celle des frais forfaitaires automobiles. Vous devrez donc opérer un choix : déduction des frais réels et des mensualités de crédit-bail ou déduction des seules indemnités kilométriques. Dans ce dernier cas et si les loyers sont payés avec la trésorerie professionnelle, la dépense sera portée au poste « dépenses personnelles ».

## **B. - La forfaitisation des frais**

**7** - Deux hypothèses sont ouvertes dans le cadre des véhicules pris en location simple ou en crédit-bail qu'il s'agisse de voitures de tourisme ou bien de deux-roues motorisés. À condition que les loyers ne soient pas portés en charge, il est possible d'utiliser le même barème kilométrique que celui prévu pour les véhicules détenus en propriété. En cas de déduction des loyers, les frais de carburant de ces véhicules peuvent être déterminés d'après le barème kilométrique publié chaque année pour les titulaires de BIC tenant une comptabilité super simplifiée. Les professionnels libéraux ont donc la possibilité, tout en déduisant les mensualités de crédit-bail et les autres frais réels du véhicule, de ne pas comptabiliser les frais de carburant. L'option exercée pour l'application du barème forfaitaire carburant BIC entraîne obligatoirement option pour le barème forfaitaire BNC en ce qui concerne les véhicules détenus en pleine propriété et inversement. En effet, les options pour les régimes de forfaitisation BIC et BNC sont indissociables. L'option exercée pour l'un ou l'autre de ces régimes exclut obligatoirement la comptabilisation des frais réels pour les autres véhicules de tourisme non visés par le barème correspondant (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n° 280).

**8** - Cette option pour le barème forfaitaire carburant BIC s'applique obligatoirement pour l'année entière et à l'ensemble des véhicules pris en location ou en crédit-bail et utilisés à titre professionnel (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n° 330). Elle peut être reconsidérée chaque année. Les deux modes de déduction, frais réels de carburant ou barème forfaitaire carburant BIC, sont exclusifs l'un de l'autre. Ils ne peuvent ni coexister, ni être utilisés successivement au cours d'une même année. Il s'ensuit que la forfaitisation est exclusive de toute comptabilisation à un poste de charges des dépenses de carburant couvertes par le barème. En conséquence, l'option pour l'application de ce barème qui est annuelle doit être exercée, a priori, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition et l'inscription des frais correspondants à un poste de charges vaut renonciation à option. Les contribuables doivent être en mesure de justifier de l'utilisation professionnelle du véhicule pris en location et du kilométrage parcouru à ce titre. L'application de ce barème pour les frais de carburant reste sans incidence sur les modalités réelles de déduction des autres dépenses afférentes à ces véhicules pris en location (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n° 340 à 370).

**9** - L'option pour ce barème forfaitaire doit être indiquée de façon expresse sur le tableau figurant en bas de la 2035-B de la déclaration n° 2035. L'exercice de cette option est matérialisé par la production obligatoire d'un état annexe sur lequel doit figurer :

- les éléments concernant le contrat de crédit-bail ou le contrat de location : date du ou des contrats, dénomination et adresse entreprises ou sociétés bailleuses ;
- le type, l'immatriculation et le nombre de véhicules concernés ;
- le nombre total des kilomètres parcourus en distinguant ceux effectués pour les besoins de l'activité professionnelle ;

- le montant forfaitaire des frais de carburant.

## C. - La fin de contrat

**10** - Au terme du contre, le preneur a le choix entre exercer l'option d'achat du véhicule ou non. Si l'option d'achat n'est pas exercée alors le dépôt de garantie sera restitué. N'étant pas déductible à la souscription, il n'est de même pas imposable à sa restitution. En cas d'exercice de l'option d'achat, les loyers ayant été déduits sur la déclaration fiscale n° 2035 le véhicule doit être porté sur le registre des immobilisations pour sa valeur de rachat. Il fera l'objet d'un amortissement rapide en qualité de bien d'occasion. Lors de sa cession, vous devrez calculer une plus ou moins-value, taxable à titre professionnel.

**11** - Si le véhicule est repris dans le patrimoine privé, il doit être repris pour sa valeur « argus » ou pour un montant réaliste correspondant à sa valeur vénale. À ce sujet, vous pouvez faire état d'une proposition de reprise d'un garagiste, précisant si possible les réductions opérées par rapport à la valeur « argus » du fait de l'état du véhicule. Ceci implique la taxation d'une plus-value égale à la différence entre cette valeur de reprise et la valeur de rachat à l'organisme de crédit-bail. Si vous devez dégager une moins-value significative lors de la reprise de votre véhicule dans votre patrimoine privée, nous vous conseillons que la valeur de reprise soit déterminée par un expert.

## II. - Les véhicules utilisés dans le cadre d'un groupement

**12** - L'utilisation d'un véhicule professionnel dans le cadre d'un groupement, tel qu'une société de personne doit conduire à s'interroger sur les modalités de déduction des frais afférents au véhicule mais aussi à s'interroger sur la possible application de la taxe sur les véhicules de société.

Une société civile professionnelle peut acquérir un véhicule de société et le mettre à disposition des associés pour leurs déplacements professionnels dès lors que les clauses statutaires relatives à l'objet social le permettent (Rép. Masson : JO Sénat du 04/01/2018, p. 22).

### A. - Exercice de l'activité dans le cadre d'une société de personne

**13** - La déduction des frais de véhicules des membres d'une société de personnes comporte certaines particularités. Les frais de véhicule exposés par les associés d'une société de personnes pour les besoins de l'activité sociale doivent être pris en compte pour la détermination du résultat social. Ils ne sont donc pas déductibles de la quote-part du bénéfice qui revient à chaque associé. Dès lors, les associés ne doivent pas inclure dans cette quote-part les sommes qui leur sont remboursées à ce titre par la société. Le Conseil d'État juge en effet sur les fondements des articles 8 ter et 93 du CGI que les frais correspondants à l'utilisation du véhicule personnel de l'associé pour les besoins de l'activité sociale doivent être déduites des recettes procurées par l'activité de la société en vue de la détermination du bénéfice social, avant répartition entre les associés (CE, 19 février 1986 n° 46848).

**14** - Ces frais de véhicules sont pris en compte au niveau de la société pour leur montant réel ou bien selon le barème kilométrique. Dans les sociétés de personnes exerçant une activité BNC, le mode de prise en compte des frais – selon le barème forfaitaire ou les frais réels - doit être identique pour tous les véhicules utilisés pour l'exercice de l'activité sociale, qu'ils appartiennent à la société ou aux associés (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n° 610). Les dépenses non couvertes par le barème kilométrique sont de même déductibles, sur justificatifs, du seul résultat de la société pour leur montant réel.

**15 - Obligation de soumettre tous les véhicules au même mode d'évaluation** - En cas d'exercice en société, le mode d'évaluation retenu (réel ou forfaitaire) doit être identique tant à l'égard des véhicules de la société que de ceux détenus et utilisés professionnellement par les associés et pour l'ensemble des dépenses afférentes à ces véhicules. Toutefois, ce principe ne s'applique pas selon nous aux professionnels qui exercent leur activité au sein d'une SCM. Un associé ne peut pas être tenu par le choix de la SCM et inversement. Le mode d'évaluation retenu s'applique obligatoirement aux frais supportés :

- directement par la société avec les véhicules lui appartenant ;
- par les associés avec leur propre véhicule pour le compte de la société ;
- personnellement par chacun des associés pour les trajets domicile/lieu de travail ou au titre d'une activité individuelle exercée en dehors de celle de la société.

Les associés ne peuvent donc pas retenir, pour la déduction de leurs dépenses de véhicule, un mode de comptabilisation différent de celui appliqué pour la prise en compte des frais de même nature dans la détermination du bénéfice social (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n° 590 et 600).

L'option pour le barème forfaitaire entraîne donc l'application de ce barème aux frais engagés par la société avec ses véhicules, aux frais engagés par les associés avec leurs véhicules pour le compte de la société et aux frais professionnels de véhicule engagés par chaque associé pour l'exercice de sa profession.

**16 - Imputation des frais de véhicules par l'associé d'une société** - Lorsqu'un professionnel associé d'une société de personnes utilise son véhicule personnel pour effectuer tant ses déplacements professionnels auprès de la clientèle, que ses déplacements domicile-lieu de travail, il convient d'appliquer les règles suivantes :

- les frais directement liés à l'exercice de l'activité de la société, tels que ceux afférents à l'utilisation d'un véhicule pour la visite de la clientèle, sont considérés comme incombant normalement à la société : par suite, ces frais sont déductibles du seul résultat social ;
- les frais professionnels engagés par le professionnel associé pour l'exercice de sa profession, comme les frais de transport domicile-lieu de travail, sont déductibles de la quote-part de bénéfice revenant à l'associé concerné.

**17 - Remboursement par la société des frais de location supporté directement par un associé ou membre du personnel** - La déduction de la part du loyer supportée par le locataire, correspondant à l'amortissement du véhicule pratiqué par le bailleur pour la fraction de l'amortissement qui excède les plafonds, est interdite. Lorsque le locataire est l'associé ou un membre du personnel, la société peut décider de verser à ce dernier une indemnité visant à rembourser ses frais de locations. Dans cette hypothèse il convient de faire application de la limitation de la déductibilité des loyers dans les mêmes conditions que la limitation de la déductibilité de l'amortissement, c'est-à-dire lorsque la société supporte ces charges directement, ou indirectement sous forme d'allocation forfaitaire ou de remboursement de frais. Ainsi, lorsqu'une société verse à un professionnel associé ou à un membre de son personnel locataire d'une voiture particulière, une indemnité destinée à couvrir les frais de location de ladite voiture, la partie de cette indemnité représentative de l'amortissement correspondant à la partie du prix d'acquisition qui excède les plafonds autorisés n'est pas déductible. Toutefois, l'administration a précisé que l'application de cette limitation devait être réservée au cas où l'entreprise assure l'entretien régulier de la voiture ou en acquitte les frais fixes (frais de garage et prime d'assurance) ou encore verse des remboursements de frais exceptionnels importants.

**18 - Mode de calcul des frais forfaitaires en cas d'exercice en société** - Le barème forfaitaire BNC s'applique aux sociétés de personnes qui exercent une activité BNC et dont les associés sont personnellement imposables à l'impôt sur le revenu, à raison de la part qui leur revient dans le bénéfice de la société. Ce barème couvre à la fois des frais fixes (dépréciation et primes d'assurance) et des frais variables (essence, dépenses d'entretien et de réparation, dépenses de pneumatiques), sans que la part respective de chacun des éléments compris dans ce barème ne soit précisée. Ainsi, en vue d'établir un calcul correct des frais de véhicules déductibles, le professionnel doit : appliquer le barème à la totalité de la distance parcourue avec le véhicule personnel de l'associé ; puis répartir ces frais au prorata de la distance parcourue : d'une part, pour effectuer les déplacements auprès de la clientèle, et d'autre part, pour effectuer les déplacements domicile-lieu de travail propres à chaque associé. Ce barème kilométrique ne peut pas être appliqué si les professionnels libéraux utilisent d'autres véhicules que des voitures de tourisme, tels que des utilitaires. Dans ce cas, les frais doivent être comptabilisés pour leur montant réel par la société, qu'il s'agisse des frais afférents au véhicule utilitaire dont elle est propriétaire ou des frais engagés par les associés, avec leur propre véhicule, dans le cadre de l'activité sociale.

#### Exemple

Un professionnel exerçant dans une SCP parcourt pour l'exercice de sa profession un total de 6 000 km avec un véhicule de 6 CV dont 4 500 km pour les déplacements en clientèle et 1 500 km pour les déplacements domicile-lieu de travail :

- application du barème (barème 2015 pour les besoins de l'exemple) à la totalité de la distance =  $1\,244 + (6\,000 \times 0,32) = 3\,164 \text{ €}$  ;
- part des déplacements en clientèle :  $3\,164 \text{ €} \times (4\,500 / 6\,000) = 2\,373 \text{ €}$  déductibles au niveau du bénéfice de la société ;
- part des déplacements domicile-lieu de travail :  $3\,164 \text{ €} \times (1\,500 / 6\,000) = 791 \text{ €}$  déductibles au niveau de la quote-part de bénéfice de l'associé.

## B. - La taxe sur les véhicules de société

**19** - Dans le cadre d'une société civile, d'une société civile professionnelle ou d'une société de fait, il arrive fréquemment que les associés conservent à titre personnel leur véhicule et l'utilisent dans le cadre de leur activité au sein du groupement. Si le groupement pourvoit régulièrement à l'entretien du véhicule et acquitte notamment la prime d'assurance, le groupement est considéré comme utilisateur principal du véhicule, alors même que la carte grise est restée au nom de l'associé. Dans ce cas, le groupement est passible de la taxe sur les véhicules de société prévue à l'article 1010 du CGI. Cette taxe consiste à ce que les sociétés soient annuellement imposées sur la base des véhicules de tourisme qu'elles possèdent ou dont elles ont la disposition. Cette taxe n'est pas déductible lorsqu'elle est due par une société soumise à l'impôt sur les sociétés. Toutefois, elle est déductible, lorsqu'elle est due par une société de personnes non passible de l'impôt sur les sociétés, pour la part qui revient à des associés eux-mêmes non soumis à cet impôt.

**20 - Véhicules taxables** - Cette taxe s'applique sur les voitures de tourisme. En effet, elle concerne les véhicules immatriculés dans la catégorie « voitures particulières » au sens de l'annexe II à la directive 2007/46/CE du 5 septembre 2007 (BOI-TFP-TVS-10-20, n° 20 et 30) et les véhicules de la catégorie « N1 » destinés au transport de passagers et de leurs bagages ou de leurs biens (BOI-TFP-TVS-10-20, n° 40). En outre, lesdits véhicules doivent être immatriculés en France au nom de la



société, quels qu'en soient les propriétaires effectifs. La taxe est due sur les véhicules pris en location (location sans chauffeur ou crédit-bail) si la durée de la location excède une période d'un mois civil ou de 30 jours consécutifs.

**21 - Véhicules exonérés** - Les véhicules conçus pour une activité exclusivement commerciale ou industrielle (camions, camionnettes, véhicules de transport en commun et véhicules spéciaux) sont ainsi exclus du dispositif. Échappent aussi à la taxe les véhicules destinés exclusivement à la vente ou à la location. En outre, les véhicules fonctionnant alternativement au super carburant et au GPL sont exonérés de la moitié de la taxe. Pour les autres véhicules non-polluants, l'exonération est totale.

#### Remarque

Pour les activités de location, la jurisprudence considère que l'exonération est limitée aux locations de courte durée (CE, 20 novembre 2017, n° 392804, Sté Editions Municipales de France).

**22 - Période d'imposition** - À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018, la TVS est une taxe annuelle dont la période d'imposition coïncide avec l'année civile (jusqu'au 30 septembre 2017, la TVS constituait une taxe annuelle dont la période d'imposition s'étendait du 1<sup>er</sup> octobre de chaque année au 30 septembre de l'année suivante). La taxe est due en fonction des véhicules possédés au 1<sup>er</sup> jour de chaque trimestre de cette période ou utilisés (loués, mis à disposition ou pour lesquels la société a procédé à des remboursements kilométriques) au cours de ces trimestres.

**23 - Liquidation** - Le montant annuel de la taxe pour chaque véhicule est la somme de 2 composantes :

- une première reposant sur un tarif déterminé en fonction soit du taux d'émission de CO<sub>2</sub>, soit de la puissance fiscale (selon la date de mise en circulation du véhicule),
- une seconde basée sur les émissions de polluants atmosphériques et déterminée en fonction du type de carburant.

**24** - La première composante diffère selon différents critères.

Le tarif en fonction du taux d'émission de CO<sub>2</sub> s'applique aux véhicules qui font l'objet d'une réception communautaire, dont la première mise en circulation intervient à compter du 1<sup>er</sup> juin 2004 et qui n'étaient pas possédés ou utilisés par la société avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006. Pour ces véhicules, il convient d'appliquer le barème fixé en fonction du taux d'émission de CO<sub>2</sub> (en g/km). À compter de la taxe due au titre de 2018, le tarif annuel est calculé en fonction d'un barème comportant 9 tranches réparties de la manière suivante :

Taux d'émission de dioxyde de carbone (en g /km)	Tarif applicable par gramme de dioxyde de carbone
inférieur ou égal à 20	0
supérieur à 20 et inférieur ou égal à 60	1
supérieur à 60 et inférieur ou égal à 100	2
supérieur à 100 et inférieur ou égal à 120	4,5
supérieur à 120 et inférieur ou égal à 140	6,5
supérieur à 140 et inférieur ou égal à 160	13
supérieur à 160 et inférieur ou égal à 200	19,5



supérieur à 200 et inférieur ou égal à 250	23,5
supérieur à 250	29

Exemple : Pour un véhicule dont le taux d'émission est de 180g/km, le montant annuel de la taxe sera de 3 510 €, soit 19,50 € (tarif de la tranche correspondant aux véhicules dont les émissions de CO<sub>2</sub> sont comprises entre 160 et 200g/km) x 180g/km (nombre de gramme de CO<sub>2</sub> émis par km).

Le tarif en fonction de la puissance fiscale s'applique par défaut, c'est-à-dire aux véhicules :

- possédés ou utilisés avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006 par la société ;
- possédés ou utilisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 et dont la première mise en circulation est intervenue avant le 1<sup>er</sup> juin 2004 ;
- n'ayant pas fait l'objet d'une réception communautaire c'est-à-dire les véhicules qui font l'objet d'une réception nationale ou provenant d'un marché hors UE.

Le tarif annuel est calculé en fonction d'un barème se décomposant en 5 tranches :

Puissance fiscale (en chevaux-vapeur)	Tarif applicable (en €)
inférieure ou égale à 3	750
de 4 à 6	1 400
de 7 à 10	3 000
de 11 à 15	3 600
supérieure à 15	4 500

#### Remarque

Le taux d'émission de CO<sub>2</sub> figure sur la carte grise des véhicules. Vous pouvez également consulter les taux d'émission sur le site de l'agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie [www.ademe.fr](http://www.ademe.fr).

**25** - La seconde composante de la TVS tient compte des émissions de polluants atmosphériques. À compter de la taxe due au titre de 2018, ce barème s'applique de la façon suivante.

Année de première mise en circulation du véhicule	Tarif applicable (en €)	
	Essence et assimilé (1)	Diesel et assimilé (2)
jusqu'au 31 décembre 2000	70	600
de 2001 à 2005	45	400
de 2006 à 2010	45	300
de 2011 à 2014	45	100
à compter de 2015	20	40

(1) catégorie « Essence et assimilé » : véhicules non compris dans la catégorie « Diesel et assimilé », hors véhicules électriques.

(2) catégorie « Diesel et assimilé » : véhicules ayant une motorisation fonctionnant uniquement au gazole ainsi que les véhicules combinant une motorisation électrique et une motorisation au gazole émettant plus de 100g de CO<sub>2</sub>/km (CGI, art. 1010, b).

**26 - Exonération liée à la source d'énergie utilisée par les véhicules.** - Il existe deux types d'exonération. Il y a premièrement une exonération temporaire de la première composante du tarif pour certains véhicules hybrides (BOI-TFP-TVS-10-30 n° 160). À compter de la taxe due au titre de 2018, les véhicules hybrides éligibles à l'exonération s'entendent des véhicules combinant : énergie électrique et une motorisation à l'essence ; motorisation à l'essence et gaz naturel carburant (GNC) ou gaz de pétrole liquéfié (GPL) ; énergie électrique et motorisation au super éthanol E85. Cette exonération est réservée aux véhicules dont les émissions sont inférieures ou égales à 100 grammes de dioxyde de carbone (CO<sub>2</sub>) par kilomètre parcouru, pendant une période de 12 trimestres, décomptée à partir du premier jour du premier trimestre en cours à la date de première mise en circulation du véhicule. Il y deuxièmement une exonération permanente de la seconde composante pour les véhicules exclusivement électriques. Les véhicules fonctionnant exclusivement au moyen de l'énergie électrique sont exonérés de la seconde composante du tarif de la TVS basée sur les émissions de polluants atmosphériques. En outre, s'ils émettent moins de 50 g de CO<sub>2</sub>/km, ils ne sont pas davantage soumis à la première composante du tarif de la TVS.

**27 - Liquidation** - Concernant, les véhicules possédés ou utilisés par les sociétés, la taxe est calculée par trimestre civil d'après le nombre de véhicules immatriculés au nom de la société au premier jour de chaque trimestre (1<sup>er</sup> octobre ; 1<sup>er</sup> janvier ; 1<sup>er</sup> avril ; 1<sup>er</sup> juillet). Elle se calcule pour chaque véhicule, à partir d'un tarif trimestriel. Le tarif applicable par trimestre est égal au quart du tarif annuel indiqué dans les barèmes ci-dessus.

Pour les véhicules loués, le calcul s'effectue en fonction du nombre de véhicules pris en location au cours du trimestre par la société. La TVS n'est due que si la location est d'une durée supérieure à un mois civil ou à 30 jours consécutifs au cours du trimestre considéré.

Concernant les véhicules taxables possédés ou pris en location par les salariés ou dirigeants, les trimestres à prendre en compte sont ceux au cours duquel le salarié ou le dirigeant effectue un déplacement professionnel et pour lequel la société procède au remboursement des frais kilométriques.

Lorsque les véhicules sont possédés ou pris en location par les salariés ou les dirigeants bénéficiant du remboursement des frais kilométriques :

- ▶ un coefficient pondérateur est appliqué au tarif normal en fonction du nombre de kilomètres remboursés par la société à chaque salarié ou dirigeant au titre de ses déplacements professionnels,

Nombre de kilomètres remboursés par la société	Coefficient applicable au tarif liquidé (en %)
de 0 à 15 000	0
de 15 001 à 25 000	25
de 25 001 à 35 000	50
de 35 001 à 45 000	75
supérieur à 45 000	100

- ▶ puis un abattement de 15 000 € est appliqué sur le montant total de la taxe due par la société sur l'ensemble des véhicules possédés ou loués par les salariés ou les dirigeants.

#### Remarque

Pour l'application de ce coefficient, il convient de prendre en compte le nombre de kilomètres remboursés au salarié ou au dirigeant au cours de la période d'imposition. Lorsque le salarié ou le dirigeant utilise

plusieurs véhicules au cours d'un trimestre pour effectuer ses déplacements professionnels, il y a lieu, pour calculer le coefficient pondérateur, de faire masse des kilomètres remboursés à ce salarié ou à ce dirigeant durant la période d'imposition.

**28 - Déclaration et paiement** - Les modalités de déclaration dépendent de la situation de la société soumise à la TVS au regard de la TVA. Elles sont récapitulées dans le tableau ci-après :

Situation de la société au regard de la TVA	Modalités de déclaration	Délais de déclaration	Modalités de paiement
Redevables de la TVA soumis au régime réel normal	Annexe n° 3310 A-SD à la déclaration CA 3	Entre le 15 et le 24 janvier N+1	Téléversement
Redevables de la TVA soumis à un régime simplifié d'imposition	Imprimé n° 2855-SD	Jusqu'au 15 janvier N+1	Virement (1)
Non-redevables de la TVA	Annexe n° 3310 A-SD à la déclaration CA 3	Entre le 15 et le 24 janvier N+1	Téléversement

(1) Il s'agit des sociétés relevant du régime simplifié d'imposition et du régime simplifié agricole qui ne sont soumises à aucune obligation déclarative ou de paiement en matière de TVA au cours du mois de janvier.

**29** - Actuellement, deux dispenses de déclaration sont autorisées. Une dispense est prévue pour les sociétés soumises à la TVS uniquement pour des véhicules pour lesquels elles remboursent les frais kilométriques à leurs salariés, lorsqu'aucune imposition n'est due après application de l'abattement de 15 000 €. Une autre dispense est prévue les sociétés qui versent des remboursements de frais kilométriques lorsque le nombre de kilomètres donnant lieu à remboursement n'excède pas 15 000 €, même si par ailleurs, elles sont redevables de la TVS pour d'autres véhicules. Ces sociétés devront être en mesure de justifier, en cas de contrôle de l'administration, le nombre de kilomètres remboursés pris en compte pour le calcul de la TVS.

#### Remarque

Compte tenu des modalités de calculs décrites ci-dessus, il est rarement observé que les libéraux exerçant en société civile se trouvent devoir payer la taxe sur les véhicules de société.

#### Nouveau

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, la loi de finances pour 2019 (art. 92) assujettit à la TVS une nouvelle catégorie de véhicules :

- comprenant au moins 5 places assises ;
- et dont le code de carrosserie européen est « camions pick-up », à l'exclusion de ceux mentionnés au e du 6° du IV de l'article 206 de l'annexe II, lorsqu'ils répondent à un impératif de sécurité pour les salariés (CGI, art. 1010).

Sont visés les véhicules de type tout terrain affectés exclusivement à l'exploitation des remontées mécaniques et des domaines skiables. La mesure vise à appliquer la fiscalité des véhicules de tourisme aux pick-up détournés de leur utilisation première qui est utilitaire.

### III. - Bonus & Malus relatifs aux véhicules de tourisme

**30** - Afin de lutter contre les véhicules les plus polluants, des dispositifs fiscaux prévoient l'application de malus tandis que d'autres accordent des bonus afin d'aider à l'acquisition et à la location de véhicules propres.

#### A. - Taxes sur l'acquisition des véhicules de tourisme les plus polluants

**31** - Afin de pouvoir circuler sur la voie publique, tous les véhicules terrestres à moteur (voitures, deux roues, camping-cars, camions, etc.) doivent être immatriculés. La délivrance des certificats d'immatriculation (cartes grises) donne lieu au paiement de diverses taxes. Il en est ainsi des taxes sur les véhicules de tourisme les plus polluants selon que le véhicule a déjà ou n'ai jamais été immatriculé en France.

**32 - Taxe additionnelle à la taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules (cartes grises)** - L'article 1010 bis du CGI prévoit une taxe additionnelle (dite taxe CO<sub>2</sub>) due lors de l'établissement du certificat définitif d'immatriculation d'un véhicule de tourisme défini à l'article 1010 du CGI déjà immatriculé en France (véhicule d'occasion). La taxe additionnelle s'applique aux voitures particulières (véhicules appartenant à la classification européenne M1) ainsi qu'aux véhicules à usages multiples qui, tout en étant classés en catégorie N1 au sens de cette même annexe, sont destinés au transport de voyageurs et de leurs bagages ou de leurs biens qui sont mises en circulation à compter du 1<sup>er</sup> juin 2004 (BOI-ENR-TIM-20-60-30, n° 90).

**33** - Deux nouvelles exonérations sont prévues depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018. Désormais, la taxe n'est pas due : 1) sur les certificats d'immatriculation des véhicules immatriculés dans le genre « Véhicule automoteur spécialisé » ou voiture particulière carrosserie « Handicap », et 2) sur les certificats d'immatriculation des véhicules acquis par une personne titulaire de la carte « mobilité inclusion » portant la mention « invalidité » mentionnée à l'article L. 241-3 du Code de l'action sociale et des familles, ou par une personne dont au moins un enfant mineur ou à charge, et du même foyer fiscal, est titulaire de cette carte, étant précisé que cette exonération ne s'applique qu'à un seul véhicule par bénéficiaire.

**34** - Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018, La taxe sur les véhicules les plus polluants est désormais assise uniquement sur la puissance fiscale du véhicule concerné, que celui-ci ait ou non fait l'objet d'une réception communautaire. Parallèlement, le tarif de la taxe est unifié, et s'établit désormais comme suit :

Puissance fiscale (en chevaux-vapeur)	Tarif (en euros)
puissance fiscale ≤ 9	0
10 ≤ puissance fiscale ≤ 11	100
12 ≤ puissance fiscale ≤ 14	300
puissance fiscale > 15	1000

**35 - Taxe additionnelle à la taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules : malus applicable aux voitures particulières les plus polluantes** - L'article 1011 bis du CGI prévoit une nouvelle taxe dite « malus » (ou « écopastille ») qui s'applique aux véhicules de tourisme définis à l'article 1010 du CGI immatriculés pour la première fois en France. Les professionnels qui ont fait

l'acquisition en 2016 d'un véhicule de tourisme neuf émettant au moins 130 g/km de CO<sub>2</sub> ou atteignant une puissance fiscale d'au moins 8 CV ont dû acquitter un malus dit « écopastille » lors de l'acquisition du véhicule. Ce malus, dont le montant peut être compris entre 150 € et 8 000 €, s'applique aux voitures immatriculées pour la première fois en France à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008 et celles acquises en France ou à l'étranger à compter de cette même date.

**36** - Le montant du malus est établi sur la base du taux d'émission de CO<sub>2</sub> pour les véhicules ayant fait l'objet d'une réception communautaire, tandis qu'il est établi sur la base de la puissance fiscale pour ceux qui n'ont pas fait l'objet d'une réception communautaire. Pour les véhicules introduits en France après avoir été immatriculés dans un autre pays, la taxe est réduite d'un dixième par année entamée depuis cette immatriculation.

**37** - Face à la très forte montée en charge des primes de conversion, qui connaissent un franc succès depuis 2018, et dans le prolongement des mesures précédentes, l'article 91 de la loi de finances pour 2019 prévoit un nouveau durcissement du barème du malus automobile pour les véhicules ayant fait l'objet d'une réception communautaire.

véhicules ayant fait l'objet d'une réception communautaire					
Taux d'émission de CO <sub>2</sub> en g/km	Tarif en euros	Taux d'émission de CO <sub>2</sub> en g/km	Tarif en euros	Taux d'émission de CO <sub>2</sub> en g/km	Tarif en euros
Taux ≤ 116	0	142	860	168	4 460
117	35	143	953	169	4 673
118	40	144	1 050	170	4 890
119	45	145	1 101	171	5 113
120	50	146	1 153	172	5 340
121	55	147	1 260	173	5 573
122	60	148	1 373	174	5 810
123	65	149	1 490	175	6 053
124	70	150	1 613	176	6 300
125	75	151	1 740	177	6 553
126	80	152	1 873	178	6 810
127	85	153	2 010	179	7 073
128	90	154	2 153	180	7 340
129	113	155	2 300	181	7 613
130	140	156	2 453	182	7 890
131	173	157	2 610	183	8 173
132	210	158	2 773	184	8 460
133	253	159	2 940	185	8 753
134	300	160	3 113	186	9 050
135	353	161	3 290	187	9 353
136	410	162	3 473	188	9 660
137	473	163	3 660	189	9 973
138	540	164	3 756	190	10 290

139	613	165	3 853	191	10 500
140	690	166	4 050		
141	773	167	4 253		

véhicules n'ayant pas fait l'objet d'une réception communautaire	
Puissance fiscale (CV)	Tarif de la taxe en euros
Puissance fiscale $\leq 5$	0
$6 \leq$ puissance fiscale $\leq 7$	2 000
$8 \leq$ puissance fiscale $\leq 9$	3 000
$10 \leq$ puissance fiscale $\leq 11$	7 000
$12 \leq$ puissance fiscale $\leq 16$	8 000
$16 <$ puissance fiscale	10 000

#### Remarque

Bien que les montants du malus soient, en apparence, inférieurs à ceux de 2018 à partir de 123 grammes de CO<sub>2</sub> par kilomètre, le tarif n'a pas pour autant diminué et est même en légère hausse par rapport à l'année précédente.

En effet, les montants du malus prévus pour 2019 tiennent compte des nouvelles normes d'évaluation des émissions de CO<sub>2</sub>, applicables depuis le 1<sup>er</sup> septembre 2018. Les essais d'homologation permettant de déterminer la valeur d'émission de CO<sub>2</sub> des véhicules sont désormais conduits suivant une nouvelle méthode, dite « Worldwide Harmonised Light Vehicles Test Procedure » (WLTP), laquelle permet de mieux appréhender les valeurs d'émission réelles de CO<sub>2</sub> et fait ressortir une surestimation de 4 % par rapport aux valeurs déterminées selon la méthode « New European Driving Cycle » (NDEC), utilisée depuis les années 1980.

**38 - Exonérations** - Des cas d'exonérations sont prévus. Nous pensons notamment aux véhicules adaptés aux personnes handicapées ou dont l'acquéreur est titulaire d'une carte d'invalidité. En outre, un remboursement est prévu pour les voitures d'au moins cinq places assises acquises par une famille ayant au moins trois enfants à charge.

**39 - Régime fiscal** - Le malus est déductible du résultat du professionnel dès lors : qu'il a été acquitté au cours de l'année ; et qu'il se rapporte à un véhicule inscrit au registre des immobilisations, y compris par les professionnels qui optent pour la déduction des frais de véhicules selon le barème forfaitaire BNC. En cas d'usage mixte de ce véhicule, il y a bien entendu lieu de ventiler ce malus pour ne déduire que la part se rattachant à l'exercice de la profession. Le montant déductible de ce malus doit être porté sur la déclaration n° 2035-A-SD à la ligne « autres impôts » (ligne 13 BS). En pratique le malus n'est donc pas déductible par les professionnels qui ont choisi de ne pas inscrire leur véhicule sur le registre des immobilisations et des amortissements et pour ceux qui relèvent du régime déclaratif spécial.

