

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

6 E-4-08

N° 85 du 15 SEPTEMBRE 2008

TAXE PROFESSIONNELLE. MODALITES D'IMPOSITION DES GROUPEMENTS REUNISSANT DES MEMBRES DE PROFESSIONS LIBERALES (ARTICLE 48 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2007 N° 2007-1824 DU 25 DECEMBRE 2007).

(C.G.I., art. 1476)

NOR : ECE L 08 10039 J

Bureau B 2

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

Selon le 2^{ème} alinéa de l'article 1476 du code général des impôts, pour les sociétés civiles de moyens, les sociétés civiles professionnelles et les groupements réunissant des membres de professions libérales, l'imposition est établie au nom de chacun des membres. Toutefois, ces dispositions ne s'appliquent pas aux sociétés civiles professionnelles, à compter de l'année qui suit celle où elles sont, pour la première fois, assujetties à l'impôt sur les sociétés.

Les nouvelles dispositions du 2^{ème} alinéa de l'article précité, issues de l'article 48 de la loi de finances rectificative pour 2007 n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 prévoient désormais que, lorsqu'un ou plusieurs membres d'une société civile ou d'un groupement n'exercent pas leur activité en France :

- l'imposition de la société civile ou du groupement est établie au nom des seuls membres exerçant leur activité professionnelle en France ;

- la totalité des bases d'imposition de la société civile ou du groupement est répartie entre les membres exerçant une activité professionnelle en France dans le rapport existant entre le montant de leurs droits respectifs dans le groupement et le montant total des droits détenus par ces mêmes membres dans le groupement.

Puisque les modalités de détermination des bases d'imposition du groupement revenant aux seuls membres exerçant leur activité professionnelle en France diffèrent selon que ceux-ci emploient ou non moins de cinq salariés, les salariés du groupement doivent également être répartis par application du rapport précité.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent à compter des impositions établies au titre de 2008.

La présente instruction a pour objet de commenter ces dispositions.

•

- 1 -

15 septembre 2008

3 507085 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGFIP - Bureau BP-2B, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : Philippe PARINI

Responsable de rédaction : Christian MIRANDOL

Impression : S.D.N.C.

82, rue du Maréchal Lyautey - BP 3045 - 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
TITRE 1 : SOCIETES ET GROUPEMENTS CONCERNES ET PERSONNES REDEVABLES DE LA TAXE	3
Section 1 : Sociétés et groupements concernés par les nouvelles dispositions de l'article 1476	3
Section 2 : Personnes redevables de la taxe	6
A. PRINCIPE	6
B. PRÉCISIONS SUR L'EXERCICE D'UNE ACTIVITÉ PROFESSIONNELLE EN FRANCE	8
TITRE 2 : MODALITES DE DETERMINATION DE LA BASE D'IMPOSITION DES ASSOCIES REDEVABLES DE LA TAXE	11
Section 1 : Détermination du rapport visant à répartir l'ensemble des bases du groupement entre les seuls membres exerçant leur activité professionnelle en France	13
Section 2 : Répartition des salariés du groupement entre les seuls membres exerçant leur activité professionnelle en France	15
A. PRINCIPE	15
B. PRECISIONS	16
Section 3 : Détermination de la base d'imposition de chaque membre exerçant leur activité professionnelle en France	21
A. RAPPEL : DISTINCTION SELON QUE L'ASSOCIÉ EMPLOIE PLUS OU MOINS DE CINQ SALARIÉS	21
B. APPLICATION DE LA DISTINCTION AUX GROUPEMENTS DANS LESQUELS CERTAINS ASSOCIÉS N'EXERCENT PAS LEUR ACTIVITÉ PROFESSIONNELLE EN FRANCE	24
TITRE 3 : ENTREE EN VIGUEUR	32
Annexe : Article 48 de la loi de finances rectificative pour 2007	

INTRODUCTION

1. Aux termes du 1^{er} alinéa de l'article 1476 du code général des impôts (CGI), la taxe professionnelle est établie au nom des personnes qui exercent l'activité imposable.

