

2015

Guide

DU PROFESSIONNEL LIBÉRAL

DÉLAIS & RÈGLES D'ADHÉSION À UNE AGA

ARCOAT

SOMMAIRE

Première adhésion

- date limite
- libre choix de l'association
- affiliation à un syndicat
- adhésion avant le début d'activité
- Auto-entrepreneurs
- Micro-BNC
- l'adhésion ne peut être conditionnelle
- en cas d'adhésion par correspondance

Règles et incidences particulières

- années suivantes
- nouvelle adhésion après démission
- nouvelle adhésion après exclusion
- transfert du lieu d'exercice
- les remplaçants
- pluralité d'activités
- activité non professionnelle
- mise en location gérance d'une clientèle libérale

- décès et reprise de l'activité par les héritiers

- indivision successorale

- exercice en commun d'une activité libérale (SCP,SDF,CEC,...)

- situation du groupement
- situation des associés ou membres
- tolérance pour les sociétés de fait
- convention d'exercice conjoint
- activité exercée entre époux
- activité exercée successivement en société et à titre individuel
- membres de GIE
- sociétés passibles de l'IS
- société en nom collectif exerçant une activité libérale
- SEL
- EURL
- EIRL
- SASU

- erreur d'adhésion

- agents généraux d'assurances optant pour le régime fiscal des salariés

- agents commerciaux

- médecins conventionnés du secteur 1 : incidences fiscales et comptables

- visa fiscal

- retrait ou non renouvellement d'agrément

- abréviations

6

7

9

10

11

12

13

14

16

17

PREMIÈRE ADHÉSION

Date limite

L'adhésion à une association agréée est possible à tout moment mais certains délais doivent être respectés pour pouvoir bénéficier des avantages fiscaux.

Ainsi, la **première adhésion** ne produit ses effets sur le plan fiscal, pour une année donnée, que si elle intervient :

- le **31 mai au plus tard** ;
- dans les **cinq mois du début de votre activité. (1)**

Exemple : vous ouvrez un Cabinet le 1^{er} mars N. Vous devez adhérer avant le 1^{er} août N si vous voulez bénéficier des avantages fiscaux sur le bénéfice réalisé au cours de l'année N.

CGI, ann. II, art. 371 W
Inst. 26 février 2008, 5 J-1-08 n° 277 et 278

À noter : Si vous avez repris une activité après cessation ou si vous n'avez pas encore débuté votre activité, vous êtes considéré comme adhérent pour la première fois. (voir p. 2 et 5)

(1) Pour les sociétés ou groupements, le délai de cinq mois s'apprécie à compter de la constitution de la société (ou de l'exercice effectif d'une activité par des membres) et non de l'enregistrement des statuts de la société. (CE 29/10/80, n° 68358; DC II - 12080)

Libre choix de l'Association

Les membres de professions libérales et les titulaires de charges et offices ont toute **liberté** pour adhérer à l'association de leur choix **quel que soit le lieu où celle-ci a son siège.**

Inst. 3 février 1978, 5 T-1-78, n° 38;
Doc. adm. 5 T-222, 1^{er} juin 1980

Affiliation à un syndicat

L'adhésion à un groupement agréé qui conditionne l'octroi des allègements fiscaux, implique des obligations et engagements réciproques prévus par les statuts, **mais elle ne saurait dépendre de la condition supplémentaire d'affiliation à un syndicat professionnel.**

Réponse Pinte, AN 17 mars 1986, n° 77362

Est illégale la clause statutaire qui réserve la qualité de membre d'une association de gestion agréée de chirurgiens dentistes aux seuls praticiens adhérent également aux syndicats professionnels ayant fondé cette association agréée dès lors qu'elle restreint la portée de l'objet social prévue par l'article 1649 F du CGI en subordonnant les allègements fiscaux à une appartenance syndicale.

CAA Nancy 8 novembre 2001, n° 97-1756

Adhésion possible avant le début d'activité

Une adhésion avant le début d'activité est possible.

Sont en effet considérés comme primo-adhérents les membres des professions libérales qui n'ont pas encore débuté leur activité professionnelle mais qui souhaitent néanmoins adhérer à une association agréée afin de bénéficier des conseils en gestion ou de se former en matière comptable et fiscale.

BOI 5 J-1-08 du 25 février 2008, n° 281

Auto-entrepreneurs

Les professionnels relevant du régime micro-BNC et ayant opté pour le statut de l'auto-entrepreneur peuvent également adhérer à une association agréée pour bénéficier des services offerts par l'association.

En revanche, l'adhésion n'est pas ouverte aux auto-entrepreneurs exerçant une **activité BNC non professionnelle**.

En effet, les titulaires de revenus non commerciaux non professionnels doivent, pour adhérer à une association agréée, opter pour le régime de la déclaration contrôlée, ce qui est incompatible avec le statut de l'auto-entrepreneur.

Micro- BNC

Les professionnels qui relèvent du régime micro-BNC peuvent adhérer à une association agréée pour bénéficier des services offerts par l'association en matière de formation et d'information.

En revanche, ils ne peuvent pas bénéficier

des avantages fiscaux liés à l'adhésion à une association agréée.

Inst. 20 juillet 1999, 5 G-6-99

Ndlr : qu'ils soient ou non adhérents, les sommes qu'ils déclarent en micro-BNC (ou régime spécial BNC) ne subissent pas la majoration de 25 % .

L'adhésion ne peut être conditionnelle

C'est la date d'envoi à l'association agréée du bulletin d'adhésion dûment signé, le cachet de la poste faisant foi, qui est seule retenue pour l'inscription au registre.

Doc. adm. 5 J 3121, n° 20, 15 mars 1995

En cas d'adhésion par correspondance

Elle doit être formellement demandée et elle ne prend effet qu'à compter du jour où elle est reçue par l'association. L'accord de cette dernière doit d'ailleurs se matérialiser par l'inscription du nouvel adhérent sur le registre spécial prévu à cet effet.

