

# Professions libérales : actualité fiscale

Le comité Création et Développement du Conseil Supérieur qui a en charge le secteur des professions libérales vous fait part des principales décisions fiscales de l'année 2007, notamment sur le plan de la doctrine et de la jurisprudence.

### Déficit BNC - Caractère professionnel de l'activité

Les revenus tirés de la mise en œuvre par leur détenteur à titre indépendant et personnel, d'un art, d'une science ou d'une compétence particulière doivent, pour l'application des dispositions combinées des articles 92.1 et 156 1-2<sup>e</sup> du CGI relatives aux possibilités d'imputation des déficits catégoriels sur le revenu global, être regardés comme provenant d'une activité libérale.

Une activité d'acquisition en crédit-bail à fin de sous location de locaux nus est imposable dans la catégorie des BNC, cette activité qui se borne à tirer des revenus immobiliers des biens ainsi acquis relève d'une gestion patrimoniale et ne présente pas une nature libérale. Les déficits résultant de l'exercice de cette activité ne sont pas déductibles du revenu global (CGI art. 156 1-2<sup>e</sup>).

CE 5 octobre 2007 n° 283813 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss Dutreix. Cet arrêt confirme la position du Conseil d'Etat, voir notamment CE 29/07/1998 n° 165343 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss Chassagnon.

### BNC - Recettes professionnelles

#### Option créances-dettes

En application de l'article 93-1 du CGI, pour la détermination du bénéfice imposable, il y a lieu de retenir l'excédent des recettes totales sur les dépen-

ses nécessités par l'exercice de la profession.

L'article 93A dispose que sur option, dans les conditions définies par les dispositions de l'article 41-ObisA de l'annexe III du CGI, le contribuable peut être imposé sur l'excédent des créances acquises sur les dépenses engagées au cours de l'année d'imposition.

La cour administrative d'appel de Paris exige une option expresse par lettre, le simple fait de cocher la case « créances acquises et dépenses engagées » de la déclaration 2035 ne suffit pas.

CAA Paris 2<sup>e</sup> ch B 24 nov. 2006 n° 04PA.2999 Caron.

### BNC - Dépenses professionnelles

#### Loyer à soi-même

Les titulaires de BIC peuvent comprendre parmi les charges de leur entreprise les sommes correspondant au loyer normal des locaux conservés dans leur patrimoine privé mais affectés à l'exploitation de l'entreprise.

Corrélativement, ce loyer doit être considéré comme un revenu imposable dans la catégorie des revenus fonciers (CE 8 juillet 1998 n° 164657 Meissonnier).

L'Administration fiscale refuse d'étendre le bénéfice de cette jurisprudence aux titulaires de BNC (Rép. Depierre AN 2 avril 2007 p. 3334).

La cour administrative d'appel

de Versailles (Arrêt Roche 27 sept. 2005), après avoir interprété les dispositions de l'article 93 du CGI admet la possibilité pour un titulaire de BNC, propriétaire d'un immeuble maintenu dans son patrimoine privé, mais utilisé pour l'exercice de sa profession, de comprendre parmi les charges déductibles de son revenu le loyer afférent à cet immeuble.

Cet arrêt a fait l'objet d'un pourvoi devant le Conseil d'Etat.

Il y a lieu de noter que le Conseil d'Etat, dans son arrêt Prince du 6 avril 2001, arrêt qui ne statuait pas sur un problème de déduction de loyer à soi-même, avait donné la même interprétation de l'article 93 du CGI.

La cour administrative d'appel de Paris a jugé pour une styliste, propriétaire de ses locaux maintenus dans le patrimoine privé, qu'elle était en droit de comprendre dans ses charges professionnelles déductibles les sommes correspondant au loyer normal de ces locaux utilisés à titre professionnel et par voie de conséquence de supporter l'imposition de ces mêmes sommes au titre des revenus fonciers.

Dans cette affaire, la déduction des loyers n'a pas été admise faute de prouver que les loyers avaient été effectivement décaissés.

CAA Paris 6 novembre 2006 n° 05-3511 5<sup>e</sup> ch B Huynh Kinh. Cette analyse devra être confirmée par le Conseil d'Etat.