Cependant, selon le 2^{ème} alinéa de cet article, pour les sociétés civiles de moyens, les sociétés civiles professionnelles et les groupements réunissant des membres de professions libérales, l'imposition est établie au nom de chacun des membres. Toutefois, ces dispositions ne s'appliquent pas aux sociétés civiles professionnelles, à compter de l'année qui suit celle où elles sont, pour la première fois, assujetties à l'impôt sur les sociétés.

Il résulte de l'article 1476 précité que les membres des sociétés civiles professionnelles, des sociétés civiles de moyens et groupements assimilés doivent être personnellement imposés à la taxe professionnelle sur une base établie en prenant en compte la fraction de chacun des éléments d'assiette définis par l'article 1467 du même code, qui correspond à leurs droits dans la société ou le groupement.

Par conséquent, chaque membre d'une société ou d'un groupement visé au 2^{ème} alinéa de l'article 1476 du CGI, quel que soit le lieu d'exercice de sa propre activité et sa situation au regard de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, est redevable de la taxe professionnelle sur une base incluant une fraction des éléments imposables se rapportant à l'activité réalisée en France par le groupement et qui correspond à ses droits dans ce dernier, conformément à la doctrine administrative DB 6 E-314 en date du 1^{er} juin 1995, n^{os} 1 à 4.

2. Les nouvelles dispositions du 2^{ème} alinéa de l'article 1476 du CGI, issues de l'article 48 de la loi de finances rectificative pour 2007 n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 prévoient que lorsqu'un ou plusieurs membres d'une société civile ou d'un groupement visé à cet alinéa n'exercent pas leur activité professionnelle en France :

- l'imposition de la société civile ou du groupement est désormais établie au nom des seuls membres exerçant leur activité professionnelle en France ;
- la totalité des bases d'imposition de la société civile ou du groupement est répartie entre les membres exerçant une activité professionnelle en France dans le rapport existant entre le montant de leurs droits respectifs dans le groupement et le montant total des droits détenus par ces mêmes membres dans le groupement.

Les modalités de détermination des bases d'imposition du groupement revenant aux seuls membres exerçant leur activité professionnelle en France diffèrent selon que ceux-ci emploient ou non moins de cinq salariés, les salariés devant être répartis par application du rapport précité.

Par conséquent, ces nouvelles dispositions, applicables à compter des impositions établies au titre de 2008, conduisent à modifier les modalités de détermination du redevable de la taxe et de la base d'imposition des associés membres.

Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts et de ses annexes.

TITRE 1 : SOCIETES ET GROUPEMENTS CONCERNES ET PERSONNES REDEVABLES DE LA TAXE

Section 1 : Sociétés et groupements concernés par les nouvelles dispositions de l'article 1476

3. Les sociétés civiles et groupements concernés par les nouvelles dispositions du 2^{ème} alinéa de l'article 1476 s'entendent exclusivement des sociétés civiles et groupements regroupant des membres de professions libérales, dotés ou non de la personnalité morale, qui, cumulativement :

- comprennent un ou plusieurs membres associés n'exerçant pas leur activité professionnelle en France ;
- ne sont pas assujettis de plein droit ou sur option à l'impôt sur les sociétés, sauf s'il s'agit de l'année au titre de laquelle ils sont pour la première fois assujettis à cet impôt (cf. n° 5).

Ces entités seront dénommées « groupements » dans la présente instruction.

4. L'imposition des groupements non assujettis à l'impôt sur les sociétés réunissant des membres de professions libérales et dont tous les membres exercent leur activité en France demeure établie au nom de chacun des membres.

5. S'agissant des groupements assujettis à l'impôt sur les sociétés, ceux-ci sont imposables à la taxe professionnelle conformément aux dispositions du 1^{er} alinéa de l'article 1476, sauf pour l'année au titre de laquelle ils sont pour la première fois assujettis à l'impôt sur les sociétés. Pour plus de précisions sur ce dernier point, il convient de se reporter au BOI 6 E-6-03 en date du 25 juillet 2003, n^{os} 46 à 50.

