

L'ASSOCIATION D'AVOCATS

L'ASSOCIATION D'AVOCATS
À RESPONSABILITÉ PROFESSIONNELLE
INDIVIDUELLE (A.A.R.P.I.)

Sommaire

I. TEXTES REGISSANT L'ASSOCIATION

page 5

1. Textes juridiques
2. Principes déontologiques
3. Textes fiscaux

II. CONTRAT D'ASSOCIATION

page 5

4. Exigence d'un contrat écrit

III. NATURE JURIDIQUE DE L'ASSOCIATION

page 5

A. ABSENCE DE PERSONNALITÉ MORALEpage 5

5. et 6. Une société créée de fait
7. Absence de patrimoine : l'indivision
8. La clientèle
9. Bail professionnel
10. Le contrôle interne destiné à lutter contre le blanchiment des capitaux

B. DURÉE ET DISSOLUTION DE L'ASSOCIATIONpage 7

11. Durée
12. Prorogation

C. DÉNOMINATION DE L'ASSOCIATIONpage 7

13. Les nouvelles règles

D. SIÈGE SOCIALpage 7

14. Siège social et bureau secondaire

E. EXCLUSIVITÉ DE L'EXERCICEpage 7

15. L'exclusivité
16. Les actes interdits

F. GESTION DE L'ASSOCIATIONpage 7

17. Les règles de gestion

G. MODIFICATION DES STATUTSpage 8

18. Avec ou sans clause dans le contrat

IV. CONTRÔLE DU CONSEIL DE L'ORDRE

page 8

19. Les principes et la procédure de contrôle

V. FORMALITÉS DE PUBLICITÉ

page 8

20. Publication dans un journal d'annonces légales
21. L'information des tiers

VI. RESPONSABILITÉ DES AVOCATS MEMBRES D'UNE ASSOCIATION page 9

- A. LA RESPONSABILITÉ PROFESSIONNELLE DES ASSOCIÉS**page 9
- 22. Chaque associé répond, sur son patrimoine, des conséquences de ses fautes professionnelles
 - 23. Chaque associé répond, sur son patrimoine, des conséquences des fautes professionnelles commises par les autres associés.
 - 24. La limitation de la responsabilité
- B. LA RÉPARTITION DE LA RESPONSABILITÉ DES ASSOCIÉS VIS-À-VIS DES TIERS**page 9
- 25. Les règles de répartition

VII. L'ENTRÉE ET LA SORTIE DE L'ASSOCIATION page 10

- A. L'ENTRÉE D'UN ASSOCIÉ**page 10
- 26. Modification des contrats d'association
 - 27. L'information du nouvel associé
- B. L'INTERDICTION DE CESSION**page 10
- 28. Absence de valeur des droits
- C. LE RETRAIT**page 10
- 29. Conditions du retrait
 - 30. Le préavis
- D. L'EXCLUSION**page 11
- 31. La procédure doit être organisée par le contrat d'association
- E. LES EFFETS DU RETRAIT D'UN ASSOCIÉ**.....page 11
- 32. Responsabilité des dettes de l'Association exigibles au jour du retrait
 - 33. Le droit de reprendre les biens mis en indivision
 - 34. Le droit de recevoir une quote-part des résultats
 - 35. Le droit sur les actifs indivis de l'Association
 - 36. La possibilité d'être indemnisé
 - 37. Le droit de se réinstaller

VIII. RÉGIME FISCAL page 13

- A. IMPÔTS SUR LES RÉSULTATS**.....page 13
- 38. Le régime de l'article 8
 - 39. La clé de répartition opposable à l'administration
 - 40. La soumission à l'impôt sur les sociétés
 - 41. L'existence d'un patrimoine
 - 42. La dissolution
 - 43. Le retrait
 - 44. Régime de l'article 93-B du CGI
- B. IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE**page 15
- 45. Les droits d'un associé constituent un bien professionnel
- C. TAXE À LA VALEUR AJOUTÉE**page 15
- 46. L'association est redevable de la TVA
- D. TAXE PROFESSIONNELLE**page 15
- 47. La taxe professionnelle est due par chacun des associés
- E. DROITS D'ENREGISTREMENT**page 15
- 48. Régime

ANNEXES page 16

Avant-propos

YVES REPIQUET,
BÂTONNIER DE L'ORDRE



L'organisation de notre activité d'avocat doit concilier de nombreux paramètres juridiques, financiers, fiscaux et sociaux pour satisfaire tout à la fois à notre souhait d'épanouissement personnel et à notre légitime ambition professionnelle.

Parmi ces paramètres, le choix de la structure d'exercice est important car il conditionne souvent l'avenir et la pérennité de notre cabinet.

Souhaitons-nous partager ou ne pas partager avec d'autres confrères les risques positifs mais aussi négatifs de notre activité actuelle et de notre développement futur ?

Si nous souhaitons ne pas partager ces risques, il faut adopter le cabinet individuel ou encore la convention de cabinet groupé.

Si nous souhaitons partager, il faut alors opter pour une structure d'exercice.

Mais laquelle ?

Chacune présente des avantages et des inconvénients. Une des différences essentielles entre les structures d'exercice réside dans la patrimonialité ou l'absence de patrimonialité.

L'association d'avocats, la plus ancienne de nos structures d'exercice, est propre à notre profession. Elle n'a pas de vocation patrimoniale. Elle est la structure d'exercice la plus simple à créer, à gérer, à quitter. Elle facilite le développement de nos cabinets tout en assurant leur pérennité.

Une réforme importante qui tend à rapprocher l'association de la LLP de droit anglo-saxon a été réalisée par la loi de finances rectificative pour 2006 : la responsabilité des membres de l'association peut être désormais limitée aux seuls membres de l'association ayant accompli l'acte professionnel en cause.

Le décret du 15 mai 2007, pris en l'application de cette loi, est venu clarifier les règles de l'association et moderniser son fonctionnement.

Parce que plus de 1200 confrères de notre barreau exercent au sein de 320 associations et que nombre d'entre eux souhaitent adopter le régime de «l'Association d'Avocats à Responsabilité Professionnelle Individuelle» (AARPI), il a paru souhaitable à l'Ordre qu'ils puissent disposer d'un guide leur permettant d'effectuer les choix nécessaires.

Ce VADE MECUM a été réalisé grâce au concours de nos confrères : Gérard ALGAZI, Thierry BROCAS et Patrick MICHAUD, ainsi que Jean-Jacques CAUSSAIN, Stéphane LATASTE et Jean-Michel TRON qui ont efficacement œuvré pour que la responsabilité individuelle de l'avocat au sein des associations soit reconnue par le législateur.

Que chacun d'entre eux soit ici chaleureusement remercié.

L'objet de la présente note est de décrire le régime juridique et fiscal des associations d'avocats (l'«**Association**») en tenant compte des derniers textes applicables.

I. TEXTES REGISSANT L'ASSOCIATION

1. L'Association a été créée par le décret n° 54-406 du 10 avril 1954. L'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 dispose : «l'avocat peut exercer la profession soit titre individuel, soit au sein d'une association ...».

> L'Association est régie par :

- les articles 1832 à 1844-17 et suivants du Code civil applicables à toutes les formes de société,
- les articles 1871 à 1873 du Code civil applicables aux sociétés en participation,
- les articles 124 à 128-1 du décret n° 91-1197 du 27 novembre 1991, modifié par le décret n°2007-932 du 15 mai 2007 (ci-après le «**Décret**» - cf. *annexe 2*).

2. Les Associations domiciliées dans le ressort du barreau de Paris sont soumises aux dispositions du Règlement intérieur du barreau de Paris et du Règlement intérieur national.

3. Sur le plan fiscal, l'Association est soumise à l'article 238bis LA du Code général des impôts commenté, principalement en matière d'impôt sur les bénéfices, par l'instruction publiée par la Direction générale des impôts (BOI-5G-4.07 du 2 mai 2007 - cf. *annexe 3*) et, en matière de droits d'enregistrement, par la doctrine administrative 7.H.112 du 1^{er} septembre 1971 n° 24.