### Frais supplémentaires de repas

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2000, les titulaires de BNC peuvent déduire sous certaines conditions et limites, les frais supplémentaires de repas qu'ils exposent régulièrement sur les lieux d'exercice de leur activité professionnelle.

Une instruction fixe les seuils et limites de déduction des frais supplémentaires de repas exposés au titre de l'année 2007.

L'avantage en nature est évalué forfaitairement à 4,20 € pour un repas pour l'année 2007.

La dépense est considérée comme excessive lorsqu'elle excède une somme égale à 16,10 € pour l'année 2007. Ces montants constituent une dépense d'ordre personnel qui ne peut être admise en déduction de la détermination du bénéfice imposable.

Instruction 13 mars 2007 (BOI 5G-1-07).

### Frais de double résidence

Les frais double résidence constituent des dépenses déductibles des revenus professionnels dès lors qu'ils sont nécessités par l'exercice de la profession.

A ce titre, les frais résultant d'une résidence autre que la résidence principale, peuvent être regardés comme nécessités par l'exercice de la profession si le choix du lieu de résidence principale résulte non pas d'une pure convenance personnelle mais notamment d'une obligation légale, de motifs familiaux déterminants ou des conditions d'exercice de la profession.

CE 12/3/2007 n°281951 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss Bernheim.

Cet arrêt étend aux titulaires de BNC une solution déjà retenue en matière de traitements et salaires.

### Frais de groupe : médecins conventionnés secteur I, adhérent d'une association agréée

Le principe du non cumul de l'absence de la majoration de 25 % des revenus et des déductions forfaitaires propres aux médecins conventionnés (groupe III, déduction complémentaire de 3 %) est affirmé.

Une exception est prévue au titre de la première année d'adhésion pour laquelle il est admis de cumuler la déduction forfaitaire de 3 % et l'absence de majoration de 25 % de leurs revenus.

Il convient de rappeler qu'à titre exceptionnel, le cumul d'absence de majorations de 25 % avec la déduction du groupe III et la déduction complémentaire de 3 % a été admis au titre de l'imposition des revenus de l'année 2006.

Instruction 27/4/2007 (BOI 5G-3-07).

### Cesu

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007, outre les salariés, le chef d'entreprise et les mandataires sociaux peuvent être tributaires en application de l'article 146 de la loi de finances pour 2007 de « Cesu préfinancés » sous réserve que l'ensemble des salariés de l'entreprise bénéficient des mêmes règles d'attribution.

Dans une instruction du 17 octobre 2007 (BOI 4 F-3-07), l'administration fiscale avait exclu du bénéfice de ce dispositif les chefs d'entreprises et mandataire sociaux. Le ministre de l'Économie, des Finances et de l'Emploi a indiqué devant le Sénat que l'article 146 visait bien à inclure dans la liste des bénéficiaires du dispositif l'ensemble des entrepreneurs quel que soit leur statut.

Les professionnels libéraux qui n'emploient aucun salarié ont donc la faculté de bénéficier

d'une exonération de bénéfice à hauteur de l'aide financière qu'ils se sont personnellement attribuée dans la limite de 1 830 €.

Débats Sénat 30 nov. 2007

### Groupements d'exercice : taxation des bénéfices

#### Associations d'avocats à responsabilité professionnelle individuelle : taxation des bénéfices

Les associés qui sont indéfiniment responsables et qui ont communiqué à l'administration leur identité se voient soumis au régime des sociétés de personnes. La quote-part du résultat correspondant aux droits des associés, personnes physiques, est taxable à l'impôt sur le revenu (BNC), celle revenant aux associés personnes morales assujetties à l'impôt sur les sociétés est imposée à l'impôt sur les sociétés.

En revanche, la part de bénéfices correspondant aux droits des associés non indéfiniment responsables ou dont l'identité n'a pas été communiquée à l'administration est imposable à l'impôt sur les sociétés.

L'Administration a précisé que la responsabilité limitée des membres de ces associations aux actes qu'ils accomplissent ne fait pas obstacle au caractère indéfini de leur responsabilité à l'égard des dettes de l'association, ni à l'application du régime des sociétés de personnes.

