

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-SECT-70-10-10-20171206

Date de publication : 06/12/2017

DGFIP

BNC - Régimes sectoriels - Sociétés civiles professionnelles - Régime fiscal et option pour l'IS

Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux

Régimes sectoriels

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

Chapitre 1 : Sociétés civiles et professionnelles (SCP)

Section 1 : Régime fiscal et option pour l'IS

Sommaire :

I. Règles générales et modalités d'option pour l'impôt sur les sociétés

A. Sociétés civiles professionnelles constituées sous la forme de sociétés coopératives

B. Impossibilité pour les sociétés civiles professionnelles d'opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés

C. Sociétés civiles professionnelles réalisant des opérations commerciales

II. Conditions d'exercice de l'option pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés

A. Conditions générales d'exercice de l'option

B. Modalités d'imposition

1. SCP n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés

a. Principe

b. Précisions

1° Répartition des bénéfices entre les associés

2° Déduction des frais d'acquisition des parts sociales et des intérêts des emprunts contractés pour les acquérir

3° Déduction des frais professionnels supportés par l'associé

4° Rémunération du conjoint de l'associé d'une société civile professionnelle

5° Conséquences de l'adhésion d'une société civile professionnelle à une association agréée de membres de professions libérales

2. SCP ayant opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés

a. Conséquences de l'option sur l'imposition des bénéfices de la SCP

b. Conséquences de l'option sur l'imposition des associés de la SCP

1° Rémunérations allouées aux associés de la SCP

- 2° Bénéfices distribués
 - 3° Incidence sur les plus-values constatées sur les parts lors de l'option
 - 4° Incidence sur les plus-values d'apport d'éléments d'actif non amortissables
 - 5° Incidence sur les intérêts d'emprunts souscrits pour acquérir les parts sociales
- c. Conséquences de l'option au regard des droits d'enregistrement applicables aux sociétés

I. Règles générales et modalités d'option pour l'impôt sur les sociétés

1

La sous-section précise, au **I § 1 à 60**, certaines règles générales concernant les sociétés civiles professionnelles (SCP) n'ayant pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés et, au **II § 70 à 260**, les conditions d'exercice de l'option pour l'IS

10

Aux termes de l'[article 8 ter du code général des impôts \(CGI\)](#), les associés des sociétés civiles professionnelles, constituées pour l'exercice en commun de la profession de leurs membres et fonctionnant conformément aux dispositions de la [loi n° 66-879 du 29 novembre 1966 modifiée](#), sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des bénéfices sociaux qui leur est attribuée.

20

Pratiquement, le régime des sociétés civiles professionnelles s'analyse en termes identiques à celui appliqué (en vertu de l'[article 8 du CGI](#)) aux sociétés de personnes, dotées de la personnalité morale, sous réserve des particularités suivantes.

A. Sociétés civiles professionnelles constituées sous la forme de sociétés coopératives

30

En raison de leur forme, ces sociétés devraient être, de droit, passibles de l'impôt sur les sociétés ([CGI, art. 206, 1](#)).

Toutefois, par disposition expresse de la loi ([CGI, art. 8 ter](#)), elles relèvent du régime des sociétés de personnes.

B. Impossibilité pour les sociétés civiles professionnelles d'opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés

40

Les sociétés civiles professionnelles étaient, jusqu'aux exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 1996, exclues du champ d'application de l'impôt sur les sociétés sans possibilité d'option.

C. Sociétés civiles professionnelles réalisant des opérations commerciales

50

En l'absence d'option, les SCP échappent à l'impôt sur les sociétés pour leurs opérations de nature commerciale, dès lors que leur activité libérale reste prépondérante et qu'elles respectent les conditions légales et réglementaires

relatives à l'exercice de la profession pour laquelle elles ont été constituées. Il en est ainsi, notamment, pour les sociétés civiles professionnelles de notaires qui perçoivent des honoraires de négociation immobilière. En effet, dès lors que les opérations sont effectuées dans le cadre des attributions légales des notaires, elles peuvent être regardées comme directement liées à l'exercice de l'activité libérale (RM Le Douarec n° 29714, JO AN du 8 décembre 1980, p. 5110).