## B. - Malus annuel en cas d'utilisation d'un véhicule de tourisme polluant

**40** - L'article 1011 ter du CGI prévoit l'application d'un malus annuel dû en cas de détention d'un véhicule polluant (taux d'émission de CO<sub>2</sub> supérieur à 190g/km) s'élève à 160 € par véhicule et par

an. Cette taxe est déductible du bénéfice imposable l'année de son règlement sous réserve que le véhicule soit inscrit sur le registre des immobilisations et des amortissements. En cas d'usage mixte, il y a lieu de ne déduire que la part de la taxe se rapportant à l'utilisation professionnelle. Le montant du malus est à porter ligne 13 BS de l'annexe 2035-A-SD.

**41 - Professionnels concernés** - Les professionnels détenteurs de véhicules de tourisme non soumis à la taxe sur les véhicules de sociétés et dont le taux d'émission de dioxyde de carbone excède un certain seuil sont, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010, soumis à une taxe annuelle. Sont visés ici les professionnels propriétaires ou locataires dans le cadre d'un contrat de location avec option d'achat ou d'un contrat souscrit pour une durée d'au moins deux ans, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition.

**42 - Véhicules concernés** - Cette taxe s'applique aux véhicules immatriculés pour la première fois en France à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009 et classés dans la catégorie des voitures particulières ou, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011, dans la catégorie des « véhicules de tourisme » ainsi qu'aux véhicules les plus polluants, à savoir ceux :

- qui ont fait l'objet d'une réception communautaire et dont le taux d'émission de dioxyde de carbone, tel qu'indiqué sur le certificat d'immatriculation, excède 250 g/km en 2009, 245 g/km en 2010 et 2011 et 190 g/km à compter de 2012,
- ou qui n'ont pas fait l'objet d'une réception communautaire et dont la puissance fiscale excède 16 CV.

**43 - Véhicules exonérés** - Les cas d'exonération concernent

- les véhicules soumis à la taxe sur les véhicules de société.
- les véhicules dispensés de malus lors de la délivrance de la carte grise, c'est-à-dire les véhicules immatriculés dans le genre véhicules automoteurs spécialisés (VASP) ou véhicule de tourisme carrosserie « handicap » ; ou par les personnes titulaires de la carte d'invalidité (CSS, art. L. 241-3) ou dont au moins un enfant mineur ou à charge, et du même foyer fiscal, est titulaire de cette carte ;

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017, sont également exonérées les personnes titulaires de la carte "mobilité inclusion" laquelle a vocation à remplacer progressivement les différentes cartes handicap (priorité, invalidité et stationnement).

**44 - Tarif et paiement de la taxe.** - Le montant de la taxe est de 160 € par véhicule. À défaut d'interdiction expressément prévue, cette taxe est, selon nous, déductible du bénéfice imposable l'année de son règlement sous réserve que le véhicule soit inscrit sur le registre des immobilisations et des amortissements. En cas d'usage mixte, il y a lieu de ne déduire que la part de la taxe se rapportant à l'utilisation professionnelle. Le fait générateur de la taxe est la détention d'un véhicule concerné au 1<sup>er</sup> janvier et la taxe est due à partir de l'année qui suit la délivrance du certificat d'immatriculation du véhicule. La taxe est calculée par les services des impôts compétents (DGFIP). Les redevables ne sont soumis à aucune obligation déclarative et reçoivent directement un titre de perception au plus tard le 30 avril de l'année d'imposition.

## **C. - Bonus accordé pour l'acquisition d'un véhicule peu polluant**

**45 - Présentation** - Une aide à l'acquisition des véhicules propres a été instituée par un décret du 26 décembre 2007 (Décret n° 2007-1873 du 26 décembre 2007 instituant une aide à l'acquisition des véhicules propres). Il s'agit d'un bonus dont un titulaire de BNC peut bénéficier à l'occasion de



l'achat d'une voiture particulière peu polluante. Ce bonus est constitutif d'une recette imposable dès son année de perception, sauf éventuelle option pour son imposition étalée (dans les conditions prévues par les dispositions combinées du 8 de l'article 93 du CGI et de l'article 42 septies du CGI). Le bonus écologique, à l'inverse du malus écologique, a pour objet d'inciter financièrement les acheteurs de véhicules neufs (ou les locations longues durées, d'au moins deux ans) à privilégier certains véhicules de tourisme ayant fait l'objet d'une réception communautaire en fonction de la faiblesse de leur taux d'émission de CO<sub>2</sub> calculé en g/km.

**46 - Champ d'application** - Pour bénéficier du bonus écologique le véhicule, quelle que soit sa catégorie, doit être neuf, c'est-à-dire n'avoir jamais été immatriculé ni en France ni à l'étranger, ou bien avoir été précédemment immatriculé comme véhicule de démonstration. Dans ce dernier cas, la cession (ou la prise en location) doit intervenir dans un délai compris entre 3 et 12 mois suivant sa première immatriculation (art. D. 251-6 du Code de l'énergie). Ne sont plus éligibles au bonus écologique que les seuls véhicules électriques, qu'il s'agisse des véhicules de catégorie L (véhicules à moteur à deux ou trois roues et quadricycles à moteur) ou dorénavant de voitures particulières et de camionnettes ; le taux d'émission maximum de 20 g CO<sub>2</sub>/km exclut en effet les véhicules hybrides rechargeables. Les véhicules électriques de catégorie L ayant bénéficié du bonus ne pourront pas être cédés dans l'année suivant leur première immatriculation ni, désormais, avant d'avoir parcouru au moins 2 000 kilomètres (art. D. 251-1 du Code de l'énergie).

**47** - Pour les VP et camionnettes, le montant du bonus est de 27 % du coût d'acquisition TTC (augmenté le cas échéant du coût de la batterie si celle-ci est prise en location), dans la limite de 6 000 €. Pour les véhicules électriques de catégorie L de puissance nette supérieure ou égale à 3 kilowatts (kW), le montant du bonus est de 250 € par kilowattheures d'énergie de la batterie, sans être supérieur au plus faible des deux montants suivants : 27 % du coût d'acquisition TTC (inchangé) ou 900 € (au lieu de 1 000 €). Enfin, pour les véhicules électriques de catégorie L de puissance nette inférieure à 3 kW, le montant du bonus est de 20 % du coût d'acquisition TTC, plafonné à 100 € (au lieu de 200 €) (art. D. 251-7 du Code de l'énergie).

**48 - Prime à la conversion** - Jusqu'alors cette prime était versée pour le retrait de la circulation à des fins de destruction d'un vieux véhicule diesel et l'achat ou la location longue durée d'un véhicule neuf, voiture particulière ou camionnette, éligible au bonus écologique. Le décret du 29 décembre 2017 (D. n° 2017-1851) modifie le dispositif sur plusieurs points.

**49** - Le véhicule neuf acquis ou loué pourra désormais être un véhicule électrique de catégorie L de puissance maximale supérieure ou égale à 3 kW. Mais la principale innovation du décret est d'ouvrir le dispositif à l'acquisition d'un véhicule thermique d'occasion (essence ou diesel) dont le taux d'émission n'excède pas 130 g CO<sub>2</sub>/km avec une vignette Crit'Air correspondante de 0 (électrique), 1 ou 2.

**50** - Le véhicule ancien mis à la casse pourra dorénavant être une VP ou une camionnette essence de plus de 20 ans. Quant aux véhicules diesel, ils devront être âgés de plus de 17 ans au lieu de 12 ans en 2017 sauf si leur propriétaire n'était pas imposable l'année précédant l'acquisition de son nouveau véhicule. Les autres conditions sont inchangées (véhicule appartenant au bénéficiaire de la prime, acquis par lui depuis au moins un an, assuré, non gagé et non endommagé au point que le coût des réparations excède la valeur du véhicule).

**51** - Le montant de l'aide varie selon la catégorie de véhicule acquis ou loué et selon qu'il est neuf ou d'occasion. Le montant de la prime à la conversion est de 2 500 € si le véhicule acquis ou loué

est une VP ou une camionnette neuve émettant au plus 20 g CO<sub>2</sub>/km. La prime se cumule au bonus écologique de 6 000 €. Si le véhicule acquis ou loué est un véhicule neuf de la catégorie L de puissance supérieure ou égale à 3 kilowatts et n'utilisant pas de batterie au plomb, le montant de la prime à la conversion est de 100 € (qui se cumulent au 200 € de bonus écologique) et, si l'acquéreur n'était pas imposable l'année précédant l'acquisition, de 1 100 € dans la limite du coût d'acquisition du véhicule TTC et bonus écologique déduit. Enfin, si le véhicule acquis est une VP ou une camionnette d'occasion, le montant de la prime à la conversion est de 1 000 € dans la limite du coût d'acquisition du véhicule TTC ; il est doublé si l'acquéreur n'était pas imposable l'année précédant l'acquisition.

**52 - Régime fiscal du bonus** - Ce bonus constitue une recette imposable du professionnel dès son année de perception lorsqu'il se rapporte à un véhicule inscrit au registre des immobilisations.

En pratique, le bonus n'est pas imposable :

- pour les titulaires de BNC qui ont choisi de ne pas inscrire leur véhicule sur le registre des immobilisations et des amortissements ;
- pour les titulaires de BNC qui relèvent du régime déclaratif spécial dès lors qu'ils ne sont pas astreints à la tenue d'un tel registre.

Le bonus imposable (ou la fraction de bonus imposable en cas d'imposition étalée) doit être mentionné sur la ligne 6 AF « gains divers » de l'annexe n° 2035 A, à hauteur du pourcentage d'utilisation professionnelle du véhicule. Le montant de ce bonus ne doit donc pas être pris en compte pour la détermination de la base amortissable du véhicule.

Toutefois, le professionnel peut opter, pour l'imposition de ce gain, pour le mécanisme d'étalement prévu pour les subventions d'équipement. Cette demande doit être adressée, sur papier libre au SIE dont dépend le professionnel, au moment du dépôt de la déclaration de résultats de l'année du versement du bonus. Le bonus sera imposé par fractions, dans la même proportion que la dotation annuelle aux amortissements du véhicule auquel il se rapporte.

Les titulaires de BNC qui ont perçu un bonus au titre d'un véhicule pris en crédit-bail peuvent également bénéficier du dispositif d'étalement. L'imposition du bonus est alors répartie par parts égales sur les résultats des années de la période couverte par le contrat de crédit-bail.

**53 - Régime fiscal du super bonus** - La mise au rebut d'un véhicule inscrit sur le registre des immobilisations et des amortissements constitue un fait générateur de plus-value ou moins-value professionnelle. Dans cette situation, le super bonus est assimilé au prix de cession du véhicule. La plus-value ou moins-value est calculée et déclarée dans les conditions de droit commun.

**Nouveau****Modification du bonus écologique par la loi de finances pour 2019**

Pour l'essentiel, le bonus écologique fait l'objet des aménagements suivants :

- ▶ concernant l'éligibilité à la prime de conversion :
  - pour être éligibles à la prime à la conversion, les véhicules acquis doivent présenter des émissions inférieures à 122 g CO<sub>2</sub>/km ;
  - les ménages imposables et les personnes morales ne sont plus éligibles à la prime à la conversion pour les véhicules achetés classés en Crit'air 2 ;
- ▶ concernant le montant de la prime à la conversion :
  - le montant de la prime à la conversion pour l'acquisition d'un véhicule hybride rechargeable neuf est porté à 2 500 € pour tous ; les ménages non imposables bénéficient d'une prime à la conversion de 2 500 € pour l'acquisition d'un véhicule électrique ou hybride rechargeable d'occasion ;
  - le montant de la prime à la conversion est doublé pour les ménages les plus modestes et pour les personnes non imposables dont le lieu de travail est situé à plus de 30 km en ligne directe de leur domicile, ou qui parcourent plus de 12 000 km/an avec leur véhicule personnel dans le cadre de leur activité professionnelle ;
- ▶ l'octroi du bonus écologique est étendu, dans la limite de 4 000 €, aux catégories M2 ou N2 au sens de l'article R. 311-1 du Code de la route bénéficiant de la dérogation de poids prévue au IV de l'article R. 312-4 du même code et d'un poids total autorisé en charge inférieur ou égal à 3 500 kg.

Ce nouveau barème s'applique aux véhicules immatriculés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019 (art. 1, II, 3<sup>o</sup>). Toutefois, concernant les véhicules de type pick-up, l'assujettissement au malus automobile est décalé au 1<sup>er</sup> juillet 2019 (art. 92, II, B).

## IV. - La TVA sur l'essence

**54** - La loi de finances pour 2017 a instauré une déductibilité progressive de la TVA afférente à l'essence utilisées comme carburants, quel que soit le véhicule dans lequel elles sont utilisées. Il s'agit d'aligner le régime applicable à l'essence sur celui applicable au gazole.

**55 - Ancien régime** - La TVA afférente aux essences utilisées comme carburant mentionnées au tableau B de l'article 265 du Code des douanes n'est pas déductible (CGI, art. 298, 4, 1<sup>o</sup>, a). Le coefficient d'admission sur ces acquisitions est égal à 0. Les essences concernées sont notamment l'essence normale, le supercarburant, avec ou sans plomb, et l'essence d'aviation. La non-déductibilité s'applique aux essences utilisées dans tous les véhicules et engins à moteur, que ceux-ci ouvrent droit ou non à déduction de la TVA. Cette exclusion vise également les essences utilisées pour les véhicules pris en location, que le preneur puisse déduire ou non la TVA afférente à cette location. En revanche, par exception, elle ne concerne pas les essences utilisées pour les essais effectués pour les besoins de la fabrication de moteurs ou d'engins à moteur.

Concernant les gazoles et le superéthanol E 85, une distinction est à opérer suivant la nature du véhicule qui utilise ce carburant :

- si le véhicule ouvre droit à déduction (véhicule de transport de marchandise par exemple), la TVA afférente au gazole est intégralement déductible ;
- si le véhicule n'ouvre pas droit à récupération de la TVA (cas général des véhicules de tourisme), la TVA afférente au gazole n'est déductible que dans la limite de 80 %.

La limitation de la déductibilité de la TVA relative à ce carburant s'applique également au gazole utilisé dans des véhicules ou engins pris en location lorsque le preneur ne peut déduire la taxe afférente à cette location. En revanche, elle ne concerne pas les gazoles utilisés pour les essais effectués pour les besoins de la fabrication de moteur ou d'engins à moteur.

#### Remarque

La TVA est déductible à hauteur de 80 % si par ailleurs l'entreprise dispose d'un coefficient d'assujettissement et d'un coefficient de taxation égal à 1. Dans le cas contraire la déduction sera fonction de la multiplication de ces coefficients par le coefficient d'admission de 0,8 (règle classique de calcul du coefficient de déduction).

**56 - Nouveau régime** - Afin d'aligner le régime de TVA applicable à l'essence sur celui du gasoil, l'article 31 de la loi de finances pour 2017 instaure à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017 une déductibilité progressive de la TVA grevant les achats d'essence utilisée comme carburant. L'article 298 du CGI a donc été modifié. La TVA sur les achats d'essence est déductible :

- pour les véhicules exclus du droit à déduction, à hauteur de 10 % en 2017, 20 % en 2018, 40 % en 2019, 60 % en 2020 et 80 % à partir de 2021 ;
- pour les véhicules qui ouvrent droit à déduction de la TVA, à hauteur de 20 % en 2018, 40 % en 2019, 60 % en 2020, 80 % en 2021 et en totalité à compter de 2022 (la TVA restera non déductible en 2017).

# La location du local via un bail professionnel

## I. - Introduction

**1 -** Le commerçant dispose dans son bail d'éléments qui sont d'ordre public, en particulier le droit au renouvellement : ce n'est malheureusement pas le cas des professionnels libéraux titulaires de bénéfices non commerciaux (« BNC »). En étant locataire, le professionnel libéral n'est protégé que par les clauses de son propre bail.

En effet, à la différence des baux commerciaux ou à usage d'habitation, les baux portant sur des locaux affectés à un usage professionnel sont soumis à une réglementation allégée et générale.

En effet, la loi impose uniquement que :

- la rédaction du bail par écrit ;
- l'établissement d'un état des lieux ;
- une durée minimal du bail (de 6 ans) ;
- une durée de préavis à respecter.

Pour toutes les autres questions, les baux professionnels sont soumis aux dispositions du code civil et à la volonté des parties.

**2 - Sources du statut des baux professionnels** - Le statut actuel des baux professionnels figure dans l'article 57-A de la loi n° 86-1290 du 23 décembre 1986 dite « loi Méhaignerie », créé par la loi n° 89-462 du 6 juillet 1989 dite « loi Mermaz ». Ce texte a fait par la suite l'objet d'une modification par la loi n° 2008-776 du 4 août 2008, qui a autorisé l'adoption conventionnelle du statut des baux commerciaux, en cas de location à usage « professionnel ». Le statut institué par ce texte n'a rien de comparable à celui des baux commerciaux ou à d'autres statuts protecteurs du locataire : le législateur s'est contenté de réglementer la durée du bail et les modalités selon lesquelles l'une ou l'autre des parties pouvait y mettre fin.

**3 - Caractère d'ordre public** - L'article 57-A est d'ordre public (L. n° 86-1290, 23 déc. 1986, art. 46). Le législateur ayant voulu avant tout protéger les « professionnels » en leur assurant une durée minimale de présence dans les lieux, nous sommes en présence d'un ordre public de protection. Selon le droit commun, le preneur peut renoncer à se prévaloir des dispositions de l'article 57 A de la loi du 23 décembre 1986, à la condition que cette renonciation procède d'une volonté non équivoque et porte sur un droit acquis.

### Conseil pratique

Que se passe-t-il si le bail comporte une ou plusieurs clauses contraires aux dispositions impératives de la loi ? En principe, faute de disposition le prévoyant, ces clauses ne pourront pas être « réputées non écrites ». C'est la sanction de nullité qui s'appliquera et cette action en nullité devra être intentée dans le délai de cinq ans édicté par l'article 1304 du Code civil. Elle sera soumise aux diverses causes d'interruption ou de suspension prévues par ce texte, notamment dans le cas où le titulaire de l'action est une personne protégée. L'annulation d'une clause du bail, fut-elle déterminante, n'entraînera pas la nullité du bail tout entier. Elle sera limitée à la clause illicite.

**4 - Adoption conventionnelle d'un autre statut** - Le caractère peu protecteur du « mini-statut » des baux professionnels a incité les locataires à négocier avec leur bailleur l'application volontaire du statut des baux commerciaux. Cette possibilité a été consacrée par la loi du 4 août 2008, qui a modifié en ce sens l'article 57-A de la loi du 23 décembre 1986.

## II. - Champ d'application du statut des baux à usage professionnel

**5** - Le bail professionnel peut se définir comme un contrat de louage portant sur des locaux dans lesquels le locataire exerce régulièrement, avec l'accord exprès ou parfois tacite du bailleur, une profession ou une fonction non commerciale dont il tire tout ou partie de ses ressources.

Pour être régulier, ce contrat doit porter sur des locaux affectés à un usage professionnel. En effet, pour que le statut des baux à usage professionnel soit applicable, plusieurs conditions doivent être réunies. L'usage des lieux loués doit être « professionnel ». Cet usage doit être exclusif. Enfin la jouissance des lieux doit être conférée dans le cadre d'un véritable bail.

### A. - L'usage professionnel du local

**6 - Notion de « bail à usage professionnel »** - L'article 57-A de la loi du 23 décembre 1986 s'applique aux contrats de location "d'un local affecté à un usage exclusivement professionnel".

Tant la loi du 1<sup>er</sup> septembre 1948 que la loi du 6 juillet 1989 font également référence à "l'usage professionnel", mais sans définir cette notion. Il n'existe pas non plus de définition légale du bail professionnel. La doctrine s'accorde à considérer que le "bail professionnel" vise essentiellement les professionnels libéraux qui exercent dans le local leur activité professionnelle.

On peut envisager de définir le bail à usage professionnel par différence, ou tenter de parvenir à une définition positive.

**7 - Distinction du bail professionnel des autres types de baux** - Dans son article premier, la loi du 1<sup>er</sup> septembre 1948 énonce qu'elle s'applique « à l'occupation des locaux à usage professionnel sans caractère commercial ou industriel, ou ne relevant pas du statut du fermage ». Il en résulte qu'un bail ne peut être soumis au statut des baux professionnels s'il relève par ailleurs du statut des baux commerciaux ou du statut des baux ruraux.

**8 - Définition positive de l'usage professionnel** - Le caractère professionnel répond à plusieurs critères :

- le professionnel s'affiche comme tel au regard de « clients » au sens large ;
- il exerce une activité (licite) de production, de distribution de biens ou de prestation de services ;
- il accomplit cette activité à titre habituel ;
- cette activité est rémunérée, avec la perspective de parvenir sinon à un profit, du moins d'obtenir un avantage économique ;
- le professionnel se caractérise par une « organisation » qui revêt généralement la forme d'une entreprise.

Ces caractéristiques conduisent à faire bénéficier les professionnels libéraux du statut des baux professionnels. Le bail professionnel se présente donc comme le bail consenti pour l'exercice d'une activité libérale.

Les professions libérales se caractérisent par l'indépendance du professionnel, le caractère personnel des prestations fournies, la relation directe avec le client, la prédominance du caractère intellectuel de l'activité. La loi n° 2012-387 du 22 mars 2012 (JO 23 mars 2012) a donné dans son article 29 une définition des professions libérales : « Les professions libérales groupent les personnes exerçant à titre habituel, de manière indépendante et sous leur responsabilité, une activité de nature généralement civile ayant pour objet d'assurer, dans l'intérêt du client ou du public, des prestations principalement intellectuelles, techniques ou de soins mises en œuvres au

moyen de qualifications professionnelles appropriées et dans le respect de principes éthiques ou d'une déontologie professionnelle, sans préjudice des dispositions législatives applicables aux autres formes de travail indépendant. ».

#### Important

Lorsque le locataire aura fait connaître la profession qu'il entend exercer dans les lieux loués, le rédacteur du bail (c'est-à-dire le notaire) devra, dans un premier temps, définir s'il y a lieu d'établir un « bail professionnel » régi par l'article 57-A de la loi du 23 décembre 1986, ou si la location relève d'un autre régime locatif.

**9 - Professionnels libéraux exerçant leur activité dans le cadre d'une société** - Lorsque des professionnels libéraux exercent leur activité dans le cadre d'une société commerciale, le bail ne devient pas obligatoirement « commercial » et n'est pas pour autant soumis au statut des baux commerciaux. Ainsi, le fait qu'une société d'avocats ait choisi la forme commerciale pour exercer son activité ne permet pas de dire qu'elle a conclu « en tant que société commerciale un bail commercial soumis au statut et qu'elle n'a donc pas vocation à réclamer le bénéfice des dispositions de l'article 57-A de la loi du 23 décembre 1986 qui ne vise pas cette situation ». En effet, les dispositions de l'article 57-A de la loi du 23 décembre 1986 peuvent s'appliquer à une société ayant une forme commerciale. Mais encore faut-il que la société exerce une « profession » : ce n'est pas le cas pour une société civile de moyens, qui n'exerce pas d'activité professionnelle lui permettant de bénéficier de l'article 57-A de la loi du 23 décembre 1986 (CA Versailles, 10 mars 2011, n° 10/5992).

**10 - Professions libérales ne relevant pas du statut des baux professionnels** - La location relève alors du statut des baux commerciaux lorsque le professionnel libéral effectue des actes de commerce. En effet, dans certains cas le professionnel libéral peut se transformer en commerçant :

- ainsi lorsqu'il fournit des services à des tiers, ce qui en fait une « entreprise de fourniture », au sens de l'article L. 110-1, 6° du Code de commerce ;
- ou encore lorsqu'il exerce une activité d'intermédiaire ou d'agent d'affaires ;
- ou lorsque son entreprise constitue un « bureau d'affaires » commercial aux termes de l'article L. 110-1, 6° du Code de commerce.

#### Conseil pratique

Comme nous venons de le rappeler, pour certaines activités, la qualification civile ou commerciale dépend assez fréquemment du mode d'exercice de la profession. Dès lors, au moment de la conclusion du bail, il est essentiel de se préoccuper des modalités selon lesquelles le locataire entend exercer son activité, afin de savoir si le bail doit revêtir un caractère professionnel ou commercial.

**11 - Activités libérales expressément soumises au statut des baux commerciaux** - Une autre difficulté vient de ce que les baux consentis pour l'exercice de certaines activités qui, a priori, peuvent être considérées comme « libérales » en vertu de la définition retenue plus haut, relèvent du statut des baux commerciaux. Il en est ainsi :

- pour les établissements d'enseignement (C. com., art. L. 145-2, I, 1°), dont la définition est large ;
- ou encore pour certains artistes auteurs d'œuvres graphiques et plastiques (C. com., art. L. 145-2, I, 6°).



## B. - Usage professionnel exclusif

**12 - Locaux principaux ou accessoires** - Pour que la location relève du statut des baux professionnels défini par l'article 57-A de la loi du 23 décembre 1986, elle doit être consentie pour un « usage exclusivement professionnel ». Cependant la loi n'exige pas que le locataire exerce toute son activité professionnelle dans le local loué. La location relèvera du statut des baux professionnels même si, au regard de l'activité principale du locataire, le local loué est un local accessoire (CA Montpellier, 1<sup>re</sup> ch. D, 21 mai 2008).

**13 - Cas où le locataire installe son logement dans les lieux loués** - Si le locataire veut installer son habitation principale dans les lieux loués, tout en y exerçant une activité que l'on peut considérer comme « professionnelle », la location relève non pas de l'article 57-A de la loi du 23 décembre 1986 mais de la loi du 6 juillet 1989. Si le locataire utilise un bail à usage mixte professionnel et d'habitation à usage uniquement professionnel, le bail ne perd pas pour autant son caractère mixte. Cependant si l'activité du locataire bien qu'étant « libérale » ou de nature « professionnelle », est au nombre de celles qui confèrent le bénéfice du statut des baux commerciaux, la location, bien que « mixte » (à usage commercial et d'habitation), sera en principe soumise pour le tout aux dispositions de ce statut.

**14 - Utilisation à usage professionnel de locaux loués à usage mixte, professionnel et d'habitation** - Selon une jurisprudence de la Cour de cassation, le locataire de locaux à usage mixte d'habitation et professionnel n'a pas l'obligation d'utiliser les locaux loués à chacun des usages prévus par le bail. En conséquence, il n'y a pas d'infraction aux clauses du bail dans le cas où le locataire n'habite pas les lieux et les utilise à des fins exclusivement professionnelles. Mais si, en fin de bail, le locataire n'exerce plus dans les lieux qu'une activité purement professionnelle, le bail ne perd pas pour autant son caractère mixte. Les locaux n'étant plus habités, le bailleur est en droit de délivrer un congé pour motif légitime et sérieux, refusant au locataire tout renouvellement de son bail (Cass. 3<sup>e</sup> civ., 9 mars 2011, n° 10-30.223, FS-P+B, Fougeroux c/ SCI Pierre Croissance).

### Important

Si le bail stipule expressément que l'exercice de la profession n'est autorisé que dans une partie des lieux loués, identifiée au bail, le fait d'affecter les locaux loués en totalité à usage professionnel constitue une faute contractuelle (Cass. 3<sup>e</sup> civ., 1<sup>er</sup> avr. 1992 ; Loyers et copr. 1992, comm. 285), autorisant le bailleur à demander la résiliation du bail.

## C. - Existence d'un véritable bail

**15** - Pour que le statut des baux professionnels puisse recevoir application, il faut que la mise à disposition des locaux soit intervenue dans le cadre d'un véritable bail. À défaut la convention devra être requalifiée. Le bail suppose en particulier l'exclusivité de la jouissance.

**16 - Sous-location dans le cadre d'un bail soumis à la loi du 6 juillet 1989** - Aux termes du troisième alinéa de son article 8, la loi du 6 juillet 1989 n'est pas applicable au contrat de sous-location, à l'exception de deux dispositions spécifiques :

- le prix du loyer au mètre carré de surface habitable des locaux loués ne peut excéder celui payé par le locataire principal ;
- en cas de cessation du contrat principal, le sous-locataire ne peut se prévaloir d'aucun droit à l'encontre du bailleur ni d'aucun titre d'occupation.

Ces dispositions particulières s'appliqueront à la sous-location à usage professionnel. Mais pour le surplus, le contrat de sous-location sera soumis au Code civil et donc à la liberté des conventions, et non pas au statut des baux professionnels.

**17 - Usage des lieux selon la destination du bail** - Le preneur est tenu d'user de la chose louée suivant la destination qui lui a été donnée par le bail ou suivant celle présumée d'après les circonstances, à défaut de convention. Le Code Civil prévoit d'ailleurs la possibilité pour le bailleur de résilier le bail en cas de non-respect par le locataire de l'usage prévu. Le bailleur peut autoriser le changement de destination prévue dans l'acte. Il peut le faire de façon expresse, auquel cas il renoncera à la destination insérée dans le bail par un acte exprimant sans ambiguïté sa volonté. Son consentement peut parfois être tacite, le locataire doit alors en rapporter la preuve. Lors de la demande d'autorisation d'une profession dans les locaux, il conviendra d'interroger le bailleur sur la pose d'une plaque professionnelle. Dans la mesure où l'ensemble de l'immeuble dont dépendent les baux loués appartient au bailleur, celui-ci est seul habilité à l'autoriser ; à cet égard, le bail prévoit généralement les conditions de cette autorisation.

### III. - Vérifications préalables

**18** - Le locataire qui entend affecter tout ou partie d'un local à des fins professionnelles doit, au préalable, s'assurer qu'il peut légalement le faire. Il doit donc bénéficier des autorisations administratives éventuellement nécessaires pour transformer les locaux. L'accord du bailleur doit être obtenu. L'activité ne doit pas être contraire à la destination de l'immeuble si celui-ci est soumis au régime de la copropriété.

**19 - Risques à éviter** - La conclusion d'un bail « professionnel » expose à des risques divers notamment :

- le risque de nullité du bail si le locataire n'est pas par la suite en mesure d'exercer son activité pour des raisons imputables au bailleur ;
- le risque de réaffectation des locaux à leur usage antérieur d'habitation en cas de changement d'usage illicite ;
- le risque de mise en cause de la responsabilité du bailleur par le biais de l'obligation de délivrance ou de la garantie des vices cachés ;
- le risque de remise en cause de la qualification du bail en cas d'erreur dans le régime locatif applicable ;
- le risque de remise en cause du régime fiscal de faveur obtenu par le bailleur, ou d'exigibilité anticipée du prêt obtenu par lui.

#### A. - Parties

**20 - Capacité et pouvoir** - La conclusion d'un bail professionnel, qu'il s'agisse de dation à bail ou de prise à bail, s'analyse en un acte d'administration, au regard des divers régimes d'incapacité, et des pouvoirs requis. Lorsque l'immeuble qui doit être donné à bail est dans l'indivision, le bail à usage professionnel peut être consenti par le ou les indivisaires titulaires d'au moins deux tiers des droits indivis. L'unanimité n'est en effet exigée que pour conclure les baux « portant sur un immeuble à usage agricole, commercial, industriel ou artisanal » (C. civ., art. 815-3). Si l'immeuble est grevé d'usufruit alors le bail peut être consenti par le seul usufruitier. L'accord du nu-propriétaire n'est pas nécessaire, l'article 595, alinéa 4 du Code civil n'étant pas applicable en la matière.

**21 - Cas des personnes morales** - Il est aujourd'hui admis que les personnes morales peuvent, comme les personnes physiques, se prévaloir de l'article 57-A. Peu importe que la société locataire soit une société commerciale : seule est à considérer la nature de l'activité exercée dans les lieux. Le bail professionnel conclu avec une association d'avocats est nul ab initio, cette association étant dépourvue de personnalité morale (CA Paris, pôle 4, 3e ch., 12 févr. 2015, n° n° 13/08639).

**22 - Aptitude à exercer la profession** - La vérification que le locataire est apte à entreprendre l'exploitation pour les besoins de laquelle il prend à bail pourrait apparaître comme une formalité superfétatoire. Elle ne l'est pas en fait, du point de vue de la responsabilité notariale, si l'on veut que le bail qui va être conclu soit à l'abri d'un contentieux ultérieur. Elle n'est que l'un des aspects du devoir de conseil incombant au notaire et, plus particulièrement, au notaire du locataire. En effet, si l'exploitation ne peut être entreprise, la nullité du bail pourra être prononcée. Il ne peut y avoir, en ce domaine de règles de conduite valables dans tous les cas : tout dépend de la nature de l'exploitation envisagée. Mais, sur un plan général, il convient de s'assurer :

- que le locataire a la capacité d'exercer l'activité envisagée (en particulier pour les professionnels étrangers) ;
- qu'il dispose des diplômes professionnels, de la qualification et des autorisations requises pour entreprendre son exploitation.

#### Conseil pratique

Si l'exercice de l'activité est subordonné à l'obtention d'un agrément ou d'une autorisation spécifique, il sera bon d'établir le bail sous condition suspensive, ou éventuellement sous condition résolutoire. Faute d'avoir stipulé une condition suspensive le bail conclu par un avocat en vue de son installation professionnelle a été maintenu, bien qu'il ait essuyé un refus d'inscription au barreau (CA Papeete, ch. civ., 19 févr. 2009).