II. CONTRAT D'ASSOCIATION

4. L'Association constitue un instrument juridique extrêmement souple dont peuvent être membres tant des personnes physiques que des personnes morales exerçant la profession d'avocat (article 6 du Décret).

La création d'une association doit donner lieu à la conclusion d'un contrat écrit, ce qui est exigé tant par le Décret que par le Règlement intérieur du barreau de Paris (article P.46.1).

Ce contrat doit obligatoirement être enregistré auprès de l'administration fiscale (article 655 du Code Général des Impôts).

En outre, il fait l'objet d'un contrôle du conseil de l'ordre et de formalités de publicité (cf. n° 18 et n° 19).

III. NATURE JURIDIQUE DE L'ASSOCIATION

A. UNE SOCIÉTÉ SANS PERSONNALITÉ MORALE

5. L'Association est une société créée de fait qui, en vertu des dispositions de l'article 1873 du Code civil, est soumise au régime des sociétés en participation.

En tant que société, l'Association est régie par les dispositions des articles 1832 à 1844-37 du Code civil communes à toutes les sociétés. Elle doit remplir les conditions de validité du contrat de société : volonté de s'associer (*affectio societatis*), partage des résultats.

Elle doit également se conformer aux règles impératives du Code civil telles que notamment l'interdiction du pacte léonin exonérant un associé de tout risque de perte ou lui attribuant la totalité du profit (article 1844-1).

Soumise au régime des sociétés en participation, l'Association est plus particulièrement visée par les dispositions des articles 1871 à 1872-2 du Code civil.

Il s'agit d'une société en participation ostensible, dont les membres agissent au vu et au su des tiers en qualité d'associés.

6. La société en participation n'a pas la personnalité morale (article 1871 al. 1 du Code civil).

En conséquence :

- elle n'est pas immatriculée au registre du commerce et des sociétés,
- elle n'a pas de patrimoine social,
- elle n'a pas de dettes sociales et elle ne peut être soumise à une procédure collective d'apurement du passif,
- elle ne peut ester ni être poursuivie en justice, même si elle se fait représenter par un gérant nommé statutairement ou par l'assemblée des associés.

7. Ainsi, l'Association n'a pas de patrimoine propre même si la notion d'un patrimoine associatif peut exister sur le plan fiscal (cf. n°39 ci-après). N'ayant pas de patrimoine propre, l'Association ne peut pas acquérir des biens ni recevoir d'apport¹ que ce soit en pleine propriété, en jouissance² ou en industrie³.

Les associés sont, conformément aux dispositions de l'article 1872 du Code civil, propriétaires indivis des biens dont ils sont convenus de mettre la propriété en indivision ou qui sont acquis par l'Association par emploi ou remploi de deniers indivis.

Les biens détenus en indivision sont visés par les dispositions de l'article 1872-2 du Code civil : aucun associé ne peut demander le partage des biens indivis tant que l'Association n'est pas dissoute sauf convention contraire.

Cette disposition s'applique notamment (cf. n° 31 ci-après) à l'associé qui se retire pour quelque raison que soit. Sous cette réserve, l'indivision reste régie par les dispositions des articles 815-1 et suivants et des articles 1873-2 et suivants du Code civil. Il est donc nécessaire que le contrat d'association fixe les règles de gestion et de propriété des biens indivis ou que cette gestion et cette propriété soient organisées par une convention d'indivision distincte.

8. L'absence de personnalité morale de l'Association pose, en particulier, le problème du droit d'un associé sur la clientèle pour laquelle il travaille. Ce problème sera étudié à propos du retrait de l'associé (cf. n°31 ci-après).

A ce stade, toutefois, deux remarques s'imposent :

Lors de la constitution de l'Association, les associés peuvent décider de mettre leur clientèle respective en indivision ou d'en conférer seulement la jouissance à l'Association avec la faculté de la reprendre en cas de retrait. Les conséquences juridiques et fiscales de ces deux formes d'apport ne sont pas les mêmes (cf. n° 39 et 46 ci-après).

Mais qu'en est-il de la clientèle créée après la signature du contrat ? Le contrat d'association peut, conformément aux dispositions de l'article 124 du décret du 27 novembre 1991, considérer que l'Association ne développe pas de clientèle propre et que chaque membre a vocation à être propriétaire de la clientèle pour laquelle il travaille. Inversement, le contrat d'association peut reconnaître que l'Association développe une clientèle indivise. Sauf convention particulière ou disposition particulière dans le contrat d'association l'existence d'une clientèle indivise ne donne pas un droit immédiat sur tout ou partie de cette clientèle à l'associé qui se retire puisque celui-ci ne peut pas demander le partage des biens indivis tant que l'Association n'est pas dissoute.

9. Les membres d'une Association bénéficient d'un bail professionnel réglementé par l'article 57 H de la loi n° 86-1290 du 23 décembre 1986. En effet, l'Association n'ayant pas de personnalité morale, ses membres sont réputés exercer directement leur activité professionnelle.

10. Autre conséquence de l'absence de personnalité morale : l'Association n'est pas soumise à l'obligation de contrôle interne destiné à lutter contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme (décision à caractère normatif n° 2007-002 du Conseil National des Barreaux). Cette obligation et les procédures

¹ C'est par facilité de langage que l'on parle d'un apport à une association, sauf sur le plan fiscal. Juridiquement, il ne s'agit que d'une mise en indivision comme expliqué ci-après.

² Un apport en jouissance est la mise à disposition d'un bien pour un temps déterminé sans transfert de propriété (sauf s'il porte sur des choses de genre). Dans le cas de l'Association, la mise à disposition ne se fait pas à l'Association mais à l'indivision que constituent les associés.

³ L'apport en industrie est la mise à disposition de compétences techniques ou professionnelles. Dans ce cas encore, la mise à disposition se fait au bénéfice de l'indivision.

qu'elle implique pèsent sur chacun des avocats membres de l'Association.

Dans la pratique, par souci de cohérence et d'efficacité, l'Association se doit d'adopter des procédures s'appliquant à tout le cabinet.

B. DURÉE ET DISSOLUTION DE L'ASSOCIATION

11. L'Association peut avoir une durée déterminée sans que celle-ci excède quatre-vingt-dix-neuf (99) ans. L'expiration de cette durée entraîne sa dissolution et corrélativement engendre l'obligation de partager les biens en indivision et éventuellement la reprise des apports faits en jouissance par les associés.

Faute d'une durée déterminée, l'Association peut être dissoute à tout moment par une notification adressée par l'un des associés à tous les autres, pourvu que cette notification soit faite de bonne foi et ne soit pas faite à contretemps.

12. La durée de l'Association peut être prorogée par une décision prise à l'unanimité de ses membres ou à la majorité prévue dans le contrat d'association.

C. DÉNOMINATION DE L'ASSOCIATION

13. L'Association peut avoir une dénomination de fantaisie. Il n'est plus obligatoire, ainsi qu'en a décidé le conseil de l'ordre du barreau de Paris, que cette dénomination comprenne le nom d'associés ou d'associés fondateurs ou de certains d'entre eux. Si l'Association souhaite continuer à porter le nom d'un ou de plusieurs associés après leur retrait, le contrat d'association doit le prévoir.

En effet, l'Association n'ayant pas la personnalité morale, il n'est pas certain qu'elle pourrait bénéficier de la jurisprudence qui a reconnu que le nom d'une personne physique faisant partie de la dénomination d'une société constitue un droit incorporel qui lui est attaché (Cass. com. 12.3.1985, JCP G 1985, II n° 20-400).

> La dénomination de l'Association doit être suivie de la mention :

- «Association d'Avocats» pour les Associations dont les membres conservent une responsabilité au titre de toute faute professionnelle commise par l'un quelconque d'entre eux ;

- «Association à responsabilité professionnelle individuelle» (ou «AARPI») pour les Associations dans lesquelles les associés ne sont responsables que de leurs propres fautes professionnelles.

L'appartenance à l'Association avec la dénomination de celle-ci doit être mentionnée dans les actes professionnels et les correspondances de chaque associé.