60

En revanche, lorsque les opérations de nature commerciale ne sont pas directement liées à l'activité libérale et ne constituent pas le strict prolongement de cette dernière, les SCP doivent être soumises obligatoirement à l'impôt sur les sociétés. Ainsi, s'agissant des huissiers de justice, l'autorisation d'exercer des activités commerciales accessoires n'ayant pas été accordée par la Chancellerie aux sociétés civiles professionnelles d'huissiers mais seulement à titre individuel, aux associés ou à certains d'entre eux, les sociétés d'huissiers qui exerceraient de telles activités ne pourraient qu'être soumises obligatoirement à l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, en l'absence d'option, les sociétés civiles professionnelles ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés tant que le montant hors taxes de leurs recettes de nature commerciale n'excède pas 10 % du montant de leurs recettes totales hors taxes. D'autre part, et pour limiter les conséquences d'un franchissement occasionnel de ce seuil de 10 %, il est admis que la société ne soit pas effectivement soumise à l'impôt sur les sociétés au titre de l'année de dépassement, si la moyenne des recettes, hors taxes, de nature commerciale réalisées au cours de l'année en cause et des trois années antérieures n'excède pas 10 % du montant moyen des recettes totales hors taxes réalisées au cours de la même période. Bien entendu, s'agissant des sociétés créées depuis moins de quatre ans, cette moyenne sera appréciée sur la période courue depuis la date de leur création (RM Berger n° 33593, JO AN du 11 mai 1981, p. 2009).

II. Conditions d'exercice de l'option pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés

70

En complétant la liste des sociétés énumérées au 3 de l'article 206 du CGI, l'article 3 de la loi n° 96-314 du 12 avril 1996 autorise les SCP, pour l'imposition des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1996, à opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

A. Conditions générales d'exercice de l'option

80

Le 3 de l'article 206 du CGI autorise les sociétés civiles professionnelles à opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés pour l'imposition des résultats des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1996.

Cette option doit être exercée dans les conditions de droit commun prévues à l'article 239 du CGI, c'est-à-dire avant la fin du troisième mois de l'exercice au titre duquel la société souhaite être soumise pour la première fois à l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, le 1 de l'article 239 du CGI prévoyait que le point de départ de ce premier exercice était, pour les SCP, obligatoirement fixé au 1^{er} janvier de l'année considérée. En pratique, l'option devait donc être exercée avant le 1^{er} avril de cette année.

90

Le 6° du I de l'article 19 de la loi n° 99-1173 du 30 décembre 1999 de finances rectificative pour 1999, en modifiant l'article 239 du CGI, assouplit les conditions d'exercice de l'option des SCP pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

Pour l'imposition des résultats des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2000, les SCP peuvent librement choisir le point de départ du premier exercice soumis à l'impôt sur les sociétés. L'option doit dorénavant être exercée, comme pour la généralité des sociétés, avant la fin du troisième mois de l'exercice au titre duquel la SCP souhaite être assujettie pour la première fois à l'impôt sur les sociétés. L'option peut être exercée avant le début de l'exercice à partir duquel elle procurera ses effets.

Cette notification doit comporter la désignation de la société et l'adresse du siège social, les nom, prénoms et adresse de chacun des associés, la répartition du capital ou des droits entre les intéressés.

Elle doit être signée dans les conditions prévues par les statuts ou, à défaut, par tous les associés.

Conformément aux dispositions de l'article 239 du CGI et de l'article 22 de l'annexe IV au CGI, l'option exercée présente un caractère irrévocable.

100

Il est rappelé que l'option des SCP pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés est considérée comme une cessation d'activité donnant lieu à l'imposition immédiate des bénéfices non encore imposés. Conformément aux dispositions de l'article 202 du CGI, la société doit produire auprès du service des impôts des entreprises, dans un délai de 60 jours à compter de la date à laquelle l'option a été exercée, une déclaration de son résultat déterminé selon les règles définies au I-C-1-a § 120 et suivants du BOI-BNC-CESS-10-20 , pour la période allant du 1^{er} janvier au jour qui précède le premier jour du premier exercice soumis à l'impôt sur les sociétés. Pour l'établissement de l'imposition immédiate, chacun des associés doit déclarer à l'impôt sur le revenu dans le même délai, la quote-part de ce résultat correspondant à ses droits (BOI-BNC-CESS-10-20 au I-C-2 § 260 à 280).

B. Modalités d'imposition

1. SCP n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés

a. Principe

110

Sous réserve des précisions apportées ci-après, le bénéfice net réalisé par les sociétés civiles professionnelles est déterminé et imposé selon les mêmes règles et dans les mêmes conditions que celles appliquées à toutes les sociétés de personnes dont la quote-part de résultat doit être déterminée selon les règles applicables aux bénéfices non commerciaux (BOI-BNC-SECT-80).