Instruction 2 mai 2007 BOI 5 G-4-07.

#### Associations d'avocats : retrait d'un associé Art. 93B CGI

L'administration fiscale a précisé que le retrait d'un avocat d'une association peut être assimilé à un rachat de droits au sens des dispositions de l'article 93B du CGI. Une

option s'avère donc possible pour la détermination d'un résultat arrêté à la date de son départ. L'option pour ce régime spécial doit être formulée conjointement par l'avocat qui se retire et ceux qui restent dans l'association. Le premier sera imposé sur la base de sa part dans le résultat intermédiaire, les seconds seront imposés sur le bénéfice annuel déduction faite de la part de résultat intermédiaire imposée au nom du sortant.

Res. n° 2007/38 (FP) 23 oct. 2007.

### Plus-values professionnelles

#### Art. 151 septies : décompte du délai de 5 ans

Il résulte de l'article 151 septies du CGI que l'exonération des plus-values professionnelles est notamment subordonnée à la condition que l'activité ait été exercée pendant au moins 5 ans et que ce délai doit être décompté à partir du début d'activité.

Pour l'application de ces dispositions, le début d'activité correspond à la date à laquelle le contribuable a effectué les premières opérations d'exploitation.

Ce n'est pas nécessairement la date de création de la société exerçant l'activité qu'il y a lieu de retenir.

CE 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss sect. 5 octobre 2007 Elkouby.

#### Art. 151 septies : appréciation des recettes, société en participation et société de fait

S'agissant des sociétés dépourvues de personnalité morale, l'administration précise que la condition relative au montant des recettes doit être appréciée différemment selon que les biens affectés à l'activité figurent ou non dans le bilan fiscal de la société.



Ainsi, il convient de retenir pour l'appréciation de ce seuil :

► L'ensemble des recettes réalisées par la société lorsque le bien cédé a été inscrit par les associés au bilan fiscal de la société ;

► La seule quote-part des recettes revenant à l'associé qui en est le propriétaire lorsque le bien cédé ne figure pas au bilan fiscal de la société.

Rep. André, JO Sénat, 18 oct. 2007 p 1872.

## Associations agréées

### BNC non professionnels

L'article 5 de la loi de finances pour 2008 permet aux titulaires de BNC non professionnels soumis au régime de la déclaration contrôlée, d'adhérer à une association agréée.

Cette adhésion est soumise à la souscription d'un engagement d'amélioration de la connaissance des revenus. Elle permet d'éviter l'application du coefficient de majoration de 1,25 dès les revenus 2007 en raison de la prorogation exceptionnelle du délai d'adhésion.

*Report exceptionnel du délai d'adhésion au 31 janvier 2008*

L'adhésion à une association agréée doit être faite dans le délai de 5 mois de l'ouverture de l'exercice. (Article 1 décret n° 2007-1716 du 5 décembre 2007).

L'article 6 de la loi de finances pour 2008 prévoit qu'à titre exceptionnel, le délai d'adhésion à une association agréée est reporté pour les exercices clos en 2007 jusqu'au 31 janvier 2008.

*Obligations pour les associations de dématérialisation*

Les associations agréées ont l'obligation de dématérialiser et de télétransmettre aux services fiscaux les attestations délivrées aux adhérents ainsi que les déclarations, leurs annexes et autres documents les

accompagnant (Art. 3 et 4 loi de finances pour 2008).

A défaut de dispositions particulières, cette mesure entre en vigueur à compter de l'imposition des revenus 2007.

## TVA : exonération des actes des ostéopathes

L'administration fiscale considérerait que les actes d'ostéopathie réalisés par des professionnels qui n'étaient ni médecin, ni kinésithérapeute étaient soumis de plein droit à la TVA.

L'article 58 de la loi de finances rectificative pour 2007 exonère de la TVA les actes d'ostéopathie qu'ils soient réalisés par des médecins, des masseurs kinésithérapeutes ou des ostéopathes exclusifs. Cette mesure devrait s'appliquer aux opérations intervenues à compter du 29 décembre 2007. ●

**René Keravel**  
Membre du Comité Création et Développement