D. SIÈGE SOCIAL DE L'ASSOCIATION

14. Une Association est, selon le Règlement intérieur du barreau de Paris, réputée avoir son siège social au lieu d'exercice de l'activité de ses membres. L'ouverture d'un bureau secondaire, par un ou plusieurs membres de l'Association, doit être faite conformément aux dispositions des textes réglementaires, du Règlement intérieur du barreau de Paris et du contrat d'association.

E. CARACTÈRE EXCLUSIF DE L'EXERCICE AU SEIN D'UNE ASSOCIATION

15. Il résulte de l'article 7 de la loi du 31 décembre 1971 qu'un avocat ne peut exercer à titre individuel dans plusieurs structures d'exercice.

16. Les actes interdits à l'avocat soumis à une incompatibilité par les dispositions légales et réglementaires ou par les principes essentiels, ne peuvent être accomplis en son lieu et place par ses associés.

F. GESTION DE L'ASSOCIATION

17. L'Association étant régie par les règles applicables aux sociétés en participation, chaque membre de l'Association est tenu vis-à-vis des tiers des actes accomplis par l'un d'entre eux, au nom de l'Association, à proportion de ses droits et sans solidarité. Les limitations de pouvoirs statutaires, valables entre les associés, sont inopposables aux tiers.

Toutefois, lorsque l'Association comprend un associé personne morale, les autres membres de l'Association ne sont liés par un acte de cet associé que s'il a été passé par un représentant de cette personne morale ayant capacité de s'engager aux termes de la loi.

> En pratique, dès que le nombre de membres d'une Association devient relativement élevé, il devient nécessaire d'organiser, dans ses statuts, sa direction et sa gestion :

- nomination d'un associé -gérant- ou d'un comité de gestion ;
- détermination des décisions réservées aux assemblées d'associés ;
- détermination des règles de convocation, de quorum et de majorité pour les décisions ordinaires et extraordinaires etc.

A cet égard, le Règlement intérieur du barreau de Paris précise dans son article 16-12-1-P que le contrat d'association doit déterminer de façon précise et complète les pouvoirs confiés aux personnes chargées de sa gestion et que les associés doivent aménager, dans le respect des dispositions légales et réglementaires, la procédure requise pour l'approbation des opérations qui excèdent les pouvoirs des personnes chargées de la gestion.

G. MODIFICATION DES STATUTS DE L'ASSOCIATION

18. L'article 1836 du Code civil dispose que les statuts, à défaut de clause contraire, ne peuvent être modifiés qu'avec l'accord unanime des associés et qu'en aucun cas les engagements d'un associé ne peuvent être augmentés sans son consentement. La même règle est énoncée dans le Règlement intérieur du barreau de Paris.

C'est pourquoi, (cf. n° 22 ci-après), le Décret exige l'unanimité des associés pour la transformation d'une Association en AARPI.

En revanche, le contrat d'association peut être modifié dans ses autres dispositions à la majorité prévue par le contrat d'association, dans sa rédaction initiale ou, si une telle disposition est ultérieurement introduite dans les statuts avec le consentement unanime des associés.

IV. CONTRÔLE DU CONSEIL DE L'ORDRE

19. Dans le cadre de ses pouvoirs, le conseil de l'ordre dispose d'un droit de contrôle sur les contrats constitutifs des Associations d'avocats domiciliées dans le ressort de son barreau et sur les actes modificatifs de ces contrats.

Au barreau de Paris, ce contrôle, après instruction du dossier par la Direction de l'exercice professionnel, est exercé par la Commission de l'exercice composée de membres du conseil de l'ordre.

Ce contrôle porte essentiellement sur le respect des règles et des principes essentiels applicables à la profession et notamment sur le choix de la dénomination de l'Association (puisque désormais cette forme de structure peut adopter une dénomination de fantaisie), et sur la réalité de l'affectio societatis.

Plus généralement, la Commission vérifie que, sous couvert d'une Association, ne se dissimule pas une fausse collaboration et que la répartition des bénéfices et des charges entre les associés est équitable.

Lorsque la Commission de l'exercice professionnel décèle une anomalie, elle en informe le bâtonnier qui saisit le conseil de l'ordre.

Le Décret a organisé la procédure de saisine du conseil de l'ordre : un exemplaire du contrat d'association ou de l'acte modificatif de la convention doit être, dans les 15 jours de sa conclusion, remis contre récépissé ou expédié par lettre recommandée avec accusé de réception au bâtonnier. C'est ce dépôt qui permet l'exercice du contrôle ordinal.

Le conseil de l'ordre dispose d'un délai d'un mois, à compter du récépissé ou de l'accusé de réception, pour mettre en demeure les associés de modifier la convention pour qu'elle soit en conformité avec les règles applicables à la profession.

La décision du conseil de l'ordre est naturellement susceptible d'un recours devant la cour d'appel, comme toute décision du conseil de l'ordre susceptible de faire grief.

V. FORMALITÉS DE PUBLICITÉ

20. Après que le conseil de l'ordre a donné un avis favorable au projet de contrat d'association, la constitution de l'Association doit faire l'objet d'un avis publié dans un journal habilité à recevoir les annonces légales dans le département du lieu d'inscription au tableau de l'Ordre de chacun des associés.

Lorsque l'un ou plusieurs associés sont inscrits à un autre barreau, il y a lieu à publication de plusieurs avis.

L'avis contient la dénomination, la liste des associés, le nom du barreau auquel ils appartiennent et, s'il y a lieu, la mention indiquant que l'Association s'est placée sous le régime de la responsabilité professionnelle individuelle des associés.

Toute modification au contrat d'association, et notamment le retrait ou l'admission d'un associé, donne lieu à une communication au bâtonnier, ainsi qu'à la publication mentionnée à l'article 125 cité ci-dessus.

21. Tout intéressé peut demander à une Association communication de la liste des associés et de la proportion de leurs droits dans l'Association ainsi que, le cas échéant, des clauses du contrat d'association relatives à la responsabilité professionnelle individuelle de ses membres (cf. n°22 ci-après).

En outre, le procureur général peut demander communication du contrat d'association à tout moment (article 127 du décret du 27 novembre 1991).

VI. RESPONSABILITÉ DES AVOCATS MEMBRES D'UNE ASSOCIATION

A. LA RESPONSABILITÉ PROFESSIONNELLE DES ASSOCIÉS

22. Chaque membre d'une Association répond, sur l'ensemble de son patrimoine, des conséquences de ses fautes professionnelles.

Le problème de la détermination de l'auteur de la faute professionnelle peut être difficile à résoudre dans le cadre de dossiers importants sur lesquels travaillent plusieurs associés.

Les principes fondamentaux régissant la responsabilité civile seront alors applicables (par exemple la responsabilité in solidum des co-responsables du dommage).

Chaque membre de l'Association doit donc être couvert par l'assurance prévue à l'article 205 du décret du 27 novembre 1991.

La responsabilité civile professionnelle des collaborateurs est garantie par l'assurance des membres de l'Association (article 206 du décret du 27 novembre 1991) pour lesquels ils travaillent.

23. En outre, chacun des membres d'une Association répond sur l'ensemble de son patrimoine des conséquences des fautes professionnelles commises par les autres associés.

Conformément aux dispositions applicables aux membres d'une société en participation de nature civile, il s'agit d'une responsabilité conjointe et indéfinie mais non solidaire, chacun des associés, autre que l'auteur du dommage, étant tenu en proportion de ses droits dans l'Association.

24. Cependant, le Décret permet aux statuts de l'Association de prévoir que la mise en cause de la responsabilité professionnelle de l'un des associés n'engagera pas celle des autres associés.

L'Association est alors désignée sous le terme d'«association à responsabilité professionnelle individuelle» ou «AARPI».

La forme d'une AARPI peut être adoptée dans les statuts d'une nouvelle Association ou par une Association existante sous réserve d'une décision unanime des associés.

La dénomination de l'Association devra alors être précédée ou suivie de la mention «association d'avocats à responsabilité professionnelle individuelle» ou «AARPI».

La limitation de responsabilité résultant de l'adoption du régime AARPI n'est opposable aux tiers qu'après accomplissement des formalités de publicité précisées ci-dessus (cf. n° 19).

Enfin, une Association, qu'elle ait ou non limité la responsabilité professionnelle de ses membres, est soumise aux droits d'information des tiers intéressés et du procureur général (cf. n° 20 ci-dessus).