120

Il est seulement fait observer que les sociétés civiles professionnelles sont réputées exercer, en leur nom propre, la profession de leurs membres et sont obligatoirement soumises au régime de la déclaration contrôlée (BOI-BNC-DECLA-10-10 au II-B-1 § 400 à 430).

b. Précisions

1° Répartition des bénéfices entre les associés

130

Sans déroger au principe de l'imposition personnelle des associés, l'article 8 ter du CGI prévoit que cette imposition est fonction de la part des bénéfices attribuée à chaque associé.

Il est précisé, à cet égard, que la répartition entre les associés des bénéfices réalisés par la société est, en principe, fixée par les statuts et n'est pas nécessairement effectuée en proportion des droits des intéressés dans le capital social. À défaut de clauses statutaires spéciales, les bénéfices sont répartis par parts égales entre les associés.

2° Déduction des frais d'acquisition des parts sociales et des intérêts des emprunts contractés pour les acquérir

140

Les frais d'acte et d'enregistrement payés par un associé à l'occasion de l'acquisition de parts d'une société civile professionnelle sont déductibles pour l'assiette de l'impôt sur le revenu, de la part qui lui revient dans le bénéfice social.

Il en est de même des intérêts des emprunts contractés soit pour acquérir directement les parts sociales, soit pour acquérir les biens qu'il a ensuite apportés à la société en contrepartie de l'attribution des parts sociales ([BOI-BNC-BASE-40-60-70](#) au III-A § 80).

3° Déduction des frais professionnels supportés par l'associé

150

Les frais professionnels dont l'associé a supporté la charge sont déductibles de la quote-part du bénéfice social lui revenant à la triple condition :

- qu'ils lui incombent personnellement ;
- qu'ils aient le caractère de dépenses déductibles dans le cadre d'une entreprise individuelle ;
- qu'ils n'aient pas déjà été pris en compte lors de la détermination du bénéfice social.

Parmi ces frais, peuvent ainsi figurer les cotisations sociales, la cotisation économique territoriale, les frais de transport exposés par l'associé pour se rendre de son domicile au lieu de travail ([RM Crépeau n° 18610, JO AN du 12 mai 1980, p. 1912](#)).

160

Ces dépenses, engagées par l'associé, ou établies en son nom personnel, peuvent être acquittées de différentes manières. Lorsqu'elles sont payées par les intéressés eux-mêmes, directement ou par l'intermédiaire de leur compte courant dans la société, le bénéfice social n'est pas affecté par le paiement de ces charges qui sont alors directement déductibles de la part du bénéfice qui est attribuée à l'associé concerné. Lorsqu'elles sont prises en charge par la société pour le compte de l'associé, cette prise en charge constitue un complément de rémunération, auquel cas ces dépenses doivent être ajoutées à la quote-part du bénéfice comptable correspondant aux droits de l'associé ; dans ce cas, les dépenses concernées sont déductibles de la quote-part imposable des bénéfices de l'associé ([RM Delnatte, n° 37677, JO AN du 11 novembre 1996, p. 5902](#)).

Les mêmes solutions sont applicables aux associés des sociétés de personnes, autres que les SCP, qui exercent dans le cadre de ces sociétés une activité professionnelle non commerciale ([BOI-BNC-SECT-80](#) au V § 500).

170

En revanche, les dispositions du I de l'[article 151 nonies du CGI](#) n'ont pas modifié les règles posées par l'[article 8 du CGI](#) et l'[article 60 du CGI](#) qui impliquent que les résultats de l'activité sociale soient déterminés au niveau de la société. Par suite, les frais directement liés à l'exercice de l'activité sociale et incombant normalement à la société, tels les frais de visite de la clientèle, les frais d'amortissement et d'assurances des véhicules sociaux, doivent être pris en compte pour la détermination du résultat social ([RM Pringalle n° 36089, JO AN du 30 mars 1981, p. 1357](#)).

Corrélativement, les remboursements, par la société, de frais engagés pour son compte par ses membres n'ont pas à être ajoutés à la quote-part du bénéfice social revenant à chaque associé.

4° Rémunération du conjoint de l'associé d'une société civile professionnelle

180

Les dispositions de l'[article 154 du CGI](#) relatives aux limitations applicables à la déduction du salaire du conjoint de l'exploitant individuel ont été étendues aux salaires des conjoints des associés des sociétés civiles professionnelles visées à l'[article 8 ter du CGI](#) ([BOI-BNC-BASE-40-60-10 au II-B § 110 à 130](#) et [BOI-BNC-DECLA-10-40 au I § 10](#)). Il est fait application des règles relatives à la rémunération du conjoint de l'associé d'une société de personnes exposées au [III § 190 à 310 du BOI-BIC-CHG-40-50-10](#).