## B. - L'immeuble

### 1° L'état des lieux

**23 - Caractère obligatoire de l'état des lieux : modalités d'établissement** - L'article 57 B de la loi du 23 décembre 1986 est d'ordre public (L. n° 86-1290, 23 déc. 1986, art. 46). De ce fait l'établissement d'un état des lieux a un caractère impératif. Il résulte de l'alinéa premier de ce texte que l'état des lieux doit en principe être établi contradictoirement et à l'amiable, soit par les parties elles-mêmes soit par un tiers mandaté par elle. Ce n'est que dans le cas où il n'est pas possible de procéder à un état des lieux amiable et contradictoire que la loi prévoit le recours à un huissier de justice. L'intervention de l'huissier sera sollicitée par « la partie la plus diligente » et les frais du constat sont alors partagés par moitié. La partie qui ferait intervenir un huissier de justice sans avoir préalablement tenté de procéder à un état des lieux amiable et contradictoire s'exposerait à ce que l'autre partie refuse de participer aux frais du constat.

**24 - Sanction de l'absence d'état des lieux** - En l'absence d'état des lieux, c'est l'article 1731 du Code civil qui est applicable et non pas l'article 3 de la loi du 6 juillet 1989. En vertu de ce texte, le locataire est présumé avoir reçu les lieux en bon état de réparations locatives et doit les rendre tels quels, sauf preuve contraire.

#### Conseil pratique

En pratique, avant de solliciter l'intervention de l'huissier, il sera souhaitable que la partie récalcitrante soit mise en demeure de participer à l'établissement d'un état des lieux à l'amiable, en la sommant de donner sa réponse dans un délai déterminé et en lui précisant qu'à défaut de réponse dans ce délai, l'intervention d'un huissier serait requise. La mise en demeure doit être effectuée par un moyen permettant d'établir à la

fois sa date d'envoi et sa date de réception (par exemple par lettre recommandée avec demande d'avis de réception).

## 2° Vérification de la conformité de l'immeuble et de ses équipements aux exigences légales et réglementaires

**25 - Conformité de l'immeuble et de ses équipements aux normes réglementaires** - Une source fréquente de contentieux provient de ce que le locataire ne découvre qu'après son entrée dans les lieux, et parfois tardivement, que l'immeuble ne répond pas aux exigences légales, notamment à la réglementation édictée par le Code du travail en matière d'hygiène ou de sécurité des travailleurs (C. trav., art. R. 4213-1 à R. 4213-9), aux règles de sécurité incendie, à la législation concernant les établissements recevant du public, ou aux normes d'accessibilité concernant les personnes handicapées. Il faut aussi se préoccuper de la conformité des équipements aux réglementations diverses : ascenseurs, installation électrique, chaudières, portes de garages, etc.

Il est important que ces problèmes de « conformité » soient soulevés au stade de la rédaction du bail, afin que les parties les règlent par des clauses appropriées, étant précisé qu'en la matière le principe est celui de la liberté des conventions. On notera que la jurisprudence est de plus en plus exigeante et considère que le bailleur manque à son obligation de délivrance lorsque les locaux loués ne peuvent être normalement utilisés faute de respecter les normes prescrites par la réglementation (Cass. 3e civ., 20 janv. 2009, n° 07-20.854, F-D, EURL AMP c/ SARL Elastipark). Et la Cour de cassation a énoncé que le notaire qui ne s'est pas assuré de l'efficacité d'un bail et s'est abstenu de vérifier la situation de l'immeuble au regard des exigences administratives et, en cas de difficulté, d'en informer les parties, engage sa responsabilité civile à l'égard du locataire, même en présence d'un autre notaire (Cass. 3e civ., 28 nov. 2007, n° 06-17.758, FS P+B, SCI Glinp II c/ Sté Nord France Distribution).

### Conseil pratique

Si l'on veut que les négociations se déroulent en pleine loyauté, il est indispensable de mandater un homme de l'art (par exemple un architecte) qui vérifiera la conformité de l'immeuble et de ses équipements à la réglementation existante. Certes ces contrôles n'ont rien d'obligatoire. Mais ils sont de nature à mettre le bailleur et le locataire à l'abri de « mauvaises surprises » ultérieures. Si les parties ne veulent pas y procéder, le notaire exercera son devoir de conseil et établira au besoin une reconnaissance d'avis donné.

**26 - Situation de l'immeuble au regard des diagnostics immobiliers obligatoires.** - Il importe de vérifier la situation de l'immeuble au regard des diagnostics immobiliers obligatoires et de faire établir ces diagnostics s'ils ne l'ont déjà été :

- risques technologiques et naturels, diagnostic exigé depuis le 1er juin 2006 (C. env., art. L. 125-5 et R. 125-23 à R. 125-27) ;
- diagnostic de performance énergétique datant de moins de dix ans, qui doit être fourni obligatoirement depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2007.

### Conseil pratique

Le fait qu'un diagnostic immobilier ne soit pas obligatoire n'empêche pas qu'il puisse néanmoins présenter un grand intérêt pour les deux parties (afin d'éviter un contentieux ultérieur) : ainsi pour le diagnostic amiante, ou le diagnostic « termites ». Le conseil du locataire sera bien inspiré de l'exiger, à l'occasion de la négociation du contrat de bail, surtout dans le cas où le bailleur prétendrait faire peser sur son client la charge de toutes les réparations, ou de tous les travaux de mise en conformité de l'immeuble, ou encore si le bail contient une clause d'exonération de la garantie des vices cachés.

## C. - Licéité du bail

**27 - Engagements pris par le bailleur envers des tiers** - Avant de louer il y a lieu de vérifier (notamment en interrogeant le bailleur) s'il n'a pas pris des engagements antérieurs qui font obstacle à la conclusion du bail :

- ainsi lorsqu'il a consenti à un tiers un pacte de préférence de bail ou une promesse de bail ;
- de même lorsqu'il s'est interdit de louer à tel ou tel usage.

**28 - Engagements fiscaux** - Un obstacle se manifestera chaque fois que pour obtenir le bénéfice d'un régime fiscal de faveur lors de l'acquisition de l'immeuble, le propriétaire de cet immeuble a pris l'engagement de le conserver à usage d'habitation pendant un certain délai qui n'est pas encore écoulé. Le fait de le donner à bail professionnel est de nature à entraîner la déchéance de ce régime de faveur, avec les pénalités fiscales qui en sont la conséquence.

## IV. - Préparation du bail

### A. - Renseignements à fournir

#### 1° Les parties à l'acte

**29 - Capacité et pouvoir** - Selon le droit commun, il sera demandé aux parties à l'acte les justifications habituelles concernant leur identité et pour les personnes physiques leur statut matrimonial. Il leur sera demandé également de justifier de leur capacité et de leur pouvoir, et de produire, le cas échéant, les autorisations ou habilitations requises. Si une personne morale intervient, on vérifiera que son représentant dispose, en vertu de la loi, des statuts ou d'une délibération spéciale, des pouvoirs requis pour passer l'acte. Des vérifications seront opérées, si nécessaire, au répertoire civil ou au registre du commerce et des sociétés.

**30 - Solvabilité du locataire** - Le notaire du bailleur devra également, dans le cadre de son devoir de conseil, se préoccuper de la solvabilité du locataire (surtout s'il est le négociateur du bail). Même, si cette solvabilité est avérée à la date de la conclusion du bail, il est recommandé de prévoir la mise en place de garanties du paiement du loyer et de la bonne exécution des conditions du bail. Il faut rappeler à ce propos :

- que le montant du dépôt de garantie éventuellement stipulé peut être librement fixé ;
- que le bailleur peut bien entendu exiger un cautionnement ;
- que dans le cas de pluralité de locataires, le bailleur aura intérêt à stipuler une clause de solidarité (dont les dangers devront être soulignés au locataire par son conseil).

#### Important

- 1) Les époux ne sont pas solidaires lorsqu'ils prennent à bail des locaux à usage professionnel car les dispositions de l'article 1751 du Code civil ne sont pas en effet applicables en pareil cas.
- 2) Le cautionnement s'éteint dans le cas de reconduction du bail, sauf si les parties ont stipulé une clause contraire.

#### 2° L'immeuble loué

**31 - Statut juridique de l'immeuble** - Il y a lieu de se préoccuper du statut juridique de l'immeuble loué : immeuble indivis, immeuble dont la propriété est démembrée ; immeuble grevé d'un bail à construction ou d'un bail emphytéotique ; lot de copropriété ou de volumes etc. On vérifiera dans chaque cas que le bailleur a bien capacité, pouvoir et qualité pour consentir le bail.

**32 - Immeuble situé dans un lotissement** - Lorsque l'immeuble donné à bail est situé dans un lotissement, il faut s'assurer que la réglementation applicable au lotissement ne prévoit pas d'interdiction d'exercer l'activité envisagée par le locataire.

#### Important

Lorsqu'il existe ainsi des stipulations de nature contractuelle faisant obstacle à la location envisagée, les colotis peuvent s'en prévaloir pour obtenir la cessation de l'activité prohibée. Leur action est recevable par cela seul qu'elle tend à obtenir le respect du contrat, sans qu'ils aient à justifier que cette activité leur cause un préjudice personnel.

**33 - Lot de copropriété** - Lorsque les locaux loués dépendent d'un immeuble en copropriété, il est très important de s'assurer que le règlement permet l'exercice de l'activité que le locataire souhaite entreprendre et que compte tenu des autorisations éventuellement nécessaires à la réalisation de ses projets, il ne rencontrera pas d'obstacles insurmontables. Une vérification attentive est d'autant plus indispensable qu'en la matière les incidents contentieux sont nombreux.

#### Important

La sanction en cas d'exercice d'une activité prohibée par le règlement est la cessation de cette activité, qui peut être demandée par le syndicat mais également par tout copropriétaire, sans avoir à justifier qu'il éprouve un préjudice.

**34 - L'analyse du règlement de copropriété** - Avant l'exercice de toute activité professionnelle dans un immeuble soumis au statut de la copropriété, les parties doivent s'assurer, en outre, que le règlement de copropriété ne comporte pas de clauses restrictives à l'exercice de la profession envisagée. La pose d'une plaque professionnelle sur les parties communes doit être autorisée par l'assemblée de copropriétaires. Lorsque l'exercice de la profession considérée est autorisé par le règlement de copropriété, le copropriétaire a le droit de poser une plaque, l'assemblée ne peut le lui interdire.

## B. - Les pièces utiles

**35 - Renseignements hypothécaires** - Bien que ce ne soit pas un usage établi, il paraît indispensable de vérifier au fichier immobilier (en demandant par exemple une copie de fiche d'immeuble) qu'il n'y a pas d'obstacle à la conclusion du bail, provenant de formalités antérieurement publiées : action en résolution, en rescision, en réduction ou en nullité etc., commandement de saisie immobilière, servitudes, etc. La consultation du fichier permettra également de s'assurer que le bailleur est bien propriétaire de l'immeuble. En outre l'obtention de renseignements hypothécaires permettra de révéler l'existence de sujétions ou charges particulières grevant l'immeuble, que le locataire a le plus grand intérêt à connaître avant la conclusion du bail, par exemple :

- le fait que l'immeuble fait l'objet d'une procédure d'expropriation ;
- le fait que l'immeuble est grevé de servitudes ;
- le fait que l'immeuble est insalubre, l'arrêté déclarant l'insalubrité étant publié à la conservation des hypothèques (C. santé publ., art. L. 1331-28-1), ou dangereux, l'arrêté prescrivant la réparation ou la démolition étant également publié à la conservation des hypothèques (CCH, art. L. 511-1-1).

#### Important

Lorsqu'une hypothèque a été consentie sur l'immeuble, il y a lieu de s'assurer, en se reportant au titre constitutif, que la conclusion d'un bail professionnel, qui est susceptible de diminuer la valeur du gage, est autorisée.



**36 - Renseignements d'urbanisme** - Il se peut que les règles posées par le plan local d'urbanisme (PLU) s'opposent à l'exercice d'activités professionnelles dans la zone où a été édifié l'immeuble loué, ce qu'il faut vérifier. Par ailleurs, si le bail prévoit que des travaux peuvent être effectués avec l'autorisation du bailleur, ou si des travaux sont d'ores et déjà envisagés par le locataire et autorisés par le bailleur, il importe de s'assurer qu'il n'y a pas d'obstacle à leur réalisation provenant des dispositions d'urbanisme ou de servitudes d'utilité publique. Il est donc logique de requérir les renseignements d'urbanisme concernant l'immeuble loué.

**37 - Documents divers** - Le rédacteur du bail se fera remettre tout d'abord les documents relatifs au statut juridique de l'immeuble : règlement de copropriété avec ses divers modificatifs éventuels ; cahier des charges du lotissement ; cahier des charges de la division en volumes etc. Il fera également verser au dossier les divers documents relatifs à l'état de l'immeuble et de ses équipements : copie ou extrait du dossier de diagnostic technique ou du carnet d'entretien de l'immeuble ; copie des divers diagnostics immobiliers opérés ; rapport de la commission de sécurité etc.

## V. - La rédaction du bail

**38 - Champ d'application de la liberté des conventions.** - L'article 57-A de la loi du 23 décembre 1986 pose quelques règles, d'ordre public, concernant les baux professionnels :

- le bail doit avoir une durée d'au moins six ans ;
- il doit être établi par écrit ;
- le locataire peut à tout moment notifier au bailleur son intention de quitter les locaux en respectant un délai de préavis de six mois ;
- au terme fixé par le bail le contrat est reconduit tacitement pour la même durée à moins que l'une ou l'autre des parties ait notifié, moyennant un préavis de six mois, son intention de ne pas renouveler le bail à son expiration.

Sauf à respecter ces diverses règles, le principe de la liberté des conventions s'applique pour le surplus.

### Important

Si le bail est à usage mixte, professionnel et d'habitation, il est régi par la loi du 6 juillet 1989 dont la plupart des dispositions sont d'ordre public. Si le bail est à usage mixte d'habitation et commercial industriel ou artisanal, il est en principe régi par le statut des baux commerciaux.

## A. - La nécessité d'un acte écrit

**39 - Forme du bail** - Le bail doit être obligatoirement établi par écrit. Il peut s'agir, indifféremment d'un bail sous signatures privées ou d'un bail authentique. L'intérêt du recours au bail authentique (en matière de force probante, de recouvrement des loyers etc.) n'est plus à démontrer.

**40 - Bail verbal** - Si, contrairement aux prescriptions de la loi, les parties concluaient un bail purement verbal, ce bail ne serait pas nul et ne ferait pas obstacle à l'application de l'article 57-A de la loi du 23 décembre 1986. Sous réserve de rapporter la preuve de l'existence et du contenu du bail, en particulier du montant du loyer convenu, la durée du bail serait de plein droit de six ans à compter de sa date de prise d'effet, et il serait soumis aux règles d'ordre public édictées par l'article 57-A précité, et pour le surplus, aux dispositions du Code civil. Mais faute de clause, aucune réévaluation du loyer ne pourra être appliquée.



## B. - La chose louée

**41 - Identification précise.** - Il est indispensable d'identifier de façon précise la consistance des locaux loués, en détaillant le nombre de pièces et leur affectation (bureau, salle d'attente, pièce d'archives, cuisine, etc.). On observe en effet en pratique, une fâcheuse tendance des locataires à annexer des locaux non compris dans la location pour leurs besoins professionnels et il importe donc que la rédaction du bail permette de résoudre sans difficultés d'éventuels conflits d'interprétation. Il est également souhaitable que l'affectation de chacune des pièces soit contractuellement définie, si le bailleur veut éviter que le locataire transforme des pièces annexes (cuisine, débarras, pièces d'archives) en pièces principales à usage professionnel.

## C. - La durée du bail

**42 - Durée du bail** - Le contrat de location est « conclu pour une durée au moins égale à six ans » (L. n° 86-1290, 23 déc. 1986, art. 57-A, al. 1). Cette règle est d'ordre public. Si le bail a été conclu pour une durée inférieure, il ne sera pas nul, mais sa durée sera de plein droit portée à la durée minimale légale, soit six ans. Mais si la durée du bail ne peut pas être inférieure à six ans, elle peut être supérieure. Sans aller jusqu'à l'application conventionnelle du statut des baux commerciaux, le désir de stabilité du locataire peut être satisfait par la conclusion d'un bail de longue durée, conclu dans le cadre de l'article 57-A de la loi du 23 décembre 1986, en contrepartie d'avantages financiers consentis au bailleur (versement d'un pas-de-porte, loyers élevés).

### Important

Toute clause permettant au bailleur de donner congé avant la durée de six ans serait nulle.

**43 - Résiliation** - Pendant toute la durée du bail, le bailleur ne peut congédier son locataire. En revanche ce dernier peut donner congé à tout moment (L. n° 86-1290, 23 déc. 1986, art. 57-A, al. 4). Le locataire ne peut pas être privé de cette faculté, qui est d'ordre public. Dans une affaire où les parties avaient décidé de soumettre leurs rapports à la loi du 6 juillet 1989 alors que le bail était consenti à un médecin pour l'exercice de sa profession, la Cour de cassation a estimé que les parties ne pouvaient pas se dispenser de respecter les règles d'ordre public relatives au congé, posées par l'article 57-A de la loi du 23 décembre 1986, en décidant que le congé n'était possible qu'en fin de bail, et pour un motif déterminé (Cass. 3e civ., 29 juin 2011, n° 10-21.465). Serait illicite la clause stipulant que le locataire ne pourra donner congé qu'annuellement au 15 septembre (Cass. 3e civ., 2 févr. 2000, association Keren Kayemeth Leisrael c/ Roland). De même a été déclarée nulle dans un bail purement professionnel la clause selon laquelle le preneur ne pourra donner congé qu'à la fin de chaque période triennale. Ce congé doit être délivré par lettre recommandée avec demande d'avis de réception ou par acte d'huissier de justice et moyennant un délai de préavis de six mois. Si le délai de six mois n'est pas respecté, les effets du congé donné par le locataire seront reportés à la prochaine échéance utile, conformément à une solution bien admise en jurisprudence. Ainsi par exemple, si le locataire donne congé le 29 janvier pour le 30 avril suivant, les effets de ce congé seront reportés au 31 juillet.

**44 - Promesse de renouvellement** - Le droit au renouvellement n'existe pas mais l'emplacement peut parfois constituer un élément indispensable pour l'activité du professionnel libéral. Il est alors important pour lui d'obtenir conventionnellement des garanties sur son maintien dans les locaux pour une longue durée (engagement de renouvellement par le bailleur sauf à verser une lourde indemnité, bail à long terme) et sur l'évolution du loyer (indexation fixée dès le départ). À défaut, il sera naturellement conduit à l'acquisition de ses locaux plutôt qu'à leur location.

Le locataire qui souhaite se mettre à l'abri du risque d'éviction au terme du bail peut solliciter du bailleur une promesse de renouvellement. La validité de cette promesse ne fait pas de doute, mais son efficacité finale est subordonnée au bon vouloir du bailleur. Si l'on veut néanmoins l'utiliser, ce qui implique que le notaire exerce son devoir de conseil vis-à-vis du locataire, diverses précautions doivent être prises lors de son établissement, pour qu'elle soit réellement efficace :

- il faut tout d'abord stipuler que le renouvellement sera automatique, en précisant éventuellement « si le locataire le demande » la forme de cette demande étant par avance fixée ;
- la promesse doit prévoir de quelle manière le loyer du bail renouvelé sera déterminé. Toutes les conventions sont permises : renouvellement au même prix, moyennant application de l'indexation convenue ; fixation du loyer par des experts selon une procédure organisée par avance etc. À défaut, si les parties ne se mettent pas d'accord, on se trouvera dans une impasse, le juge ne pouvant pas intervenir pour fixer le loyer ;
- il faut également prévoir une « porte de sortie » pour le locataire pour le cas où le loyer doit être fixé par experts, et qu'il le trouverait trop élevé ;
- en cas de vente de l'immeuble, la promesse n'obligera l'acquéreur que s'il en a eu connaissance et s'il accepte qu'elle lui soit opposable. Il faudra donc que le bailleur s'oblige, en cas de vente de l'immeuble, à faire reprendre son engagement par l'acquéreur.

## D. - Le loyer et les charges

### 1° La fixation du loyer

**45 - Liberté de fixation du loyer** - Le loyer peut être fixé librement. Rien n'interdit au bailleur de percevoir un droit d'entrée ou pas-de-porte, en contrepartie, par exemple, d'une durée du bail plus longue que la durée légale.

### 2° L'indexation du loyer

**46 - Opportunité d'une indexation** - Le loyer étant fixé pour une durée d'au moins six ans, il est indispensable de l'indexer. À défaut il restera fixé à son montant de départ, car il n'y a pas ici, comme en matière de baux commerciaux, de dispositions législatives en permettant la révision (Cass. 3e civ., 5 janv. 2011, n° 09-70.455, Société Jma et Société Michel Cau Grasseau).

#### Important

Il est indispensable d'insérer dans le bail une clause d'indexation. En l'absence d'une telle clause, le loyer du bail restera identique pendant toute sa durée.

**47 - L'indice des activités tertiaires (ILAT)** - Le choix de l'indice obéit aux règles de droit commun, fixé par les articles L. 111-1 et L. 111-2 du Code monétaire et financier. En pratique, les parties se referaient le plus souvent à l'indice officiel du coût de la construction publiée par l'INSEE. Les baux de locaux à usage de bureaux ainsi qu'un certain nombre d'activités à caractère non commercial sont exclus du champ d'application de l'indice des loyers commerciaux. Le besoin s'est donc fait sentir de créer un nouvel indice pour combler ce qui pouvait apparaître comme un vide législatif. Cette idée a débouché sur la signature d'un protocole d'accord interprofessionnel le 11 mars 2009 dans le cadre du MIPIM. Et, après diverses péripéties, la loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 a finalement créé l'indice trimestriel des loyers des activités tertiaires dit « ILAT ». Cette loi a créé dans l'article L. 112-2 du Code monétaire et financier un alinéa supplémentaire qui répute "en relation directe avec l'objet d'une convention relative à un immeuble toute clause prévoyant, pour les activités autres que celles visées au premier alinéa (c'est-à-dire, les activités non concernées par l'indice du coût de la construction et l'indice des loyers commerciaux) ainsi que pour les activités

exercées par les professions libérales”, l’indexation sur la variation de l’indice trimestriel des loyers des activités tertiaires publié par l’Institut national de la statistique et des études économiques dans des conditions fixées par décret. Les modalités d’application de la loi du 17 mai 2011 ont été fixées par le décret n° 2011-2028 du 29 décembre 2011 (JO 30 déc. 2011).

**48 - Champ d'application de l'indice** - Le champ d'application de l'indice est indiqué dans la notice de présentation du décret, figurant au Journal officiel, ci-dessous reproduite : « Notice : l’indice des loyers des activités tertiaires (ILAT) peut servir de référence à la révision des baux professionnels autres que les loyers commerciaux, à la place de l’indice du coût de la construction, actuellement utilisé. Le recours à ce nouvel indice de référence, d’application conventionnelle, est conditionné par l’accord des parties au bail professionnel pour les secteurs concernés. Les parties auront donc le choix entre l’indice des loyers des activités tertiaires et l’indice du coût à la construction. Le présent décret fixe les règles de composition et de calcul de l’indice des loyers des activités tertiaires. Il précise que les activités qui entrent dans son champ d’application sont les activités tertiaires autres que les activités commerciales et artisanales pour lesquelles a déjà été constitué un indice des loyers commerciaux (ILC). L’ILAT pourra être utilisé pour la location d’espaces de bureaux, pour les activités des professions libérales et pour les activités exercées dans des entrepôts logistiques. »

**49 - Périodicité de la révision et clauses se référant à un indice de base fixe** - L’article L.112-1 du Code monétaire et financier répute non écrite dans son alinéa 2 “toute clause [...] notamment des baux et locations de toute nature, prévoyant la prise en compte d’une période de variation de l’indice supérieure à la durée s’écoulant entre chaque révision”. La validité des clauses d’échelle mobile comportant un indice de base immuable au regard de ce texte a donné lieu à d’importantes controverses doctrinales et à des divergences jurisprudentielles. Dans l’affaire ayant donné lieu à l’arrêt du 16 octobre 2013, la clause d’indexation stipulait, dans un bail professionnel à effet du 1<sup>er</sup> juillet 1988, que « le loyer sera révisé chaque année le premier juillet. Indice de référence : 4e trimestre 1987 ». L’arrêt précité approuve les juges du fond qui « en raison de l’ambiguïté de la clause d’indexation » ont estimé, par interprétation souveraine, « que la référence à un indice de base fixe n’était que l’illustration de la volonté des parties de prendre en compte les derniers indices publiés tant au début qu’à la fin de la période concernée par la révision, et de faire coïncider la durée de cette période avec celle de la durée d’évolution des indices retenus », et qui en ont déduit que cette clause était licite au regard de l’article L. 112-1 du Code monétaire et financier. Il appartient donc aux juges du fond lorsque la validité de la clause d’indexation est contestée, de vérifier concrètement si le mode de calcul prévu n’entraîne pas de distorsion entre l’intervalle de variation de l’indice et la durée s’écoulant entre deux révisions.

### 3° Le paiement du loyer

**50 - Modalités** - Les modalités de paiement du loyer sont librement fixées. Il n’existe aucune réglementation particulière en la matière et à défaut de stipulation spéciale, les règles du Code civil sont applicables.

**51 - Pluralité de locataires** - En cas de pluralité de locataires, le bail peut leur être consenti avec ou sans stipulation d’une clause de solidarité. La situation en résultant se trouve parfaitement résumée par deux arrêts de la Cour de cassation du 30 octobre 2013.

Selon la première décision (Cass. 3e civ., 30 oct. 2013, n° 12-21.034, Mme Berger et Société Hydrangea.). Si un bail est consenti au cabinet X et Y, avocats, et que l’un des avocats locataires quitte les lieux sans donner congé, en l’absence de clause de solidarité le bailleur doit diviser son action en paiement du loyer contre chacun des locataires pour leur part, la dette de loyer n’étant

pas par elle-même indivisible. Selon la deuxième décision (Cass. 3e civ., 30 oct. 2013, n° 12-21.97, SCI Avicenne), lorsqu'un local est donné à bail à deux preneurs sans stipulation de solidarité et que l'un d'entre eux quitte les lieux après avoir donné congé, le bail se poursuit alors avec le locataire restant et porte sur l'ensemble des locaux, avec obligation pour ce locataire, en contrepartie de la jouissance des lieux, de payer l'intégralité du loyer.

## E. - Les charges

**52 - Liberté des conventions** - La nature des charges « récupérables » à l'encontre du locataire peut être librement déterminée. Aucun texte particulier ne régit la matière. Rien n'empêche par exemple de faire supporter par le locataire la totalité des charges, y compris l'impôt foncier afférent aux locaux loués par le locataire (loyer « net de charges pour le bailleur »). Avant de rédiger les clauses relatives aux charges, il est indispensable d'en établir la liste précise, avec le concours du bailleur ou du gestionnaire de l'immeuble. Les charges récupérables peuvent être identifiées par nature (exemple : « les charges de fonctionnement des équipements communs ») par nature et par énumération (exemple : « les charges de fonctionnement des équipements communs, notamment... ») ou par énumération (exemple : « les charges concernant l'ascenseur ; les charges relatives au gardiennage, etc. »). En ce dernier cas, le bailleur ne pourra « récupérer » que les seules charges indiquées dans le bail, l'énumération étant considérée comme limitative, et le contrat s'interprétant en cas de doute, en faveur de celui qui s'oblige (C. civ., art. 1190). On s'attachera à apporter les précisions qui conviennent, lorsqu'il peut y avoir lieu à interprétation. À défaut, un contentieux est susceptible de naître. Autre point de contentieux fréquent, qu'il importe de prévenir : lorsque l'immeuble loué comprend plusieurs locataires et qu'il existe des charges communes, il y a lieu de prévoir une clé de répartition de ces charges entre les divers locataires. Le critère de répartition est librement choisi, l'important est qu'il soit équitable ; on peut par exemple prévoir une répartition au prorata des surfaces louées.

**53 - Option pour la TVA** - Aux termes de l'article 260, 2° du Code général des impôts, les personnes qui donnent en location des locaux nus à usage professionnel pour les besoins de l'activité d'un preneur assujetti à la TVA ou pour les besoins de l'activité d'un preneur non assujetti peuvent, sur leur demande, acquitter la taxe sur la valeur ajoutée. Les modalités de mises en œuvre de l'option visée à l'article 260, 2° du Code général des impôts, sont définies au BOFIP (BOI-TVA-CHAMP-50-20-20140404). On devra donc s'interroger, dans chaque cas, sur la possibilité et l'intérêt de cette option.

## F. - Les droits et obligations des parties

**54 - Principe de liberté** - Les droits et obligations des parties sont librement fixés, comme dans un bail de droit commun. Lorsque le bail est consenti par un « non professionnel », certaines clauses peuvent être déclarées abusives lorsqu'elles sont imposées par le locataire professionnel.

### 1° Les travaux et réparations

**55 - Liberté des conventions** - À défaut de stipulation particulière, ce sont les règles du Code civil qui recevront application. Les articles 1754 et 1755 du Code civil mettent à la charge du locataire toutes les réparations locatives et de menu entretien, sauf lorsqu'elles sont occasionnées par la vétusté ou la force majeure. Le bailleur supporte toutes les autres réparations. Ces textes n'étant pas d'ordre public, bailleurs et preneurs décident librement de la manière dont se répartira entre eux la charge des travaux et réparations. Ainsi le bailleur peut prendre à sa charge la totalité des réparations, ou inversement. Il faut se souvenir à ce propos que dans son dernier état, la

jurisprudence interprète de plus en plus strictement les clauses insérées dans le bail pour tenter de dispenser le bailleur de son obligation de délivrance.

#### Conseil pratique

Le contentieux entre bailleurs et locataires naît fréquemment à propos des travaux et réparations de l'immeuble. Si en la matière le principe est la liberté des conventions, il importe que les parties soient clairement conscientes de la portée des clauses insérées dans le bail. Il est très dangereux pour le locataire de s'engager à prendre en charge toutes les réparations si l'immeuble est dans un état vétuste ou d'accepter une clause d'exonération de la garantie des vices cachés. Le problème de la mise en conformité de l'immeuble avec les normes imposées par l'administration est, en particulier, une source de contentieux rémanent. La question doit être réglée de manière explicite, par des clauses appropriées, dont les parties doivent comprendre parfaitement la portée.

## 2° La cession

**56** - En l'absence de clause particulière, la cession du bail est libre, en application du Code civil (C. civ., art. 1717, al. 1). Il est possible de l'interdire totalement ou partiellement (C. civ., art. 1717, al. 2), ou de la subordonner à une autorisation préalable du bailleur ou encore de la soumettre à telles conditions qu'il plaira au bailleur de fixer. On peut en la matière s'inspirer des clauses habituellement utilisées en matière de baux commerciaux. On se souviendra cependant qu'il n'y a pas ici de texte analogue à l'article L. 145-16 du Code de commerce interdisant au locataire de céder son bail à l'acquéreur de son fonds ou de son entreprise. L'interdiction de céder le bail peut donc être totale et absolue.

## 3° La sous-location

**57** - Comme dans le cas de cession, en l'absence de clause particulière la réglementant, la sous-location est libre (C. civ., art. 1717, al. 1). Il est possible de l'interdire totalement ou partiellement (C. civ., art. 1717, al. 2), ou de subordonner la sous-location à une autorisation préalable du bailleur ou de la soumettre à telles conditions qu'il lui plaira de fixer. Divers types de clauses peuvent être utilisés. Ainsi le bail pourrait prévoir que le preneur devra « occuper seul les lieux et en jouir personnellement à l'exclusion de toute autre personne quels que soient les liens contractuels unissant le tiers au preneur ». En pareil cas, le fait que le locataire ait pris un associé, un remplaçant ou un collaborateur permet au bailleur de mettre en jeu la clause résolutoire de plein droit (Cass. 3e civ., 14 déc. 2005, n° 05-12.392, Menoret c. SCI de Linz). Si le bail se contente d'interdire la sous-location, cette clause n'empêche pas le locataire de prendre un collaborateur. En effet, le contrat de collaboration qui met à la charge de son titulaire la rétrocession d'une partie de ses honoraires au bailleur ne constitue ni un prêt du droit au bail ni une sous-location (Cass. 3e civ., 22 oct. 2003, Cirot c/ SCI de Linz). Rien n'interdit également, en pareil cas, au locataire de passer avec d'autres avocats une convention de cabinet groupé, par laquelle il leur consent la jouissance d'une partie des locaux en contrepartie d'une participation aux dépenses communes.

#### Conseil pratique

Pour éviter un contentieux d'interprétation classique, le bail devra préciser très clairement quelle est la portée exacte d'une clause interdisant la sous-location ou limitant le droit de sous-louer, en indiquant si elle est appelée à jouer dans le cas où le locataire est amené à s'associer, à prendre un remplaçant, un collaborateur, ou à conclure des conventions de cabinet groupé.

## G. - Clause résolutoire de plein droit

**58** - La résiliation de plein droit du bail ne peut intervenir que si une clause résolutoire a été stipulée. À défaut, les infractions commises par le locataire ne pourront être sanctionnées que par

le biais d'une action en résiliation de bail, le juge appréciant dans chaque cas si les infractions commises justifient ou non le prononcé de la résiliation du bail. La résiliation est prononcée pour la violation d'une clause imposant au locataire une « occupation personnelle » des lieux. À la différence de la loi du 6 juillet 1989 ou du statut des baux commerciaux, l'article 57-A de la loi du 23 décembre 1986 ne réglemente pas la clause résolutoire. Elle peut donc sanctionner toute infraction aux obligations légales ou contractuelles pesant sur le locataire, quelle qu'en soit la nature. Et le juge n'a pas, faute de texte l'y autorisant, le pouvoir d'en suspendre les effets.