Une Association ayant adopté le régime AARPI peut à tout moment décider de revenir au régime de droit commun, sous réserve d'une décision unanime des associés et de l'accomplissement des mêmes formalités de publicité.

B. LA RÉPARTITION DE LA RESPONSABILITÉ DES ASSOCIÉS VIS-À-VIS DES TIERS

25. Le problème de la répartition entre associés de la responsabilité vis-à-vis des tiers se pose :

- dans les Associations ayant adopté le régime AARPI pour toutes les causes de responsabilité hors la responsabilité professionnelle,
- dans les autres Associations, pour toutes les causes de responsabilité.

L'Association constituant une société en participation à objet civil, la responsabilité de chaque associé est illimitée et conjointe, à proportion de ses droits dans l'Association.

Cependant, la détermination des droits des associés peut ne pas être évidente : s'agit-il des droits sur les résultats de l'Association ou des droits sur les biens indivis mis à la disposition de l'Association ou acquis par elle ?

En effet, les droits des associés sur les bénéfices de l'Association peuvent être différents de leurs droits sur les biens indivis en cas de dissolution de l'Association ou de cession ou de distribution de ceux-ci.

Au surplus, les droits des associés dans les bénéfices de l'Association, et même dans les biens indivis, peuvent varier périodiquement selon différents critères.

Il est donc indispensable que les statuts de l'Association précisent clairement ces règles de répartition, étant précisé que la règle de la répartition en proportion des droits aux résultats paraît la plus logique, la répartition des risques devant normalement suivre celle des profits.

VII. L'ENTRÉE ET LA SORTIE DE L'ASSOCIATION

A. L'ENTRÉE D'UN ASSOCIÉ

26. L'entrée d'un nouvel associé entraîne nécessairement une modification du contrat d'association et suppose, dans le silence du contrat, une

décision unanime des associés existants et l'adhésion du nouvel associé au contrat d'association.

Bien entendu, le contrat d'association peut fixer les conditions d'admission d'un nouvel associé et notamment les conditions de majorité.

Comme le notent Philippe Nouel et Jacques Prats, avocats au Barreau de Paris, dans le «vade mecum» sur les modes d'exercice édité par le Conseil national des Barreaux, l'admission d'un nouvel associé est une convention soumise notamment aux articles 1108 et suivants du Code civil relatifs aux vices du consentement et notamment au dol qui peut inclure la réticence dolosive. Il faudra donc informer le nouvel associé de toutes les circonstances telles que le refus de maintien dans les lieux, une situation financière obérée, etc. qui auraient pu le dissuader de signer la convention s'il les avait connues.

27. Au surplus, il existe pour un associé un droit d'être à toute époque informé et de prendre connaissance de tous documents relatifs à l'Association⁴. Ce droit d'information a pour corollaire implicite une obligation de confidentialité.

B. L'INTERDICTION DE CESSION

28. Les droits de chacun des avocats associés (y compris les personnes morales) dans l'Association lui sont personnels et ne peuvent être cédés. La participation d'un avocat dans une Association n'a donc pas à être valorisée

C. LE RETRAIT

29. Un associé peut se retirer volontairement de l'Association ou être exclu. Dans les deux cas, il s'agit d'une résiliation du contrat d'association qui, aux termes de l'article 1134 du Code civil, nécessite dans le silence du contrat l'accord de l'associé retrayant et celui de tous les associés.

Toutefois, comme le notent Philippe Nouel et Jacques Prats (ouvrage précité), il est difficile de retenir un avocat qui veut se retirer. Le principe de la liberté du travail s'y opposerait. Cependant, les circonstances de son départ peuvent être considérées comme abusives et donner lieu à une action en dommages et intérêts de la part des

⁴ Ce droit lui est reconnu par le Règlement intérieur du barreau de Paris (ainsi d'ailleurs que celui de prendre copie desdits documents) [article 16-11-2-P].

autres associés. A cet égard, les principes de la responsabilité civile contractuelle, notamment en cas de résiliation abusive, devraient s'appliquer ainsi que les principes essentiels régissant l'exercice de la profession d'avocat.

Il est donc important que le contrat d'association prévoie les règles applicables en cas de retrait d'un associé.

30. Le départ volontaire d'un associé pose le problème du préavis. Le Règlement intérieur du barreau de Paris impose un préavis de six mois sauf accord écrit des membres de l'Association ou de l'assemblée des associés statuant à la majorité prévue dans le contrat d'association ou sauf l'application d'une clause du contrat d'association prévoyant un délai plus bref (article P.46.3).

Pendant le préavis, le Règlement intérieur du barreau de Paris considère que le retrayant reste tenu de toutes ses obligations, notamment financières, à l'égard de l'Association mais limite ses obligations aux engagements courants.

D. L'EXCLUSION

31. Dans le silence du contrat d'association, l'exclusion exige une décision unanime des membres ou une résiliation judiciaire de la convention d'association.

Pour qu'une exclusion puisse être décidée à une majorité simple ou qualifiée, il faut qu'une procédure soit organisée par le contrat d'association qui doit prévoir l'organe compétent⁵ pour prononcer cette exclusion, dans quelles conditions et à quelle majorité.

En la matière, les principes généraux du droit des sociétés s'appliquent et une exclusion même prévue et organisée dans le contrat d'association implique que l'associé concerné soit entendu et, lorsqu'il lui est fait des griefs, puisse se défendre.

La décision de l'Association doit être motivée et le motif invoqué doit être un juste motif.

Une exclusion brutale peut donner lieu à des dommages et intérêts (un préavis raisonnable doit être donné sauf si la cause de la résiliation justifie son entrée en vigueur immédiate). Comme le notent Philippe Nouel et Jacques Prats (ouvrage précité), le contrat d'association devra définir, pour éviter tout arbitraire, les causes d'exclusion et les associés devront être en mesure de justifier leur décision.

E. LES EFFETS DU RETRAIT D'UN ASSOCIÉ

32. Conformément aux dispositions de l'article 1857 du Code civil, l'associé qui se retire n'est responsable que des dettes de l'Association exigibles au jour de son retrait.

Cette responsabilité est indéfinie, non solidaire, et en proportion de ses droits (cf. n° 23 ci-dessus).

La date d'exigibilité de la dette est évidemment un élément essentiel pour la détermination de l'étendue de la responsabilité de l'associé retrayant.

Cependant, la Cour de cassation a interprété la notion d'exigibilité de façons diverses : tantôt de façon stricte⁶, tantôt d'une façon extensive⁷ en étendant la responsabilité du retrayant à l'ensemble des engagements sociaux conclus alors qu'il était encore membre de la société et alors même que l'inexécution est intervenue postérieurement à son retrait.

A cet égard, l'application des dispositions de l'article 1857 du Code civil conduit à admettre que le nouvel associé devient responsable des dettes devenues exigibles après la date de son admission dans l'Association qu'elles soient nées d'engagements contractés avant ou après cette date.

⁵ Cet organe doit être composé d'associés. Il est d'ailleurs recommandé par les auteurs de cette analyse que, sauf peut-être dans les très grandes associations, cette décision soit prise par l'assemblée des associés à une majorité qualifiée.

⁶ Pour une interprétation stricte dans le cadre d'un crédit-bail, voir Cass. Civ. 1^{er}Ch., 26 nov. 1991 (Bull. civ. I n° 334).

⁷ Pour une interprétation extensive, voir, à propos d'une société en nom collectif, cass. com. 1 octobre 1996 n° 1347 D, Joly janvier 97 n° 10 et Paris 14e ch. B, 2 juillet 93, Joly octobre 93 n° 303 et, dans le cadre d'une société en construction vente, cass. civ. 3^e ch. 14 nov. 1991, n° 15-507. Voir surtout sur cette jurisprudence contradictoire les observations de Jean-Jacques Gautier (obs. RT D. civ. 1992, 583).

⁸ Un apport en jouissance doit être effectué pour une durée déterminée. Dans le silence du contrat d'association, on peut se demander si cette durée correspond à celle pendant laquelle l'avocat est associé ou si elle correspond à la durée de l'Association.