Un contribuable inscrit simplement sur une «**liste d'attente**» en attendant de prendre une décision définitive d'adhésion en fonction des possibilités d'avantages fiscaux qui pourraient être éventuellement accordés doit être regardé comme ayant réservé son engagement d'adhésion. Il ne peut pas, par suite, bénéficier des avantages fiscaux dès lors qu'il n'établit pas avoir formellement demandé son adhésion avant la date limite applicable pour l'année considérée.

CE 18 décembre 1989, n° 54459 et 54460; RJF 3/90, n° 280; DC II -11720

RÈGLES ET INCIDENCES PARTICULIÈRES

Années suivantes

En ce qui concerne les années suivantes, les membres des professions libérales et les titulaires de charges et offices doivent, pour bénéficier des avantages fiscaux, **demeurer membres d'une association agréée pendant toute la durée** de chacune des années concernées. Cette condition n'est toutefois pas exigée en cas de démission d'une association agréée suivie, dans le délai maximum de 30 jours, de l'adhésion à une autre association agréée. (cf § suivant)

Nouvelle adhésion après démission

En cas de démission d'une association agréée, l'inscription à une autre association agréée peut se faire dans le délai maximum de **30 jours** à la date de la démission.

Décret n° 2012-470 du 11 avril 2012 ; art. 371 W, al. d du CGI

Ndlr 1 : - l'ancienne association agréée doit en principe délivrer une attestation de radiation, laquelle est souvent demandée par la nouvelle association ;

- il est conseillé, dans tous les cas :
 - de communiquer à la nouvelle association la date d'enregistrement de la démission de l'ancienne association ;
 - de se renseigner auprès des deux associations afin notamment d'éviter le paiement de deux cotisations.

En principe, la déclaration de l'année du transfert est examinée par l'association qui couvre le 31 décembre.

Ndlr 2 : voir également p. 16 (visa fiscal)

Nouvelle adhésion après exclusion

Les allègements fiscaux ne sont susceptibles de s'appliquer qu'à des personnes qui ont été adhérentes d'une association agréée pendant toute la durée de l'année. Cette règle n'admet d'exception qu'en cas de première adhésion (cf p. 1), de démission d'une association agréée (cf ci-contre) ou de retrait d'agrément (cf p. 16)

L'adhésion émanant d'une personne qui, auparavant, a cessé d'appartenir à une association agréée pour un motif d'exclusion ne peut donc produire ses effets sur le plan fiscal que pour l'année suivante.

Il en est ainsi même lorsque la nouvelle adhésion intervient dans les **cinq** mois de l'ouverture d'un exercice.

Exemple : Première adhésion en janvier N, exclusion en décembre N + 1 et nouvelle adhésion en mars N + 2 (à la même association ou à une autre)

Conséquences : avantages fiscaux pour N ; pas d'avantages fiscaux pour N + 1 et N + 2 ; avantages fiscaux pour N + 3 (si l'adhésion est maintenue pendant toute cette année)

L'examen des attestations jointes aux déclarations de résultats permet de s'assurer que le contribuable concerné a été adhérent de l'association pendant toute la durée de l'exercice.

(Inst. 3 décembre 1982, 5 J-10-82; DC II - 12155; Doc. adm. 5 J 3121, n° 22)

NDLR : il est donc nécessaire, dans ce cas, que le bulletin d'adhésion parvienne à l'association agréée le 31 décembre N au plus tard pour que l'adhésion produise ses effets fiscaux pour l'année N+1.

Transfert du lieu d'exercice

Le simple transfert du lieu d'exercice de l'activité (sans cession corrélative de la clientèle) n'entraîne qu'une modification sur le registre des adhésions.

Si ce transfert s'accompagne d'un changement d'association, la nouvelle adhésion doit être faite dans les 30 jours de la date de la démission pour que les allègements fiscaux soient maintenus. En d'autres termes, le contribuable ne dispose pas d'un délai de **cinq** mois à compter du transfert pour s'inscrire dans une autre association.

*Inst. 3 décembre 1982, 5 J-10-82 ;
Doc. adm. 5 J 3121, n° 32, 15 mars 1995 ;
Décret n° 2012-470 du 11 avril 2012 ;
art. 371 W, al. d du CGI*

Les remplaçants

Il est fréquent que des professionnels libéraux - jeunes diplômés notamment - effectuent des remplacements pour le compte de confrères avant de procéder à leur propre installation.

Les remplacements constituent une activité libérale taxable dans la catégorie des bénéfiques non commerciaux. Pour produire immédiatement ses effets fiscaux, l'adhésion à une association agréée doit donc, en principe, intervenir dans les trois mois ⁽¹⁾ du début de cette activité.

Il est toutefois admis que les avantages fiscaux leur soient accordés s'ils n'ont adhéré **que dans les trois mois** (Ndlr : 5 mois depuis 2008) **suivant leur installation définitive**, dès lors qu'ils se sont conformés, pendant toute la durée de leur activité, y compris au cours de la période de remplacement, aux obligations imparties aux adhérents d'associations agréées.

Cette condition est considérée comme remplie lorsque les documents comptables des intéressés répondent aux normes fixées par la nomenclature comptable des professions libérales.

*Note du 5/07/1984; BOI 5 T-6-84;
Doc. adm. 5 J 3121, n° 26, 15 mars 1995*

Pluralité d'activités

L'adhésion à une association agréée est **indivisible** ; elle concerne l'ensemble des activités à caractère libéral exercées par l'intéressé à titre individuel (1), quel que soit le lieu d'exercice de celles-ci. Une seule adhésion est donc nécessaire dans ce cas.

*Inst. 3 février 1978, 5 T-1-78, n° 39;
Doc. adm. 5 T-223, 1er juin 1980*

Corrélativement, une seule déclaration de revenus professionnels (n° 2035) doit être produite. (avec adresse et nature de chaque activité).

En revanche, il convient de ventiler en comptabilité les recettes et les dépenses par nature d'activité.