## H. - Le terme du bail

**59** - L'article 57-A de la loi du 23 décembre 1986 ne prévoit, dans ses alinéas 2 et 3, que deux issues possibles au terme du bail ou le contrat est reconduit tacitement ou bien le contrat prend fin, l'une ou l'autre des parties ayant donné congé. Mais il existe une autre éventualité : celle où bailleur et locataire sont d'accord pour renouveler le bail.

### 1° Congé du locataire ou du bailleur

**60 - Conditions de forme** - Qu'il émane du bailleur ou du locataire, le congé est soumis aux mêmes règles. Il peut être délivré soit par lettre recommandée avec demande d'avis de réception soit par acte d'huissier de justice, cette dernière forme étant préférable parce que plus sûre. Il n'est pas inutile de préciser dans le bail que ces formes sont de rigueur. La jurisprudence fait parfois preuve, en effet, d'un certain laxisme.

**61 - Conditions de délai** - Le locataire peut délivrer congé pour le terme du bail, comme à tout moment pendant son cours. Quant au bailleur il ne peut pour sa part congédier le locataire que pour la date d'expiration du bail. Dans tous les cas, le congé doit respecter un délai de préavis de six mois. Il faut entendre par là qu'un délai de six mois au moins doit s'écouler entre la date de notification du congé et la date de l'expiration du bail, qui constitue un butoir. Si le bailleur délivre un congé tardif, il y aura reconduction du bail. En revanche le fait que le locataire délivre congé tardivement est bien moins grave, puisqu'il pourra, pour sa part, donner congé à tout moment au cours du bail reconduit. Toutefois si l'on tire les conséquences de l'idée selon laquelle le bail reconduit est un nouveau bail, un congé tardif ne devrait pas pouvoir prendre effet pendant le cours du nouveau bail, en étant reporté à la date pour laquelle il aurait dû normalement être délivré ; cette solution est admise lorsque le congé est délivré en cours de bail. Si un congé est notifié le 31 octobre, alors que le bail expire le 31 décembre, ses effets ne peuvent être reportés au 30 avril de l'année suivante. Un nouveau bail étant né à compter du 1<sup>er</sup> janvier, faute de congé valable, il appartiendra au locataire de délivrer de nouveau congé moyennant un préavis de six mois. Il n'est pas certain toutefois que cette solution soit retenue en jurisprudence, qui fait parfois preuve en la matière d'un certain laxisme.

**62 - Motivation du congé** - Les congés n'ont pas besoin d'être motivés. Peu importe que le bail comporte une clause contraire, qui est inefficace. Ceci n'empêche pas que le juge puisse, à partir de l'examen des « circonstances établies », considérer que les fautes commises par le bailleur font dégénérer en abus l'exercice du droit de rompre.

**63 - Suites du congé** - À la date d'effet du congé, donc à l'expiration du bail, le locataire devient occupant sans droit ni titre. Il doit quitter les lieux, faute de quoi son expulsion pourra être ordonnée. Le bailleur n'est nullement obligé de relouer au même locataire, s'il se porte candidat à la relocation (Cass. 3e civ., 2 mai 2007, préc. n° 73).



## 2° L'absence de congé

**64 - Tacite reconduction du bail** - Si aucun congé n'est délivré, le bail se reconduit tacitement. Il en est de même si le congé est nul pour des raisons de forme ou de fond. Transposant en la matière la solution admise pour les baux soumis au Code civil, la jurisprudence considère que le bail reconduit est un nouveau bail (Cass. 3e civ., 10 juin 1998 ; Mme Dugast c/ Sté CMCA). Traditionnellement, la reconduction s'opère aux clauses et conditions du contrat expiré qui se trouve reconduit intégralement (C. civ., art. 1759). Toutefois les clauses occasionnelles, sans lien indivisible avec les autres clauses du contrat ne sont pas nécessairement reconduites. Il en résulte en particulier que les sûretés qui garantissaient le bail expiré vont s'éteindre et ne se reporteront pas sur le nouveau bail, à moins d'une clause expresse le prévoyant. Il en est ainsi pour le cautionnement, en application de l'article 1740 du Code civil. De même si le contrat initial contient une clause de préférence, celle-ci n'est pas reconduite.

**65 - Loyer du bail reconduit** - La tacite reconduction s'opère au même loyer que le bail expiré, sauf à ce que les parties se mettent d'accord pour une augmentation. Mais en l'absence d'accord, le loyer n'étant soumis à aucune réglementation légale, le juge ne peut se substituer aux parties pour fixer ce loyer à la valeur locative (Cass. 3e civ., 8 févr. 2006, n° 05-10.724 FS-P+B, SCP Nonnenmacher et Rieg c/ Schwartz).

**66 - Durée du bail reconduit** - En ce qui concerne la durée du bail reconduit, l'article 57-A, alinéa 2 de la loi du 23 décembre 1986 précise que la reconduction s'opère « pour la même durée » (sans autre précision). Si le bail précédent a été conclu pour six ans, la durée du bail reconduit sera donc de six ans. Dans le cas où le bail qui doit être reconduit avait une durée supérieure à la durée légale, par exemple neuf ou douze ans, la Cour de cassation a estimé qu'en se référant à « la même durée » l'alinéa 2 de l'article 57 renvoie implicitement à la durée « au moins égale à six ans » énoncée à l'alinéa 1, on en déduira alors que la reconduction a une durée de six ans.

### Conseil pratique

Pour éviter des problèmes, lorsque le bail initial est conclu pour une durée supérieure à six ans, il est souhaitable qu'il précise que la durée du bail reconduit sera de six ans.

## 3° Le renouvellement du bail

**67 - Modalités** - L'article 57-A n'envisage que deux situations :

- celle où l'une ou l'autre des parties décide de ne pas renouveler le bail, ce qu'elle manifeste en donnant congé ;
- celle où le bail est reconduit tacitement (aux mêmes clauses et conditions) faute de congé donné pour la date d'expiration du bail.

Une autre hypothèse peut se rencontrer : celle où les parties sont d'accord pour renouveler le bail. L'article 57-A ne comporte aucune disposition applicable dans cette situation particulière, qui relève donc du droit commun, défini par le Code civil. Il résulte cependant implicitement de ce texte que le bailleur qui veut voir se renouveler le bail à des conditions différentes n'a d'autre ressource que de donner congé dans un premier temps, pour mettre fin au bail en cours (six mois avant son expiration), faute de quoi il y aura reconduction tacite. Puis il ouvrira une négociation. Les conditions du nouveau bail seront ensuite à renégocier. En l'absence d'accord, il n'y aura pas de renouvellement. En effet, il n'existe pas ici, comme en matière de bail commercial, de procédure judiciaire permettant de fixer le loyer du bail renouvelé.



## 4° Les formalités en fin de bail

**68 - État des lieux** - L'article 57 B de la loi du 23 décembre 1986, qui est d'ordre public, (L. n° 86-1290, 23 déc. 1986, art. 46) prévoit que lors de la restitution des locaux loués, un état des lieux est établi contradictoirement et amiablement par les parties ou par un tiers mandaté par elles. Cet état des lieux obéit aux mêmes règles que l'état des lieux « d'entrée ». En dehors de cette formalité obligatoire, les formalités ou incidents auxquels peut donner lieu la fin du bail ne font pas l'objet d'une réglementation particulière. Ce sont donc les règles de droit commun qui s'appliquent.

## VI. - Les cas particuliers

### A. - Les baux mixtes

**69** - Le terme de bail mixte désigne le bail qui porte sur des locaux qu'un professionnel destine concomitamment à un usage professionnel et personnel (d'habitation le plus souvent). Les baux mixtes sont régis par la loi n° 89-462 du 6 juillet 1989 modifiée en dernier lieu par la loi n° 2014-366 du 24 mars 2014 (« Loi ALUR »). Ils jouissent d'un statut plus protecteur que celui du bail professionnel.

**70 - Contenu du contrat.** - Le contrat de location doit nécessairement être établi par écrit et contenir un certain nombre de mentions obligatoires concernant :

- l'identification des parties et du local loué,
- la date de prise d'effet et la durée du bail,
- la consistance et la destination des lieux,
- la désignation des locaux et équipements d'usage privatif,
- le cas échéant l'inventaire des équipements et accessoires de l'immeuble (quel que soit l'usage),
- le montant du loyer,
- le mode de règlement du loyer,
- ainsi que l'indice d'indexation et les règles de révision du loyer, le loyer de référence,
- le montant du dépôt de garantie,
- l'état des lieux.

Le contrat doit aussi indiquer le montant et la date de versement du dernier loyer acquitté par le précédent locataire, dès lors que ce dernier a quitté le logement moins de dix-huit mois avant la signature du bail, la nature et le montant des travaux effectués dans le logement depuis la fin du dernier contrat de location ou depuis le dernier renouvellement du bail.

Le cas échéant, le bailleur doit communiquer au locataire les extraits du règlement de copropriété concernant la destination de l'immeuble, la jouissance et l'usage des parties privatives et communes et précisant la quote-part afférente aux lieux loués dans chacune des catégories de charges communes (L. n° 89-462, 6 juill. 1989, art. 3, al. 5).

La durée minimale du bail dépend de la qualité du bailleur :

- 3 ans pour les bailleurs personnes physiques (y compris les indivisions et les sociétés civiles constituées dans un cadre familial) ;
- 6 ans pour les autres bailleurs.

#### Nouveau

La loi Elan a créé un "bail mobilité" d'une durée comprise entre un et dix mois et portant sur un logement meublé (L. n° 2018-1021, 23 nov. 2018, art. 107 : JO 24 nov. 2018).

**71 - Renouvellement du bail** - À l'échéance, le locataire a droit au renouvellement de son bail. Le bailleur ne peut lui refuser de renouveler le bail sauf dans l'un des 3 cas suivants :

- motif légitime et sérieux, notamment en cas d'inexécution par le locataire d'une des obligations qui lui incombent ;
- vente du logement (le locataire dispose alors d'un droit de préemption sur le logement sauf en cas de vente entre parents jusqu'au quatrième degré inclus et à la condition que l'acquéreur occupe le logement pendant au moins deux ans) ;
- reprise du logement par le bailleur ou un proche (conjoint, concubin, partenaire de PACS, ascendant ou descendant).

Le bailleur doit adresser sa lettre de congé au moins 6 mois avant la date anniversaire du bail (par lettre recommandée avec accusé de réception ou par acte d'huissier).

**72 - Transmission du bail et sous-location** - La transmission du bail est possible en cas de décès du locataire au profit du conjoint, du partenaire lié par un PACS ou du concubin notoire, des ascendants et descendants, et aux personnes à charge. La sous-location n'est possible qu'avec l'accord du bailleur, il en est de même de la cession du bail.

**73 - Résiliation anticipée** - Le locataire peut résilier le bail à tout moment en donnant congé par lettre recommandée avec accusé de réception, par acte d'huissier ou remise en main propre contre récépissé ou émargement en respectant un délai de préavis d'au moins 3 mois (L. n° 89-462, art. 12 et art. 15, I).

La durée du préavis est réduite à un mois en cas d'obtention d'un premier emploi, de mutation professionnelle, de perte d'emploi ou de nouvel emploi consécutif à une perte d'emploi (L. n° 89-462, 6 juill. 1989, art. 15, I) ainsi que pour les locataires de logements situés dans les zones d'urbanisation continue de plus de 50 000 habitants (D. n° 2013-392 du 10 mai 2013).

## **B. - Le changement d'usage des locaux d'habitation**

**74** - La transformation d'un local d'habitation en local professionnel nécessite une démarche administrative préalable et est soumise à autorisation. Il faudra, le cas échéant, tenir compte de la réglementation édictée par l'article L. 631-7 du Code de la construction et de l'habitation. Pour que cette réglementation soit applicable :

- les locaux doivent être situés dans une localité où ce texte est applicable (notamment les communes de plus de 200 000 habitants, Paris et les départements de la petite couronne : Hauts-de-Seine, Seine-Saint-Denis et Val-de-Marne) ;
- il doit y avoir « changement d'usage », ce qui concerne le cas où des locaux à usage d'habitation sont affectés à usage professionnel (c'est-à-dire toutes les catégories de logements et leurs annexes y compris les logements-foyers, loges de gardien, chambres de service, logements de fonction, logements inclus dans un bail commercial et locaux meublés).

L'autorisation de changement d'usage n'est pas requise lorsque l'activité professionnelle est exercée par l'occupant ayant sa résidence principale dans le local, et lorsqu'elle ne s'accompagne d'aucune réception de clientèle ni de marchandises.

Les locaux d'un bail mixte d'habitation et professionnel sont soumis aux dispositions de l'article L. 631-7 du Code de la construction et de l'habitation, quelles que soient les surfaces respectives affectées à usage d'habitation et à usage professionnel (Cass. 3e civ., 22 juin 2017, n° 16-17.946, FS-P+B+I).

L'autorisation est accordée par le maire de la commune (ou le maire d'arrondissement pour Paris, Lyon et Marseille). Elle est accordée à titre personnel. Elle cesse donc de produire ses effets

lorsqu'il est mis fin, à titre définitif, quel qu'en soit le motif, à l'exercice professionnel du bénéficiaire. Toutefois, lorsque l'autorisation a été subordonnée à une compensation, le titre est attaché au local et non à la personne (CCH, art. L. 631-7-1, al. 2). La compensation oblige le propriétaire à transformer concomitamment en habitation des locaux ayant un autre usage, pour une surface au moins équivalente à celle qu'il souhaite transformer en local professionnel, de sorte que la commune ne perde pas de mètres carrés de logements (CCH, art. L. 631-7-1).

Le non-respect de cette réglementation peut entraîner notamment la nullité du bail. Nous rappelons aussi que le cessionnaire de la clientèle et nouveau locataire ne peut se prévaloir de l'autorisation donnée au locataire initial, qui a un caractère personnel et a pris fin avec le départ de son titulaire (CCH, art. L. 631-7-1 ; Cass. 3e civ., 9 mai 2012, n° 11-16.139 : Loyers et copr. 2012, comm. 195, obs. B. Vial-Pédroletti).

Attention : Pour savoir si les locaux loués sont « à usage d'habitation » et si une autorisation de changement d'usage est nécessaire, il ne faut pas se référer uniquement à leur usage actuel. L'usage à considérer est en principe celui existant au 1<sup>er</sup> janvier 1970.

Le changement d'usage d'un local doit être déclaré à l'Administration fiscale afin que la valeur locative cadastrale servant de base à l'établissement de la taxe foncière soit mise à jour. Le propriétaire doit, dans les 90 jours du changement, adresser à son service des impôts (bureau du cadastre) la déclaration "modèle IL".

## VII. - Les points clés

**75** - Les baux consentis pour l'exercice de certaines activités libérales sont soumis au statut des baux commerciaux : établissements d'enseignement, artistes auteurs d'œuvres graphiques et plastiques.

Avant de louer il est souhaitable de procéder à un audit, au moins sommaire, de l'immeuble et de ses équipements pour vérifier leur conformité aux normes réglementaires.

Il est indispensable de vérifier qu'il n'y a pas d'obstacle à la conclusion du bail. Ces obstacles peuvent résulter par exemple des engagements pris par le bailleur, d'un changement d'usage, ou encore de l'interdiction d'exercer l'activité dans les lieux de la réglementation du lotissement, du règlement de copropriété, de la réglementation d'urbanisme etc.

À défaut de clause d'indexation le même loyer restera applicable pendant toute la durée du bail.

La jurisprudence interprète de plus en plus strictement les clauses insérées dans le bail pour tenter de dispenser le bailleur de son obligation de délivrance : ainsi pour la clause selon laquelle le locataire devra prendre les locaux « en l'état ».

À l'expiration du bail, le bailleur peut librement congédier le locataire, sans avoir à donner des motifs. Si aucun congé n'est valablement délivré par le bailleur ou le locataire pour la date d'expiration du bail, celui-ci se reconduit aux mêmes clauses et conditions, et donc en particulier au même loyer.

# L'acquisition du local professionnel

---

*Date de publication* : 30 avr. 2019

## I. - Introduction

**1** - Comme l'acquéreur d'un immeuble à usage d'habitation, l'acquéreur de murs professionnels est confronté à différentes options.

Il peut tout d'abord acheter directement les murs professionnels qu'il décidera de conserver dans son patrimoine privé ou d'inscrire au bilan. Si le bien est « un actif privé », les charges déductibles sont limitées mais en cas de cession, il relèvera du régime des plus-values immobilières des particuliers (CGI, art. 150 U et suivants). Si le bien est « un actif professionnel », les charges se rapportant à l'immeuble sont déductibles. La cession générera une plus-value professionnelle.

Il peut au contraire faire acheter les murs par une société : société d'exploitation ou société civile immobilière. S'il retient la société civile immobilière, il choisira le régime fiscal applicable. Le régime fiscal de droit commun est la semi-transparence (IR), mais les associés peuvent opter pour l'impôt sur les sociétés. Le régime fiscal de la société aura de nombreuses incidences lors de la constitution, lors de la cession des parts, lors de la dissolution ainsi que pour la détermination et l'imposition des revenus.

L'acquisition de l'usufruit par la société d'exploitation est une stratégie mixte qui permet de concilier le régime de l'IS et l'imposition des plus-values des particuliers. Il convient d'être prudent pour ne pas être sanctionné par l'administration.

## II. - La préparation de l'acquisition

**2** - Ayant besoin de sécurité lors de son activité, le professionnel libéral sera plus enclin à acquérir ses locaux qu'à les louer sauf à obtenir conventionnellement un bail protecteur. A la fin de son activité et s'il loue son ancien local à son successeur, les loyers perçus lui serviront de complément de retraite. Mais comme pour tout placement immobilier, il conviendra :

- d'acquérir un local suffisamment vaste pour éviter d'avoir à en changer avant d'avoir fini de rembourser son emprunt ;
- de penser à sa vente ou à sa location ultérieure lors de la cessation d'activité, ce qui exclut la possibilité d'utiliser une partie de l'habitation à titre professionnel.

### A. - Informations préalables

**3** - Il vous est demandé, afin d'être conseillé au mieux, de déterminer en concertation avec votre comptable, votre conseil fiscal ou votre notaire la technique la plus adaptée pour l'acquisition du local professionnel. Plusieurs questions peuvent déjà vous aiguiller :

Quelle est la structure d'exercice de l'activité professionnelle ? Entreprise individuelle, société de personnes, société opaque...

Quel est le chiffre d'affaires réalisé par le professionnel ?

Quel est le prix d'acquisition de l'immeuble ?

Quelles sont les modalités de financement ? Prêt (montant, durée, taux), apport personnel ?

Quel sera le montant du loyer ?

Quel est le taux moyen d'imposition du professionnel ?

L'acquisition sera-t-elle réalisée par une ou plusieurs personnes ?

Quel est le délai prévisible de revente de l'immeuble ?

Quel sera le délai de la cessation d'activité et de la retraite ?

## B. - Inventaire des solutions envisageables

4 - À partir des informations recueillies, le praticien doit informer et conseiller son client sur les différentes techniques d'acquisition de l'immobilier d'entreprise et lui exposer les différents critères de choix, à savoir :

- l'acquisition en direct de l'immeuble, et son éventuelle immobilisation ;
- l'acquisition via une société qui peut être soit la société d'exploitation soit une société civile immobilière constituée à cet effet ;
- l'acquisition de l'usufruit par la société d'exploitation et la nue-propriété par le dirigeant ou une société civile.

**Tableau des hypothèses**

Technique d'acquisition	Avantages	Inconvénients	Critères de décision
<b>Achat en direct (patrimoine professionnel)</b>	Déduction des charges se rapportant à l'immeuble	PV professionnelle rarement exonérée sauf : PVLTI immobilière (CGI, art. 151 septies B) Exonération en fonction du chiffre d'affaires (CGI, 151 septies)	Charges immobilières importantes Vente à CT ou MT
<b>Achat en direct (patrimoine privé)</b>	Exonération d'impôt des PV au bout de 22 ans de détention et de prélèvements sociaux à partir de 30 ans (CGI, art. 150 VC, I)	Aucune charge déductible sauf « loyer fictif » ou déduction au titre des revenus fonciers (CGI, art. 31)	Peu de charges Vente à LT (après 30 ans de détention)
<b>Achat via une société d'exploitation</b>	Déduction des charges se rapportant à l'immeuble	PV professionnelles si société IR Taxation de la PV à 15,5 %, 28 % ou 33,33 % si société IS Handicap lors de la revente : prix plus élevé à financer Droits de mutation à 5 % si la société est à prépondérance immobilière	Avantages en cours de vie sociale Inconvénients à la sortie Le choix se fera après chiffrage de l'économie réalisée en cours de vie sociale – à comparer avec le (sur)coût de la cession
		Si SCI IR : associés taxés en RF à l'IR et aux	

<p><b>Achat via une société civile immobilière</b></p>	<p>Si SCI IS : résultat réduit et taxation des associés qu'en cas de distribution Si SCI IR : PV immobilières en cas de cession de l'immeuble ou des parts (exonération d'impôt au bout de 22 ans et de prélèvements sociaux après 30 ans)</p>	<p>prélèvements sociaux même en l'absence de résultat distribuable Si SCI IS : PV taxée au prélèvement forfaitaire unique de 12.8 % sauf option pour le barème progressif de l'IR pour les titres acquis avant le 01.01.2018, après un abattement pour durée de détention de 50 % ou 65 % si plus de 2 ans de détention + 17.2 % de prélèvements sociaux</p>	<p>Le choix de régime fiscal de la SCI dépendra notamment : du montant du loyer des emprunts en cours du taux d'imposition de l'associé de sa capacité à distribuer un résultat</p>
<p><b>Achat de l'usufruit par la société d'exploitation</b></p>	<p>Pour le nu propriétaire : absence de revenu imposable absence d'IFI extinction de l'usufruit en franchise de droits Pour l'usufruitier : charges de l'immeuble déductibles possibilité de pratiquer un amortissement de l'usufruit (immobilisation incorporelle)</p>	<p>Si première cession onéreuse d'un usufruit temporaire par une personne physique ou une société IR : le cédant est taxé comme pour une distribution de revenus Risques de remise en cause par l'Administration si : la société civile ne détient que la nue-propriété de l'immeuble si acte anormal de gestion en cas de surévaluation de l'usufruit</p>	<p>Formule intéressante si on est hors champ de l'article 13 5 du CGI</p>

### III. - La mise en œuvre de l'acquisition

#### A. - L'acquisition des murs en direct

**5 - L'affectation comptable de l'immeuble** - Le contribuable, imposé en BIC ou en BA, reste libre sur le plan comptable de ne pas inscrire au bilan, un immeuble affecté à l'exploitation ou d'inscrire un immeuble non affecté à l'exploitation.

Sur le plan fiscal, pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012, sauf à être un bien affecté par nature à l'exploitation, l'immeuble sera qualifié de bien professionnel s'il est inscrit au bilan et s'il est « nécessaire pour l'exercice de l'activité à titre professionnel » (CGI, art. 155-II).

**6 - Neutralité de l'affectation comptable** - Certains impôts prennent en compte l'affectation économique de l'immeuble, peu importe qu'il soit ou non inscrit au bilan. En matière d'IFI, le bien immobilier sera exonéré s'il est utilisé dans le cadre d'une activité professionnelle de nature industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, exercée à titre principal par son propriétaire ou l'un des membres du foyer fiscal. Il faut en sus que l'immeuble soit nécessaire à l'exercice de sa profession (CGI, art. 885 N). La cotisation foncière, composante de la contribution économique territoriale, est assise sur la valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière et qui sont mis à la disposition du redevable, pour les besoins de son activité professionnelle (CGI, art. 1467). La TVA grevant l'acquisition de l'immeuble ou se rapportant aux travaux effectués dans cet immeuble sera déductible si le bien est affecté à une activité taxée (CGI, art. 271-I-1). Il en est de même pour les dépenses se rapportant à un immeuble affecté matériellement à une activité soumise à TVA.

**7 - Incidences de l'affectation comptable** - Si l'immeuble est à l'actif du bilan, le résultat imposable pourra être minoré des charges se rapportant à l'immeuble (charges locatives ou de propriété), des intérêts si l'acquisition de l'immeuble a été financée par emprunt, d'un amortissement du bâti pour constater la perte de valeur subie par la construction. Généralement, la construction s'amortit sur 20 ans à raison de 5 % par an. En revanche, le terrain n'est pas un bien amortissable. Si l'immeuble est conservé dans le patrimoine privé, aucune charge ne pourrait être déduite du résultat professionnel, sauf application de la jurisprudence « Meissonnier » du Conseil d'État, du 8 juillet 1998 qui admet qu'un contribuable imposé en BIC, puisse se consentir un bail et déduire de son résultat professionnel un loyer alors imposable en revenus fonciers. Cette jurisprudence a été étendue aux contribuables imposés en BNC par un arrêt du 11 avril 2008 et aux exploitants agricoles par un arrêt du 26 septembre 2011 .

**8 -** Au titre des revenus fonciers, contrairement aux BIC/BNC, les dépenses déductibles sont plus réduites (CGI, art. 31) : il s'agit des dépenses d'entretien et de réparation, des dépenses d'amélioration se rapportant à la protection contre l'amiante ou favorisant l'accueil des handicapés, des frais de gestion, des primes d'assurance, des impôts et des intérêts des emprunts contractés...

- Si l'immeuble est un actif professionnel, toute opération générant la sortie de l'immeuble du bilan entraîne la réalisation d'une plus-value professionnelle : la vente, l'échange, l'apport en société, le retrait d'actif en cas de cessation d'activité, le décès de l'entrepreneur, la donation...
- Si l'immeuble est conservé dans le patrimoine privé, seules les mutations à titre onéreux génèrent une plus-value privée taxable : vente, échange, partage, apport en société...

La plus-value immobilière des particuliers sera exonérée en raison de l'abattement à compter de la sixième année de détention (CGI, art. 150 VC I).

Depuis le 1<sup>er</sup> septembre 2013, était exonérée d'impôt, la plus-value immobilière réalisée sur un immeuble détenu depuis au moins 22 ans. Il était appliqué un abattement de 6 % par an à compter de la 6<sup>e</sup> année et jusqu'à la 21<sup>e</sup>, de 4 % au terme de la 22<sup>e</sup> année.

Pour les prélèvements sociaux, les taux d'abattement annuel sont les suivants :

- 1.65 % au-delà de la 5<sup>e</sup> année et jusqu'à la 21<sup>e</sup> ;
- 1.60 % la 22<sup>e</sup> année ;
- 9 % au-delà de la 22<sup>e</sup> année : l'exonération des prélèvements sociaux est acquise au-delà d'un délai de détention de 30 ans.



Depuis le 1<sup>er</sup> septembre 2014, le régime d'imposition des plus-values de cession de terrains à bâtir est aligné sur le régime de droit commun.

La plus-value professionnelle ne sera qu'exceptionnellement exonérée. Deux dispositions sont susceptibles de s'appliquer :

- abattement de 10 % par année de détention au-delà de la 5<sup>e</sup> sur le montant des plus-values immobilières à long terme (CGI, art. 151 septies B).
- exonération des plus-values professionnelles, y compris immobilières, à court terme et long terme réalisées par un cédant qui réalise un chiffre d'affaires ne dépassant par certains seuils (CGI, art. 151 septies).

Les plus-values professionnelles sont taxées au taux de 12.8 %, majoré de prélèvements sociaux de 17.2 % s'il s'agit de plus-values à long terme. Si la plus-value professionnelle est à court terme, elle est imposée au taux progressif de l'IR et soumise aux cotisations sociales sur les revenus d'activité.

La plus-value immobilière est taxée à un taux global de 36,20 % depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018 : 19 % d'impôt auxquels s'ajoutent des prélèvements sociaux pour 17.2 %.

Si la plus-value immobilière imposable, autre que sur terrains à bâtir, est supérieure à 50 000 €, la dernière loi de finances rectificative pour 2012 a institué une taxe supplémentaire (CGI, art. 1609 nonies G) allant de 2 à 6 % de la plus-value imposable.

## **B. - L'acquisition des murs par une société**

**9 - L'achat par la société d'exploitation** - L'achat de l'immeuble par la société d'exploitation permettra à l'acquéreur de bénéficier des avantages de l'inscription de l'immeuble au bilan : son résultat ainsi que l'impôt sur ses bénéfices seront réduits. Nous nous reporterons aux développements précédents.

Si la société d'exploitation est semi-transparente, la revente de l'immeuble pourrait bénéficier d'une exonération totale des plus-values sur le fondement de l'article 151 septies du CGI ou limitée aux plus-values à long terme si l'article 151 septies B est applicable. La prépondérance immobilière (CGI, art. 150 UB) sera sans incidence sur le régime des plus-values sur cession de titres dès lors que les immeubles sont affectés à l'activité de la société.

Si la société d'exploitation est opaque (soumise à l'IS), la plus-value sur l'immeuble sera taxée à l'IS (taux réduit et taux normal). Si les associés préfèrent céder leurs droits sociaux, ils seront taxés au titre des plus-values sur titres sociaux.

La présence de l'immeuble au bilan sera un handicap lors de la revente :

- Le prix de la société sera plus élevé, l'immeuble majorant la valeur des capitaux propres. Ce qui limitera le nombre de repreneurs potentiels.
- L'acquéreur devra s'acquitter de droits de mutation majorés. Si l'immeuble est propriété de la société d'exploitation, la société pourra être à prépondérance immobilière au sens de l'article 726 I 2<sup>o</sup> du CGI dès lors que son actif est ou a été au cours de l'année précédant la cession, principalement composé d'immeubles ou de droits immobiliers situés en France ou de participations dans des sociétés non cotées elles-mêmes à prépondérance immobilière. Il n'est pas tenu compte de l'affectation de l'immeuble, contrairement aux plus-values. Les titres de la société, sauf à être cotée en bourse, seront alors taxés au taux de 5 % au lieu de 0,10 % pour des actions et 3 % après un abattement de 23 000 € pour des parts sociales. C'est l'une des raisons qui incitera le chef d'entreprise à sortir l'immobilier de sa société avant la cession.

-

L'immeuble est directement exposé au risque social : les créanciers de la société pourront faire saisir l'immeuble social pour se faire payer leurs créances. Si l'immeuble est détenu dans le patrimoine privé, il devrait être protégé des difficultés financières de la société d'exploitation.

**10 - L'achat par une société civile immobilière.** - En principe, ses résultats sont imposés au nom personnel des associés à l'impôt sur le revenu (CGI, art. 8). La société civile sera soumise de plein droit à l'IS, en vertu de l'article 206 2° du CGI lorsqu'elle se livre à une activité commerciale. L'Administration tolère que la société exerce une activité commerciale dont le montant hors taxes des recettes ne dépasse pas 10 % des recettes totales (BOI-IS-CHAMP 10-30-20, § 320 et 321, 12 sept. 2012). La société civile immobilière peut opter pour l'impôt sur les sociétés à la constitution ou en cours de vie sociale (CGI, art. 2063). Il est important de cerner les incidences de cette option car cette option est définitive et irrévocable.

Lors de la constitution et de la sortie de la société :

- ▶ La fiscalité des apports est neutre, quel que soit le régime fiscal de la société sauf dans deux hypothèses :
  - 1° L'apport pur et simple d'un immeuble par une personne physique à une société soumise à l'IS entraînera l'application du droit de mutation de 5 % (CGI, art. 809 I 3).
  - 2° Ce même droit sera applicable en cas d'apport à titre onéreux. L'apporteur ne pourra pas s'en exonérer en prenant l'engagement de conserver les titres pendant 3 ans. En effet, pour bénéficier de l'exonération, l'immeuble doit être compris dans l'apport de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affecté à l'exercice d'une activité professionnelle (CGI, art. 809 I bis).
- ▶ Lorsque l'apport porte sur un immeuble, il dégage une plus-value professionnelle si le bien est un actif professionnel, une plus-value privée s'il est conservé dans le patrimoine privé.
- ▶ Le régime applicable aux plus-values en cas de cession des parts ou de l'immeuble diffère selon le régime fiscal de la société.
- ▶ Si l'associé cède ses parts de SCI semi-transparente, il se verra appliquer le régime des plus-values immobilières des particuliers (CGI, art. 150 U à 150 VH) avec quelques aménagements :
  - valeur d'acquisition ou de souscription majorée du montant des frais d'acquisition uniquement pour leur montant réel ;
  - application d'un abattement par année de détention à compter de la sixième (CGI, art. 150 VC, I) ;
  - plus-value taxée au taux global de 36.20 % depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018 ;
  - taxe additionnelle de 2 à 6 % si la plus-value imposable est supérieure à 50 000 € (CGI, art. 1609 nonies).
- ▶ Si l'associé cède ses parts de SCI opaque, les plus-values de cession seront taxées selon le régime des plus-values des particuliers (CGI, art. 1586 bis et 200 A-2) : au prélèvement forfaitaire unique de 12.8 % sur la plus-value brute. Si les titres, ont été acquis avant le 1<sup>er</sup> janvier 2018, le contribuable peut opter pour le barème progressif de l'IR. Il conviendra avant de liquider l'impôt d'appliquer l'abattement pour une durée de détention (CGI, art. 150-0 D 1) qui est égale à :
  - 50 % lorsque les titres sont détenus depuis au moins 2 ans et moins de 8 ans ;
  - 65 % lorsqu'ils sont détenus depuis au moins 8 ans.
- ▶ Les contributions sociales de 17,2 % sont liquidées sur la plus-value brute avant application de l'éventuel abattement. Seule une donation avant cession permettrait de purger la plus-value.