> Le retrait d'un associé pose d'autres problèmes financiers et économiques importants que doit régler le contrat d'association ou la convention d'indivision selon le cas :

- la possibilité de reprendre les biens qu'il a accepté de mettre en indivision ou d'apporter en jouissance ;
- le droit de recevoir une quote-part de résultat prorata temporis jusqu'à la date de son retrait ;
- le droit sur les actifs indivis de l'Association (autres que ses apports) ;
- la possibilité d'être indemnisé ;
- le droit de se réinstaller comme avocat.

33. Le droit de reprendre les biens mis en indivision

Dans le silence du contrat d'association (ou de la convention d'indivision) et dans le cas d'une Association à durée déterminée, il semble, si on suit l'analyse faite par la doctrine administrative en matière d'enregistrement, qu'un apport à l'indivision, qu'il porte sur la jouissance⁸ ou sur la propriété d'un bien, devrait avoir la même durée que celle de l'indivision. Il est donc à la fois prudent et équitable de prévoir dans le contrat d'association (ou dans la convention d'indivision) que l'associé qui se retire pour quelque raison que ce soit et sort de l'indivision a le droit de reprendre ses «apports», qu'il s'agisse d'un «apport» en propriété ou en jouissance.

Cela pose le problème difficile de la reprise de la clientèle mise en indivision notamment lorsque n'a été mise en indivision que la jouissance de celle-ci. Cette reprise se heurte à deux difficultés : d'une part au principe de libre choix du client et d'autre part au fait qu'une clientèle par la force des choses se renouvelle.

En réalité, la reprise d'un «apport» en jouissance de clientèle se traduira en pratique le plus souvent par le fait que l'avocat qui se retire se réinstallera et conservera comme clients ceux pour lesquels il travaillait au sein de l'Association qui acceptent volontairement de le suivre. A ce sujet, il faut rappeler que les règles de délicatesse interdisent le démarchage de nature à porter atteinte à la pérennité de l'Association.

La reprise de la clientèle faite dans les conditions ci-dessus (et qu'il est opportun de constater par écrit) devrait permettre, si le contrat d'association est rédigé en ce sens, non seulement la

reprise de l'apport initial mais aussi l'extinction des droits de l'associé sur la clientèle indivise.

34. Le droit de recevoir une quote-part des résultats

L'associé retrayant a droit de recevoir sa part de résultat calculée à la date de son retrait selon les dispositions applicables aux bénéficiaires non commerciaux (à moins que l'Association n'ait opté pour l'impôt sur les sociétés).

La question est plus délicate pour les bénéficiaires que dégrèveront les comptes clients et les travaux en cours à la date du retrait et qui ne sont pas pris en compte dans le calcul des bénéficiaires non commerciaux.

Dans le silence du contrat d'association et sous réserve de l'appréciation souveraine des tribunaux, il paraît équitable que l'associé qui se retire ait droit à une part des bénéfices calculée à la date de son retrait en tenant compte des comptes clients et des travaux en cours (après passation des provisions nécessaires sur ces actifs). Il est évident que corrélativement tous les passifs générés par l'Association avant le départ de l'associé devront être comptabilisés ou provisionnés et ainsi pris en compte.

35. Le droit sur les actifs indivis de l'Association

Dans le silence du contrat d'association, l'article 1872-2 du Code civil s'applique. Mais le contrat d'association peut prévoir, d'une part, que le retrayant peut se voir attribuer certains biens (les meubles de bureau ou le matériel informatique qu'il utilise par exemple) ou qu'il est en droit d'être indemnisé pour sa quote-part dans les actifs conservés par l'indivision des autres associés. Pour évaluer ces droits, il faut tenir compte du fait que l'associé se retirant ne peut les faire valoir dans une Association à durée déterminée que lorsque celle-ci est dissoute. C'est pourquoi une indemnisation à la valeur nette comptable paraît le plus souvent justifiée.

36. La possibilité d'être indemnisé

Il est regrettable que la loi n'ait pas expressément prévu pour l'Association, comme elle le fait pour la société en participation d'avocats, la possibilité de verser une prestation compensatrice en cas de départ de l'un des associés qui prend sa retraite et cesse son activité professionnelle (L. n° 90 1258, 31 décembre 1990, art. 22 et 23). Ce silence vaut-il interdiction ? On voit mal ce qui empêcherait

un contrat d'association de prévoir qu'un associé qui se retire est en droit de recevoir une prestation compensatrice prenant la forme d'une rétrocession d'honoraires pendant un temps défini et calculé en fonction des bénéfices de l'Association.

37. Le droit de se réinstaller

Le retrayant conserve le droit d'exercer la profession d'avocat à condition de respecter les principes de délicatesse et de ne pas porter de façon déloyale atteinte aux intérêts professionnels de l'Association qu'il quitte.

Le contrat d'association peut-il prévoir une clause de non-concurrence ? Une telle clause porterait atteinte au libre choix de l'avocat par son client et à son corollaire qui est le droit au libre établissement de l'avocat.

Il n'est pas inhabituel qu'un associé qui se retire s'oblige pendant une période donnée à ne prendre aucune initiative pour entrer en relation professionnelle avec des clients de l'Association autres que ceux qu'il a repris. Cet engagement peut donner lieu à une contrepartie sous la forme d'une rétrocession d'honoraires.

VIII. RÉGIME FISCAL

Cette note n'a pas pour objet de décrire dans sa totalité le régime fiscal applicable à celle-ci mais d'en rappeler quelques caractéristiques essentielles.

A. IMPOSITION SUR LES RÉSULTATS («BÉNÉFICES NON COMMERCIAUX» OU «IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS»)

38. L'instruction du 2 mai 2007 relative à l'application de l'article 238 bis L.A. du Code Général

des Impôts définit le régime fiscal de l'Association en lui appliquant celui des sociétés en participation.

L'Association est donc soumise aux dispositions de l'article 8 du Code général des impôts. La responsabilité limitée des associés pour les actes professionnels dans le cas des AARPI, n'a pas pour effet de porter atteinte au caractère indéfini par ailleurs de la responsabilité de chacun des associés, et donc de remettre en cause l'imposition de l'Association selon les règles posées par ledit article 8.

Qu'il s'agisse d'une Association ordinaire ou d'une AARPI, chacun des membres de l'Association est donc personnellement imposé pour sa part des bénéfices correspondant à ses droits dans les résultats de l'Association selon le régime des bénéfices non commerciaux (comptabilité sur la base des sommes encaissées et des dépenses payées sauf option⁹ pour les créances acquises et les dépenses engagées) ou selon le régime de l'impôt sur les sociétés (créances acquises et dépenses engagées) s'agissant d'associés personnes morales passibles de cet impôt. Une Association¹⁰ déclare son résultat pour ses membres qui sont des avocats personnes physiques¹¹ selon les règles propres aux bénéfices non commerciaux. En particulier, elle détermine ses recettes comme ses dépenses selon la règle de l'encaissement et du paiement.

39. Sur le plan fiscal, une clef de répartition des résultats entre les membres d'une Association n'est opposable à l'administration que si elle est fixée avant la clôture de l'exercice auquel elle se rapporte¹². En outre, sont traités comme bénéfices toute rémunération reçue par un associé de l'Association¹³ quelle que soit sa qualification donnée par le contrat d'association ou convenue par les associés de celle-ci.

⁹ Voir C 6 I - article 93A. L'option s fait sur papier libre avant le 1^{er} février de l'année d'imposition.

¹⁰ C'est l'association qui fait une déclaration de bénéfices et qui déclare la rémunération ou la part de bénéfices réparties entre ses membres. Chaque membre est imposé sur sa part de résultat en reprenant cette part dans sa déclaration propre puis cette intégration faite en subsidiant son imposition personnelle.

¹¹ Rappelons que, lorsque l'Association comprend dans ses associés une société passible de l'impôt sur les sociétés, elle procède à une double détermination des résultats :
- d'une part, elle calcule la quote-part revenant à cet associé selon les règles de l'impôt sur les sociétés,
- d'autre part, elle calcule la quote-part revenant aux autres associés. (D. adm. 4A2311 n° 16).