Section 2 : Personnes redevables de la taxe

A. PRINCIPE

6. A l'exception des hypothèses d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés (cf. n^o 5) et conformément aux dispositions de l'article 1476, les membres des sociétés civiles et groupements réunissant des membres de professions libérales sont personnellement imposables à la taxe professionnelle, sous réserve des dispositions de l'article 48 de la loi de finances rectificative pour 2007. Aucune imposition n'est réclamée à la personne morale.

7. La loi de finances rectificative pour 2007 modifie l'article 1476 : la base d'imposition des sociétés civiles et des groupements réunissant des membres de professions libérales doit être répartie uniquement entre les associés qui exercent leur activité professionnelle en France.

Ne sont donc pas redevables de la taxe professionnelle les membres de groupements n'exerçant pas leur activité professionnelle en France.

B. PRÉCISIONS SUR L'EXERCICE D'UNE ACTIVITÉ PROFESSIONNELLE EN FRANCE

8. Conformément aux dispositions combinées des articles 1447 et 1473 (cf. documentation de base 6 E-122 en date du 1^{er} septembre 1991, n^{os} 1 à 4) :

- la taxe professionnelle est due par les personnes physiques ou morales qui exercent une activité professionnelle en France ;
- une personne est considérée comme exerçant une activité professionnelle en France dès lors que cette activité se rattache à un établissement ou à un local situé lui-même en France.

9. L'activité d'un membre d'un groupement est considérée comme étant réalisée en France dès lors que cet associé utilise des locaux situés en France pour les besoins de son activité professionnelle.

L'utilisation des locaux par le ou les membres du groupement s'apprécie au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, conformément au I de l'article 1478.

10. Exemple : Un groupement implanté en France est composé de :

- 3 associés exerçant leur activité en France au sens des n^{os} 8 et 9 au 1^{er} janvier de l'année d'imposition et détenant au total 20 % des droits du groupement ;
- 80 associés n'exerçant pas leur activité en France au sens des n^{os} 8 et 9 au 1^{er} janvier de l'année d'imposition et détenant 80 % des droits du groupement.

Les redevables de la taxe professionnelle due par le groupement sont constitués exclusivement par les 3 associés exerçant leur activité en France. Aucune imposition ne peut être émise à l'encontre des 80 autres associés.

TITRE 2 : MODALITES DE DETERMINATION DE LA BASE D'IMPOSITION DES ASSOCIES REDEVABLES DE LA TAXE

11. Aux termes de l'article 48 de la loi de finances rectificative pour 2007, qui a modifié les dispositions de l'article 1476, l'imposition des groupements dont certains associés exercent leur activité professionnelle hors de France est établie au nom des seuls membres exerçant une activité professionnelle en France.

Ainsi, l'ensemble des bases est réparti entre les associés exerçant leur activité professionnelle en France.

Chaque associé exerçant son activité professionnelle en France est imposé sur une fraction des bases totales, égale au rapport entre les droits qu'il détient dans le groupement et l'ensemble des droits détenus dans le groupement par les associés exerçant leur activité professionnelle en France.

12. De manière pratique, afin de déterminer la base d'imposition des seuls membres du groupement redevables de la taxe professionnelle, c'est-à-dire exerçant leur activité professionnelle en France, il convient de procéder en trois étapes successives :

- détermination du rapport visant à répartir l'ensemble des bases du groupement entre les seuls membres exerçant leur activité professionnelle en France ;
- répartition des salariés du groupement entre les seuls membres exerçant leur activité professionnelle en France ;
- détermination de la base d'imposition de chaque membre exerçant son activité professionnelle en France.

Section 1 : Détermination du rapport visant à répartir l'ensemble des bases du groupement entre les seuls membres exerçant leur activité professionnelle en France

13. La totalité des bases du groupement est répartie entre les membres exerçant une activité professionnelle en France dans le rapport existant pour chacun d'entre eux entre :

- d'une part, le montant de leurs droits respectifs dans le groupement (numérateur)
- et, d'autre part, le montant total des droits détenus par ces mêmes membres (dénominateur).