(1) Par contre, si l'une des activités est exercée dans le cadre d'une société ou d'un groupement, la part de bénéfice social revenant à l'intéressé n'ouvrira droit aux avantages fiscaux que si la société ou le groupement a adhéré à une association agréée.

Activité non professionnelle

Depuis le 1^{er} janvier 2008, les contribuables titulaires de BNC non professionnels peuvent adhérer à une association agréée, sous réserve qu'ils soient soumis au régime de la déclaration contrôlée de droit ou sur option et qu'ils souscrivent à un engagement d'amélioration de la connaissance des revenus, selon un modèle fixé par arrêté ministériel (arrêté du 26 juin 2009, JO du 8 octobre 2009).

Loi de finances pour 2008, art. 5; art. 1649 quater F du CGI

En pratique, l'administration admet que l'engagement individuel d'amélioration de la connaissance des revenus figure sur les bulletins d'adhésion.

Exemples de BNC non professionnels : droits d'auteur perçus par les héritiers, activité de sous-location de biens pris en crédit-bail, sportifs amateurs, opérations de bourse réalisées à titre occasionnel...

Mise en location-gérance d'une clientèle libérale

Compte tenu de l'intervention de l'article 5 de la loi du 24 décembre 2007 qui a étendu la possibilité d'adhérer à une association agréée aux revenus non professionnels imposés dans la catégorie des BNC (cf § précédent), le contribuable qui a adhéré à une association agréée alors qu'il exerçait une activité libérale en mode d'exploitation directe devrait conserver le bénéfice de cette adhésion pour les résultats de la location de sa clientèle.

Antérieurement, l'administration avait réservé cette possibilité aux contribuables exerçant leur activité à titre professionnel, c'est-à-dire de manière habituelle et constante.

Rép. Gournay, JO AN 9 mai 1994 p. 2320 n° 7294 ; DC II - 12240

Cession ou cessation d'activité

En cas de cession totale de la clientèle ou de cessation d'activité, l'association agréée doit procéder à la radiation de l'adhérent concerné. Ce dernier adresse sa déclaration de cessation à l'association, qui lui délivre une attestation.

Instruction du 3/12/1982, 5 J-10-82; Doc. adm. 5 J-3121, n° 28 à 31, 15 mars 1995

Si le cédant acquiert ou crée un nouveau cabinet ou se réinstalle ensuite, il est considéré comme adhérent pour la première fois. Il bénéficie alors du délai de cinq mois prévu par l'article 371 W de l'annexe II au CGI (cf p.1).

Inst. 26 février 2008, 5 J-1-08 n° 78 et 280

Les contribuables ayant cédé leur clientèle et s'étant réinstallés presque aussitôt dans la même ville ou dans une autre localité, sans apporter aucun changement à la nature de leur activité, ne sont pas visés par cette mesure car il n'y a pas, dans ce cas, cessation d'activité.

Rép. Narquin, JO AN 25.10.82, n° 16743, Doc. adm. 5 J 3121, n° 31, 15 mars 1995

Décès et reprise de l'activité par les héritiers

Lorsque l'activité qui était exercée par le défunt est poursuivie par le conjoint, les successibles en ligne directe ou l'indivision formée entre ces derniers, il convient d'admettre que l'adhésion du nouvel exploitant produit des effets immédiats lorsqu'elle intervient **dans les six mois du décès**.

Toutefois, ce délai supplémentaire ne peut avoir pour effet de reporter la date limite d'adhésion au-delà de celle fixée pour le dépôt de la première déclaration se rapportant à l'activité personnelle exercée par le successeur.

Exemple 1 : Un adhérent est décédé le 4 juin N. Sa veuve, qui continue l'activité, peut bénéficier des avantages fiscaux sur son bénéfice personnel déclaré au titre de N, à la condition d'avoir personnellement adhéré à une association agréée avant le 4 décembre N.

Exemple 2 : Un adhérent décède le 4 décembre N. Sa veuve, qui continue l'activité, peut bénéficier des avantages fiscaux sur son bénéfice personnel de l'année N si elle adhère personnellement, à une association agréée avant le 1^{er} mai N+1.

Instruction du 3 décembre 1982, 5 J-10-82;
Instruction du 13 juillet 1982, 5 T-8-82;
Doc.adm. 5 J 3121, n° 35, 15 mars 1995

Indivision successorale

Les personnes qui perçoivent des revenus provenant d'activités qui ne présentent pas un caractère véritablement professionnel peuvent désormais devenir membres d'une association agréée. Tel est le cas des héritiers qui perçoivent en fonction de leurs droits dans la succession une quote-part des bénéfices d'une étude de notaire, sans pour autant y exercer une activité professionnelle non salariée.

(solution tirée de l'art. 5 de la loi de finances pour 2008 qui ouvre la possibilité d'adhérer aux titulaires de BNC non professionnels (cf page 5))

Ainsi, la quote-part de bénéfice revenant à la veuve d'un notaire décédé en cours d'année peut bénéficier des avantages fiscaux liés à l'adhésion à une association agréée.

Remarque : la quote-part des bénéfices revenant au suppléant nommé à la date du décès du notaire en question peut également bénéficier des avantages fiscaux AGA (si l'adhésion a été souscrite dans les délais, bien entendu)

Exercice en commun d'une activité libérale (SCP, SDF, CEC,...)

Les précisions qui vont suivre concernent l'ensemble des sociétés et groupements constitués en vue d'exercer en commun une activité libérale :

- les sociétés civiles professionnelles (SCP);
- les sociétés créées de fait (SDF);
- les conventions d'exercice conjoint (CEC);
- les sociétés en participation (d'exercice).

Ne sont donc pas concernés :

- les personnes morales relevant de l'impôt sur les sociétés;
- les groupements qui ont pour objet de mettre en commun tout ou partie des dépenses professionnelles, mais qui permettent à leurs membres d'appréhender individuellement les recettes procurées par leur activité personnelle : sociétés civiles de moyens (SCM), contrats d'exercice à frais communs, sociétés en participation (de moyens).