¹² Voir Lefebvre DCV n° 6319 et seq. Voir aussi D. adm. 4 F 1221 n° 15 et 17, 7 juillet 1998.

¹³ Voir Lefebvre DCV n° 1180.

Par ailleurs, au 31 décembre de chaque année, un associé (sous réserve des règles particulières qui peuvent s'appliquer à l'associé retrayant) est responsable de l'impôt sur sa quote-part des résultats de l'Association qu'elle ait été appréhendée ou non¹⁴. Il en est de même en cas de litige entre les coassociés¹⁵.

40. Le régime des bénéficiaires non commerciaux ne s'applique toutefois pas lorsque :

- l'Association opte pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues à l'article 239 du Code général des impôts,
- l'Association ne révèle pas à l'administration le nom et l'adresse de certains de ses membres (l'impôt sur les sociétés frappant alors les revenus des membres dont le domicile et l'identité ne sont pas révélés)¹⁶,
- les associés limitent entre eux la responsabilité de certains de ses membres¹⁷ ; dans ce cas, l'impôt sur les sociétés est dû sur la quote-part des associés dont la responsabilité est limitée.

41. L'instruction de mai 2007 précitée insiste sur le fait que l'Association peut avoir un patrimoine fiscal propre : l'Association doit inscrire à son actif les biens dont les membres sont convenus de mettre la propriété en commun ou les biens développés par l'Association ou acquis par celle-ci avec des derniers indivis même si, juridiquement, comme nous l'avons vu ci-dessus, ces biens sont détenus par les associés en indivision.

En matière d'impôt sur le revenu, un apport en jouissance ne constitue pas un fait générateur d'une plus-value puisqu'il ne s'analyse pas

comme une mutation d'un bien devant être inscrit dans le patrimoine fiscal de l'Association. Il en est de même pour un apport en industrie. Les droits reçus en rémunération d'un tel apport ne constituent pas un revenu au moment où ils sont attribués par le contrat d'association. En revanche, l'apport sur le plan fiscal de la propriété d'un bien à l'indivision que constitue une Association peut dégager une plus-value imposable puisque l'association est fiscalement dotée d'une «fixion de personnalité». L'apport de toute une activité professionnelle peut-être assimilée à une cessation d'activité susceptible de dégager des plus-values taxables.

Il faut cependant tenir compte des dispositions des articles 1663 bis, 202 quater et 151 octies du Code général des impôts¹⁸.

L'administration fiscale respecte, en principe, le choix des associés en matière d'apport et de qualification d'apport. En conséquence, la rédaction du contrat d'association ne doit faire naître aucune ambiguïté sur la consistance et la qualification de l'apport.

42. Le changement de régime de responsabilité professionnelle ne met pas fiscalement en cause la continuité de l'Association sur le plan fiscal. Il en est de même de sa prorogation.

43. La dissolution d'une Association doit faire l'objet d'une déclaration dans les soixante jours. Elle comprend les résultats y compris au titre de la période de dissolution et doit prendre en compte les comptes clients et les travaux en cours (sous réserve des provisions) ainsi que l'intégralité des passifs à provisionner.

44. En cas de retrait d'un associé personne physique, le régime de l'article 93-B du Code général

¹⁴ CE 8 novembre 1978, n° 30255-8° et 9° SS RJF 12/78 n° 514.

¹⁵ Voir notamment D. adm. 4 F 1221 n° 33, 7 juillet 1998.

¹⁶ L'impôt est alors dû par l'Association ou par le dirigeant de celle-ci connu des tiers.

¹⁷ Cette limitation citée dans l'instruction ne peut pas être opposable aux tiers.

¹⁸ Aux termes de l'article 202 quater du Code général des impôts, lors d'un apport d'une activité libérale à une Association par un avocat personne physique, les créances acquises et les dépenses engagées au titre des trois mois précédant l'apport ne sont pas prises en compte dans les résultats de l'apporteur mais dans ceux de la société qui les recouvre ou les acquitte.

L'article 1663 bis permet l'étalement sur trois ou cinq ans de l'impôt supplémentaire qui résulte de la prise en compte des créances acquises. L'article 151 octies concerne l'apport de tout le cabinet par une personne physique et permet le report d'imposition sur les biens non amortissables et la réintégration au niveau de l'Association de la plus-value sur biens amortissables.

des impôts devrait pouvoir s'appliquer même si ce retrait ne constitue pas une cession ou une transmission à proprement parler. Ce point est en cours de vérification par l'administration fiscale en appelant l'attention de celle-ci sur le fait qu'il ne peut pas y avoir de transmission ou de cession de parts dans une Association. Cet article permet l'imposition immédiate du retrayant (ou de ses ayants droit en cas de décès) au titre de sa quote-part de résultat déterminée à la date du retrait. Cette mesure s'applique sur demande conjointe de l'Association et de l'associé qui se retire ou ses ayants droit. Cette demande doit être formulée dans le même délai que la déclaration de résultat intermédiaire. Faute de pouvoir appliquer l'article L.93-B, ce sont, aux termes d'une jurisprudence constante qui rend inopposable à l'administration un départ en cours d'année, les associés présents au 31 décembre du retrait qui sont imposables sur les résultats de l'Association en ce compris la part de l'associé retrayant.¹⁹

Les paiements qui peuvent être faits à un associé personne physique qui se retire sous forme de rétrocession d'honoraires ou d'indemnité restent imposables comme des bénéfices non commerciaux. Une difficulté peut toutefois exister dans la mesure où ils ne sont souvent pas déterminés ou acquis à la date du retrait, c'est-à-dire au moment où est faite la déclaration visée à l'alinéa précédent.

B. IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE

45. Les droits d'un associé dans une Association constituent un bien professionnel exonéré de l'assiette de l'impôt sur la fortune en vertu de l'article 885-0 du Code général des impôts (voir l'instruction du 27 avril 1989 : 1989-7 R-1-89 et D. adm. 7S-3321 pour les sociétés en participation et les sociétés créées de fait auxquelles l'Association doit pouvoir être assimilée aux fins de cet impôt). Les droits d'un associé n'ont d'ailleurs pas de valeur marchande puisqu'ils ne peuvent être cédés.

C. TAXE À LA VALEUR AJOUTÉE

46. Selon la doctrine et une jurisprudence dominantes, la société en participation, à laquelle

l'Association doit pouvoir être assimilée aux fins de cette taxe, est considérée comme le redevable de cet impôt pour l'ensemble des recettes (voir notamment, pour la société en participation, CE 27 juillet 2005, n° 182722- 8^e et 3^e sous-sections, RJF 11/05 n° 1172), malgré une décision contraire du CE du 11 juillet 1977.

D. TAXE PROFESSIONNELLE

47. La taxe professionnelle est due par chacun des associés.

E. DROITS D'ENREGISTREMENT

48. La doctrine administrative 7.H.112 assimile l'Association à une société créée de fait.

Le contrat d'association doit être enregistré (article 635 du Code général des impôts). L'enregistrement est gratuit. L'Association pouvant avoir un patrimoine fiscal, les droits d'apport pourraient être dus même si, juridiquement, les biens sont détenus en indivision par les associés. Toutefois, l'enregistrement d'apports purs et simples en jouissance ou en industrie faits à une Association est gratuit (article 810 bis du Code général des impôts).

Les amendements portés au contrat d'association et, en particulier, l'amendement modifiant éventuellement le régime de responsabilité professionnelle, doivent être enregistrés.

L'acte de dissolution est enregistré au droit fixe de 375 euros s'il n'entraîne aucune transmission de biens (article 811 du Code général des impôts).

L'acte de prorogation est soumis, en vertu du même article, au même droit.

En cas de dissolution totale ou partielle de l'Association entraînant transmission de biens, le droit de partage de 1% est dû sur les biens composant le patrimoine fiscal de l'Association (le droit de partage s'applique aux biens indivis ; pour les biens apportés, le retour du bien à l'apporteur n'est pas taxé ; l'attribution du bien à un autre associé donne lieu aux droits de mutation). ■

¹⁹ Il existe toutefois un arrêt CAA Bordeaux du 28 décembre 2006 RJF 6/07 n° 717 qui semble rendre opposable à l'administration une modification du pacte social autorisant une répartition de bénéfices autres que celle résultant des droits des associés dans la société à la clôture de l'exercice.