14. Suite de l'exemple au n° 10 :

Les 3 associés exerçant leur activité en France détiennent respectivement :

- associé A : 2 % des droits du groupement ;
- associé B : 10 % ;
- associé C : 8 %.

Soit ensemble 20 % des droits du groupement.

La totalité des bases doit être répartie entre ces trois associés de la manière suivante :

- associé A : 10 % $[(2/20) \times 100]$;
- associé B : 50 % $[(10/20) \times 100]$;
- associé C : 40 % $[(8/20) \times 100]$.

Section 2 : Répartition des salariés du groupement entre les seuls membres exerçant leur activité en France

A. PRINCIPE

15. Sachant que la base d'imposition à la taxe professionnelle des titulaires de bénéfices non commerciaux non soumis de plein droit ou sur option à l'impôt sur les sociétés diffère selon que ceux-ci emploient ou non moins de cinq salariés (cf. n^{os} 21 à 31), il convient de répartir les salariés rémunérés par le groupement entre les seuls membres exerçant leur activité en France.

B. PRÉCISIONS

16. Le nombre de salariés est apprécié en tenant compte des personnes employées au cours de la période de référence définie à l'article 1467 A, c'est-à-dire au cours de l'avant-dernière année précédant celle de l'imposition ou, lorsque la taxe est établie au titre de l'année suivant celle d'une création d'établissement ou d'un changement d'exploitant, au cours de l'année précédant celle de l'imposition.

17. Pour calculer le nombre de salariés du groupement, il convient de totaliser les personnes employées par le groupement, quelle que soit leur qualification ou leur affectation, à condition qu'elles perçoivent des rémunérations entrant dans la catégorie des traitements et salaires.

18. Les personnels employés à temps complet durant la période de référence comptent pour une unité dans ce calcul.

En revanche, les travailleurs à mi-temps ou saisonniers sont retenus à concurrence de la durée du travail au cours de l'année de référence. Pour plus de précisions, il est renvoyé à la documentation administrative DB 6 E-2321 en date du 10 septembre 1996, n° 8.

19. Pour calculer le nombre de salariés d'un associé redevable de la taxe professionnelle (c'est-à-dire exerçant son activité professionnelle en France), il convient de répartir le nombre des salariés du groupement par application du rapport tel qu'il a été calculé au n° 13.

20. Suite de l'exemple au n° 14 :

Le groupement rémunère 12 salariés à temps complet.

Ces salariés doivent être répartis entre les trois associés exerçant leur activité en France par application du rapport déterminé au n° 13, soit :

- associé A : $12 \times 10 \% = 1,2$ salariés ;
- associé B : $12 \times 50 \% = 6$ salariés ;
- associé C : $12 \times 40 \% = 4,8$ salariés.

Section 3 : Détermination de la base d'imposition de chaque membre exerçant son activité professionnelle en France

A. RAPPEL : DISTINCTION SELON QUE L'ASSOCIÉ EMPLOIE PLUS OU MOINS DE CINQ SALARIÉS

21. En application du 2° de l'article 1467, la base d'imposition d'un associé diffère selon que chaque associé imposable à la taxe professionnelle emploie ou non moins de 5 salariés.

Il convient de totaliser l'ensemble des personnes employées par un même associé, au titre de l'ensemble de ses activités imposées à la taxe professionnelle.