I - Situation du groupement

A- Adhésion à une association agréée

C'est le groupement ou la société qui a la qualité d'adhérent

En conséquence :

- il suffit que l'adhésion émane de la personne qualifiée pour représenter le groupement ou la société. Il n'est donc pas exigé que le bulletin d'adhésion soit signé par tous les membres;
- cette adhésion produit ses effets à l'égard de tous les membres, jusqu'à la dissolution du groupement ou de la société.

Pour informer l'association agréée de sa composition, le groupement ou la société joint un état récapitulatif des associés et des changements intervenus (en pratique, sur l'imprimé n° 2035) aux documents comptables adressés chaque année à cette association avant l'expiration du délai légal de déclaration.

NDLR : il est conseillé et en général demandé par la plupart des associations, d'avertir ces dernières des changements d'associés au moment où l'évènement se produit, sans attendre le délai de dépôt des déclarations.

B- Délivrance de l'attestation

L'association délivre une attestation pour le groupement ou la société.

II - Situation des associés ou membres

A- Principes

L'adhésion de la société ou du groupement à une association agréée ne produit ses effets fiscaux (les conditions légales étant supposées remplies) que sur les résultats sociaux. Elle ne couvre pas l'activité que les membres peuvent aussi exercer à titre individuel; les résultats de cette dernière n'ouvrent droit aux allègements fiscaux que si le redevable a personnellement adhéré à une association agréée.

Exemple. - Un médecin est membre d'une société civile professionnelle et exploite également à titre individuel:

- sa part dans les résultats sociaux ouvre droit aux avantages fiscaux si la SCP a adhéré à une association agréée;
- le bénéfice retiré de son activité individuelle ne donne lieu aux avantages fiscaux que si le praticien a adhéré à titre personnel à une association agréée.

B- Retrait ou décès d'un associé

Dans les sociétés ou groupements dotés de la personnalité morale, le départ ou le décès d'un associé :

- n'a aucune incidence sur la situation des autres membres (à moins qu'il n'entraîne la disparition du groupement ou de la société);
- s'accompagne, pour l'associé qui se retire, de la perte des avantages fiscaux à compter du jour de son départ effectif.

Si l'associé qui a quitté le groupement ou la société exerce ensuite sa profession à titre individuel, il ne peut bénéficier des avantages fiscaux pour son activité individuelle que s'il adhère, à titre personnel

à une association agréée (une telle adhésion n'est pas nécessaire lorsque avant son retrait du groupement, l'associé exerçait déjà une activité à titre individuel et avait adhéré, pour cette dernière, à une association agréée).

Il dispose alors d'un délai de **cinq** mois (à compter de sa réinstallation à titre individuel) pour que son adhésion puisse produire immédiatement ses effets sur le plan fiscal.

Ayants droit d'un associé décédé

L'ayant droit d'un notaire membre d'une SCP ne peut bénéficier des avantages fiscaux prévus en faveur des adhérents à une association agréée sur la part des bénéfices professionnels lui revenant, dès lors qu'en vertu de l'article 24 de la loi n° 66-879 du 24 juillet 1966 relative aux SCP, les ayants droit de l'associé décédé n'acquièrent pas la qualité d'associé. La circonstance que le même texte prévoit que les ayants droit ont la faculté de céder les parts de l'associé décédé et qu'ils conservent vocation à la répartition des bénéfices de la société ne permet pas de les regarder comme ayant acquis la qualité de membres de la société au sens de l'article 158-4 bis du CGI.

CAA Nancy, 23 décembre 1993, n° 92-588; DC II-11970

NB : en faisant une application littérale de la notion de "membres d'une société" visée à l'article 158-4 bis du CGI, la solution adoptée par la cour aboutit à traiter différemment les bénéfices d'une même SCP, alors même que l'adhésion à l'association de gestion agréée s'effectue globalement au niveau de la société.

C- Arrivée d'un nouveau membre ou associé

Le nouveau membre ou associé bénéficie de plein droit des avantages fiscaux (si les autres conditions posées pour obtenir ces avantages sont satisfaites).

D- Dissolution du groupement ou de la société

Les associés ou membres bénéficient des avantages fiscaux jusqu'au jour où la dissolution devient effective.

S'ils exercent ensuite une activité à titre individuel, ou s'ils fondent un nouveau groupement, une nouvelle adhésion à une association agréée est nécessaire. Ils disposent alors d'un délai de **cinq** mois à compter du début de leur nouvelle activité pour que cette adhésion produise ses effets.

A noter que dans les sociétés de fait, les sociétés en participation et les conventions d'exercice conjoint composées de deux membres, le décès ou le départ d'un associé (s'il ne cède pas ses parts à un nouvel entrant) entraîne la disparition du groupement.

Dans cette hypothèse, en effet, le contrat constitutif de la société de fait ou en participation cesse de produire ses effets lorsqu'il ne concerne plus qu'une partie (ce qui n'est pas automatiquement le cas pour les sociétés civiles professionnelles).

Le changement d'associé, consécutif à la survenance d'un tel événement, s'analyse donc comme la création d'un nouveau groupement, à moins que la convention passée entre les deux associés initiaux prévoie expressément la possibilité de substitution.

S'il y a dissolution, une nouvelle adhésion à une AGA est donc nécessaire pour l'application des avantages fiscaux.

Inst. 24 mars 1982; BOI 5 T-6-82; Note du 5 juillet 1984, BOI 5 T-6-84; Doc.adm. 5 J 221, n^{os} 21 et 22, 5 J 222, n^{os} 10 à 15 et 5 J 3121, n^{os} 23 à 25

Tolérance pour les sociétés de fait

Dans le cas d'exercice d'une activité en groupe doté ou non de la personnalité morale, c'est la société, ou le groupement, qui possède la qualité d'adhérent. L'adhésion peut émaner de l'un quelconque des associés mais elle doit être formulée au nom de la société ou du groupement. En cas de contrôle, l'administration peut être amenée à démontrer que des professionnels libéraux exercent en groupement de fait et non pas de manière séparée. Dans une telle hypothèse, si chacun des membres du groupement a adhéré individuellement en temps utile à une association agréée, le bénéfice des avantages fiscaux ne sera pas remis en cause lorsque la bonne foi sera reconnue.