- ▶ En cas de cession de l'immeuble, la société soumise à l'IR s'acquittera d'un impôt sur la plus-value au même titre que l'entrepreneur ayant conservé l'immeuble dans son patrimoine privé. Si la société est dissoute, les associés seront redevables du droit de partage au taux de 2,5 % calculé sur le boni de liquidation (CGI, art. 746).
- ▶ Si la société est opaque, elle s'acquittera d'un IS sur la plus-value. Les associés s'acquitteront d'un droit de partage sur l'actif net et seront taxés en revenus de capitaux mobiliers sur le boni distribué.

## C. - Le démembrement de propriété

### 1° Les utilités de l'acquisition en démembrement de propriété

**11 - Pour le nu-propiétaire** - Ne percevant aucun revenu imposable, le nu-propiétaire ne sera pas assujéti, ni à l'impôt sur le revenu au titre des revenus fonciers ni aux prélèvements sociaux. Cependant, il devra emprunter le montant de la nue-propiété et remboursera l'emprunt à l'aide de sa trésorerie personnelle, ne bénéficiant pas des loyers. L'usufruit bénéficiant à la société d'exploitation, il ne pourra pas déduire les charges de la nue-propiété de ses autres revenus fonciers.

Le redevable légal de l'IFI est l'usufruitier du bien (CGI, art. 885 G). Le nu-propiétaire n'est donc pas redevable de l'IFI sur la nue-propiété de l'immeuble d'exploitation s'il la détient en direct. En effet, si la nue-propiété est détenue par une société civile dont le chef d'entreprise est l'associé : ce dernier devra déclarer au titre de l'IFI la pleine propriété des parts de la société civile. Le nu-propiétaire ne peut plus déduire de son actif taxable le passif se rapportant à la nue-propiété. La déduction des dettes de l'actif taxable est limitée aux dettes se rapportant à des biens taxables.

À l'extinction de l'usufruit, le nu-propiétaire se retrouve plein propriétaire, sans fiscalité complémentaire (CGI, art. 1133). De plus, en cas de cession de l'immeuble après réunion de la pleine propriété, il bénéficiera de l'exonération des plus-values immobilières des particuliers au bout de trente années de détention (CGI, art. 150 VC). Le délai de détention est calculé à compter de l'acquisition de la nue-propiété.

**12 - Pour l'usufruitier** - La société d'exploitation en sa qualité d'usufruitière sera redevable de la taxe foncière (C. civ., art. 608). L'usufruit de l'immeuble d'exploitation l'autorisera à minorer son résultat d'exploitation des frais et droits d'acquisition, des intérêts de l'emprunt souscrit, de l'impôt foncier, des assurances du bâtiment et des frais d'entretien.

L'inscription de l'usufruit à l'actif immobilisé de la société est autorisée tant par le nouveau plan comptable que par les critères posés par le Conseil d'État (CE, 21 août 1996) :

- ce droit est une source régulière de profit (l'immeuble est utilisé par l'entreprise pour réaliser son activité ; l'usufruit lui permet d'économiser une charge de loyer) ;
- ce droit est doté d'une pérennité suffisante (l'usufruit devrait avoir une durée supérieure à celle d'un bail commercial (9 ans) sans pouvoir excéder 30 ans)
- et ce droit est susceptible de faire l'objet d'une cession.

Pour l'Administration, un droit incorporel ne peut être amorti car il ne se déprécie pas du fait de l'usage et du temps. Elle admet, cependant, qu'un droit incorporel puisse être amorti s'il est certain, dès sa création ou son acquisition, que ses effets bénéfiques sur l'exploitation prendront fin nécessairement à une date déterminée.

## a) Les limites

**13 - Cession d'usufruit temporaire taxée comme un revenu** - Jusqu'au 13 novembre 2012, la cession par le dirigeant de l'usufruit temporaire de l'immeuble à la société d'exploitation permettait de transformer un flux de revenus en un capital immédiat. La plus-value immobilière réalisée par le cédant était imposée selon le régime des plus-values immobilières des particuliers (CGI, art. 150 U à 150 VH du CGI). S'il détenait l'immeuble depuis plus de 30 ans, par le jeu de l'abattement, il était exonéré d'impôt et de prélèvements sociaux.

**14 - Régime applicable à compter du 14 novembre 2012 (CGI, art. 13 5)** - Le cédant n'est plus taxé au titre des plus-values immobilières mais son prix de cession est imposé à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux comme un revenu. La catégorie de revenus dépendra de la nature du bien grevé de l'usufruit :

- revenus fonciers si l'usufruit porte sur un immeuble ou des parts de sociétés IR à prépondérance immobilière ;
- revenus de capitaux mobiliers s'il porte sur des parts sociales ou des actions ;
- bénéfiques non commerciaux dans les autres cas.

La taxation au titre de l'impôt sur le revenu est limitée à la première cession onéreuse d'un usufruit temporaire réalisée par une personne physique ou une société de personnes. La cession concomitante de l'usufruit à une société et la nue-propriété à un second cessionnaire entre dans le champ d'application du nouvel article 13-5 du CGI. (Rép. Min. n° 15540 : JOAN Q 2 juill. 2013 p.6919 ; Rép. Min. n° 18788 : JOAN Q 16 juill. 2013 p.7509)

**15 - Remise en cause éventuelle par l'Administration** - L'Administration peut tout d'abord démontrer que l'opération est fictive . Si la nue-propriété est acquise non pas directement par le dirigeant mais par une société civile, le risque est avéré. En effet, le comité de l'abus de droit (Rapp. 2006, Aff. 2005-16) et la Cour de cassation (Cass. com., 15 mai 2007, n° 06-14.262) qualifient de sociétés fictives les sociétés civiles détentrices exclusivement de la nue-propriété de biens, en raison de leur absence d'autonomie financière et d'activité économique réelle. Il serait préférable de réaliser des apports en numéraire ou de biens frugifères permettant à la société civile d'exercer une véritable activité.

L'abus de droit serait également avéré s'il était établi que les parties poursuivaient un but exclusivement fiscal. L'opération présente un double intérêt fiscal : pendant le portage du bien, on bénéficie de l'impôt sur les sociétés ; lors de la revente du bien, on relève du régime des plus-values des particuliers. Mais l'acquisition en démembrement présente des avantages économiques, financiers et juridiques pour les parties.

L'Administration prétend que l'acte est contraire à l'intérêt de l'entreprise et lui est donc inopposable pour le calcul de l'impôt. La société d'exploitation doit trouver un avantage financier à acquérir l'usufruit des locaux par rapport à la conclusion du bail. Pour éviter les foudres de l'administration fiscale, les conseils veilleront à bien calibrer l'usufruit en termes de durée et de valorisation.

**16 - Précautions à prendre** - L'usufruit acquis par la société d'exploitation est nécessairement temporaire. L'article 619 du Code civil prévoit que « l'usufruit qui n'est pas accordé à des particuliers ne dure que 30 ans. » La Cour de cassation (Cass. 3e civ., 7 mars 2007) a rappelé que cette règle était d'ordre public et qu'un usufruit d'une durée supérieure serait nul. L'article 253-1 du Code de la construction et de l'habitation prévoit une durée minimale de 15 ans pour l'usufruit

social. Pour que l'opération ait un intérêt pour la société d'exploitation, la durée de l'usufruit doit être plus longue que celle d'un bail commercial. La durée recommandable de l'usufruit serait comprise entre 10 et 30 ans.

Si on se réfère au barème fiscal de l'usufruit, à l'article 669, II du CGI, l'usufruit temporaire est estimé à 23 % de la pleine propriété pour chaque période de 10 ans. Ce barème ne s'impose que pour la liquidation des droits d'enregistrement et la taxe de publicité foncière : les parties sont donc libres de recourir à une approche économique de l'usufruit. Le risque est que cette méthode valorise l'usufruit à une valeur proche de la pleine propriété. Maître Marceau Clermon propose une méthode plus pragmatique (la valorisation comparative des flux intrinsèques) : « Les mensualités du crédit souscrites pour acquérir l'usufruit acheté à crédit au taux de marché sur la période ne devront pas dépasser celles du loyer : cette référence constitue un nouveau seuil. »

Il convient, dès la constitution du démembrement, d'anticiper la situation de la société d'exploitation à l'extinction de l'usufruit. Il serait prudent d'assortir la vente d'une promesse de bail commercial pour permettre à la société d'exploitation de se maintenir dans les lieux.

## IV. - La location à soi-même du local professionnel

**17** - Il s'agit de la situation où vous êtes propriétaire à titre privé de votre local et vous souhaitez vous le louer à vous-même pour y exercer votre activité.

Aux termes de l'article 93, 1, 1° du CGI, si le loyer des locaux professionnels est déductible, tel n'est pas le cas lorsqu'un contribuable est propriétaire de locaux affectés à l'exercice de sa profession, aucune déduction n'étant apportée de ce chef au bénéficiaire imposable. Toutefois le Conseil d'État admet de longue date la déduction des loyers à soi-même en matière de BIC. Cette jurisprudence a été étendue à la matière des bénéfices non commerciaux (CE, 11 avril 2008, n° 287808, M. et Mme Roche), le juge admettant la déduction d'une charge correspondant à la valeur normale du loyer à la condition toutefois qu'un véritable flux soit organisé par le contribuable entre ses comptes professionnels et privés et que la somme déduite soit déclarée en qualité de revenu foncier.

Cette exception, à laquelle l'administration s'est ralliée, concerne uniquement les charges qui correspondent à l'utilisation des biens et qui incomberaient normalement à un locataire si le bien était loué (réparations locatives, entretien courant, loyers des immeubles conservés dans le patrimoine privé et utilisés pour l'exercice de la profession) (BOI-BNC-BASE-10-20, 5 avr. 2017 § 270 et 280).

En pratique, sont déductibles :

- les loyers versés (sous réserve de présenter un caractère normal compte tenu des prix pratiqués dans le même secteur pour un local similaire) ;
- seules les charges qui seraient récupérables auprès d'un locataire si votre local était loué à un tiers dont le montant doit être porté Ligne 15 BF « Loyers et charges locatives » de l'annexe 2035 A

### Conseil pratique

Afin de limiter les risques de contestation par l'administration fiscale, vous avez intérêt à demander une évaluation à un notaire ou un agent immobilier, afin que le montant retenu pour le loyer soit en adéquation avec le marché local. Il n'est pas recommandé de retenir la valeur locative figurant sur l'avis d'imposition à la cotisation foncière des entreprises car la valeur locative fait uniquement l'objet depuis plusieurs années d'une revalorisation annuelle nationale et automatique qui ne tient pas compte de la réalité des marchés immobiliers.

**18** - Si le local est mixte, c'est-à-dire qu'il constitue également pour partie votre résidence privée, les charges locatives et les dépenses communes (chauffage, électricité) ne peuvent être portées en déduction qu'en fonction du rapport existant entre la superficie louée pour les besoins de votre activité professionnelle et la superficie totale des locaux.

**19 - Incidences en matière d'impôts locaux** - Pour l'établissement de la Cotisation foncière des entreprises (CFE), vous devrez souscrire une déclaration n° 6660-REV.

Si vous êtes propriétaire d'un local à usage mixte comprenant une partie habitation et une partie professionnelle (cas des professions libérales exerçant à domicile par exemple), seule la partie professionnelle affectée à l'exercice de l'activité doit faire l'objet d'une déclaration.

Par ailleurs, le local à usage professionnel sera exonéré de la taxe d'habitation :

- s'il est entièrement distinct de l'habitation (avec une entrée séparée) ;
- s'il est soumis à la cotisation foncière des entreprises (CFE) ;
- s'il est aménagé de façon à le rendre impropre à l'habitation (cabinet dentaire au sein de l'habitation, pièce utilisée comme bureau, etc.).

# Les choix financiers

---

## I. - Introduction

**1** - Pour l'acquisition des locaux, la banque en général ne vous demandera que 20 % d'apport personnel et financera donc 80 % de la dépense. On considère généralement que les frais et droits naturellement auto-finançables représentent 10 % en moyenne.

Vous devrez vous interroger afin de savoir si votre activité pourra supporter les mensualités de remboursements d'emprunt (au maximum le double du loyer qui aurait été versé).

Il est bien rare également que la banque ne demande pas à votre conjoint de cautionner l'emprunt souscrit.

Lorsque vous êtes en séparation de biens, il faudra refuser que votre conjoint se porte caution. Si vous êtes en communauté, le conjoint acceptera la caution pour engager les biens communs aux époux mais devra refuser d'engager ses biens propres. Dans ces domaines, tout est négociable.

## II. - L'évaluation de ses possibilités de remboursement

**2** - Il est difficile d'évaluer une fois pour toutes ses possibilités de remboursement surtout quand l'emprunt est d'une durée d'au moins 10 ans.

Ces possibilités dépendent de nombreux facteurs que vous ne pouvez tous maîtriser, en particulier la pérennité de votre chiffre d'affaires. Citons comme autres éléments à prendre en compte : le montant des remboursements eux-mêmes (au moment de leur souscription, vous devrez faire des arbitrages concernant leur taux et leur durée), l'économie de loyer professionnel qui résulte de l'acquisition, le train de vie, etc...

Il sera important d'établir un budget de trésorerie incluant exploitation professionnelle et vie privée. Vous connaîtrez alors exactement mois par mois, soit le montant et la durée des besoins de financement en cas de découvert, soit votre capacité à rembourser un emprunt supplémentaire en cas d'excédent.

## III. - Les durées et modalités de remboursement

**3** - Chaque emprunteur voudrait allonger ses durées de remboursement pour alléger ses charges mensuelles ou au contraire rembourser rapidement afin de minorer le montant des intérêts.

Dans les faits, les choix sont beaucoup plus restreints. En l'absence d'inflation, des durées d'emprunt de 10 à 15 ans semblent les plus indiquées.

### A. - Taux fixe ou taux variable ?

**4** - Il est difficile de faire un choix entre taux fixe et taux variable lorsque l'emprunt est souscrit pour une durée d'au moins 10 ans.

Les intérêts d'emprunt à taux fixe seront plus élevés au début que ceux d'un emprunt à taux variable. Mais, si les taux remontent, les mensualités de votre emprunt à taux variable vont en faire autant. Et ce qui était un avantage au début, peut se révéler désastreux par la suite.

Si vous optez pour un emprunt à taux variable, les effets d'une hausse de taux sur votre emprunt doivent être plafonnés. Si votre banquier plafonne la hausse, la baisse des taux le sera vraisemblablement aussi. Une seule chose reste sûre, la banque ne prend aucun risque dans le cadre des prêts à taux révisable. La période actuelle de taux très bas ne se prête pas à la conclusion d'un prêt à taux révisable car celui-ci risque plus de remonter que de descendre encore.



En fait, tout dépend du différentiel entre le taux fixe et le taux variable initialement proposé ainsi que des marges de variation prévues.

Diverses expériences de ces dernières années conduisent à déconseiller la variabilité.

## **B. - Les emprunts à échéance progressive**

**5** - En période de forte inflation ou en cas d'accroissement important des bénéfices espérés, il peut être tentant de solliciter une formule de remboursement dans laquelle le capital remboursé dans un premier temps est encore moins important que celui résultant d'échéances constantes. Ainsi en trésorerie, la charge du remboursement sera moins forte les premières années.

Mais cette formule est très pénalisante au niveau des intérêts payés.

Elle est dangereuse en l'absence d'inflation sauf si le professionnel libéral est certain d'une montée en puissance de son activité.

## **C. - Les emprunts dégressifs**

**6** - D'une manière générale, les échéances de remboursement sont constantes même si au début vous remboursez plus d'intérêts que de capital.

Il peut être intéressant d'opter pour des échéances avec un remboursement constant du capital emprunté. Votre charge d'intérêts sera donc réduite car le capital sera remboursé plus vite. Les premières années, vos mensualités seront donc plus élevées.

Mais votre activité devant logiquement se développer et par conséquent vos bénéfices augmenter, vous devez vous demander s'il est judicieux de déduire des intérêts plus élevés alors que vos bénéfices, avant imputation des intérêts d'emprunts, sont les moins élevés et que votre taux marginal de taxation à l'impôt sur le revenu est le plus faible.

Cette formule a également l'avantage de présenter une meilleure adéquation entre le résultat fiscal et la charge en trésorerie. En effet, la différence entre le capital remboursé (non déductible) et l'amortissement de l'investissement lui-même (déductible dans le cadre des BNC) est constante. Pour un emprunt de 100 % de l'investissement sur 15 ans avec un amortissement de l'immeuble sur 25 ans, l'écart entre la fraction déduite et la fraction payée est de 2,66 % de l'investissement initial.

## **D. - Les crédits in fine**

**7** - Il s'agit ici plus de la recherche d'une optimisation fiscale que d'un allègement des coûts financiers. Le bénéficiaire d'un crédit " in fine " ne paye que les intérêts, durant toute la durée de l'emprunt, et remboursera le capital de son emprunt en une fois, au terme de l'opération. Pendant ce temps, sa trésorerie et éventuellement des compléments réguliers d'épargne sont placés en général sur un contrat d'assurance-vie (afin de profiter des exonérations fiscales liées à ce type de produit) ; à la fin (in fine), le bénéficiaire disposera de la somme suffisante pour rembourser le capital emprunté.

Attention, l'utilisation de ce type de crédit ne peut se faire sans l'aide de spécialistes. De plus, il est difficilement généralisable à tous les titulaires de BNC. Néanmoins, ce produit s'adapte bien aux professionnels libéraux à revenus stables et élevés car il permet de protéger la trésorerie.

## **E. - Les emprunts à échéances constantes**

**8** - D'une manière générale, les échéances de remboursement proposées sont constantes. Dans ce cas, la quote-part d'intérêt en début d'emprunt est plus importante que celle de capital.

Par exemple, pour un crédit à 4 % sur 15 ans, le remboursement annuel constant sera de 8,88 % par an du capital emprunté. La première année, les intérêts représenteront 44 % du total des échéances de l'année. La dernière année, les intérêts représenteront 2 % du total des échéances de l'année.

## **F. - L'assurance crédit**

**9** - Tout emprunt d'immobilier s'inscrivant dans le long terme doit donner lieu à une réflexion sur cette mesure et donc amener tout naturellement à se poser le problème des assurances. Il convient de garantir la perte d'exploitation, l'incapacité temporaire, le décès "anticipé" et l'invalidité. En règle générale et eu égard aux spécificités "BNC" par opposition aux règles des "BIC" (qui imposent un bilan), il apparaît évident que les assurances collectives proposées par les banques dans le cadre de leurs contrats groupe seront plus "intéressantes" qu'une assurance vie classique souscrite à titre privée pour garantir un emprunt.

# Biens professionnels ou non

---

## I. - Introduction

1 - Le professionnel Libéral doit faire un choix : soit il considère son local comme un élément de son patrimoine professionnel (le bien est inscrit sur le registre des immobilisations), soit il le considère comme un bien privé. Les conséquences fiscales seront différentes selon le choix effectué.

## II. - Le local en tant que bien professionnel

2 - Le professionnel libéral peut déduire les intérêts de l'emprunt souscrit pour son acquisition, les amortissements du local (sur une durée qui peut être difficilement inférieure à 25 ans), récupérer la TVA sur des murs neufs (s'il est assujéti), ou déduire les frais d'acquisition (environ 7 % globalement) sur les murs anciens, ainsi que la taxe foncière.

Un inconvénient majeur : lorsqu'il cédera ses locaux, ou simplement les reprendra dans son patrimoine privé lors du départ en retraite (et dans ce cas sans contrepartie financière) le professionnel libéral sera taxé au titre des plus-values professionnelles.

Vous pouvez néanmoins échapper à cette plus-value si vous entrez dans le champ du dispositif d'exonération en fonction des recettes pour les « petites entreprises » (CGI, art. 151 septies). Les plus-values réalisées dans le cadre d'une activité commerciale, artisanale, industrielle, agricole ou libérale, exercée à titre professionnel pendant au moins 5 ans, sont exonérées d'IR à condition que les recettes n'excèdent pas 90 000 €. La plus-value est exonérée pour une partie de son montant lorsque les recettes annuelles sont supérieures à 90 000 € et inférieures à 126 000 €. Toutefois vous demeurez soumis aux prélèvements sociaux de 17,2 %.

Ce mode d'imposition sera d'autant plus pénalisant si les locaux sont totalement amortis : la totalité des amortissements déduits sera rajoutée au bénéfice de l'année lors de la cession. C'est à dire assujéttissement à l'impôt sur le revenu en une seule fois l'année de la cession à hauteur des amortissements pratiqués, dans la limite du prix de vente ou de la valeur vénale. Si le prix de vente est supérieur au prix d'achat, le supplément est taxé selon le régime des plus-values professionnelles à long terme (si l'immeuble a été acquis depuis plus de deux ans, au taux actuel).

Un abattement de 10 % par an au-delà de la cinquième année existe toutefois , mais il ne concerne que les plus-values à long terme (article 151 septies B du CGI).

Il vous est conseillé tout particulièrement de vous entourer d'avis de spécialistes pour la résolution de ce sujet délicat.

## III. - Le local en tant que bien privé

3 - Le professionnel libéral sera éventuellement taxé, uniquement à l'occasion de la revente des locaux, sous le régime actuellement moins favorable des plus-values immobilières des particuliers (abattements, exonération après 30 ans).

Si le local est conservé dans le patrimoine privé (donc non porté sur le registre des immobilisations), le professionnel libéral ne pourra ni amortir son local, ni déduire les intérêts de son emprunt. Aucune des charges liées à la propriété (frais d'acquisition, grosses réparations, taxe foncière) ne pourra être déduite des revenus. Seules les charges locatives, notamment les frais d'entretien et de réparation pourront être comprises dans les charges. Les agencements qui relèvent du propriétaire sont également obligatoirement dans le patrimoine privé.

La fiscalité varie beaucoup, il paraît difficile de prévoir quoi que ce soit et il convient donc de consulter un spécialiste quand le problème se pose.

## **IV. - Cas particulier de la déduction d'un loyer à soi-même**

**4** - Un exploitant individuel qui met un local dont il est propriétaire à la disposition de son cabinet peut ne pas inscrire ce bien à son actif professionnel pour le conserver dans son patrimoine privé et profiter ainsi plus tard, à l'occasion de sa cession, de l'exonération attachée aux immeubles détenus depuis au moins 30 ans.

Depuis 2008, le Conseil d'État a indiqué que le titulaire de BNC pouvait placer au sein de ses dépenses professionnelles les loyers relatifs au local, et l'administration s'est ralliée à cette position.

Le Conseil d'État a précisé que, pour bénéficier de cette déduction, la contribuable doit :

- déclarer dans la catégorie des revenus fonciers les loyers qu'il s'est versé à lui-même ;
- justifier le versement périodique des loyers par production d'écritures comptables, de copies de chèques et de relevés de comptes professionnels (mouvement effectif indispensable) ;
- et que le loyer soit « normal », c'est à dire équivalent pour des locaux similaires situés dans un même environnement.

Il convient de noter que le transfert d'une imposition dans la catégorie des BNC en une imposition dans la catégorie des revenus fonciers n'est pas neutre pour le contribuable.

En effet :

- le bénéfice non commercial est diminué du montant des loyers décaissés non seulement pour le calcul de l'impôt sur le revenu mais également pour le calcul de l'ensemble des cotisations sociales dues par les non-salariés ;
- le revenu foncier résultant de l'imposition des loyers peut être diminué, le cas échéant, de l'ensemble des charges incombant au propriétaire (exemple de la taxe foncière) notamment des intérêts des emprunts contractés pour la partie de l'immeuble affectée à usage professionnel.

# L'attrait de la société civile immobilière

---

## I. - Les aspects familiaux

**1** - Avec différents associés (le conjoint, les enfants ou d'autres personnes), un professionnel libéral va constituer une SCI. C'est la SCI qui va acquérir les locaux. Cette société va ensuite louer le local au professionnel et en contrepartie percevra un loyer.

Ce loyer permettra à la SCI de rembourser l'emprunt contracté pour l'acquisition du local.

Les parts de SCI étant conservées dans le patrimoine privé, leur cession (ou la cession de l'immeuble lui-même) sera taxée selon le régime des plus-values des particuliers.

Lors de la cession, l'acquéreur n'achètera que des parts de société (droits d'enregistrement de 5 %), et non directement les murs. Un choix reste ici à faire car les droits d'acquisition des murs professionnels sont équivalents (et selon le statut adopté, éventuellement déductibles).

### A. - La SCI et le couple

**2** - La SCI par sa souplesse peut permettre d'associer à peu de frais à l'origine un conjoint ou un concubin et donc de le favoriser par rapport aux ayants-droit habituels que sont les enfants ou les parents. Il suffit en effet dans une SCI dont les parts sont réparties par moitié d'attribuer à chacun une part par testament pour que le survivant s'assure de la totalité du pouvoir dans la SCI. Le problème du revenu de location peut se voir traiter par une affectation en simple usufruit généralement peu coûteux en termes de droits de succession.

### B. - La SCI et la transmission familiale

**3** - Sur un plan familial, la constitution d'une SCI peut faciliter la transmission du patrimoine aux enfants. En effet, chaque héritier deviendra propriétaire de parts sociales et à son tour percevra des loyers de la SCI. Cette solution évite le démembrement du patrimoine familial.

Elle a l'inconvénient de son avantage. Un héritier ne pourra faire vendre l'immeuble pour récupérer sa part sans l'accord de la majorité qualifiée des autres associés. Il est très difficile de vendre une part minoritaire dans une SCI de type familial.

De plus, des parents peuvent constituer une SCI avec leurs enfants. S'ils sont associés au capital de la société, les enfants bénéficieront des plus-values que la SCI dégagera au fil des années.

Des techniques juridiques de démembrement de la propriété et des montages associant un crédit in fine et une opération d'épargne peuvent encore améliorer ces avantages mais il devient alors impératif de se faire assister par un professionnel.

## II. - Les aspects pratiques

### A. - SCI et profession

**4** - La SCI a souvent été présentée comme la solution miracle. Pourtant, il n'est pas possible de déduire les frais d'acquisition, ni d'amortir le local.

Si le professionnel libéral exerce en société (SCP, SEL, voire SELURL), il existe déjà un écran juridique et il n'est pas nécessaire de constituer une SCI si la motivation première est la déduction des intérêts d'emprunt du local tout en le conservant dans le patrimoine privé.

## **B. - La possibilité d'opter pour l'impôt sur les sociétés**

**5** - En principe, dans une SCI, le bénéfice est imposable entre les mains de chaque associé (régime de transparence fiscale), dans le cadre des revenus fonciers.

Il faut néanmoins s'interroger s'il ne convient pas de placer la SCI sous le régime de l'impôt sur les sociétés (IS). Dans ce cas, les loyers encaissés par la SCI constituent son chiffre d'affaires et ils sont comptabilisés dès leur échéance (indépendamment de la date d'encaissement). Les immeubles acquis peuvent être amortis et les frais d'acquisition sont déductibles.

Le taux normal est fixé à 31 % mais un taux réduit à 28 % s'applique :

- pour la fraction de bénéfice imposable qui excède 38 120 € par période de 12 mois, dans la limite de 500 000 €, pour les entreprises qui bénéficient du taux réduit ;
- dans la limite de 500 000 € de bénéfice imposable par période de 12 mois pour toutes les autres entreprises.

Le taux de 31 % s'applique au-delà de 500 000 € de bénéfice imposable pour toutes les entreprises. Les entreprises qui remplissent certaines conditions relatives au chiffre d'affaires et à la détention du capital bénéficient d'un taux réduit de 15 % sur une fraction de leur bénéfice (CGI, art. 219, I, b). Ce qui reste peut être réinvesti. Il y a bien d'autres avantages et inconvénients à l'option IS : comptabilité d'engagement qui fait payer l'impôt même si les loyers n'ont pas été encaissés, difficulté actuelle de céder des parts de SCI ayant opté à l'IS.

Chaque cas reste particulier. D'autres montages sophistiqués qui concernent les investissements lourds existent et permettent de faire succéder à un IS de début d'activité un Impôt sur le Revenu (IR) : par exemple, SARL transformée en EURL.

Dans tous les cas, la décision d'assujettir la SCI à l'IS ne peut être prise qu'après une étude précise menée par un professionnel.

## **C. - Qui doit emprunter**

**6** - L'emprunt peut être souscrit soit directement par la SCI soit par les associés pour souscrire au capital de la SCI. Il n'existe à ce niveau aucune différence fiscale entre ces deux positions.

En revanche, il conviendra au professionnel libéral de consulter un spécialiste si l'immeuble (propriété de la SCI) doit être donné en garantie pour un prêt personnel d'un associé. Il peut y avoir nantissement des parts sans garantie prise sur l'immeuble mais à condition de bien connaître son banquier.

Enfin si la SCI emprunte directement, il conviendra d'éviter le piège du petit capital social d'origine qui génère des plus-values lors de la revente des parts, une fois les emprunts remboursés.

Diverses techniques bien connues des spécialistes conduisent généralement à un capital social non libéré à l'origine et doté au fur et à mesure des remboursements en capital de l'emprunt.

# Les situations de cessation d'activité

---

Date de publication : 25 avr. 2019

## I. - Introduction

**1** - La cessation d'activité d'une entreprise individuelle peut avoir de multiples raisons. Elle peut être voulue ou subie. Certaines de ses raisons ont le point commun d'être un acte volontaire de l'entrepreneur individuel. On parlera alors de cessation d'activité volontaire. La présente brochure s'attachera uniquement à la fin de l'activité libérale définitive et volontaire du professionnel libéral exerçant à titre individuel ou dans le cadre d'une société soumise à l'impôt sur le revenu (IR). Est donc notamment exclu le cas de cessation de paiements.

La fin d'activité entraîne des conséquences importantes tant sur le plan fiscal que sur le plan social. Nous verrons tout d'abord les conséquences fiscales, puis les conséquences sociales et enfin quelques pistes de réflexion permettant d'optimiser ou de réduire ces conséquences.

## II. - Définition de la cessation d'activité

**2** - La cessation d'activité correspond soit à l'arrêt de l'activité avec cession ou non de la clientèle et de l'outil de travail. L'arrêt peut être volontaire (retraite, passage en activité salariée, etc.) ou involontaire (décès, incapacité totale définitive, cessation de paiements). La cessation d'activité peut également être liée au changement de la nature de l'activité ou de son mode d'exercice (BOI-BNC-CESS-10-10, 28 avril 2018).

**3 - Cas de cessation** - Lorsque l'activité non commerciale est exercée dans le cadre d'une entreprise individuelle, constituent une cessation d'activité :

- la cession de clientèle suivie d'un changement de nature d'activité (exemple du médecin généraliste qui exerçait cette activité dans le Finistère et qui ouvre dans le Vaucluse un cabinet de médecin spécialiste) ;
- la réinstallation dans le cadre d'une activité de nature différente à la précédente (CE, 30 avril 1986, n° 42397) ;
- la cessation de la seule activité non commerciale pour les contribuables exerçant simultanément une activité relevant des BNC et une activité relevant d'une autre catégorie d'imposition ;
- l'apport à une société dotée d'une personnalité juridique propre, distincte de celle de ses membres, de l'ensemble de l'activité non commerciale exercée à titre individuel, d'une charge, d'un office ou d'une clientèle (CE, 3 juin 2013, n° 356868, Courchinoux et Cafaro).

**4 - Cas de cessation en présence d'une société** - Lorsque l'activité non commerciale est exercée via une société, sont assimilables à une cessation d'activité les cas de dissolution (quelle qu'en soit la cause), le changement de régime fiscal ou d'activité. Tel est le cas notamment de :

- la transformation d'une société de personnes soumise à l'IR (CGI, art. 8 et 8 ter), en une société soumise à l'impôt sur les sociétés ;
- la fusion ou scission de sociétés de personnes soumise à l'IR car la dissolution d'une société est, quelle que soit sa cause, assimilée à une cessation d'activité (ces opérations entraînant, pour la société absorbée ou scindée, les conséquences fiscales d'une dissolution).

**5 - Cas ne constituant pas une cessation** - À l'inverse, les hypothèses suivantes ne constituent pas une cessation d'activité :



- le simple transfert du lieu d'activité ;
- la suspension provisoire d'un membre de profession libérale par son Ordre, la cessation d'activité supposant que le contribuable n'entende pas poursuivre son activité (retraite, apport en société d'une activité individuelle) ou soit mis dans l'impossibilité définitive de l'exercer (radiation définitive, incapacité définitive) ;
- la réinstallation sans modification de la nature de l'activité, c'est-à-dire la cession par un contribuable de sa clientèle suivie presque aussitôt par une réinstallation dans la même ville ou une autre localité sans apporter aucun changement à la nature de son activité (BOI-BNC-CES-10-10, 28 avril 2018 n° 140) ;
- la mise en location-gérance d'une clientèle libérale pour une durée déterminée ;
- la mise en location d'une clientèle libérale laquelle s'analyse comme la poursuite de l'activité libérale sous une autre forme ;
- l'apport en jouissance d'un cabinet d'expertise comptable à une SARL pour une durée déterminée de 25 ans car il n'y a pas de transfert de propriété.