22. La base d'imposition de l'associé qui emploie au moins cinq salariés est égale à la somme :

- de la valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière dont il a éventuellement la disposition à titre personnel ;
- d'une quote-part de la valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière mis en commun (locaux communs) ;
- de la valeur locative des équipements et biens mobiliers dont il a éventuellement la disposition à titre personnel ;
- d'une quote-part de la valeur locative des équipements et biens mobiliers mis en commun. Si les recettes globales annuelles (toutes taxes comprises) de l'associé n'excèdent pas 61 000 €, il n'est pas tenu compte de la valeur locative des équipements et biens mobiliers (article 1469 4°). Il est précisé que le seuil de recettes s'apprécie au niveau du contribuable. Ainsi, si un contribuable exerce une ou plusieurs autres activités en dehors du groupement imposées à la taxe professionnelle, il convient de prendre en compte toutes ses recettes réalisées dans le cadre d'activités imposées à la taxe professionnelle pour l'appréciation du seuil (cf. documentation administrative DB 6 E-2212 n° 15).

23. La base d'imposition de l'associé qui emploie moins de cinq salariés est égale à la somme :

- de la valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière dont il a éventuellement la disposition à titre personnel ;
- d'une quote-part de la valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière mis en commun (locaux communs) ;
- de 6 % de ses recettes. Pour plus de précisions sur la notion de recettes, il est renvoyé aux articles 310 HA et 310 HE de l'annexe II ainsi qu'à la documentation administrative DB 6 E-2322 en date du 10 septembre 1996.

B. APPLICATION DE LA DISTINCTION AUX GROUPEMENTS DANS LESQUELS CERTAINS ASSOCIÉS N'EXERCENT PAS LEUR ACTIVITÉ PROFESSIONNELLE EN FRANCE

24. S'agissant des groupements dont certains associés n'exercent pas leur activité professionnelle en France, visés par l'article 48 de la loi de finances rectificative pour 2007, la répartition des bases revenant aux associés exerçant leur activité en France et, par conséquent, redevables de la taxe professionnelle, est établie par application du rapport tel qu'il est décrit au n° 13.

25. Ainsi, au sein d'un même groupement, certains associés peuvent être imposés conformément au 1° de l'article 1467 tandis que d'autres relèvent du 2° de l'article précité, selon le nombre de salariés répartis entre les différents associés.

a) Associés employant au moins cinq salariés

26. La base d'imposition des associés qui emploient plus de cinq salariés est égale à la somme :

- d'une quote-part de la valeur locative (VL) des biens passibles de taxe foncière (BPTF) dont le groupement a la disposition ;
- d'une quote-part de la valeur locative (VL) des équipements et biens mobiliers (EBM) dont le groupement a la disposition. La valeur locative des EBM n'est pas prise en compte dans la base d'imposition de l'associé lorsque le montant des recettes, ajouté le cas échéant aux recettes réalisées dans le cadre d'autres activités imposées à la taxe professionnelle, est inférieur au seuil de 61 000 € toutes taxes comprises prévu au 4° de l'article 1469.

Il est rappelé (cf. n° 22) que les biens dont l'associé a la disposition à titre personnel sont pris en compte dans la seule base de l'associé.

27. A noter : pour l'appréciation du seuil de 61 000 € (cf. n° 26), il convient de répartir le total des recettes réalisées par le groupement entre les seuls associés exerçant leur activité en France, par application du rapport mentionné au n° 13.

28. En définitive, dans cette hypothèse, la base imposable d'un associé (sous la réserve au n° 26 relative aux biens dont l'associé dispose à titre personnel) peut être résumée par la formule suivante :

Base brute imposable = (VL BPTF du groupement + VL EBM du groupement) X (montant des droits sociaux dans le groupement de l'associé imposable / montant total des droits sociaux dans le groupement de l'ensemble des associés imposables).

b) Associés employant moins de cinq salariés

29. La base d'imposition des associés qui emploient moins de cinq salariés est égale à la somme :

- d'une quote-part de la valeur locative (VL) des BPTF dont le groupement a la disposition ;
- d'une quote-part des recettes du groupement, lesquelles correspondent à une fraction égale à 6 % des recettes imposables du groupement.

Il est rappelé (cf. n° 23) que les biens dont l'associé a la disposition à titre personnel sont pris en compte dans la seule base de l'associé.