ANNEXE 1 - Article 64 de la loi de finances rectificative pour 2006	p. 16
ANNEXE 2 - Instruction de la Direction générale des impôts du 2 mai 2007	p. 17 à 21
ANNEX 3 - Décret n°2007-932 du 15 mai 2007 portant diverses dispositions relatives à la profession d'avocat.....	p. 22 à 23

Article 64 de la loi de finances

ANNEXE 1

ANNEXE

Article 64 de la loi de finances rectificative pour 2006

I. - Après l'article 238 bis L du code général des impôts, il est inséré un article 238 bis LA ainsi rédigé :

« Art. 238 bis LA. - Les bénéfices réalisés par les associations d'avocats mentionnées à l'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques sont imposés selon les règles prévues au présent code pour les sociétés en participation. »

II. - Dans la première phrase du premier alinéa de l'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques, après les mots : « soit au sein d'une association », sont insérés les mots : « dont la responsabilité des membres peut être, dans les conditions définies par décret, limitée aux seuls membres de l'association ayant accompli l'acte professionnel en cause ».

Instruction du 2 mai 2007

ANNEXE 2 - PAGE 1

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

5 G-4-07

N° 62 du 2 MAI 2007

DISPOSITIONS DIVERSES – RÉGIME FISCAL DES ASSOCIATIONS D'AVOCATS.

(C.G.I., art. 238 bis LA)

NOR : BUD F 0740027J

Bureau B 2

PRESENTATION

Le I de l'article 64 de la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006, codifié à l'article 238 bis LA nouveau du code général des impôts précise le régime fiscal applicable aux associations d'avocats mentionnées à l'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques.

Aux termes de l'article 238 bis LA nouveau du code général des impôts, les bénéfices réalisés par les associations d'avocats mentionnées à l'article 7 de la loi précitée sont imposés selon les mêmes règles que celles applicables aux sociétés en participation.

La présente instruction commente cette nouvelle disposition.

•

- 1 -

2 mai 2007

3 507062 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : Bruno PARENT

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
CHAPITRE 1 : RAPPEL DU REGIME APPLICABLE AUX SOCIETES EN PARTICIPATION	4
Section 1 : Imposition des résultats	4
Sous-section 1 : Régime des sociétés de personnes	5
Sous-section 2 : Assujettissement à l'impôt sur les sociétés	8
Sous-section 3 : Option pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés	10
Section 2 : Existence d'un patrimoine fiscal propre	11
CHAPITRE 2 : APPLICATION DU REGIME FISCAL DES SOCIETES EN PARTICIPATION AUX ASSOCIATIONS D'AVOCATS MENTIONNEES A L'ARTICLE 7 DE LA LOI N° 71-1130 DU 31 DECEMBRE 1971	12
Section 1 : Imposition des résultats	14
Sous-section 1 : Imposition de la quote-part de résultat des membres indéfiniment responsables dont les noms et adresses ont été indiqués à l'administration.	14
Sous-section 2 : Imposition de la quote-part de résultat des membres autres que ceux qui sont indéfiniment responsables ou dont les noms et adresses n'ont pas été communiqués à l'administration.	18
Sous-section 3 : Option pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés	21
Section 2 : Existence d'un patrimoine fiscal propre.	22
CHAPITRE 3 : ENTREE EN VIGUEUR	23
Annexe : Article 64 de la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006	

INTRODUCTION

1. Aux termes de l'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971, un avocat peut exercer sa profession :
 - à titre individuel ;
 - au sein d'une association dont la responsabilité des membres peut être, dans les conditions définies par décret, limitée aux seuls membres de l'association ayant accompli l'acte professionnel en cause ;
 - au sein d'une société civile professionnelle ;
 - au sein d'une société d'exercice libéral ou d'une société en participation prévues par la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990.
2. L'article 238 bis LA du code général des impôts soumet au régime fiscal applicable aux sociétés en participation, les associations d'avocats mentionnées à l'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971.
3. Ainsi, les bénéfices réalisés par les associations d'avocats dont la responsabilité des membres peut être, dans les conditions définies par décret, limitée aux seuls membres de l'association ayant accompli l'acte professionnel en cause, sont imposés selon les règles prévues pour les sociétés en participation.

CHAPITRE 1 : RAPPEL DU REGIME APPLICABLE AUX SOCIETES EN PARTICIPATION (CF. DB 4 H 115 N° 5 ET SUIVANTS)

Section 1 : Imposition des résultats

4. Les bénéfices réalisés par les sociétés en participation sont imposés selon les règles énoncées aux articles 8, 218 et au 4 de l'article 206 du code général des impôts.

Sous-section 1 : Régime des sociétés de personnes

5. En application de l'article 8 du code général des impôts, la quote-part de résultat correspondant aux droits des associés qui sont indéfiniment responsables et dont les noms et adresses ont été indiqués à l'administration, est imposée entre les mains de chacun de ces associés.
6. Ainsi, la quote-part de résultat est imposée à l'impôt sur le revenu s'agissant des associés personnes physiques et à l'impôt sur les sociétés s'agissant des associés personnes morales passibles de cet impôt.
7. Du seul fait que l'acte constitutif d'une société en participation a été soumis à la formalité de l'enregistrement, les noms et adresses des membres indéfiniment responsables de cette société doivent être regardés comme ayant été indiqués à l'administration, même si ces renseignements n'ont pas été déclarés au service des impôts compétent pour recevoir la déclaration des résultats (CE, 6 novembre 1968, req. n° 72233).

Sous-section 2 : Assujettissement à l'impôt sur les sociétés

8. Sous réserve des dispositions de l'article 1655 ter du code général des impôts, les sociétés en participation sont soumises à l'impôt sur les sociétés pour la part des bénéfices sociaux correspondant aux droits des associés qui ne sont pas indéfiniment responsables ou dont les noms et adresses n'ont pas été communiqués à l'administration.

L'impôt sur les sociétés est alors établi au nom de la société ou, le cas échéant, au nom du gérant connu des tiers (Art. 218 du code général des impôts).
9. Les associés « autres que ceux indéfiniment responsables » doivent s'entendre de ceux dont la responsabilité est limitée entre eux au montant de leur mise et qui doivent dès lors, être assimilés à des commanditaires.

Sous-section 3 : Option pour l'impôt sur les sociétés

10. Conformément aux dispositions du d du 3 de l'article 206 du code général des impôts, les sociétés en participation peuvent opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues à l'article 239 du même code.

Section 2 : Existence d'un patrimoine fiscal propre

11. Aux termes de l'article 238 bis M du code général des impôts, les sociétés en participation doivent, pour l'application de l'article 8 et de l'article 60 du code général des impôts, inscrire au bilan fiscal les biens dont les associés ont convenu de mettre la propriété en commun.

CHAPITRE 2 : APPLICATION DU REGIME FISCAL DES SOCIETES EN PARTICIPATION AUX ASSOCIATIONS D'AVOCATS MENTIONNEES A L'ARTICLE 7 DE LA LOI N° 71-1130 DU 31 DECEMBRE 1971

12. Aux termes de l'article 238 bis LA nouveau du code général des impôts, les bénéfices réalisés par les associations d'avocats sont imposés selon les règles applicables aux sociétés en participation.

13. Les bénéfices réalisés par les associations précitées s'entendent du résultat de ces associations, qu'il s'agisse de profits ou de pertes.

Section 1 : Imposition des résultats

Sous-section 1 : Imposition de la quote-part de résultat des membres indéfiniment responsables et dont les noms et adresses ont été indiqués à l'administration

14. La part des bénéfices réalisés par les associations d'avocats mentionnées à l'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 correspondant aux droits des membres indéfiniment responsables dont les noms et adresses ont été indiqués à l'administration, est imposée selon les règles prévues à l'article 8 du code général des impôts pour les sociétés en participation.

15. La responsabilité limitée aux seuls actes professionnels mentionnée à l'article 7 de la loi du 31 décembre 1971 n'a pas pour effet de porter atteinte au caractère indéfini de la responsabilité de chacun des membres de l'association et ne fait donc pas obstacle à l'application de l'article 8 du code général des impôts.