### III. - Les formalités administratives à respecter

**6** - Le professionnel libéral qui cesse son activité a de nombreuses démarches de déclaration à effectuer afin que sa cessation d'activité soit effective. Les formalités de cessation d'activité volontaire sont différentes de celles à accomplir en cas de cessation des paiements.

La cessation d'activité se caractérise par un abandon de l'ensemble des activités de l'entreprise. Il faut alors procéder à la fermeture définitive de l'entreprise. Trois étapes doivent être respectées :

- la déclaration de radiation : il convient de déposer au CFE (centre de formalité des entreprises) une déclaration de radiation indiquant la date de la cessation d'activité ;
- la déclaration auprès de l'administration fiscale pour l'impôt sur le revenu, pour la TVA, pour la taxe sur les salaires et pour la contribution économique territoriale ;
- la déclaration auprès des organismes sociaux pour les cotisations d'assurance maladie, pour les cotisations d'allocations familiales et pour les cotisations d'assurance vieillesse.

#### A. - La déclaration de radiation

**7** - Étant donné que le CFE constitue votre interlocuteur pour tous les changements relatifs à votre profession libérale, c'est donc lui qui vous accompagnera dans vos démarches administratives en cas de cessation de votre activité libérale.

Il convient de déposer au CFE une déclaration de radiation indiquant la date de la cessation d'activité. Le délai pour déposer ce document est d'un mois à partir de la date d'arrêt de l'activité. Pour faire cette déclaration deux solutions sont possibles :

- faire la formalité en ligne sur le site du CFE relevant de l'entrepreneur individuel,
- ou télécharger le formulaire de cessation d'activité et l'envoyer à votre CFE (ces formulaires sont téléchargeables sur le site du Service Public ou sur le site du CFE).

En pratique, vous informerez votre CFE en remplissant l'imprimé P4 PL (déclaration P4 P1 pour les professions libérales) pour les personnes physiques ou imprimé M4 pour les personnes morales. Le formulaire à utiliser dépend du statut juridique de l'entreprise individuelle.

Cette déclaration doit être déposée au CFE dans les 30 jours suivant la cessation d'activité. Elle sert à indiquer l'ensemble des renseignements nécessaires à la prise en compte de votre cessation. Une notice explicative vous est remise pour vous en faciliter la rédaction.

Votre entreprise individuelle sera alors radiée du Registre du commerce et des sociétés (RCS) ou du Répertoire des métiers (RM), selon votre activité. Le CFE se charge aussi d'informer toutes les

caisses sociales et l'administration des impôts. Il est tout de même recommandé de faire en parallèle des courriers aux impôts et aux caisses pour la clôture des comptes et pour le paiement des sommes dues.

#### Important

Le CFE ne prévient pas votre association agréée. Il vous faut donc aviser celle-ci de votre cessation d'activité.

## B. - Les déclarations auprès de l'autorité fiscale

**8 - Impôt sur le revenu** - Lorsqu'il est procédé à la cessation d'une activité, il faut déclarer les derniers bénéfices, c'est-à-dire tous les bénéfices qui n'ont pas été déclarés lors de la dernière déclaration d'impôt. La cessation d'activité entraîne l'imposition immédiate des bénéfices réalisés depuis le dernier exercice clos, des bénéfices en sursis d'imposition (provisions constituées avant la cessation, plus-values dont l'imposition avait été différée) et des plus-values réalisées sur la vente des immobilisations.

La déclaration des résultats, imposés d'après le régime du bénéfice réel normal ou simplifié doit être déposée dans les 60 jours suivant la cessation sur l'imprimé n° 2035 pour les professions libérales.

**9 - TVA** - Au moment de la cessation d'activité le solde du compte de TVA doit être déclaré. Le service des impôts procédera au remboursement de la différence, s'il y a lieu. La déclaration de cessation au service des impôts doit être faite dans un délai dépendant de votre régime fiscal (30 jours pour le régime réel normal, et 60 jours pour le réel simplifié).

**10 - Taxe sur les salaires** - En cas de cession ou de cessation d'activité, en tant qu'employeur, vous êtes tenu de souscrire dans les 60 jours, et au plus tard le 15 janvier de l'année suivante, la déclaration annuelle de liquidation et de régularisation de la taxe sur les salaires.

**11 - Contribution économique territoriale (CET)** - Pour la cotisation foncière des entreprises (CFE), la date de cessation va conditionner les modalités d'imposition :

- si l'activité est cessée au 31 décembre, la totalité de la cotisation due pour l'année de cessation doit être payée ;
- si la cessation de l'activité intervient en cours d'année, il est possible de demander au service des impôts des entreprises (SIE) une réduction de la cotisation au prorata du temps d'activité. La régularisation s'opère par voie de réclamation contentieuse envoyée par courrier recommandé.

Pour la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), la déclaration de la valeur ajoutée et des effectifs salariés et la déclaration de liquidation et de régularisation doivent être adressées dans les 60 jours suivant la cessation.

## C. - Les déclarations auprès des organismes sociaux

**12** - En principe, les démarches auprès des organismes sociaux sont effectuées par l'intermédiaire du CFE, qui leur transmet la demande de radiation. Il est cependant prudent d'informer parallèlement les caisses concernées.

**13 - Cotisations d'assurance maladie** - Il est inutile d'effectuer une demande de radiation auprès de votre caisse d'assurance sociale, c'est-à-dire le RSI pour le travailleur indépendant qui cesse une activité libérale. C'est le CFE, auprès duquel la cessation d'activité a été déclarée, qui transmet l'information au RSI. Vous recevrez dans les 30 jours une notification de radiation vous indiquant la

situation de votre compte (débitaire ou créditeur). La procédure de radiation s'engage automatiquement à la date de la cessation d'activité. Vous disposez de 90 jours pour déclarer vos revenus pour l'année de cessation et l'année précédente. Vos cotisations d'assurance maladie-maternité, d'allocations familiales et retraite de base font l'objet d'une régularisation, avec avis de paiement. Le régime auquel vous adhérez continue à vous couvrir dans les mêmes conditions pendant un an. Au-delà de cette période, vous pourrez :

- soit être couvert au titre d'un autre régime (salarié ou retraite),
- soit souscrire une assurance volontaire personnelle auprès de la sécurité sociale.

#### Remarque

Si vous avez bénéficié d'un report ou d'un étalement de ces cotisations, celles-ci doivent être réglées dans les 60 jours.

**14 - Cotisations d'allocations familiales** - Vous devez également aviser l'URSSAF de la cessation de votre activité. Le trimestre au cours duquel se situe la cessation d'activité est intégralement dû. Par exemple, si l'activité s'arrête au mois de mars vous devrez payer les cotisations des mois de janvier, février et mars. En revanche, vous serez dispensé pour les trimestres suivants des cotisations provisionnelles. Le versement de ces cotisations devra s'effectuer dans un délai de 30 jours à compter de la cessation.

Pour la régularisation des cotisations provisionnelles, vous devrez envoyer vos déclarations de revenus des deux années qui suivent votre cessation d'activité. Cette régularisation sera établie le 1er janvier de chaque année par l'URSSAF.

**15 - Cotisations d'assurance vieillesse** - Vous devrez procéder à votre radiation au régime d'assurance vieillesse dont vous dépendez. Pour les professions libérales, la cotisation est calculée jusqu'au dernier jour du trimestre qui suit la date de la cessation d'activité (pour une cessation ayant lieu le 15 janvier, la cotisation est due jusqu'au 30 juin).

# Les conséquences fiscales

---

*Date de publication* : 25 avr. 2019

## I. - Introduction

**1** - En cas de cession ou de cessation d'une activité non commerciale, il est prévu l'imposition immédiate, à la date de cet évènement, des revenus non commerciaux. Toutefois, ce principe d'imposition immédiate peut être atténué sur option.

Dans le cas d'un professionnel exerçant son activité au sein d'une société de personnes soumise à l'impôt sur le revenu et qui se retire en cours d'exercice, ces règles sont inversées.

**2 - Obligations déclaratives** - Sur le plan fiscal, la cessation d'activité entraîne l'obligation de procéder :

- à une déclaration des bénéfices de l'entreprise non encore taxés, au service des impôts des entreprises, dans un délai de 60 jours, accompagnée d'un résumé du compte de résultat et de la déclaration du chiffre d'affaires de la dernière période d'activité ;
- à une dernière déclaration de TVA, dans un délai de 30 jours pour les entreprises relevant du régime réel normal ou 60 jours pour celles relevant du régime réel simplifié.

## II. - Les conséquences en matière d'impôt sur le revenu

**3** - Les modalités d'imposition dans les cas de cessation d'une profession non commerciale sont fixées par les dispositions des articles 202 à 204 du code général des impôts (CGI). Ces règles s'appliquent en cas de cessation à titre individuel d'une profession non commerciale qui peut résulter de la cessation pure et simple de l'activité ou d'un changement dans le mode d'exercice de cette activité ou du décès de l'exploitant. Dans ces situations, l'impôt sur le revenu est immédiatement établi à raison des bénéfices professionnels, y compris les créances acquises et non encore recouvrées, qui n'ont pas été imposées. Corrélativement, les dépenses engagées et non encore payées sont prises en compte. L'imposition immédiate des bénéfices réalisés jusqu'au jour de la cessation ou du décès sera établie à votre nom (ou celui des époux ou des partenaires liés par un PACS si vous êtes soumis à une imposition commune).

### A. - Les modalités de détermination des bénéfices imposables

**4** - En pratique, le résultat fiscal BNC est le plus souvent déterminé en retenant les seules recettes encaissées et les dépenses payées (méthode « encaissements/décaissements » ou « recettes /dépenses ») ou, selon option de votre part, en mode créances/dettes (tenant compte des créances acquises et dépenses engagées).

Lors de la cessation d'activité il est obligatoirement établi une déclaration n° 2035 en incluant dans le résultat de la période du 1er janvier de l'année de cessation au jour de la cessation :

- les créances acquises bien que non encaissées à la date de cessation (il s'agit des factures clients restant dues à la date de cessation) et les charges à payer (dépenses liées à l'activité mais décaissées après la date d'arrêt d'activité) ;
- les bénéfices en sursis d'imposition (provisions éventuellement constituées avant la cessation, plus-values dont l'imposition avait été différée) ;
- les plus et moins-values réalisées à l'occasion de la cessation d'activité sur la vente des immobilisations.

La cessation de l'activité entraîne l'imposition immédiate établie sur la base de cette déclaration. Cette imposition est provisoire. En effet, le montant d'impôt réclamé au moment de la cessation vient ensuite en déduction de l'impôt sur le revenu calculé sur l'ensemble des revenus perçus au cours de l'année de cessation.

## 1° Le principe de l'imposition immédiate

**5 - Cas général des entreprises individuelles** - Lorsque le titulaire des revenus non commerciaux cesse l'exercice de son activité (cession, donation, arrêt volontaire ou décès, y compris lorsque les héritiers poursuivent l'exploitation), les bénéfices réalisés jusqu'au jour de la cessation sont imposés immédiatement. L'imposition frappe donc les bénéfices réalisés jusqu'à la date de la cessation y compris, par dérogation, les créances acquises et non recouvrées déduction faites des dépenses engagées. L'imposition frappe aussi, le cas échéant, les plus-values et moins-values professionnelles.

**6 - Cas particulier des sociétés optant à l'impôt sur les sociétés** - Lorsque les sociétés de personnes dont les résultats sont imposés au nom des associés dans la catégorie des BNC optent pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés (« IS »), la société et les associés sont imposables, en principe, à la date de l'option, sur :

- les résultats d'exploitation non encore soumis à l'impôt, y compris les créances acquises et non encore recouvrées (avec déduction corrélative des dépenses engagées) ;
- les bénéfices en sursis d'imposition ;
- les plus-values latentes incluses dans l'actif social.

### Important

En l'absence de création d'une personne morale nouvelle, les bénéfices en sursis d'imposition et les plus-values latentes incluses dans l'actif social ne font pas l'objet d'une imposition immédiate si les 2 conditions suivantes sont remplies :

- aucune modification n'est apportée aux écritures comptables, en particulier aucune augmentation n'est apportée à la valeur comptable des divers éléments formant l'actif de la société ;
- l'imposition des bénéfices et des plus-values demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société (CGI, art. 202 ter, I, al. 2 ; BOI-BIC-CESS-30-20, 10 juill. 2013, n° 210 et s.).

## 2° Les plus-values professionnelles

**7 - Le BNC tient compte des plus-values et moins-values provenant :**

- de la réalisation d'éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession ;
- des cessions de charges et d'offices ainsi que des indemnités reçues en contrepartie de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert d'une clientèle ;
- et, lorsqu'un contribuable exerce son activité dans le cadre d'une société soumise à l'impôt sur le revenu, de la cession des droits qu'il détient dans cette société.

### Important

Les règles applicables en matière de plus-values et moins-values aux titulaires de BNC sont les mêmes que celles prévues pour les titulaires de BIC.

**8 - Détermination des plus-values** - Les plus-values professionnelles sont constituées par la différence entre le prix de cession (ou la valeur vénale de retrait d'actif) et la valeur nette

comptable du bien immobilisé concerné. Une distinction est effectuée entre les plus-values (ou moins-values) à long terme et les plus-values (ou moins-values) à court terme. La distinction entre le régime du long terme et le régime du court terme s'opère selon les règles suivantes :

- pour les éléments de l'actif professionnel non amortissables, les plus-values (ou moins-values) sont réputées être à court terme dès lors que leur cession intervient dans les deux ans de leur inscription au registre des immobilisations. Les plus-values sont dites à long terme dans les autres cas.
- pour les éléments immobilisés amortissables, la plus-value ou la moins-value résultant de la cession est en principe réputée à court terme. Elle est imposable au taux de droit commun, quelle que soit la durée de détention du bien cédé. Toutefois, si le bien était détenu depuis plus de 2 ans, la partie de la plus-value qui est supérieure au montant des amortissements pratiqués est réputée être à long terme et est imposée par conséquent au taux global de 30 %.

**9 - Régime** - Les plus-values (ou moins-values) à court terme sont constitutives du résultat fiscal soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu alors que le montant net des plus-values à long terme de l'exercice fait l'objet d'une imposition séparée à un taux proportionnel de 12,8 % pour les cessions réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017 (CGI, art. 39 quindecies, I, 2), majorée des prélèvements sociaux de 17,2 %, soit une imposition globale de 30 %.

Les plus-values nettes à court terme sont soumises au barème progressif de l'IR, sous réserve de l'application du régime d'étalement sur 3 ans. Les plus-values nettes à long terme sont imposées au taux réduit dans la catégorie des BNC.

Les moins-values nettes à court terme constituent un déficit imputable dans les conditions de droit commun. Les moins-values nettes à long terme sont imputées sur les plus-values nettes à long terme réalisées au cours des 10 exercices suivants celui au cours duquel la moins-value nette a été subie.

Les moins-values à long terme subies au cours de l'année de la réalisation de cet événement ou des 10 années antérieures peuvent être déduites des bénéfices de l'année de la cession ou de la cessation pour une fraction de leur montant qui est fonction du rapport existant entre le taux d'imposition des plus-values à long terme et le taux normal de l'IS (CGI, art. 39 quindecies ; BOIC-BNC-BASE-30-30-20-60, 1<sup>er</sup> avril 2015, § 60 à 80).

### **3° Les obligations déclaratives**

**10** - Vous devez donc informer l'administration de la cessation d'activité et de sa date d'effet et déposer sa déclaration de résultat, auprès du service des impôts. Les déclarations de cessation d'activité doivent être produites dans un délai de 60 jours (délai non franc) à compter du jour de la cessation effective ; ou, pour les cessations d'exploitation d'une charge ou d'un office, du jour où a été publiée au Journal officiel la nomination du nouveau titulaire de la charge ou de l'office ou du jour de la cessation effective si elle est postérieure à cette publication.

## **B. - Les dérogations en cas de restructurations d'activités libérales**

**11** - Les effets du principe d'imposition immédiate peuvent être limités en cas d'opérations de restructuration ou de transformation d'une activité libérale.

### **1° Report d'imposition de certaines créances acquises**

**12 - Principe** - L'imposition des créances acquises et la déduction des dépenses engagées, au titre de la période de 3 mois qui précède le changement du mode juridique ou fiscal d'exploitation

peuvent, sous certaines conditions et sur option, être reportées au nom de la société qui les recouvre ou les acquitte, à condition que les créances et les dettes soient inscrites au bilan de cette société (CGI, art. 202 quater). Cette prise en compte doit se faire au titre de l'exercice en cours au 1<sup>er</sup> jour du mois suivant la période de 3 mois. Sont susceptibles d'être visés :

- l'apport d'une activité professionnelle non commerciale à une société de personnes ou une SEL ;
- la transformation d'une société de personnes en SEL ;
- la fusion ou scission d'une société de personnes au profit d'une autre société de personnes ou d'une SEL ;
- la fusion ou scission d'une SCP visée à l'article 151 octies A du CGI ;
- l'option pour l'IS.

L'apporteur ou l'associé de la nouvelle société doit poursuivre l'exercice de son activité dans la société bénéficiaire de l'apport ou transformée.

Sont exclus du dispositif les opérations d'apport partiel d'actif ainsi que les cas où le bénéfice de la personne physique qui devient associé d'une société, ou de la société qui fait l'objet d'une transformation ou qui est absorbée ou scindée ou qui opte pour son assujettissement à l'IS, est déterminé selon les règles des créances acquises.

**13 - Option** - L'option doit être établie sur papier libre (en double exemplaire) :

- signée conjointement par le contribuable et le représentant légal de la société qui recouvre les créances et acquitte les dettes ;
- précisant le montant et la date d'acquisition des créances et d'engagement des dépenses pour lesquelles le report est demandé (ainsi que, lorsqu'elle est exercée par l'associé d'une société, l'indication de la part de ces créances et de ces dépenses correspondant aux droits de l'associé qui a exercé l'option).

#### Remarque

L'option doit être exercée individuellement par chaque contribuable. Il existe donc autant de demandes d'option conjointes que d'associés demandant l'application de ces dispositions. Lorsque l'activité est exercée dans le cadre d'une société relevant du régime fiscal des sociétés de personnes, il appartient à chacun des associés d'exercer l'option à raison de la part des créances acquises et de dépenses engagées correspondant à ses droits dans la société. L'option exercée par un associé reste sans effet sur la situation des autres associés. À l'inverse, le fait qu'un ou plusieurs associés n'optent pas pour l'application de ces dispositions ne prive pas les autres associés de la faculté d'exercer une telle option.

## 2° Fractionnement du paiement de l'impôt correspondant aux créances acquises

**14 - Principe** - Dans certains cas, les contribuables qui changent de mode d'exercice d'une profession libérale sont autorisés à opter, dans un délai de 3 mois à compter de cet événement, pour que le paiement de l'impôt correspondant aux créances acquises soit fractionné par parts égales sur l'année de cessation et les 2 ou 4 années suivantes, au choix du contribuable (CGI, art. 1663 bis). Sont visés :

- les contribuables qui exercent une activité non commerciale à titre individuel ou en tant qu'associé d'une SCP, et qui deviennent, dans un délai de 3 mois à compter de la date de cessation d'activité, associé d'une SEL ou d'une société de personnes soumise à l'IR exerçant une activité libérale dans laquelle ils exercent leur profession ;
- les associés d'une SCP ou d'une société de personnes exerçant une activité libérale et dont ces sociétés optent pour leur assujettissement à l'IS ;



- les 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 SEL.

Ce dispositif n'est pas applicable si les personnes concernées deviennent associées d'une société qui exerce une activité qui, bien que relevant de la catégorie des BNC, 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.

#### Important

La demande de fractionnement donne lieu au paiement d'un intérêt au taux légal qui est recouvré dans les mêmes conditions et sous les mêmes garanties et sanctions que l'impôt en principal. Le point de départ de l'intérêt est la date de mise en recouvrement du rôle portant imposition de la première fraction. Le point d'arrivée est constitué par les dates successives de mise en recouvrement des fractions suivantes.

**15 - Option** - Le contribuable doit expressément demander à bénéficier du fractionnement, sur papier libre, qui doit être joint, lorsque l'activité non commerciale est exercée :

- à titre individuel, à la déclaration de résultats souscrite au titre de la cessation ;
- dans le cadre d'une société de personnes, à la déclaration des revenus (n° 2042) déposée par l'associé dans le délai de 60 jours et faisant apparaître sa quote-part dans les résultats de la société. Il appartient à chacun des associés de demander le fractionnement de l'impôt correspondant à sa quote-part des créances acquises par la société. L'option exercée par l'un des associés reste sans effet sur la situation de ses coassociés.

L'option présente un caractère irrévocable. Outre la durée du report, elle doit comporter la désignation (raison sociale et adresse) de la société dont le contribuable est ou sera associé à l'expiration du délai de 3 mois suivant la cessation et au sein de laquelle il exerce ou exercera, dans le même délai, son activité professionnelle.

**16 - Portée du fractionnement** - Le fractionnement concerne uniquement le supplément d'IR correspondant à la taxation des créances acquises éventuellement corrigées des dépenses professionnelles engagées et non encore payées qui auront été prises en compte pour la détermination du résultat fiscal constaté au jour de la cessation d'activité ou de la dernière année d'assujettissement de la société au régime fiscal des sociétés de personnes.

Il ne s'applique donc pas au paiement de la CSG ou de la CRDS correspondant à la prise en compte des créances acquises.

#### Remarque

Ces dispositions peuvent se combiner avec les dispositions de l'article 163-0 A du CGI relatives à l'imposition des revenus exceptionnels selon le système du quotient.

**17 - Cas de remise en cause** - Le solde restant dû, augmenté de l'intérêt couru, devient immédiatement exigible en cas de transfert du domicile hors de France, de décès du contribuable, de retrait de l'associé de la société et de non-paiement de l'une des fractions de l'impôt.

### 3° Articulation du report d'imposition et du fractionnement

**18** - Lorsque ces deux régimes sont susceptibles de s'appliquer dans une même situation, le contribuable a la faculté d'opter pour l'un ou l'autre de ces régimes à raison des créances acquises et des dépenses engagées qui entrent dans le champ d'application du report. Il peut également

demander à bénéficier du fractionnement pour l'imposition des créances acquises qui n'entrent pas dans le champ du report du fait qu'elles se rapportent à une période antérieure à celle des 3 mois prévue.

#### **4° Précision relative aux avocats**

**19** - Les honoraires de consultation et de plaidoirie ainsi que les émoluments de postulation qu'un avocat a perçus, après avoir cessé sa profession, pour des affaires qui n'étaient pas jugées à la date de cessation de son activité, ne constituent pas nécessairement à cette date une créance acquise, en particulier quant à son montant (notamment pour les honoraires de résultat).

Il convient pour apprécier le caractère acquis, de tenir compte des circonstances de fait entourant la fixation des honoraires et d'en exclure ceux dont le montant n'était pas définitivement convenu à la date de la cessation.

Les rémunérations qui n'auraient pas, à la date de la cessation, le caractère de créances acquises dans leur montant doivent normalement être taxées au titre de l'année de leur encaissement.

### **III. - Les régimes de faveur en matière de plus-values**

#### **A. - Les exonérations totales ou partielles**

**20** - Certaines plus-values professionnelles sont susceptibles d'être totalement ou partiellement exonérées. Tel est le cas lorsque :

- le professionnel réalise un montant de recettes n'excédant pas certaines limites (CGI, art. 151 septies) ;
- la transmission porte a minima sur une branche complète d'activité et n'excède pas un certain montant (CGI, art. 238 quinquies) ;
- la cession résulte du départ à la retraite du cédant (CGI, art. 151 septies A) ;
- l'activité libérale est transmise à titre gratuit (CGI, art. 41).

#### **1° L'exonération en fonction des recettes pour les « petites entreprises » (CGI, art. 151 septies)**

**21** - Les plus-values réalisées dans le cadre d'une activité commerciale, artisanale, industrielle, agricole ou libérale, exercée à titre professionnel pendant au moins 5 ans, sont exonérées d'IR à condition que les recettes n'excèdent pas certaines limites.

**22 - Personnes et activités concernées** - L'exonération est susceptible de bénéficier aux seules entreprises relevant de l'IR : quel que soit le régime d'imposition sous lequel elles sont placées ; et qu'il s'agisse d'entreprises individuelles ou de sociétés ou groupements relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes. L'associé d'une société de personnes peut bénéficier du régime d'exonération lorsqu'il exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société de personnes, soumis en son nom à l'IR dans la catégorie des BIC, BNC ou BA.

Le bénéfice du régime d'exonération est réservé aux activités exercées à titre professionnel pendant la période fiscale où la plus-value de cession est réalisée, une condition de 5 années d'exploitation devant par ailleurs être respectée. Ce critère d'exercice de l'activité à titre professionnel implique la participation personnelle, directe et continue à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité de l'entreprise (BOI-BIC-PVMV-40-20-20-20, 5 avr. 2017, § 20).

Sont à cet égard exclus du régime d'exonération :

- les loueurs en meublé n'ayant pas la qualité de loueurs professionnels ;
- les loueurs d'immeubles industriels et commerciaux munis de leurs équipements ;

- les particuliers qui se livrent, par l'intermédiaire de sociétés de gestion, à la location de wagons, containers, etc. ;
- les loueurs de fonds de commerce et les bailleurs à ferme.

**23 - Plus-values concernées** - Sont visées les plus-values réalisées à l'occasion de la cession :

- d'éléments corporels ou incorporels inscrits à l'actif immobilisé ou sur le registre des immobilisations ou d'éléments d'actif considérés, par nature, comme affectés à l'activité professionnelle comme, notamment, le fonds de commerce ;
- de droits ou parts détenus par l'associé d'une société ou d'un groupement relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes, qui y exerce son activité professionnelle.

Hormis les cas d'exclusion en raison de l'absence de participation de l'exploitant, sont exclues du bénéfice de l'exonération les plus-values réalisées lors :

- de transferts de biens ou de droits dans un patrimoine fiduciaire effectués dans le cadre d'une opération de fiducie (C. civ., art. 2011) ;
- de la cession de terrains à bâtir, à l'exception de ceux expropriés et indemnisés en fonction de leur valeur d'usage pour lesquels la durée minimale de 5 ans d'activité n'est en outre pas exigée ;
- de certaines cessions de terres agricoles ou de bâtiments inscrits à l'actif d'une exploitation agricole (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-10, 9 janv. 2013, § 350 et s.).

**24 - Condition de durée d'exercice de l'activité** - L'exonération n'est applicable que si l'activité a été exercée à titre professionnel pendant au moins 5 ans (sauf pour les plus-values réalisées à la suite d'une expropriation ou de la perception d'indemnités d'assurances).

En cas de cession d'éléments de l'actif immobilisé, le délai est décompté à partir du début effectif de l'activité exercée à titre professionnel. Il s'apprécie activité par activité. En revanche, en cas de cessation d'activité ou de changement d'activité, les durées d'exploitation ne peuvent pas être cumulées. En fonction du régime matrimonial qui les unit et des conditions effectives d'exploitation de la ou des entreprises, il convient d'apprécier les conditions requises séparément pour chacun des époux ou, à l'inverse, globalement au niveau du couple.

Le délai de 5 ans trouve son terme à la clôture de l'exercice ou à la fin de la période d'imposition au titre duquel ou de laquelle la plus-value nette est réalisée. En cas de cession ou de cessation de l'entreprise, la date de cession ou de cessation est retenue.

**Remarque**

Pour les contribuables qui exercent leur activité professionnelle dans une société soumise au régime des sociétés de personnes, le délai est décompté à partir du début de l'exercice de l'activité professionnelle dans la société ou le groupement soumis à l'IR.

**25 - Condition de niveau de recettes** - L'exonération des plus-values est réservée aux entreprises ou sociétés dont le montant des recettes annuelles n'excède pas 126 000 € pour les activités de prestations de services. Le montant des recettes annuelles à retenir pour l'appréciation des seuils est la moyenne des recettes HT, correspondant aux produits acquis au titre des exercices clos, ramenées le cas échéant à 12 mois, au cours des 2 années civiles qui précèdent la date de clôture de l'exercice de réalisation de la plus-value nette.

Lorsque le contribuable exploite personnellement plusieurs entreprises relevant du même revenu catégoriel, les seuils légaux d'exonération doivent être comparés au montant total des recettes réalisées dans l'ensemble de ses entreprises. Cependant, les recettes ne sont pas globalisées au niveau des époux lorsque des entreprises distinctes sont caractérisées (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20, 4 juill. 2018, § 600).

**26 - Portée de l'exonération** - La plus-value est exonérée pour la totalité de son montant lorsque les recettes annuelles sont inférieures ou égales à 90 000 € s'il s'agit d'autres entreprises ou de titulaires de BNC, y compris les loueurs en meublés professionnels.

La plus-value est exonérée pour une partie de son montant lorsque les recettes annuelles sont supérieures à 90 000 € et inférieures à 126 000 € s'il s'agit d'autres entreprises ou de titulaires de BNC, y compris les loueurs en meublés professionnels.

#### Remarque

Dans ce cas, la fraction exonérée de la plus-value est égale au rapport entre, au numérateur, la différence entre 126 000 € et le montant des recettes et, au dénominateur, le montant de 36 000 € (126 000 € - 90 000 €).

**27 - Articulation avec les autres régimes** - Le régime d'exonération peut se cumuler avec les dispositifs d'exonération des plus-values réalisées en cas de départ à la retraite (CGI, art. 151 septies A) et d'abattement par année de détention applicable aux plus-values à long terme afférentes à des immeubles (CGI, art. 151 septies B).

#### Remarque

De manière générale, il est recommandé, lorsque ces régimes peuvent se cumuler, de les appliquer dans l'ordre suivant (du plus spécifique vers le plus général) : abattement pour durée de détention ; exonération en cas de départ à la retraite, et enfin exonération prévue en fonction des recettes.

## 2° Exonération des plus-values réalisées lors de la cession d'une branche complète d'activité (CGI, art. 238 quindecies)

**28** - Sous certaines conditions d'activité, de taille et d'indépendance avec le cessionnaire, et sur option, les plus-values réalisées lors de la transmission d'entreprises individuelles, de branches complètes d'activité ou d'éléments assimilés dont la valeur ne dépasse pas 500 000 € peuvent être en tout ou partie exonérées d'IR ou d'IS (BIC-PVMV-40-20-50, 25 mars 2014).

**29 - Personnes et activités concernées** - L'exonération est susceptible de bénéficier aux contribuables exerçant individuellement ou en société, quels que soient la nature de l'activité exercée, le montant des recettes réalisées et le régime d'imposition applicable ainsi qu'aux sociétés de personnes exerçant une activité professionnelle soumise à l'IR (SCP, sociétés de fait, sociétés en participation, etc.).

**30 - Condition de durée d'exercice de l'activité** - Les contribuables doivent avoir exercé leur activité, à titre professionnel, depuis au moins 5 ans. S'agissant des transmissions de branches complètes d'activité, le délai court à compter de la date de création ou d'acquisition de la branche complète d'activité, qui correspond au début effectif d'activité.

#### Important

Lorsque l'activité a été exercée, successivement ou simultanément, dans plusieurs fonds ou établissements, il n'est pas nécessaire que ceux-ci aient été eux-mêmes détenus ou exploités pendant au moins 5 ans à la date de leur cession (CE, 13 juin 2018, n° 401942, Sté Berthelot Opticiens), contrairement aux prescriptions de la doctrine administrative (BOI-BIC-PVMV-40-20-50, 25 mars 2014, § 230).

**31 - Absence de lien entre cédant et cessionnaire** - En cas de cession à titre onéreux, il ne doit pas exister de liens entre le cédant et le cessionnaire.

En cas de transmission à titre onéreux d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité, le cédant ou, s'il s'agit d'une société, l'un de ses associés qui détient directement ou indirectement au moins 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux ou y exerce la direction effective, ne doit pas être dans l'une, au moins, des situations suivantes :

- détenir, directement ou indirectement, plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société, de la personne morale ou du groupement cessionnaire ; s'agissant des cas où la transmission de la branche complète d'activité résulte en réalité, par assimilation, de la cession de l'intégralité des droits ou parts que détient un associé, cette condition est durcie, le cédant ne devant alors détenir, directement ou indirectement, aucun droit de vote ou droit dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire ;
- exercer en droit ou en fait la direction effective de la société, de la personne morale ou du groupement cessionnaire.

#### Remarque

Ces conditions s'apprécient au moment de la cession mais également dans les 3 années qui suivent cette cession. À défaut, l'exonération est remise en cause au titre de l'année au cours de laquelle le contrôle capitalistique ou fonctionnel de l'entreprise cessionnaire par le cédant est caractérisé, quelle qu'en soit la durée effective.

**32 - Plus-values concernées** - Seules sont éligibles à l'exonération les opérations qui emportent un véritable transfert économique et juridique de l'activité à un repreneur, peu important qu'il s'agisse :

- d'une cession à titre onéreux (ventes ou apports) ;
- ou d'une mutation à titre gratuit (succession, donation ou donation-partage, avec ou sans soulte).