30. En définitive, dans cette hypothèse, la base imposable d'un associé (sous la réserve au n° 28 relative aux biens dont l'associé dispose à titre personnel) peut être résumée par la formule suivante :

Base brute imposable = [(VL BPTF du groupement) + (6 % des recettes imposables du groupement)] X (montant des droits sociaux dans le groupement de l'associé imposable / montant total des droits sociaux dans le groupement de l'ensemble des associés imposables).

31. Suite de l'exemple au n° 20 :

Le groupement :

- a réalisé un montant de recettes de 1 666 667 €, soit 100 000 € de recettes TTC à retenir dans la base d'imposition (6 % des recettes du groupement) ;
- a disposé, d'une part, d'EBM dont la valeur locative est de 20 000 € et, d'autre part, de BPTF dont la valeur locative est de 500 000 €.

- Pour l'associé A, à qui revient 10 % des bases du groupement (cf. n° 14) et à qui sont rattachés 1,2 salariés (cf. n° 20), les bases de la taxe professionnelle du groupement lui revenant doivent être calculées de la manière suivante :

- quote-part de la valeur locative des BPTF du groupement : $500\,000 \times 10\% = 50\,000$
- quote-part des recettes réalisées par le groupement : $100\,000 \times 10\% = 10\,000$

- Pour l'associé B, à qui revient 50 % des bases du groupement (cf. n° 14) et à qui sont rattachés 6 salariés (cf. n° 20), les bases de la taxe professionnelle du groupement lui revenant doivent être calculées de la manière suivante :

- quote-part de la valeur locative des BPTF du groupement : $500\,000 \times 50\% = 250\,000$
- quote-part de la valeur locative des EBM du groupement : $20\,000 \times 50\% = 10\,000$

En outre, la quote-part de l'associé B des recettes réalisées par le groupement s'élève à :

$$1\,666\,667 \times 50\% = 833\,333.$$

Le montant des recettes de l'associé B étant supérieur à 61 000 €, sa quote-part de la valeur locative des EBM du groupement ne pourra pas être exonérée en application du 4° de l'article 1469.

- Pour l'associé C, à qui revient 40 % des bases du groupement (cf. n° 14) et à qui sont rattachés 4,8 salariés (cf. n° 20), les bases de la taxe professionnelle du groupement lui revenant doivent être calculées de la manière suivante :

- quote-part de la valeur locative des BPTF du groupement : $500\,000 \times 40\% = 200\,000$
- quote-part des recettes réalisées par le groupement : $100\,000 \times 40\% = 40\,000$

TITRE 3 : ENTREE EN VIGUEUR

32. Les nouvelles dispositions du 2^{ème} alinéa de l'article 1476 s'appliquent à compter des impositions établies au titre de l'année 2008 (année de référence 2007 en cas de création ou reprise d'établissement intervenues en 2007 ; année de référence 2006 dans les autres cas).

La Directrice de la législation fiscale
Marie-Christine LEPETIT

•

Annexe**Article 48 de la loi de finances rectificative pour 2007**

I. — Le deuxième alinéa de l'article 1476 du code général des impôts est remplacé par deux alinéas ainsi rédigés :

« Pour les sociétés civiles professionnelles, les sociétés civiles de moyens et les groupements réunissant des membres de professions libérales, l'imposition est établie au nom de chacun des membres. Lorsqu'un ou plusieurs membres de ces sociétés civiles professionnelles, de ces sociétés civiles de moyens ou de ces groupements n'exercent pas leur activité en France, l'imposition est établie au nom de chacun des membres exerçant une activité professionnelle en France. La totalité des bases est répartie entre les membres exerçant une activité professionnelle en France dans le rapport existant pour chacun d'entre eux entre le montant de leurs droits respectifs dans la société civile ou le groupement et le montant total des droits détenus par ces mêmes membres.

« Toutefois, le deuxième alinéa ne s'applique pas aux sociétés civiles professionnelles à compter de l'année qui suit celle où elles sont, pour la première fois, assujetties à l'impôt sur les sociétés. »

II. — Le I s'applique à compter des impositions de taxe professionnelle établies au titre de 2008.