Dossier-bilan « la fiscalité des professions libérales » du Ministère de l'Economie, journée d'études, Lyon, 25 octobre 1986

ATTENTION : il ne s'agit que d'une tolérance. La règle veut qu'à défaut d'adhésion de la société dans les délais, les membres ne bénéficient pas des avantages fiscaux.

La Cour administrative d'appel de Lyon a récemment refusé le bénéfice des avantages fiscaux à un chirurgien-dentiste qui exerçait en convention d'exercice conjoint (cf page suivante).

Elle a indiqué par ailleurs que la réponse donnée par le service de la communication et des relations avec le public de la direction générale des impôts à l'occasion de la journée d'études et d'information du 25 octobre 1986 n'énonçait que de simples recommandations à l'usage du service et ne contenait aucune interprétation des textes fiscaux dont le redevable serait en droit de se prévaloir sur le fondement de l'article L 80 A du LPF.

Convention d'exercice conjoint

Une convention d'exercice conjoint conclue entre les membres d'une profession médicale est constitutive d'une société de fait en raison des apports faits par chacun des praticiens et de leur participation à la direction et au contrôle de l'activité, ainsi qu'aux bénéfices et aux pertes. En conséquence, seule l'adhésion de la société elle-même à une association agréée peut permettre à ses membres de bénéficier de l'allégement fiscal. Faute de cette adhésion, le chirurgien-dentiste qui exerce sa profession dans le cadre d'une convention d'exercice conjoint ne peut demander le bénéfice de l'allégement sur les sommes qu'il a déclarées au titre de sa part dans le bénéfice imposable de la société de fait ainsi constituée, alors même qu'il a personnellement adhéré à une association agréée.

*CAA Lyon 21 juin 2000 n° 96-22105, 2e ch.,
Barda : RJF 12/00 n° 1479 ; DC -II -12010*

Ndlr : solution rendue pour l'application de l'abattement de 20 % prévu à l'ancien article 154 bis du CGI mais transposable à notre avis à la dispense de majoration de la base d'imposition dont bénéficient désormais les adhérents.

Activité exercée entre époux

Dans ce cas particulier, l'administration recommande à ses agents de rechercher si, compte tenu des circonstances de fait et de droit (contrat de mariage, notamment), il y a ou non société de fait entre les deux époux. En principe, il y a lieu de considérer qu'il existe une société de fait entre époux lorsqu'il est établi que chacun d'eux participe à la direction et au contrôle de l'affaire ainsi qu'aux bénéfices et aux pertes du cabinet.

En revanche, lorsque l'activité est exercée de manière réellement autonome et notamment lorsque chaque époux exploite une clientèle distincte, et reste, en définitive, seul maître de son activité, les conditions auxquelles est subordonnée l'existence d'une société de fait ne sont pas remplies. A cet égard, le fait que les époux détiennent les immobilisations en commun (locaux notamment) et ne pratiquent pas une comptabilisation séparée des dépenses communes (notamment le chauffage, l'éclairage, le personnel commun) n'est pas de nature à établir l'existence d'une société de fait. Ces dépenses communes peuvent d'ailleurs être ventilées en fonction des recettes encaissées par chacun des époux. S'il n'y a pas société de fait entre les époux, chacun d'eux peut adhérer séparément à une association. Dans le cas contraire, l'adhésion doit être prise au nom de la société de fait.

*Doc. adm. 5 J 221, n° 26, 15 mars 1995
DC -II -12015*

Activité exercée successivement en société et à titre individuel

Un contribuable a été successivement, au cours de la même année: **associé** d'une SCP, puis **remplaçant** d'un confrère établi à 120 km après cession des parts de la SCP, puis enfin de nouveau associé d'une SCP constituée avec le confrère remplacé. Chacune des modifications intervenues dans les conditions d'exercice de l'activité exige une nouvelle inscription auprès d'une association agréée, les avantages fiscaux s'appliquant (toutes autres conditions étant supposées remplies) alors distinctement sur les résultats imposables réalisés au titre de chaque activité exercée sous une forme juridique nouvelle.

Réponse Sergheraert AN 26 novembre 1984, p. 5126 n° 41391; DC II-12210

Membres de GIE

Lorsque le groupement n'a pour seul objet que la mise en commun de tout ou partie des dépenses professionnelles et permet à ses membres d'appréhender individuellement les recettes procurées par leur activité personnelle, l'adhésion doit être effectuée à titre personnel et non pas au niveau du groupement.

En revanche, lorsque le GIE ne limite pas son activité à la mise à disposition de ses membres d'un nombre limité de services communs mais agit d'une manière autonome en encaissant l'ensemble des produits, en payant les charges et en répartissant les bénéfices, seule l'adhésion du groupement est susceptible d'ouvrir à ses membres, à concurrence de leurs droits, le bénéfice des avantages fiscaux.

CE 17 mai 1991, n°69973, RJF 7/91, n° 938; DC II - 11935

Sociétés soumises à l'IS

Les personnes morales exerçant une activité de caractère libéral mais passibles de l'impôt sur les sociétés (SA, SARL) ne peuvent pas adhérer à une association agréée. Ces entreprises conservent la faculté d'adhérer, le cas échéant, à un centre de gestion agréé.

Doc. adm. 5 J 221, n° 15, 15 mars 1995

Sociétés en nom collectif exerçant une activité libérale

Malgré leur forme commerciale, les sociétés en nom collectif qui exercent de manière exclusive une activité de nature non commerciale peuvent adhérer à des associations agréées.