Le régime d'exonération ne présente pas un caractère obligatoire et n'est mis en œuvre que sur option du contribuable, exercée lors du dépôt de la déclaration de cessation ou de cession, au moyen d'un document signé, établi sur papier libre, indiquant expressément l'option pour l'exonération des plus-values sur le fondement de l'article 238 quindecies du CGI ainsi que la date de la cession de l'entreprise, de la branche complète d'activité ou des parts.

La transmission peut porter sur :

- une entreprise individuelle ;
- l'intégralité des droits ou parts détenus par un associé d'une société de personnes soumise à l'IR dans laquelle il exerce son activité professionnelle ;
- une branche complète d'activité ;
- une activité faisant l'objet d'un contrat de location-gérance, ou d'un contrat comparable, à condition que, outre le respect des conditions générales pour bénéficier de l'exonération, l'activité soit exercée depuis au moins 5 ans au moment de la mise en location et que la transmission soit réalisée au profit du locataire (BOI-BIC-PVMV-40-20-20-20, 5 avr. 2017, § 290 et s.).

Sont exclues du régime d'exonération, quelles que soient la nature et la consistance des éléments transmis, les plus-values issues :

- des retraits d'actifs dans le patrimoine privé de l'entrepreneur ;
- des opérations de partage d'actifs d'une société ou d'une autre entité juridique ;
- du rachat de ses propres parts par une société ou du remboursement à un associé ;
- des simples cessations d'activité ;
- de la cession de biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou des droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou de droits ou

parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts (sociétés à prépondérance immobilière) ;

- de la cession de droits ou parts détenus par un contribuable qui exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société ou d'un groupement soumis au régime des sociétés de personnes, lorsque l'actif de la société ou du groupement est principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis non affectés par la société ou le groupement à sa propre exploitation ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts.

**33 - Cession portant sur une branche complète d'activité** - La branche complète d'activité se définit comme l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une entreprise ou d'une société qui constituent, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens.

Il s'agit de tous les éléments d'actif et de passif liés directement ou indirectement à l'exploitation autonome cédée, y compris les créances clients et les stocks, inscrits au bilan de l'entreprise ou de la société cédante à la date d'effet de la cession. La branche complète ne comprend pas les éléments d'actif et de passif afférents aux autres branches d'activité de l'entreprise cédante ou à sa gestion patrimoniale. Il en est ainsi des immeubles et placements financiers sans lien avec l'exploitation, même s'ils ont été financés par le réinvestissement des bénéfices de cette exploitation.

L'activité doit être effectivement exercée (il ne peut s'agir d'une simple gestion patrimoniale d'actifs tels que des immeubles, des participations notamment), et autonome, c'est-à-dire qu'elle doit pouvoir être exploitée directement par celui qui la reçoit (le cas échéant, le transfert des éléments d'actif et de passif de la branche doit être accompagné de celui du personnel affecté à l'activité apportée).

**34 - Portée de l'exonération** - L'exonération est totale lorsque la valeur des éléments transmis n'excède pas 300 000 €. Elle est partielle lorsque la valeur de ces éléments est comprise entre 300 000 € et 500 000 €. Le montant exonéré de la plus-value est déterminé par application d'un taux égal au rapport entre, d'une part, la différence entre 500 000 € et la valeur des éléments transmis et, d'autre part, le montant de 200 000 €.

En revanche, restent imposés, dans les conditions de droit commun, les produits de transmission des éléments de l'actif circulant, tels les stocks.

Pour l'appréciation des seuils de 300 000 € et de 500 000 €, il y a lieu de prendre en compte l'ensemble des éléments servant normalement d'assiette à la liquidation des droits d'enregistrement.

#### Important

Le seuil de 500 000 € constitue un seuil d'exonération. Dès lors que la plus-value dépasse ce seuil, aucune exonération, même partielle, n'est possible.

#### Remarque

En cas de transmissions de plusieurs branches d'activité réellement autonomes au cours d'un exercice, à plusieurs bénéficiaires par exemple, le seuil de 500 000 € s'apprécie par branche complète.

**35 - Articulation avec les autres dispositifs d'exonération.** - L'option pour le régime d'exonération des plus-values professionnelles en cas de transmission d'entreprise est cumulable avec les régimes de l'exonération pour départ à la retraite du dirigeant (CGI, art. 151 septies A) et de l'abattement sur les plus-values à long terme portant sur des biens ou droits immobiliers pour durée de détention (CGI, art. 151 septies B).



### 3° Transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle (CGI, art. 41)

**36** - Lorsqu'un professionnel libéral exerçant à titre individuel transmet gratuitement son entreprise (donation) à un héritier ou à un autre professionnel libéral, il est immédiatement imposé sur les bénéfices réalisés au cours de l'année jusqu'à la date de transmission.

Cependant, il peut bénéficier d'un report d'imposition pour les plus-values sur le fonds libéral transmis (éléments corporels et incorporels) à condition que le donataire poursuive l'activité et n'apporte aucune modification à l'évaluation des éléments d'actif inscrits au dernier bilan dressé par le donateur.

L'imposition reportée de ces plus-values n'est exigée du donataire, au cours des cinq années suivantes, qu'en cas de cession ou de cessation d'activité de celui-ci ou lorsque les conditions d'application de ce régime cessent d'être remplies. Le bénéfice de ce report d'imposition est soumis également à des règles de formes dont la tenue d'un registre spécial sur lequel sont inscrites les plus-values dont l'imposition est suspendue.

Au-delà de cinq années d'activité, le nouvel exploitant se voit exonéré de toute imposition sur l'ensemble des plus-values initialement en report d'imposition.

**37 - Report d'imposition** - Les plus-values professionnelles (à court terme et à long terme) réalisées par une personne physique à l'occasion de la transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle peuvent bénéficier d'un report d'imposition jusqu'à la date de cession ou de cessation de l'entreprise ou jusqu'à la date de cession d'un de ces éléments si elle est antérieure. En cas de poursuite de l'activité pendant 5 ans, les plus-values en report sont exonérées.

L'imposition est effectuée à la date à laquelle il est mis fin au report, au nom du ou des bénéficiaires de la transmission de l'entreprise individuelle. Ce régime de report est proche de celui prévu en cas de transmission des droits ou parts à titre gratuit (donation ou succession) à une personne physique (CGI, art. 151 nonies, II).

**38 - Option** - Le régime du report s'applique sur option expresse exercée par le bénéficiaire de la transmission (héritier ou donataire) au moment où la transmission est acceptée.

#### Remarque

Cette option ne peut pas se cumuler avec celles pour une exonération des plus-values applicable en fonction des recettes (CGI, art. 151 septies) ou de la valeur des éléments cédés (CGI, art. 238 quindecies).

**39 - Obligations déclaratives** - Le ou les bénéficiaires ayant opté pour le régime du report d'imposition communiquent à l'administration :

- un état faisant apparaître le montant des plus-values réalisées lors de la transmission et dont l'imposition est reportée ;
- au titre de l'année en cours à la date de la transmission et des années suivantes, un état faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values dont l'imposition est reportée ;
- en pièce jointe à leur déclaration de résultat, un état faisant apparaître, pour chaque nature d'élément, les renseignements nécessaires au calcul des plus-values imposables.

Ces différents états mentionnent notamment les noms et adresses des bénéficiaires concernés, la dénomination commerciale et l'adresse de l'entreprise transmise et détaillent, pour tous les biens immobilisés compris dans la transmission, par nature d'élément, les informations nécessaires pour le suivi des plus-values en report d'imposition (CGI, ann. III, art. 10 H-0 bis).



**Remarque**

Le défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet de l'état entraîne l'application d'une amende égale à 5 % des sommes omises, sauf s'il s'agit d'une première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des 3 années précédentes, réparée spontanément ou à la première demande de l'administration, avant la fin de l'année qui suit celle au cours de laquelle le document devait être présenté (CGI, art. 1763).

**40 - Champ d'application** - Les entreprises individuelles visées sont des entreprises exploitées par des contribuables y exerçant leur profession, c'est-à-dire ceux réalisant habituellement des opérations pour leur compte et dans un but lucratif. Cette profession doit être effectivement exercée, ce qui suppose l'accomplissement d'actes précis et de diligences réelles. La personne à l'origine de la transmission doit donc gérer une véritable entreprise. La transmission doit porter sur la totalité des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exercice de l'activité (ou de la branche d'activité) transmise.

**41 - Fin du report** - Le report d'imposition peut prendre fin soit parce que l'exonération est acquise, soit parce qu'un événement spécifique (cession ou cessation de l'activité transmise) survient dans les 5 ans de la transmission. Lorsqu'un événement met fin au report d'imposition, les plus-values deviennent imposables au nom du bénéficiaire de la transmission :

- en cas de cession isolée de certains biens, la plus-value est imposable pour partie ;
- pour déterminer la nature de la plus-value (à court terme ou à long terme), le délai de détention des éléments cédés est décompté à partir de leur date d'acquisition ou de création par l'ancien exploitant.

L'étalement des plus-values à court terme dont bénéficiait l'ancien exploitant avant la transmission est maintenu après la transmission si le nouvel exploitant s'engage à réintégrer dans ses résultats imposables les plus-values en cause sur la durée restant à courir.

**Remarque**

Pour l'application du régime de report d'imposition, la mise en location-gérance de tout ou partie de l'entreprise est assimilée à une cessation totale ou partielle (CGI, art 41, I, e).

**42 - Exonération** - Lorsque l'activité est poursuivie pendant au moins 5 ans à compter de la date de la transmission, les plus-values qui demeureraient en report d'imposition sont définitivement exonérées. L'exploitation doit être continuée personnellement, dans les mêmes conditions, par les héritiers ou donataires. En cas de pluralité de bénéficiaires, il suffit qu'un seul d'entre eux poursuive l'exploitation.

**Remarque**

En cas de transmission d'une entreprise au profit d'une indivision successorale, le report d'imposition ne s'applique que si l'activité est poursuivie par un seul des héritiers. Toutefois, dès lors que les héritiers poursuivraient l'activité sous la forme d'une société de fait, les plus-values de transmission pourraient bénéficier du report d'imposition prévu en cas d'apport en société d'une entreprise individuelle (CGI, art. 151 octies).

## 4° Cession d'entreprise ou de parts sociales dans le cadre d'un départ à la retraite (CGI, art. 151 septies A)

**43** - Les exploitants soumis à l'IR dans la catégorie des BNC peuvent bénéficier d'un régime d'exonération des plus-values en cas de cession à titre onéreux de leur entreprise individuelle ou de leurs parts sociales, sous réserve qu'ils fassent valoir leurs droits à la retraite, soit dans les 24

mois qui suivent la cession, soit dans les 24 mois qui la précèdent (idem pour les exploitants BIC ou BA).

**44 - Champ d'application de l'exonération** - Le régime d'exonération concerne uniquement la cession réalisée à titre onéreux :

- d'une entreprise individuelle, y compris, sous certaines conditions, les contrats de location-gérance ;
- de l'intégralité des droits ou parts détenus par un associé dans une société de personnes relevant du régime fiscal des sociétés de personnes ;
- ou d'activité par une société ou un groupement soumis au régime fiscal des sociétés de personnes, concomitamment à sa dissolution.

Par cession à titre onéreux, il convient d'entendre les ventes, les opérations d'apport en société ainsi que les rachats ou annulations des droits ou parts par la société ou le groupement qui les a émis.

**45 - Cession d'une entreprise individuelle** - Tous les éléments affectés à l'exercice de l'activité professionnelle doivent être cédés, y compris les contrats attachés à l'entreprise et transférables au nouvel exploitant. Le régime d'exonération n'est pas applicable aux cessions de branche complète d'activité ou d'une partie des éléments d'actif et/ou de passif, de l'entreprise, sauf à ce que les éléments retirés dans le patrimoine privé ne soient pas nécessaires à l'exploitation. Des assouplissements sont notamment prévus pour :

- les immeubles et marques nécessaires à l'exploitation qui peuvent être conservés par le cédant si le cessionnaire s'en voit garantir l'usage dans des conditions suffisamment pérennes ;
- la dénomination commerciale ne constituant pas une marque déposée juridiquement protégée ;
- les passifs et/ou de la trésorerie afférents à l'exploitation qui peuvent ne pas être vendus avec l'exploitation ;
- l'activité poursuivie à l'identique par un tiers repreneur ;
- les professionnels regroupant des moyens d'exploitation au sein de sociétés ou groupements de moyens (BOI-BIC-PVMV-40-20-20-20, 5 avr. 2017, § 130 et s.).

En cas de cession d'une activité réalisée par une société relevant de l'IR, le contribuable doit avoir exercé son activité professionnelle dans la société et la cession doit porter sur l'ensemble des éléments affectés à l'exercice de cette activité.

#### Remarque

La cession n'est pas limitée à la transmission d'une seule activité. Ainsi, la cession de parts de plusieurs entités distinctes dans lesquelles l'exploitant exerce son activité à titre professionnel peut bénéficier de l'exonération (Rép. min. n° 132 : JO Sénat Q 10 août 2017).

**46 - Cession des droits détenus dans une société de personnes soumise à l'IR** - Un associé d'une société de personnes peut bénéficier, sous certaines conditions, du régime d'exonération lorsqu'il exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société de personnes n'ayant pas opté pour l'IS (BOI-BIC-PVMV-40-20-20-20, 5 avr. 2017, § 170 et s.) :

- la cession doit porter sur l'intégralité des titres (les titres peuvent toutefois être cédés de façon échelonnée sur une durée de 24 mois et au profit de plusieurs cessionnaires continuant l'activité du cédant) ;
- le contribuable doit s'impliquer dans la gestion opérationnelle de l'activité de la société, et non se contenter d'exercer ses prérogatives d'associés (la société doit elle-même exercer une

véritable activité commerciale, artisanale, industrielle, libérale ou agricole, indépendamment de l'activité que peuvent y déployer les associés eux-mêmes).

**47 - Cession d'une activité réalisée par une société relevant de l'IR** - Les plus-values réalisées par une société ou un groupement soumis au régime des sociétés de personnes peuvent bénéficier de l'exonération d'IR :

- pour leur fraction imposable au nom de l'associé qui remplit les conditions générales auxquelles est subordonnée l'exonération d'une cession d'entreprise ou de parts sociales dans le cadre d'un départ à la retraite ;
- si la société est dissoute concomitamment à la cession d'activité. Un délai raisonnable entre les 2 événements est toléré, étant précisé qu'aucun délai n'est exigé pour la clôture des opérations de liquidation.

**48 - Conditions d'application de l'exonération** - Pour ouvrir droit à l'exonération, l'entreprise individuelle cédée ou la société ou le groupement dont les droits ou parts sont cédés doit répondre aux critères de la PME au sens communautaire.

Pour être éligible à l'exonération, l'activité cédée doit être de nature commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole. Elle doit aussi avoir été exercée à titre professionnel pendant un délai minimum de 5 ans.

En cas de cession d'une activité réalisée par une société relevant de l'IR, ou de droits détenus dans une telle société, l'activité doit avoir été exercée pendant au moins 5 ans par l'associé de la société cédante, ou l'associé cédant, indépendamment de la durée d'existence de la société.

Le cédant doit cesser toute fonction dans l'entreprise individuelle cédée ou dans la société ou le groupement dont les droits ou parts sont cédés et faire valoir ses droits à la retraite, soit dans les 24 mois suivant la cession, soit dans les 24 mois précédant celle-ci. Si les dates de cessation de fonction et de départ à la retraite ne sont pas concomitantes, le régime d'exonération peut bénéficier :

- soit à toutes les cessions réalisées dans les 24 mois précédant le second des 2 événements intervenu dans le temps (cessation de fonction ou départ à la retraite) ;
- soit à toutes les cessions réalisées dans les 24 mois suivant le premier des 2 événements intervenu dans le temps (cessation de fonction ou départ à la retraite) ;
- soit, en vertu d'une tolérance administrative, à toutes les cessions réalisées entre la cessation de fonction et le départ à la retraite pour autant qu'il ne s'écoule pas plus de 24 mois entre ces 2 dates (BOI-BIC-PVMV-40-20-20-30, 12 sept. 2012, § 20).

En cas de cession d'une activité réalisée par une société relevant de l'IR, l'associé de la société qui cède son activité doit cesser toute fonction dans celle-ci et faire valoir ses droits à la retraite, soit dans l'année suivant la cession, soit dans les 2 années suivant ou précédant la cession.

Le cédant ne doit pas détenir, directement ou indirectement, plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire. Cette condition s'apprécie au moment de la cession mais également dans les 3 années qui suivent la réalisation de la cession. Tout dépassement du seuil de détention de 50 % à un moment quelconque au cours de ce délai entraîne la remise en cause de l'exonération au titre de l'année au cours de laquelle ce dépassement est constaté, sans qu'il soit nécessaire que ce contrôle ait perduré pendant un délai minimum.

**49 - Portée de l'exonération** - Sont visées toutes les plus-values professionnelles (à court terme et à long terme) réalisées à l'occasion de la cession, à l'exclusion des plus-values immobilières qui restent, sauf exception, imposables dans les conditions de droit commun. Certaines plus-values en report d'imposition peuvent également bénéficier de l'exonération.

La cessation d'activité antérieure à la cession entraîne en principe l'imposition immédiate du résultat et des plus-values à la date de la cessation d'activité (CGI, art. 201 et 202). L'administration admet toutefois, pour ce qui concerne exclusivement la liquidation des plus-values sur les actifs ou sur les parts présentant un caractère professionnel, de repousser la constatation des plus-values professionnelles à la date de la cession (BOI-BIC-PVMV-40-20-20-40, 12 sept. 2012, § 20). Le contribuable doit pour cela :

- informer l'administration qu'il ne déclare pas ses plus-values professionnelles de cessation d'activité dans la perspective de bénéficier de l'exonération des plus-values « sur le fondement de l'article 151 septies A du CGI » ;
- et s'engager à régulariser spontanément sa situation auprès du service dont il dépend s'il venait à ne pas remplir les conditions pour bénéficier de cette exonération au terme du délai de 24 mois suivant cette cessation.

**50 - Plus-values professionnelles placées en report d'imposition** - En cas de cession à titre onéreux d'une entreprise individuelle ou des droits ou parts d'une société dans laquelle l'associé cédant exerce son activité professionnelle, les plus-values placées antérieurement en report d'imposition deviennent en principe immédiatement exigibles. Toutefois, certaines plus-values professionnelles en report d'imposition peuvent bénéficier du régime d'exonération. Il s'agit des plus-values suivantes :

- plus-values d'apport d'immobilisations non amortissables d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité à une société par un exploitant individuel (BNC, BIC, BA) (CGI, art. 151 octies) ;
- plus-values de restructuration des sociétés civiles professionnelles (CGI, art. 151 octies A) ;
- plus-values résultant d'une option pour l'IS de la société de personnes dans laquelle l'associé exerce son activité professionnelle (CGI, art. 151 nonies, III) ;
- plus-values d'apport en société de titres inscrits au bilan d'une entreprise individuelle (CGI, art. 151 octies B), ou de titres d'associé d'une société de personnes (CGI, art. 151 nonies, IV, bis) ;
- plus-values d'apport d'un brevet à la société chargée de l'exploiter (CGI, art. 93 quater, I ter).

Les plus-values en report sur le fondement d'autres dispositifs demeurent imposables dans les conditions de droit commun, suivant leur régime, en cas de cession des actifs ou parts présentant un caractère professionnel, ou de cessation d'activité.

**51 - Option pour l'exonération** - Le régime est mis en œuvre sur option du contribuable exercée lors du dépôt de la déclaration de cessation au moyen d'un document signé, établi sur papier libre, indiquant expressément :

- l'option pour l'exonération des plus-values « sur le fondement de l'article 151 septies A du CGI » ;
- la date de la cession de l'entreprise ou des parts ;
- un engagement du contribuable de produire, auprès du service des impôts dont il dépend, le document attestant de sa date d'entrée en jouissance des droits qu'il a acquis dans le régime obligatoire de base de l'assurance-vieillesse auprès duquel il est affilié à raison de l'activité professionnelle qu'il a cédée, si ce document n'est pas disponible au moment du dépôt de la déclaration de cessation.

**52 - Articulation avec les autres régimes de faveur** - Le régime d'exonération peut, en revanche, se cumuler avec :

- l'exonération en fonction des recettes (CGI, art. 151 septies) ;
- l'abattement par année de détention applicable aux plus-values à long terme afférentes à des immeubles (CGI, art. 151 septies B) ;
- l'exonération en fonction de la valeur des éléments cédés (CGI, art. 238 quindecies).

#### Remarque

Il est conseillé, lorsque ces régimes peuvent se cumuler, de les appliquer dans l'ordre suivant (du plus spécifique vers le plus général) d'abord l'abattement pour durée de détention ; puis le régime d'exonération en cas de départ à la retraite ; et enfin l'exonération prévue en faveur des petites entreprises ou en cas de transmission d'une branche complète d'activité.

## B. - Les sursis et reports d'imposition

### 1° Les cas de sursis ou reports d'imposition

**53** - En principe, la cession ou l'apport d'une activité individuelle à une société ou la cession ou l'apport de titres de sociétés soumises à l'IR à une autre société entraîne l'imposition immédiate des plus-values constatées lors de la réalisation de l'opération. Il en est de même en cas d'échange de titres réalisé dans le cadre d'une opération de fusion ou de scission de sociétés. Toutefois, afin de faciliter la transmission des activités existantes ou les opérations de restructuration que les titulaires de BNC peuvent avoir besoin de réaliser, plusieurs dispositifs législatifs permettent de reporter l'imposition des plus-values constatées à la date de réalisation de l'opération.

Ces reports ou sursis d'imposition sont applicables aux plus-values constatées :

- en cas d'apport à une société de personnes d'une entreprise individuelle (CGI, art. 151 octies) ;
- en cas d'échange de titres résultant de l'apport à une société des titres nécessaires à l'exercice de l'activité d'un professionnel personne physique et inscrit au registre des immobilisations et des amortissements (CGI, art. 151 octies B) ;
- en cas d'apport en société des titres détenus par des associés de sociétés de personnes soumises à l'IR (CGI, art. 151 nonies, IV bis) ;
- en cas de fusion ou de scission de société (CGI, art. 93 quater, V).

D'autres mécanismes de report ou de sursis d'imposition sont prévus :

- en cas de transformation de société ou de changement de régime d'imposition ;
- en cas d'opérations de restructuration des SCP (CGI, art. 151 octies A) ;
- en cas de levée de l'option d'achat d'un immeuble pris en crédit-bail et précédemment donné en sous-location nue (CGI, art. 93 quater, IV) ;
- en cas de transmission à titre gratuit de droits ou parts d'une société visée aux articles 8 et 8 ter du CGI (CGI, art. 151 nonies, II) ;
- en cas de cessation d'une activité exercée dans le cadre d'une société de personnes soumise à l'IR (CGI, art. 151 nonies, IV).

### 2° Le report d'imposition en cas d'apport à une société de personnes d'une entreprise individuelle (CGI, art. 151 octies)

**54** - Le fait pour un professionnel libéral d'apporter son entreprise à une société entraîne la cessation de l'activité libérale.

Les bénéfices réalisés au cours de la période du 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'apport en société et la date de l'apport sont imposés immédiatement.

Si l'apport regroupe l'ensemble des biens concourant à la réalisation de l'activité et est effectué au profit d'une société soumise à un régime réel d'imposition à la date de l'apport, le professionnel peut demander l'application de l'article 151 octies du CGI, lequel entraîne :

- le report d'imposition des plus-values d'apport réalisées sur les immobilisations non amortissables. Ce report court jusqu'au plus prochain des trois événements suivants : date de cession des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport, rachat de ces droits par la société ou vente de ces biens par la société (Attention, l'imposition se fait aux taux en vigueur à l'une de ces dates et non aux taux applicables le jour de la réalisation de la plus-value) ;
- l'imposition au nom de la société bénéficiaire de l'apport des plus-values réalisées sur les immobilisations amortissables. Cette imposition des plus-values peut être échelonnée sur les cinq premiers exercices clos de la société (15 ans pour les constructions).

L'option pour ce régime spécial doit figurer dans l'acte d'apport. L'apporteur et la société bénéficiaire de l'apport doivent déposer, avec leurs déclarations de revenus ou de résultats, un état de suivi des plus-values sur éléments non amortissables. De plus, les plus-values sur éléments d'actif amortissables doivent figurer sur un registre spécial prévu à cet effet et tenu par la société bénéficiaire de l'apport.

**55 - Champ d'application** - Les plus-values réalisées à l'occasion de l'apport à une société d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité peuvent bénéficier d'un report d'imposition (CGI, art. 151 octies, I, a). Le champ d'application de ce report d'imposition est délimité en fonction :

- de la qualité de l'apporteur qui doit exercer une activité industrielle, commerciale ou artisanale à titre professionnel (ce qui exclut notamment les loueurs en meublé non professionnels ou les intermédiaires en gestion), mais sans qu'il soit exigé son assujettissement à un régime réel d'imposition (BOI-BIC-PVMV-40-20-30-10, 3 mars 2014, § 20) ;
- du contenu des apports : il peut s'agir d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité, à l'exception des immeubles, si ceux-ci sont mis à disposition de la société bénéficiaire de l'apport dans le cadre d'un contrat d'une durée d'au moins 9 ans ;
- du régime d'imposition de la société bénéficiaire de la transmission qui doit être, à la date de l'apport, un régime réel d'imposition (IS ou IR).

**56 - Modalités d'application du report** - Concernant les plus-values sur biens non amortissables, leur imposition (à court terme ou à long terme) est reportée jusqu'à la date de la cession à titre onéreux, du rachat ou de l'annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou jusqu'à la cession des immobilisations par la société si celle-ci est antérieure (CGI, art. 151 octies, I, a). Le report d'imposition est maintenu en cas :

- de réalisation d'une opération ultérieure censée mettre fin au report mais ouvrant droit à un report ou un sursis d'imposition ;
- d'opération d'échange de titres résultant d'une fusion ou d'une scission : le report est maintenu jusqu'à la date de la cession, du rachat ou de l'annulation des droits reçus en échange ;
- de transmission à titre gratuit des parts ou actions, et de cession par le bénéficiaire de la transmission : le bénéficiaire de la transmission doit alors prendre l'engagement d'acquitter l'impôt sur ces plus-values à la date à laquelle interviendra la cession ou le rachat de ses droits, ou la cession par la société des biens non amortissables apportés si elle est



- antérieure. Le report est également maintenu, sous la même condition, en cas de donation-partage avec soulte (BOI-BIC-PVMV-40-20-30-20, 2 août 2017, § 110 et s.) ;
- d'apport à une société civile professionnelle qui se transforme en société d'exercice libéral ou qui fait l'objet d'une opération de restructuration (le report est maintenu jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation des parts ou actions de l'apporteur ou du bénéficiaire de la transmission) ;
  - de transfert en fiducie : le report d'imposition afférent aux biens ou droits transférés à une fiducie est maintenu jusqu'à la date de cession des biens ou droits transférés ou jusqu'à la date de fin de l'opération de fiducie (CGI, art. 238 quater D).

Concernant les plus-values sur biens amortissables, leur imposition est effectuée au nom de la société bénéficiaire de l'apport (CGI, art. 151 octies, I, b) selon les modalités prévues par le régime spécial des fusions (CGI, art. 210 A, 3, d). Par dérogation, l'apporteur peut opter pour l'imposition immédiate entre ses mains de la plus-value à long terme globale afférente aux éléments amortissables (BOI-BIC-PVMV-40-20-30-20, 2 août 2017, § 210 et s.).

**57 - Obligations déclaratives** - L'option pour le régime spécial est exercée dans l'acte d'apport conjointement par l'apporteur et la société (BOI-BIC-PVMV-40-20-30-30, 12 sept. 2012, § 130 ; Modèle, V. BOI-LETTRE-000058, 26 août 2013) . À défaut, la plus-value est immédiatement taxable. L'apporteur doit avertir l'administration, dans un délai de 45 jours, de la cession de son entreprise et souscrire dans un délai de 60 jours, la déclaration des résultats de l'exercice clos par l'apport. Il doit également joindre à la déclaration d'IR, au titre de l'année en cours à la date de l'apport et des années suivantes, un état conforme au modèle fourni par l'administration faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values dont l'imposition est reportée (CGI, art. 151 octies, II ; BOI-BIC-PVMV-40-20-30-30, 12 sept. 2012, § 80 ; Modèle, V. BOI-FORM-000018, 16 sept. 2013).

La société bénéficiaire de l'apport doit joindre à ses déclarations de résultats un état de suivi des plus-values non imposées lors de l'apport, et tenir un registre relatif aux plus-values sur éléments non amortissables (CGI, art. 54 septies, II ; BOI-BIC-PVMV-40-20-30-30, 12 sept. 2012, § 60 ; Modèle, V. BOI-FORM-000018, 16 sept. 2013).

Le non-respect des obligations relatives à l'état de suivi ou au registre des plus-values entraîne l'exigibilité d'une amende fixée à 5 % des sommes omises. L'amende n'est pas applicable, en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des 3 années précédentes, lorsque les intéressés ont réparé leur omission soit spontanément, soit à la première demande de l'administration avant la fin de l'année qui suit celle au cours de laquelle le document devait être présenté (CGI, art. 1763).

## IV. - Les conséquences en matière d'autres impositions

### A. - La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

**58** - L'arrêt de l'activité entraîne le paiement de la TVA pour les redevables.

En conséquence, si votre activité était soumise à la TVA, vous devez déposer à la recette des impôts (SIE : service des impôts des entreprises) dont vous dépendez :

- la déclaration mensuelle ou trimestrielle CA3 si vous relevez du régime réel normal dans les 30 jours suivant la cessation,
- ou la déclaration récapitulative CA 12 si vous relevez du régime réel simplifié dans les 60 jours suivant la cessation.

Figureront sur cette déclaration toutes les opérations de la dernière période d'activité :

- la TVA déductible ;



- les recettes de l'activité non encaissées à la date de cessation sont assujetties à TVA.

#### Remarque

La date de cessation d'activité marque le point limite à partir duquel il n'est plus possible d'obtenir la récupération de la TVA ayant grevé le prix d'achat des biens et services acquis même pour les besoins de la liquidation de l'activité. Cependant, la TVA relative à des dépenses engagées antérieurement à la date de cessation peut être récupérée, même si leur règlement intervient postérieurement à cette date.

Les sommes perçues postérieurement à la cessation d'activité font l'objet, lors de leur exigibilité, à savoir leur encaissement, d'une déclaration CA3 non pré-identifiée.

Les biens immobilisés qui ont ouvert droit à déduction de TVA sont imposés à la TVA lorsqu'ils sont cédés ou repris dans le patrimoine privé.

## B. - La contribution économique territoriale (CET)

**59 - Cotisation foncière des entreprises (CFE)** - C'est la date de cessation de l'activité qui détermine les conditions d'imposition de la CFE :

- si l'activité est cessée au 31 décembre, la totalité de la cotisation due pour l'année de cessation doit être payée ;
- si la cessation de l'activité intervient en cours d'année, la personne peut demander au SIE une réduction de la cotisation au prorata du temps d'activité.

Si l'activité est reprise par un nouveau professionnel, il est utile de prévoir dans les conditions de cession, la prise en charge d'une partie de la taxe par le nouvel exploitant au prorata des périodes par exemple.

Vous devrez remplir la déclaration de modification pour la cotisation foncière des entreprises (CFE) et l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (formulaire Cerfa n° 14031#07 ou 1447-M-SD).

**60 - Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)** - L'entrepreneur doit faire la déclaration de la valeur ajoutée et des effectifs salariés et la déclaration de liquidation et de régularisation dans les 60 jours suivant l'arrêt de l'activité. La CVAE est due uniquement par les entreprises, ou personnes exerçant une activité professionnelle non salariée, qui réalisent plus de 500 000 € de chiffre d'affaires hors taxe, quel que soit leur statut juridique, leur activité ou leur régime d'imposition. Cependant, toutes les entreprises, même non redevables, dont le chiffre d'affaires est supérieur à 152 500 € doivent effectuer la déclaration de valeur ajoutée et des effectifs salariés qui sert à en déterminer la base d'imposition.

## C. - La taxe sur les salaires

**61** - Le service des impôts compétent (recette des impôts, centre-recette des impôts ou recette élargie) doit être informé de la cessation d'activité.

L'employeur doit faire la déclaration annuelle de liquidation et de régularisation de la taxe sur les salaires dans les 60 jours et au plus tard le 15 janvier de l'année suivante.

En cas de décès de l'employeur, la déclaration doit être effectuée dans les 6 mois du décès et au plus tard le 15 janvier de l'année suivante.

En cas de cession ou de cessation d'activité, la déclaration de liquidation et de régularisation de la taxe sur les salaires doit se faire sur la déclaration n° 2502. Cette déclaration doit être déposée avec le versement dans les 60 jours de l'évènement et au plus tard le 15 janvier de l'année suivante.

## D. - L'impôt sur la fortune immobilière (IFI)

**62** - À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018, l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) est abrogé et remplacé par l'impôt sur la fortune immobilière (IFI). Ce nouvel impôt a une assiette beaucoup plus restreinte puisque, au lieu du patrimoine global du redevable, ne sont imposés que les immeubles et droits immobiliers détenus par celui-ci, directement ou indirectement par l'intermédiaire d'une société ou d'un organisme.

Toutefois, les biens affectés à l'activité professionnelle du redevable, qu'elle soit exercée sous forme individuelle, dans le cadre d'une société de personnes ou d'une société soumise à l'IS sont susceptibles de bénéficier d'une exonération d'IFI.