5° Conséquences de l'adhésion d'une société civile professionnelle à une association agréée de membres de professions libérales

190

Sur ce point, il convient de se reporter au [BOI-BNC-DECLA-10-40](#).

2. SCP ayant opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés

a. Conséquences de l'option sur l'imposition des bénéfices de la SCP

200

L'option entraîne, pour la société, l'application des dispositions auxquelles sont assujetties les personnes morales soumises de plein droit à l'impôt sur les sociétés.

Les sociétés en cause doivent déterminer leur résultat selon les règles de la comptabilité commerciale et supportent les mêmes charges fiscales que les sociétés de capitaux. Il s'ensuit qu'elles sont soumises à l'impôt sur les sociétés sur l'ensemble de leurs bénéfices de quelque nature qu'ils soient.

En outre, les rémunérations allouées aux associés, qui correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives eu égard à l'importance du service rendu, sont déductibles des bénéfices sociaux ([CGI, art. 211](#)).

b. Conséquences de l'option sur l'imposition des associés de la SCP

1° Rémunérations allouées aux associés de la SCP

210

Les rémunérations allouées aux associés des sociétés de personnes ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, qui sont déductibles des bénéfices sociaux en application des dispositions de l'[article 211 du CGI](#), sont passibles de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des rémunérations mentionnées à l'[article 62 du CGI](#).

2° Bénéfices distribués

220

Les associés supportent l'impôt sur le revenu au titre des revenus de capitaux mobiliers sur les produits de leurs parts, au moment de la distribution de ces revenus.

L'option pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés permet aux associés de n'avoir à acquitter l'impôt sur les bénéfices sociaux mis en réserve qu'au moment de leur distribution et non pas lors de leur réalisation ([CGI, art. 162](#)).

3° Incidence sur les plus-values constatées sur les parts lors de l'option

230

Le changement de régime fiscal résultant de l'option de la SCP pour l'impôt sur les sociétés a pour effet de transférer les parts du patrimoine professionnel dans le patrimoine privé de l'associé. La plus-value réalisée à cette occasion est imposable selon le régime des plus-values de cession d'éléments

de l'actif immobilisé. Cette imposition peut toutefois, en application du III de l'[article 151 nonies du CGI](#), être reportée jusqu'à la date de la cession, du rachat ou de l'annulation des parts ([BOI-BNC-SECT-80 au VI-E § 550](#)).

4° Incidence sur les plus-values d'apport d'éléments d'actif non amortissables

240

L'[article 151 octies du CGI](#) prévoit qu'en cas d'apport à une société de personnes d'éléments d'actif non amortissables (clientèle, notamment), l'imposition des plus-values afférentes à ces apports, qui résulte de la cessation de l'activité exercée à titre individuel, est reportée jusqu'à la cession à titre onéreux des parts reçues en rémunération de l'apport, ou la cession des biens concernés par la société si elle est antérieure. Le simple changement de régime fiscal de la société qui a reçu l'apport n'a pas pour effet de mettre fin au report d'imposition prévu à l'article 151 octies du CGI. Celui-ci continue donc à s'appliquer dans les mêmes conditions.

5° Incidence sur les intérêts d'emprunts souscrits pour acquérir les parts sociales

250

Les contribuables qui exercent leur activité professionnelle dans le cadre d'une SCP dont les bénéficiaires sont, en application de l'[article 8 ter du CGI](#), soumis à leur nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux peuvent déduire de leurs résultats les intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition de leurs parts sociales. Cette faculté est directement liée au caractère d'élément d'actif professionnel que la loi a entendu conférer à leurs droits ([CGI, art. 151 nonies](#)).

L'assujettissement des SCP à l'impôt sur les sociétés ayant pour conséquence le transfert des parts du patrimoine professionnel des associés dans leur patrimoine privé, les associés ne peuvent, à compter de la date d'effet de l'option, déduire les frais d'acquisition et les intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition des parts sociales.

c. Conséquences de l'option au regard des droits d'enregistrement applicables aux sociétés

260

Le changement de régime fiscal résultant de l'option d'une SCP soumise à l'impôt sur le revenu pour l'impôt sur les sociétés rend exigibles les droits de mutation sur les seuls apports purs et simples de certains biens qui ont été faits à la SCP depuis le 1^{er} août 1965 ([CGI, art. 809, II](#) et [CGI, art. 810, III](#)).

Toutefois, ce changement peut être enregistré moyennant le paiement du droit fixe, si les associés s'engagent à conserver pendant trois ans les titres détenus à la date du changement dans les conditions prévues au III de l'article 810 du CGI ([BOI-ENR-AVS-20-40 au I-C-4 § 200 à 220](#)).