Doc. adm. 5 J 221, n° 20, 15 mars 1995 ; DC -II- 11280

SEL (sociétés d'exercice libéral)

Malgré leur objet civil, les SEL sont assujetties de plein droit à l'impôt sur les sociétés en raison de leur forme de société anonyme, de SARL ou de commandite par actions. L'adhésion à une association agréée est à ce jour impossible. En revanche, les SEL peuvent adhérer à un centre de gestion agréé (CGA). (*Lettre DGFIP aux fédérations d'organismes agréés du 11 août 2011*)

Remarque : Les SEL unipersonnelles dont les bénéfices sociaux constatés au niveau de la société sont imposables chez l'associé dans la catégorie des BNC peuvent adhérer à une association agréée. (BOI-DJC-OA-20-30-10-10, § 170, du 30/09/2013)

EURL (entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée)

L'EURL soumise à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BNC peut adhérer à une association agréée et bénéficier des avantages fiscaux correspondants. C'est l'EURL qui doit normalement avoir la qualité d'adhérent.

BOI-DJC-OA-20-30-10-10, § 180, du 30/09/2013

EIRL (entrepreneur individuel à responsabilité limitée)

L'EIRL soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BNC peut adhérer à une association agréée et bénéficier des avantages fiscaux correspondants. S'agissant des EIRL ayant opté pour l'IS, l'organisme auprès duquel ils pourront adhérer sera ultérieurement défini dans le cadre d'une instruction.

Lettres de la DGFIP aux fédérations d'organismes agréés du 11 août 2011 et du 25 octobre 2012

SASU

Les SASU ayant opté pour le régime des sociétés de personnes prévu à l'article 8 du CGI peuvent adhérer soit à un centre de gestion agréé, soit à une association agréée, en fonction de l'activité exercée (commerciale ou libérale).

Extrait lettre DGFIP, bureau GF-2B, du 26 mai 2014, adressée au président de l'UNASA.

Erreur d'adhésion

- à une AGA, pour une activité BIC
- à un CGA, pour une activité BNC

Dans le cas où une personne adhère à un centre de gestion agréé en lieu et place d'une association agréée ou inversement, la rectification de l'adhésion doit intervenir au plus tard dans les cinq mois de l'ouverture de l'exercice suivant celui au titre duquel l'erreur est attachée. Cette régularisation n'entraîne pas de remise en cause des avantages liés à l'adhésion.

BOI-DJC-OA-20-30-20, & 1

Un contribuable ayant adhéré à tort à un organisme agréé non qualifié doit être informé par ce dernier. L'organisme agréé doit en effet s'assurer lors du dépôt de la première déclaration qu'il n'y a pas eu d'erreur lors de l'adhésion, et si c'est le cas, la rectification doit intervenir le plus rapidement possible (cf supra).

Lettre de la DGFIP, bureau GF-2B, du 20 février 2014, adressée au Président de l'UNASA.

Recours en responsabilité. Aucune action en responsabilité ne peut être engagée contre l'État à raison du mauvais fonctionnement du groupement agréé qui aurait dû refuser une adhésion dès lors, d'une part, que les organismes agréés ont une personnalité distincte de celle de l'Etat – ils ne sont pas des démembrements de l'administration mais des associations qui bénéficient seulement d'un agrément – et, d'autre part, que la mission des agents des services fiscaux placés auprès de ces organismes se limite à une assistance technique.

CE 6 mars 1992, n° 71945 ; RJF 6/92, n° 811 ; DC II -11740

Agents généraux d'assurances optant pour le régime fiscal des salariés

Les agents généraux d'assurances et leurs sous-agents exercent une activité libérale lorsqu'ils agissent en qualité de mandataire des compagnies qu'ils représentent.

L'option de ces contribuables pour l'imposition de leurs commissions d'après le régime des traitements et salaires prévue au 1^{er} de l'article 93 du CGI ne modifie pas le caractère de leur activité et les commissions en cause ont intrinsèquement le caractère de revenus non commerciaux. Ils peuvent donc adhérer à une association agréée.

Cette adhésion est préventive dans la mesure où elle permet à celui qui l'a exercée de bénéficier des allègements fiscaux attachés à l'adhésion lorsqu'il ne remplit plus, au titre d'une année donnée, les conditions d'application du régime fiscal des salariés.

Les agents ayant opté pour ce régime sont tenus de respecter les obligations incombant aux adhérents.

Ndlr : c'est pourquoi certaines associations agréées réclament l'état des recettes et des dépenses annexé à la déclaration de revenus de l'intéressé, ce qui leur permet d'exercer les contrôles de cohérence qui leur incombent.

Remarque : opérations de courtage d'assurances

L'option prévue au 1^{er} de l'article 93 du CGI n'a pas pour effet d'agrèger les courtages et rémunérations accessoires se rattachant à la profession d'agent général d'assurances aux revenus non commerciaux imposables selon la règle des traitements et salaires. Dans cette situation, l'agent général d'assurances peut donc adhérer à un centre de gestion agréé à raison de ces revenus commerciaux et à une association agréée à raison des

revenus non commerciaux imposés selon le régime des traitements et salaires.

La mesure de tolérance visée au § 330 du BOI-DJC-OA-20-30-10-10 qui autorisait les agents généraux d'assurances à adhérer à une association agréée pour l'ensemble de leurs revenus professionnels lorsque concurremment à leur activité principale, ils effectuaient des opérations de courtage d'assurances (relevant du régime des bénéfices industriels et commerciaux) représentant moins de 10 % de l'activité à caractère non commercial a été rapportée le 10 juin 2014.

BOI-DJC-OA-20-30-10-10 du 10/06/2014

Dans l'hypothèse où un contribuable réalise en juin 2014 qu'au vu de la doctrine modifiée, son adhésion n'est plus valide concernant ses opérations de courtage imposés en BIC, ce dernier pourra adhérer à un CGA au titre de ses opérations de courtage jusqu'en mai 2015 pour ne pas perdre le bénéfice des avantages fiscaux liés à l'adhésion.

Réponse du bureau GF-2B de la DGFIP du 4 juillet 2014

Agents commerciaux

Le statut juridique des agents commerciaux ne permet pas de les considérer comme des commerçants. Aussi relèvent-ils, à raison de leurs revenus, de la catégorie des BNC. Ils peuvent donc adhérer à ce titre à une association agréée.