Dans la mesure où vous cessez votre activité, les éventuels biens repris dans le patrimoine privé feront partie de la base de l'IFI auquel vous pouvez de ce fait être assujéti.

L'IFI est déclaré et recouvré selon les modalités prévues pour l'impôt sur le revenu. Son calcul est opéré par l'administration. Il se calcule en appliquant un barème progressif au montant de l'actif net imposable dès lors que la valeur de celui-ci est au moins égale à 1,3 million d'euros au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition (CGI, art. 964 et 977).

Les barèmes applicables sont à vérifier pour l'année en cours. Il est recommandé de consulter votre conseil habituel si vous êtes redevable de l'IFI.

## V. - Le retrait d'un associé d'une société soumise à l'impôt sur le revenu en cours d'exercice

**63 - Principe de non-imposition immédiate** - Les associés des sociétés relevant du régime fiscal des sociétés de personnes sont personnellement soumis à l'IR pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société, qui doit être regardée comme étant acquise dès la clôture de chaque exercice. Ainsi, la répartition du résultat est faite, du point de vue fiscal, entre les seuls associés présents au 31 décembre de l'année d'imposition, y compris lorsque l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile. Le retrait d'un associé n'entraîne donc pas, en principe, l'imposition immédiate de l'associé sortant et de la société concernée (BOI-BNC-CESS-10-10, 28 avr. 2014, n° 60).

Par ailleurs, si une répartition des résultats prorata temporis entre les associés présents à la clôture de l'exercice et les anciens associés est possible, elle n'est pas opposable à l'administration pour l'assiette de l'impôt.

**64 - Option pour l'imposition immédiate** - Les sociétés de personnes qui exercent une activité professionnelle non commerciale et qui n'ont pas opté à l'IS, peuvent sur option, en cas de transmission (vente, échange, apport, succession, donation ou legs) ou de rachat par la société elle-même des droits (partiel ou total) d'un associé, arrêter un résultat intermédiaire à la date de la transmission ou du rachat des parts, en vue de la détermination du résultat imposable immédiatement au nom de l'associé sortant (CGI, art. 93 B).

L'administration a expressément admis que les associations d'avocats bénéficient du dispositif (BOI-BNC-SECT-70-50-10, 12 sept. 2012, § 190). En revanche, ces dispositions ne sont pas applicables lorsque l'associé dont les titres sont transmis ou rachetés est une personne morale, quelle qu'en soit la forme, ou lorsque les droits sociaux sont inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole placée de plein droit sous un régime de bénéfice

réel. De même, selon nous, les SCM qui n'exercent pas à proprement dit une activité professionnelle ne devraient pas pouvoir bénéficier de ce dispositif. Toutefois l'administration n'a, à notre connaissance, jamais pris position sur ce dernier point.

L'option est établie sur papier libre en simple exemplaire adressée dans un délai de 60 jours à compter du jour de la transmission ou du rachat des titres. Elle doit être conjointement signée par l'associé et le bénéficiaire.

L'associé dont les titres sont transmis ou rachetés (ou les ayants cause du défunt en cas de décès) doit joindre une copie de la déclaration d'option à la déclaration d'ensemble de ses revenus afférente à l'année de transmission des titres.

# Les conséquences sociales

Date de publication : 25 avr. 2019

## I. - Introduction

**1** - La cessation d'une activité non salariée non commerciale, volontaire ou involontaire, s'accompagne ou non de la cession de l'outil de travail ou de la clientèle. Dans tous les cas, le professionnel libéral qui cesse son activité est tenu de respecter certaines obligations sociales.

### Important

La seule modification des conditions d'exercice de l'activité professionnelle ne constitue pas une cessation d'activité (CSS, art. R. 131-6).

**2 - Déclaration de cessation d'activité** - Dans les 30 jours suivant la cessation d'activité, vous devez déclarer la cessation auprès du CFE (CSS, art. R. 133-30-5). Cela entraîne votre radiation du registre professionnel correspondant à votre activité et la transmission de cette information des organismes sociaux. Vous devez par ailleurs procéder, sous conditions, au licenciement économique de vos salariés éventuels et, en cas de vente de votre entreprise, à leur information préalable.

**3 - Radiation** - Les organismes sociaux procèdent dans les 30 jours à la radiation de l'assuré, correspondant à la date de la cessation effective de l'activité. S'il s'agit d'une société, elle correspond à la date de la dissolution de la société. Les cotisations sont dues jusqu'à la fin du trimestre civil au cours duquel est intervenue la cessation.

**4 - Dispositifs d'accompagnement** - La cessation d'activité peut ouvrir droit à des aides au départ, telles que l'accompagnement au départ à la retraite, ou le dispositif du contrat de génération en cas de transmission de l'entreprise (pour les contrats conclus antérieurement au 24 septembre 2017).

### Nouveau

- Suppression du RSI et intégration du régime de protection sociale des indépendants au sein du régime général (L. n° 2017-1836, 30 déc. 2017, art. 15.) ;
- Suppression du dispositif du contrat de génération à compter du 24 septembre 2017 (Ord. n° 2017-1387, 22 sept. 2017, art. 9 mod. Ord. n° 2017-1718, 20 déc. 2017, art. 3 ; D. n° 2017-1646, 30 nov. 2017, art. 2) ;
- Instauration d'une assiette dérogatoire pour le calcul des cotisations dues au titre de la dernière année d'activité dans l'hypothèse où l'assuré ne procède pas à la déclaration de ses revenus (CSS, art. R. 131-2).

## II. - Obligations déclaratives et radiation

### A. - Déclarations

**5 - Déclaration auprès du centre de formalités des entreprises (CFE)** - Une déclaration de cessation d'activité doit être transmise au CFE compétent, dans les 30 jours suivant la cessation, en ligne ou sur un imprimé spécifique :

- déclaration P4 PL pour un professionnel libéral,
- déclaration M4 pour une société.

La cessation d'activité d'une société doit être accompagnée des pièces suivantes :

- actes de dissolution et de liquidation ;
- comptes de clôture certifiés conformes par le liquidateur ;
- attestation de parution dans un journal d'annonces légales.

En cas d'arrêt total de l'activité du professionnel libéral sans repreneur, l'entreprise individuelle est dissoute par liquidation du fonds sur décision de l'intéressé. La dissolution d'une société est réalisée par un vote de l'assemblée extraordinaire des actionnaires à la majorité des 3/4.

Transmise au greffe par le CFE, la déclaration de cessation entraîne la radiation du registre professionnel (registre du commerce et des sociétés (RCS), répertoire des métiers et de l'artisanat (RM), registre spécial des agents commerciaux, registre spécial des EIRL, etc.).

**6 - Déclaration de cessation auprès des organismes sociaux** - Le CFE transmet la demande de radiation de l'intéressé aux organismes sociaux suivants :

- URSSAF ;
- Caisse nationale d'assurance vieillesse des professions libérales (CNAVPL) ou Caisse nationale des Barreaux français (CNBF) pour l'assurance retraite de base, si l'activité est libérale ;
- caisse déléguée pour la sécurité sociale des travailleurs indépendants non agricoles compétente.

#### Nouveau

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018, les missions du régime social des indépendants (RSI) sont en effet progressivement intégrées au sein du régime général. Les caisses du RSI deviennent, dans ce cadre, les caisses déléguées pour la sécurité sociale des travailleurs indépendants non agricoles.

**7** - En tant que professionnel libéral, vous devez en outre déclarer la cessation d'activité auprès de la section professionnelle dont vous relevez en matière d'assurance retraite complémentaire et invalidité-décès, en joignant une notification de radiation de l'URSSAF ou, pour un professionnel de santé, une attestation du conseil départemental de l'Ordre.

#### Conseil pratique

Afin d'éviter tout retard dans la prise en compte de l'événement, rien ne vous empêche toutefois de les informer parallèlement vous-même.

**8 - Déclaration de revenus auprès des organismes sociaux** - À compter de sa cessation d'activité, l'intéressé dispose de 90 jours pour adresser une déclaration des revenus d'activité, afin de déclarer ses revenus pour les périodes n'ayant pas encore donné lieu au calcul des cotisations et contributions sociales définitives, à savoir l'année de la cessation et l'année précédente (CSS, art. R. 131-6, 1<sup>o</sup>). Cette déclaration permettra la régularisation des cotisations provisionnelles dues au titre de ces périodes.

## B. - Date de radiation

**9 - Principe** - Une fois informée, la caisse déléguée pour la sécurité sociale des travailleurs indépendants non agricoles procède dans les 30 jours à la radiation de l'intéressé (CSS, art. R. 613-27). La date de la radiation est celle de la cessation effective de l'activité. Des mesures de tolérance sont toutefois admises :

- en cas de cessation le 1<sup>er</sup> janvier, la radiation peut être effectuée au 31 décembre précédant ;
- en cas de début et de cessation d'activité le même jour, aucune cotisation n'est due.

S'il s'agit d'une société, la date de radiation du gérant ou de l'associé correspond à la date de dissolution de la société.

Une attestation de radiation est adressée à l'assuré.

**10 - Cas particuliers de cessation d'activité** - Les règles qui régissent la radiation par la caisse déléguée pour la sécurité sociale des travailleurs indépendants non agricoles sont spécifiques dans les cas suivants :

- absence de revenus ;
- cessation temporaire d'activité d'une entreprise individuelle ;
- transmission d'une entreprise individuelle ;
- mise en sommeil d'une société ;
- liquidation judiciaire ;
- redressement judiciaire.

**11 - Absence de revenus** - À défaut de chiffre d'affaires ou de recettes pendant au moins 2 années civiles consécutives, le travailleur indépendant est présumé ne plus exercer d'activité. Dans ce cas, sa radiation peut être décidée par la caisse déléguée, sauf opposition de l'intéressé. Elle prend alors effet à la fin de la dernière année au titre de laquelle le revenu est connu et entraîne en outre la radiation par l'INSEE du répertoire SIRENE.

Avant de procéder à la radiation, la caisse déléguée informe les autres organismes sociaux, qui disposent de 15 jours pour transmettre tout élément de nature à établir la poursuite de l'activité, et, le cas échéant, l'ordre professionnel auquel est inscrit l'intéressé, de l'engagement de la procédure de radiation, ainsi que l'assuré lui-même. Ce dernier dispose d'un mois pour faire valoir ses observations et fournir éventuellement les déclarations de revenus qui n'ont pas été adressées. La radiation lui est notifiée par tout moyen permettant d'établir une date certaine de réception (CSS, art. L. 613-4 et R. 613-27-1).

**12 - Cessation temporaire d'activité d'une entreprise individuelle** - La caisse déléguée maintient l'affiliation de l'assuré qui déclare cesser temporairement son activité, tant qu'il reste immatriculé au registre professionnel. Il reste également affilié toute l'année s'il exerce une activité saisonnière.

**13 - Transmission d'une entreprise individuelle** - Le chef d'entreprise a la possibilité de cesser totalement son activité en maintenant provisoirement son immatriculation, pendant un délai maximum d'un an, au registre professionnel. Dans ce cas, il doit être radié de la caisse à la date de sa cessation d'activité.

**14 - Mise en sommeil d'une société** - Elle s'analyse comme une cessation, en principe temporaire, de l'activité de la société et n'entraîne donc pas la radiation du gérant ou des associés, qui continuent d'exercer une fonction de contrôle et de surveillance de la société. Leur radiation est toutefois admise en cas de mise en sommeil avec vente du fonds ou force majeure. La cessation temporaire est limitée à 2 ans. Au-delà, le juge de surveillance des registres professionnels peut procéder à une radiation d'office. Dans ce cas, le gérant est radié de la caisse déléguée à la date de l'ordonnance de radiation (Circ. RSI n° 2008-008, 30 janv. 2008).

**15 - Liquidation judiciaire** - La radiation de l'assuré est effectuée à la date de décision de la liquidation judiciaire. Le jugement d'ouverture de la procédure collective de liquidation judiciaire emporte en effet dès son prononcé la dissolution de l'entreprise (C. civ., art. 1844-7). En cas de dissolution anticipée prononcée par les associés ou par le tribunal de commerce, le gérant est

réputé cesser ses fonctions à la date de publication de la dissolution au RCS et doit être radié à cette date (C. com., art. L. 237-2).

#### **16 - Redressement judiciaire** - Le dirigeant de la société doit être radié :

- à compter du jugement de redressement, si celui-ci emporte cession totale de l'entreprise ;
- lorsque tous les actifs ont été cédés, s'il emporte cession partielle. Lorsqu'un plan de continuation est arrêté, le dirigeant reste affilié, sauf lorsque ce plan prévoit un changement de forme sociale ne permettant plus d'assujettir l'intéressé.

Une circulaire récapitule les dates de radiation des assurés dans les cas de cessation temporaire d'activité ou de redressement et liquidation judiciaires (Circ. RSI n° 2008/008, 30 janv. 2008).

### **III. - Obligations liées à l'emploi de salariés**

#### **A. - Licenciement économique des salariés**

**17 - Conditions** - En cas de cessation de l'activité d'une entreprise, les salariés éventuels doivent être licenciés pour motif économique (Cass. soc., 16 janv. 2001, n° 98-44.647), sous réserve des conditions suivantes :

- la cessation d'activité doit être définitive ;
- elle doit être totale, c'est-à-dire concerner toute l'entreprise et non pas une seule de ses activités (Cass. soc., 28 nov. 2006, n° 05-40.732) ;
- elle doit avoir pour conséquence de supprimer des emplois ;
- elle ne doit pas être due à une faute du chef d'entreprise ou à sa légèreté blâmable.

Par exemple, la fermeture d'une entreprise appartenant à un groupe et n'ayant aucune difficulté économique, justifiée par le seul but de faire des économies et d'améliorer la rentabilité du groupe, caractérise une légèreté blâmable de l'employeur qui rend les licenciements dépourvus de cause économique réelle et sérieuse (Cass. soc., 1er févr. 2011, n° 10-30.045).

**18 - Procédure** - Les salariés doivent être convoqués à un entretien préalable de licenciement, et la lettre de licenciement doit mentionner les motifs du licenciement et de la cessation de l'activité.

#### Remarque

Les représentants du personnel doivent être consultés en cas de projet de licenciement économique ou de procédure de liquidation judiciaire. À défaut, le délit d'entrave est puni d'une amende de 7 500 €.

#### **B. - Information des salariés en cas de vente de l'entreprise**

**19** - Dans les entreprises de moins de 50 salariés, les salariés doivent être informés de la vente de l'entreprise, au plus tard 2 mois avant la date de cession (entendue comme étant la date de conclusion du contrat), afin de pouvoir présenter une offre éventuelle de rachat ; à défaut, l'employeur s'expose à une amende civile plafonnée à 2 % du prix de vente (C. com., art. L. 141-23 et D. 141-3).

En conséquence, la réalisation de la vente ne peut intervenir avant l'expiration d'un délai de 2 mois après que tous les salariés aient été informés de l'intention du propriétaire de vendre, cette information pouvant être effectuée par tout moyen lui conférant date certaine. La loi n'impose la transmission d'aucune autre information et d'aucun document relatif au fonctionnement, à la comptabilité ou à la stratégie de l'entreprise. (Rép. min. n° 65589, n° 65592, n° 67405, n° 67406 : JOAN Q, 6 déc. 2016, p. 10043 et 10046).



L'entreprise dispose ensuite d'un délai maximal de 2 ans à compter de l'expiration du délai de 2 mois pour réaliser la vente, sans avoir l'obligation d'informer à nouveau les salariés en cas de nouveau projet de vente.

On rappelle par ailleurs que, dans les entreprises de 50 à moins de 250 salariés, les salariés doivent être informés par l'employeur, au plus tard en même temps que les membres du CE (ou du comité social et économique (CSE) s'il a été mis en place), de son intention de céder l'entreprise (C. com., art. L. 141-28 et L. 141-30), soit au plus tard au moment de la saisine du comité d'entreprise (ou du CSE) sur le projet de vente du fonds de commerce ou de la participation représentant plus de 50 % des parts sociales ou actions de l'entreprise (Rép. min. n° 67405 et n° 65592, préc.). Le délai maximal de 2 ans dont dispose l'entreprise pour réaliser la vente sans avoir l'obligation d'informer à nouveau les salariés court alors à compter de la date à laquelle tous les salariés ont été informés.

#### Remarque

Les salariés des entreprises de moins de 250 salariés bénéficient également, au moins une fois tous les 3 ans, d'une information sur les orientations générales de l'entreprise, notamment sur le contexte et les conditions d'une cession de celle-ci, sur les conditions juridiques de la reprise d'une entreprise, ses avantages, ses difficultés et les aides possibles.

## IV. - Conséquences sur les cotisations, les prestations et les aides sociales

### A. - Cotisations sociales

**20 - Régularisation** - En cas de cessation d'activité du travailleur indépendant non agricole, les cotisations définitives de l'année de cessation et de l'année civile précédente sont calculées sur la base de la déclaration de revenus effectuée par le cotisant dans les 90 jours de sa cessation.

Un avis d'appel de régularisation des cotisations provisionnelles est émis sur cette base, donnant lieu, dans les 30 jours suivant son envoi :

- soit à un paiement supplémentaire de la part du cotisant, au titre de l'année de la radiation et de l'année précédant cette radiation ;
- soit à un remboursement au cotisant, au titre de l'année de la radiation, après imputation, le cas échéant, du montant du crédit sur les dettes des périodes antérieures en remontant de la plus ancienne à la plus récente (CSS, art. R. 131-6). Si l'assuré ne procède pas à la déclaration de ses revenus, les cotisations sont calculées sur la base du dernier revenu d'activité connu ou, à défaut, du revenu forfaitaire de début d'activité (CSS, art. R. 131-2 mod. D. n° 2017-864, 9 mai 2017, art. 1er).

#### Remarque

Si les cotisations provisionnelles ou définitives faisaient l'objet d'un report ou d'un étalement de paiement accordés dans le cadre des débuts d'activité, elles doivent être acquittées dans les 60 jours de la cessation (CSS, art. R. 133-2-5). Par ailleurs, en cas de cessation au cours de la 1<sup>ère</sup> année d'activité, l'exonération des cotisations au titre de l'ACCRE dont bénéficiait éventuellement le chef d'entreprise prend fin à la même date.

**21 - Dérogations** - La cotisation d'assurance invalidité-décès due par certains professionnels libéraux à leur section professionnelle reste due jusqu'à la fin de l'année de la cessation d'activité. Par ailleurs, les cotisations de retraite annuelles forfaitaires de l'avocat non-salarié sont calculées au prorata de la durée d'affiliation jusqu'au dernier jour d'inscription au tableau. Si les cotisations

ont été payées pour l'année entière, le trop-perçu lui est remboursé par la Caisse nationale des Barreaux français (CNBF) au plus tard dans le mois suivant la demande de l'intéressé (CSS, art. R. 723-20).

## B. - Prestations sociales

**22** - Chacun des organismes sociaux auxquels cotise le professionnel libéral est logiquement averti de la cessation d'activité par le centre de formalités des entreprises, lui-même averti par l'imprimé P4 ou M4. D'expérience, il paraît opportun d'avertir sans délai, dès la fin d'activité, chacun de ces organismes afin d'éviter tout retard dans la prise en compte de l'événement et des conséquences financières désagréables.

**23 - Assurance maladie-maternité** - S'il n'est pas pris en charge par un autre régime et s'il réside en France au moins 6 mois par an, l'assuré continue à bénéficier à titre gratuit :

- de la prise en charge des frais de santé dans le cadre de la « protection maladie universelle » (PUMA) (CSS, art. L. 160-1.) ;
- des prestations en espèces maladie et maternité de la sécurité sociale des travailleurs indépendants, pendant une durée maximale de 12 mois, dans le cadre du dispositif de maintien des droits (CSS, art. L. 161-8 et R. 161-3).

S'il cesse son activité pour devenir retraité, il continue à bénéficier de la couverture maladie du régime qui sert la pension de retraite.

**24 - Assurance retraite** - Le service de la pension de retraite du travailleur indépendant est subordonné notamment à la cessation de son activité. À défaut, un rejet pour non-cessation d'activité doit lui être notifié.

Il existe toutefois des possibilités de cumul entre retraite et poursuite ou reprise d'activité.

En cas de cessation d'activité à la suite du décès du travailleur indépendant, des droits à pension de réversion sont ouverts en faveur du conjoint qui en remplit les conditions.

**25 - Assurance invalidité-décès** - La couverture invalidité-décès cesse en principe dès la radiation du travailleur indépendant. En conséquence, si la cessation de l'activité est due à son état de santé, l'intéressé doit veiller à ne pas procéder à une déclaration de cessation définitive d'activité.

Des dérogations existent pour certaines professions libérales qui bénéficient du maintien de la couverture invalidité-décès jusqu'au 31 décembre de l'année de la cessation.

## C. - Aides au départ

**26 - Aide en vue de la transmission de l'entreprise** - Le dispositif du contrat de génération, qui pouvait être utilisé en vue d'une cession d'entreprise, est supprimé depuis le 24 septembre 2017 (Ord. n° 2017-1387, 22 sept. 2017, art. 9 mod. Ord. n° 2017-1718, 20 déc. 2017, art. 3). Toutefois, pour tout contrat conclu avant cette date, le chef d'entreprise peut bénéficier de l'aide en intégralité s'il a formulé une demande dans les 3 mois suivant le 1<sup>er</sup> jour d'exécution du contrat (D. n° 2017-1646, 30 nov. 2017, art. 2).

Pour rappel, le chef d'une entreprise de moins de 50 salariés âgé d'au moins 57 ans peut bénéficier d'une aide financière de l'État d'un montant de 4 000 € par an pendant 3 ans s'il a embauché un jeune de moins de 30 ans en CDI dans le cadre d'un projet de transmission de l'entreprise (sans obligation à terme de transmettre effectivement l'entreprise).

Si le chef d'entreprise a recruté à la fois un sénior (âgé d'au moins 55 ans) et un jeune dans les 6 mois suivants, l'aide est portée à 8 000 € par an.

**27 - Accompagnement au départ à la retraite (ADR)** - L'artisan ou le commerçant (ainsi que le conjoint collaborateur) en fin de carrière rencontrant des difficultés financières peut enfin bénéficier d'une aide financière de la sécurité sociale des travailleurs indépendants au titre de l'accompagnement au départ à la retraite (ADR), d'un montant compris entre 2 020 € et 18 820 € (selon ses revenus et sa situation familiale ; A. 30 déc. 2004, art. 10 : JO 31 déc. 2004).

Il doit pour cela remplir les conditions suivantes :

- avoir atteint l'âge minimum légal de la retraite ;
- être cotisant actif à la sécurité sociale des travailleurs indépendants non agricoles au moment du passage à la retraite ;
- avoir cotisé plus de 15 années et 60 trimestres à la sécurité sociale des travailleurs indépendants non agricoles ;
- être non imposable au titre des 2 dernières années civiles précédant le départ à la retraite. Le professionnel libéral est exclu du dispositif.

# Quelques pistes de réflexions

---

## I. - Sur le plan fiscal

**1** - Le choix de la date de cessation d'activité peut être influencé par les différentes données évoquées brièvement ci-après. Afin d'optimiser au mieux votre cessation d'activité, nous vous invitons à prendre contact avec un conseil spécialisé qui sera à même d'apprécier la situation particulière que constitue chaque cas.

Le choix de la date de cessation d'activité reste toujours importante même si les diverses mesures d'exonération et de modification du calcul de l'impôt en ont réduit l'intérêt. Un arrêt en début d'année reste préférable eu égard à la prise en compte dans la déclaration de cessation d'activité des créances acquises même non encore encaissées et des dépenses engagées. L'importance de ce résultat complémentaire permettra ou non de « faire le plein » des tranches basses du barème progressif de l'impôt sur le revenu.

## A. - La gestion des déficits d'une activité BNC professionnelle

**2** - Les déficits qui proviennent de l'exercice des charges et offices ou d'une profession libérale peuvent être imputés sur les bénéfices de même nature réalisés au cours de l'année d'imposition par les autres membres du foyer fiscal. À défaut, ils peuvent être imputés sur le revenu global dans les conditions de droit commun.

Toutefois, il résulte d'une jurisprudence récente (CE, 21 octobre 2016, n° 386796, Mme Holveck) que la possibilité d'imputer sur le revenu global de tels déficits, lorsqu'ils proviennent de charges et offices, implique que le professionnel concerné exerce effectivement une activité professionnelle (tel n'est pas le cas d'un huissier de justice qui a cessé d'exercer au sein d'une SCP l'année d'imputation des déficits pour cause de mésentente avec son associé). Cette jurisprudence pourrait notamment avoir pour effet d'interdire aux titulaires de charges et offices qui exercent au sein de sociétés de capitaux d'imputer sur leur revenu global les déficits générés par ces sociétés dès lors qu'elles sont réputées exercer elles-mêmes l'activité professionnelle. On attendra donc avec intérêt l'interprétation de cette jurisprudence par l'administration.

Enfin on signale qu'afin d'encourager l'activité inventive et de développer la protection des inventions, les inventeurs sont autorisés à déduire de leur revenu global les déficits provenant des frais de prise de brevets et des frais de maintenance supportés l'année de la prise du brevet et des 9 années suivantes (CGI, art. 156, I bis ; BOI-BNC-SECT-30-10-40, 12 sept. 2012, n° 10). Cette déduction est supprimée pour les prises de brevets réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020.

Lorsque le déficit non commercial professionnel, cumulé le cas échéant avec d'autres déficits catégoriels, peut se révéler supérieur au total du revenu global, l'excédent ainsi constaté constitue alors un déficit global reportable, sous certaines conditions, sur les 6 années suivantes.

## B. - Gestion des moins-values

**3 - Moins-value nette à court terme** - Dans le cas où la cessation ferait ressortir une moins-value nette à court terme, celle-ci s'impute sur les bénéfices de l'activité, et si celui-ci est insuffisant, il apparaîtra un déficit imputable comme indiqué ci-dessus.

**4 - Cas particulier des moins-values nettes à long terme subies en fin d'exploitation par les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu** - Lorsque pour l'exercice clos lors de la cession ou cessation d'entreprise, la compensation entre les plus-values et les moins-values à long terme se solde par une moins-value nette à long terme, cette moins-value peut être déduite pour une

fraction de son montant des bénéfices de cet exercice. Il en est de même pour les moins-values à long terme réalisées au cours des dix exercices précédant celui de la cession ou cessation et non encore imputées.

Le bénéfice sur lequel cette imputation peut être opérée comprend, le cas échéant, la plus-value nette à court terme de l'exercice de cession ou de cessation et les plus-values à court terme des exercices antérieurs dont l'imposition a été différée en application de l'article 39 quaterdecies du CGI.

Le résultat fiscal est déterminé en prenant compte les abattements, déductions et exonérations de nature fiscale. Les moins-values à long terme sont imputées sur le bénéfice ainsi déterminé.

L'article 39 quindecies du CGI prévoit que les moins-values à long terme ne peuvent être imputées que dans la limite du bénéfice imposable de l'exercice de cession ou de cessation. Elles ne peuvent donc pas générer un résultat déficitaire susceptible de s'imputer sur le revenu global, conformément au régime de droit commun des plus ou moins-values à long terme qui les extourne de la détermination du résultat soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

La fraction des moins-values nettes à long terme subies au cours de l'exercice de liquidation ou des dix exercices antérieurs imputables sur le bénéfice de liquidation est égale au rapport qui existe :

- entre le taux d'imposition des plus-values à long terme applicable au titre de l'exercice de réalisation des moins-values en cause ;
- et le taux normal de l'impôt sur les sociétés prévu au deuxième alinéa du I de l'article 219 du CGI et applicable au titre de l'exercice de liquidation.

Ce montant est à porter case « divers à déduire » de l'imprimé 2035 B, sans qu'il puisse conduire à un déficit.

## **C. - Cas du local professionnel inscrit à l'actif**

**5** - Dans le cas où vous avez fait l'acquisition de votre local professionnel et inscrit ce bien à votre actif professionnel, il a été pratiqué des amortissements pendant toute la durée d'utilisation. Lors de la cessation d'activité, ce bien revient dans votre patrimoine privé. Il convient alors de déterminer la plus-value professionnelle réalisée par différence entre la valeur vénale de l'immeuble au jour de la reprise dans le patrimoine privé et sa valeur nette comptable (valeur d'inscription à l'actif diminuée des amortissements pratiqués).

L'imposition de la plus-value suit le régime fiscal indiqué plus haut avec éventuellement application des régimes d'exonération.

Les plus-values réalisées par des entreprises relevant de l'IR sur certains biens ou droits immobiliers affectés à l'exploitation bénéficient d'un abattement pour durée de détention qui peut conduire à une exonération totale (CGI, art. 151 septies B). Cet abattement sur les plus-values à long terme portant sur des biens ou droits immobiliers est susceptible de s'appliquer aux plus-values réalisées à l'occasion de la réintégration au patrimoine privé.

Les règles applicables en cas de cession d'un local qui a d'abord fait partie du patrimoine privé avant d'être inscrit au patrimoine professionnel (bien migrants), sont les mêmes que celles prévues pour les titulaires de BIC (CGI, art. 151 sexies). On rappelle toutefois que lorsqu'un local est cédé après avoir été successivement affecté au patrimoine privé, au patrimoine professionnel puis repris dans le patrimoine privé, il y a lieu de déterminer trois plus-values distinctes : une plus-value privée – une plus-value professionnelle – et une seconde plus-value privée (BOI-BNC-BASE-30-30-20-20, 6 juillet 2016, n° 40). Pour le calcul de l'abattement pour durée de détention, les deux plus-values privées sont à considérer ensemble, la période d'affectation au patrimoine professionnel n'est pas prise en compte.

Lorsqu'un professionnel propriétaire d'un local, dont l'utilisation est mixte, affecte au cours de sa vie professionnelle ou lors de la cessation de celle-ci, la partie professionnelle du local à un usage privé, l'administration admet que, sur option expresse, le paiement de l'impôt afférent aux plus-values ainsi réalisées puisse faire l'objet d'un fractionnement, par parts égales sur les 3 années suivant celle de leur réalisation (BOI-BNC-BASE-30-30-20-20, 6 juill. 2016, § 50). Cette mesure ne peut se cumuler avec l'étalement sur 3 ans du montant de la plus-value à court terme.

Lorsque l'immeuble ou la partie d'immeuble cédé est totalement affecté à usage d'habitation mais que le professionnel a simplement domicilié son activité ou que l'activité exercée dans l'habitation ne nécessite ni locaux ni matériels professionnels spécifiques, l'administration admet que l'exonération s'applique à la totalité de la plus-value privée (BOI-RFPI-PVI-10-40-10, 19 déc. 2018, § 70).

Il peut être dans certains cas financièrement intéressant de procéder au retrait de l'actif professionnel du local professionnel sans attendre la cessation d'activité notamment si vous avez une année donnée la possibilité de bénéficier de l'exonération prévue pour les petites entreprises par l'article 151 septies du CGI.

La loi fiscale permet d'étaler par tiers le montant de la fraction à court terme de la plus-value sur l'année de la réalisation de la plus-value et sur les deux années suivantes sauf en cas de cessation d'activité. Cet étalement est facultatif, mais en cas de renonciation à cet étalement, il n'est pas possible de bénéficier du système dit « du quotient » prévu à l'article 163-0 A du CGI. Ce mécanisme consiste, en cas de revenu exceptionnel, à calculer l'impôt de l'année de réalisation du revenu exceptionnel de la façon suivante :

- ajouter le quart du revenu exceptionnel au revenu global hors revenu exceptionnel ;
- calculer l'impôt correspondant (A) ;
- calculer l'impôt correspondant au revenu global hors revenu exceptionnel (B) ;
- multiplier par quatre l'impôt différentiel entre les deux dernières valeurs ci-dessus ;
- ajouter ce dernier montant à l'impôt (A) et appliquer les diverses corrections fiscales (décote, réductions d'impôt...).

Ce système du quotient n'est donc pas applicable aux plus-values de cours d'activité mais peut l'être aux plus-values de fin d'activité.

## II. - Sur le plan social

**6** - Au niveau social, les cotisations sont généralement dues pour un trimestre civil complet ; il peut alors sembler judicieux de cesser son activité en fin de trimestre civil afin d'éviter d'avoir à payer un trimestre complet de cotisations pour quelques jours d'activité.

Si vous cessez votre activité pour jouir d'une retraite bien méritée, il convient de bien vérifier préalablement à toute décision, que les conditions d'accès à cette retraite sont bien remplies, notamment en matière de durée de cotisation.

Pour ce faire, il peut être utile de consulter sur Internet notamment les sites [www.retraite.cnav.fr](http://www.retraite.cnav.fr), [www.cnavpl.fr](http://www.cnavpl.fr) ou [www.retraites.gouv.fr](http://www.retraites.gouv.fr).

## III. - Conclusion

**7** - La cessation d'activité est un moment important de la vie de tout professionnel libéral. Elle comporte des incidences qu'il convient de gérer au mieux.

Si cette cessation d'activité s'accompagne ou est la conséquence d'un simple changement de mode d'exercice (mise en société, par exemple), les options fiscales prises ou les anomalies dans le formalisme peuvent être lourdes de conséquences : il convient surtout dans ce cas de suivre les préconisations de votre expert-comptable ou de votre conseil fiscal.