En revanche, lorsqu'ils réalisent des opérations commerciales pour leur propre compte, les profits tirés de cette activité sont imposables au titre des bénéfices industriels et commerciaux. Dans cette hypothèse, la possibilité d'adhérer à un centre de gestion agréé leur est offerte.

Rép. Lesbros, Sén. 1^{er} août 1991, n° 15173; BF 10/91, n° 1399; DC -II - 11490

Médecins conventionnés du secteur 1 : incidences fiscales et comptables de l'adhésion

a) Cumul de la déduction de 3 % avec les avantages fiscaux AGA la première année d'adhésion

Pour inciter les médecins conventionnés du secteur 1 à adhérer à une association agréée, il est admis qu'ils peuvent cumulativement bénéficier, au titre de la première année d'adhésion à une telle association, à la fois de la déduction forfaitaire de 3 % sur leurs recettes conventionnelles et de l'absence de majoration de 25 % de leurs revenus.

Cette mesure de tolérance appelle les précisions suivantes :

➔ Bénéficiaires

Les médecins doivent remplir deux conditions :

- être conventionnés et respecter les tarifs conventionnels (secteur I) ;

Les praticiens qui ont choisi de pratiquer des honoraires libres ou qui ont signifié à la caisse d'assurance maladie dont ils dépendent leur volonté de ne pas adhérer à la convention nationale des médecins sont exclus du champ d'application de la mesure ;

- adhérer pour la première fois à une association agréée.

Les médecins qui ont déjà appartenu à une association agréée dans le passé ne peuvent en aucun cas demander l'application du cumul de la déduction de 3% et de l'absence de majoration de 25 % des revenus.

➔ Cas particuliers des médecins remplaçants

Les médecins remplaçants, n'étant pas personnellement adhérents à la convention nationale, sont exclus du champ d'application du régime spécial des médecins conventionnés. En revanche, ils peuvent adhérer à une association agréée et bénéficier le cas échéant de l'absence de majoration de 25 % des revenus.

Lorsqu'ils s'installent (achat ou création de clientèle), s'ils choisissent de pratiquer des honoraires conventionnels, le système des groupes de frais et déductions forfaitaires leur devient accessible.

S'ils restent adhérents à une association agréée après cette installation, ils peuvent bénéficier de la mesure de faveur au titre de la première année civile suivant celle au cours de laquelle ils ont été conventionnés.

Exemple :

- médecin remplaçant adhérent d'une association agréée depuis le 31 mars 2012 ;
- installation et conventionnement le 1^{er} septembre 2013.

Il peut bénéficier du cumul au titre de l'imposition des revenus de 2014.

Instruction du 27 avril 2007, BOI 5 G-3-07

b) Option entre avantages conventionnels et avantages fiscaux liés à l'adhésion à une AGA

Lorsqu'ils sont adhérents d'une association agréée, les médecins conventionnés pratiquant les honoraires conventionnels peuvent choisir entre soit l'application de la déduction du groupe III et de la déduction complémentaire de 3 %, soit l'absence de majoration de 25 % des revenus prévus au 7 de l'article 158 du code général des impôts.

Instruction du 27 avril 2007, BOI 5 G-3-07

Ndlr : - Quelle que soit l'option choisie entre la déduction du groupe III et la déduction complémentaire de 3 %, d'une part, et l'absence de majoration de 25 % des revenus, d'autre part, les médecins conventionnés du secteur 1 peuvent bénéficier de l'**abattement spécifique de 2 %** représentatifs des frais professionnels suivants : représentation, réception, prospection, cadeaux professionnels, travaux de recherche, blanchissage, petits déplacements.

- Attention, le fait de ne pas choisir l'avantage fiscal lié à l'adhésion ne dispense pas le médecin de ses obligations d'adhérent, notamment de comptabiliser et de déclarer ses recettes réelles et de transmettre à l'AGA sa déclaration.

c) Changement de mode de comptabilisation des honoraires

En adhérant à une association agréée, les médecins conventionnés du secteur 1 ne peuvent plus déclarer leurs recettes d'après les relevés de sécurité sociale.

Ils doivent notamment tenir un livre de recettes, enregistrer et déclarer les recettes effectivement perçues durant l'année considérée.(1)

Aussi, il importe de ne pas oublier de déclarer les honoraires qui ne figuraient pas sur les relevés de la sécurité sociale (à la date de souscription des déclarations) mais qui ont bien été encaissés au 31 décembre de l'année précédant celle de l'adhésion à l'association agréée (ou celle d'un passage en secteur 2).

En effet, la dispense de tenue du livre-journal pour les recettes conventionnelles dont bénéficiaient les médecins du secteur 1 avant d'adhérer à l'association agréée, a pour seul objet d'alléger les obligations comptables des intéressés et ne déroge pas à la règle posée par l'article 93 du CGI, selon laquelle le bénéfice imposable comprend toutes les recettes effectivement perçues par le contribuable au cours de l'année d'imposition. Or, les relevés reçus des organismes de sécurité sociale à la date de souscription

des déclarations ne mentionnent pas nécessairement tous les honoraires encaissés au 31 décembre (de l'année précédant celle de l'adhésion à l'association agréée), notamment en raison d'une différence entre les honoraires remboursés aux patients (c'est-à-dire ceux mentionnés sur les relevés) et les honoraires effectivement encaissés par les praticiens.

Dès lors, lorsque, à compter de leur adhésion à une association agréée, les médecins ne font plus état dans leur comptabilité et leur déclaration que de leurs seuls honoraires encaissés au cours de l'année, ils s'exposent — et de façon nullement théorique — à des redressements pour les honoraires non déclarés durant l'année précédant l'adhésion à l'AGA qui apparaissent sur les relevés de sécurité sociale de l'année ou des deux années suivante(s).

Rép. Perrut, AN 15 juillet 1985, p 3274, n° 65048

Remarque :

depuis la mise en place en 1976 du « système national inter-régime » (SNIR), le médecin conventionné peut se procurer auprès de la caisse primaire d'assurance maladie du lieu d'implantation du cabinet médical, le détail acte par acte et client par client des honoraires inclus dans le relevé annuel. La date de l'acte figurant dans ce détail permet d'effectuer les corrections éventuelles tendant à rattacher certains honoraires à l'année d'encaissement plutôt qu'à celle de leur remboursement à l'assuré. (*RJF 10/88, inf. 1161*)

(1) En cas d'adhésion à une AGA en cours d'année, il est admis que les médecins conventionnés du secteur 1 qui n'ont pas d'informations comptables plus complètes puissent, pour déterminer le montant de leurs recettes annuelles, utiliser les relevés individuels de praticien correspondant au trimestre civil au cours duquel ils ont adhéré et, le cas échéant, à la période antérieure. (*Rép. Schumann, Sén. 26 février 1981, n° 34148, BNC-IV-19735 ; BOI-BNC-DECLA-10-20 n° 340*)

Visa fiscal

L'article 10 de la loi 2008-1425 du 27 décembre 2008 a élargi le bénéfice de la dispense de majoration de la base d'imposition des revenus dont bénéficiaient jusqu'alors les adhérents d'organismes agréés aux contribuables faisant appel aux services d'un professionnel de l'expertise comptable autorisé par l'administration et ayant conclu avec elle une convention (Loi 2008-1425 du 27-12-08 art. 10)

Ndlr : les contribuables qui choisissent cette solution ne bénéficient pas de la réduction du délai de reprise de l'administration de 3 à 2 ans, contrairement aux adhérents des organismes agréés. Le PLF 2015 prévoit la suppression de cet avantage....à suivre

Nous donnons ci-après les délais d'adhésion spécifiques à respecter dans certaines situations.

Résiliation de la lettre de mission pour adhérer à un organisme agréé

Pour pouvoir bénéficier de la non-majoration de ses revenus au titre de l'exercice de résiliation, le client ou adhérent du professionnel de l'expertise comptable doit adhérer à une association agréée dans le délai maximum de **trente jours** suivant la résiliation de la lettre de mission avec le professionnel de l'expertise comptable

Exemple : Année N = Année de résiliation de la lettre de mission
30-06-N = date de résiliation de la lettre de mission
31-07-N = date limite d'adhésion à une association agréée pour pouvoir bénéficier de la non-majoration de ses revenus au titre de l'année N, déclarés en N + 1

Démission d'un organisme agréé pour signer une lettre de mission avec un professionnel de l'expertise comptable

Pour pouvoir bénéficier de la non-majoration de ses revenus au titre de l'exercice de démission, le contribuable doit signer une lettre de mission avec un professionnel de l'expertise comptable dans le délai maximum de **trente jours** suivants la démission de l'association agréée.

Résiliation ou du non-renouvellement de la convention du professionnel de l'expertise comptable

Le client ou adhérent du professionnel de l'expertise comptable dont la convention est résiliée par le commissaire du gouvernement se voit dans l'obligation de changer de professionnel de l'expertise comptable ou d'adhérer à un organisme agréé pour pouvoir continuer à bénéficier de la non-majoration de ses revenus.

Il dispose de **soixante jours** à compter de la date de réception de la notification par son professionnel de l'expertise comptable de la résiliation de sa convention pour signer une lettre de mission avec un nouveau professionnel de l'expertise comptable ou adhérer à un organisme agréé.

NB : en cas de nomination d'un administrateur provisoire ne satisfaisant pas aux conditions légales, le délai est également de 60 jours à compter de la nomination de l'administrateur provisoire.

Inst. 4 juin 2010, 5 J-1-10, n° 98 à 107

Retrait ou non-renouvellement d'agrément

En cas de retrait ou de non-renouvellement de l'agrément d'un centre ou d'une association, les adhérents conservent le bénéfice des allègements fiscaux pour l'imposition du bénéfice de l'année ou de l'exercice en cours.

En ce qui concerne l'exercice suivant, ils doivent, pour bénéficier des avantages fiscaux, adhérer à un nouvel organisme agréé avant le début de l'exercice. Toutefois, lorsque la décision de retrait ou de non-renouvellement d'agrément est rendue dans les trois mois qui précèdent la fin de l'exercice en cours, il est admis que l'adhésion à un autre centre ou association puisse intervenir dans les trois mois **(1)** de l'exercice suivant.

Inst. 21 février 1980, 5 J-2-80; Doc. adm. 5 J 3121, n° 36, 15 mars 1995

(1) le délai devrait être porté à 5 mois mais doit être confirmé par l'administration.

Abréviations

AGA	Association de gestion agréée
AN	Journal Officiel, éditions des débats de l'Assemblée Nationale
BF	Bulletin fiscal «Francis Lefebvre»
BIC	Bénéfices industriels et commerciaux
BNC	Bénéfices non commerciaux
BOI	Bulletin officiel des impôts
CA	Arrêt de la Cour d'appel
CAA	Arrêt de la Cour administrative d'appel
CE	Arrêt du Conseil d'Etat
CEC	Convention d'exercice conjoint
CGA	Centre de gestion agréé
CGI	Code général des impôts
DC	Dispositions communes, documentation de base «Francis Lefebvre»
DGI	Direction générale des impôts
Doc. adm.	Documentation administrative
EURL	Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée
Inst.	Instruction administrative de la DGI
IS	Impôt sur les sociétés
JO	Journal Officiel (sans autre mention: édition des lois et décrets)
NDLR	Note de la rédaction
Rép.	Réponse ministérielle à un parlementaire
RJF	Revue de jurisprudence fiscale «F. Lefebvre»
SA	Société anonyme
SARL	Société à responsabilité limitée
SCM	Société civile de moyens
SCP	Société civile professionnelle
SDF	Société de fait
SEL	Société d'exercice libéral
SEN	Journal Officiel. Débats du Sénat
SEP	Société en participation
SNC	Société en nom collectif