16. En effet, l'article 7 de la loi du 31 décembre 1971 prévoit que la responsabilité des membres peut être, dans les conditions définies par décret, limitée aux seuls membres de l'association ayant accompli l'acte professionnel en cause.

Il s'agit d'un cantonnement de la responsabilité professionnelle des membres de l'association d'avocats selon lequel chaque avocat est indéfiniment responsable de ses propres fautes.

Les membres de l'association d'avocats restent, par ailleurs, indéfiniment responsables des dettes de l'association et leur responsabilité n'est pas limitée au montant de leur mise.

17. Ainsi, les membres des associations d'avocats précitées sont personnellement imposés, pour la part des bénéfices correspondant aux droits de chacun dans les résultats de l'association, à l'impôt sur le revenu, s'agissant de personnes physiques ou à l'impôt sur les sociétés s'agissant de personnes morales passibles de cet impôt.

Sous-section 2 : Imposition de la quote-part de résultat des membres non indéfiniment responsables ou dont les noms et adresses n'ont pas été indiqués à l'administration

18. La part des bénéfices réalisés par les associations d'avocats mentionnées à l'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971, correspondant aux droits des membres autres que ceux indéfiniment responsables ou dont les noms et adresses n'ont pas été indiqués à l'administration, est imposée selon les règles prévues au 4 de l'article 206 du code général des impôts pour les sociétés en participation.

19. Ainsi, la part des bénéfices définie ci-dessus est imposée à l'impôt sur les sociétés au nom de l'association ou au nom du dirigeant connu des tiers.

20. Les membres qui ne sont pas indéfiniment responsables s'entendent de ceux dont la responsabilité est limitée entre eux au montant de leur mise, c'est-à-dire au montant de leur apport dans l'association.

Sous-section 3 : Option pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

21. Les associations d'avocats mentionnées à l'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 peuvent opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues à l'article 239 du code général des impôts.

Section 2 : Existence d'un patrimoine fiscal propre

22. Pour l'application des articles 8 et 60 du code général des impôts, les associations d'avocats mentionnées à l'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 doivent inscrire à leur actif les biens dont les membres ont convenu de mettre la propriété en commun.

CHAPITRE 3 : ENTREE EN VIGUEUR

23. Le présent dispositif s'applique au titre des exercices clos à compter de la date de publication du décret prévu à l'article 7 n° 71-1130 de la loi du 31 décembre 1971 précisant les conditions dans lesquelles la responsabilité de chaque membre peut être limitée aux seuls actes professionnels qu'il effectue.

La Directrice de la Législation Fiscale

Marie-Christine Lepetit

•

Décret n°2007-932 du 15 mai 2007

ANNEXE 3 - PAGE 1

16 mai 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 116 sur 413

Décrets, arrêtés, circulaires

TEXTES GÉNÉRAUX

MINISTÈRE DE LA JUSTICE

Décret n° 2007-932 du 15 mai 2007 portant diverses dispositions relatives à la profession d'avocat

NOR : JUSC0753236D

Le Premier ministre,

Sur le rapport du garde des sceaux, ministre de la justice,

Vu le code civil, notamment son article 1844-4 ;

Vu la loi n° 66-879 du 29 novembre 1966 modifiée relative aux sociétés civiles professionnelles ;

Vu la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 modifiée portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques ;

Vu la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 modifiée portant réforme des procédures civiles d'exécution, notamment la section 1 de son chapitre III ;

Vu le décret n° 91-1197 du 27 novembre 1991 modifié organisant la profession d'avocat ;

Vu le décret n° 92-680 du 20 juillet 1992 pris pour l'application à la profession d'avocat de la loi n° 66-879 du 29 novembre 1966 relative aux sociétés civiles professionnelles ;

Vu le décret n° 92-704 du 23 juillet 1992 pris pour l'application de l'article 14 de la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés de professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé ;

Vu le décret n° 92-755 du 31 juillet 1992 modifié pris pour l'application de la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 portant réforme des procédures civiles d'exécution ;

Vu le décret n° 2005-790 du 12 juillet 2005 relatif aux règles de déontologie de la profession d'avocat ;

Vu l'avis du Conseil national des barreaux en date du 8 février 2007 ;

Le Conseil d'Etat (section de l'intérieur) entendu,

Décète :

CHAPITRE I^{er}

Dispositions modifiant le décret n° 91-1197 du 27 novembre 1991

Art. 1^{er}. – Le décret du 27 novembre 1991 susvisé est modifié conformément aux dispositions des articles 2 à 17 du présent décret.

Section 2

Dispositions relatives à l'association d'avocats

Art. 6. – Le premier alinéa de l'article 124 est remplacé par les alinéas suivants :

« Une association d'avocats peut comprendre des avocats personnes physiques et des personnes morales exerçant la profession d'avocat.

« Chacun des membres de l'association est tenu des actes accomplis par l'un d'entre eux, au nom de l'association, à proportion de ses droits dans l'association.

« Chacun des membres de l'association répond, en outre, sur l'ensemble de son patrimoine, des actes professionnels qu'il accomplit à l'égard de ses clients.

« La dénomination de l'association est immédiatement précédée ou suivie de la mention "association d'avocats".

« Le contrat d'association, sur décision unanime des associés, peut prévoir que la mise en cause de la responsabilité professionnelle de l'un de ses membres n'engagera pas celle des autres associés. Cette clause est opposable aux tiers, dès lors qu'elle a fait l'objet des formalités prévues aux articles 124-1 à 126.

« Dans ce cas, la dénomination de l'association est immédiatement précédée ou suivie de la mention "association d'avocats à responsabilité professionnelle individuelle" ou des initiales "AARPI". »

Art. 7. – Après l'article 124, il est inséré un article 124-1 ainsi rédigé :

« *Art. 124-1.* – L'appartenance à l'association avec la dénomination de celle-ci doit être indiquée dans les actes professionnels et les correspondances de chaque associé. »

Art. 8. – L'article 125 est complété par les trois alinéas suivants :

« Dans la quinzaine de la conclusion du contrat, un exemplaire de la convention qui fonde l'association est remis contre récépissé ou expédié par lettre recommandée avec demande d'avis de réception à chaque bâtonnier concerné.

« Dans la quinzaine de la modification du contrat d'association, un exemplaire de l'acte modificatif est remis contre récépissé ou expédié par lettre recommandée avec demande d'avis de réception à chaque bâtonnier concerné.

« Le bâtonnier saisit le conseil de l'ordre, qui dispose d'un délai d'un mois à compter de la remise du récépissé ou de la réception de la lettre, pour mettre en demeure les associés, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, de modifier la convention de façon qu'elle soit en conformité avec les règles applicables à la profession. »

Art. 9. – L'article 126 est remplacé par les dispositions suivantes :

« *Art. 126.* – Après accomplissement des formalités prévues à l'article 125, la constitution de l'association fait l'objet de l'insertion d'un avis dans un journal habilité à recevoir les annonces légales dans le département du lieu d'inscription au tableau de l'ordre de chacun des associés.

« L'avis contient la dénomination, la liste des associés, le nom du barreau auquel ils appartiennent et, s'il y a lieu, la mention indiquant que l'association s'est placée sous le régime de la responsabilité professionnelle de chacun des associés. »

Art. 10. – L'article 127 est complété par les alinéas suivants :

« Tout intéressé peut demander communication de la liste des associés et de la proportion de leurs droits dans l'association ainsi que, le cas échéant, des clauses du contrat d'association relatives à la responsabilité professionnelle individuelle de ses membres.

« Ce droit de communication peut être exercé à chaque lieu d'établissement de l'association. »

Art. 11. – Dans la section 1 du chapitre II du titre III du même décret, il est inséré un article 128-1 ainsi rédigé :

« *Art. 128-1.* – Le retrait ou l'admission d'un associé donne lieu à la publication mentionnée à l'article 126 et, en cas d'adhésion d'un nouvel associé, les dispositions des troisième et quatrième alinéas de l'article 125 et de l'article 128 sont applicables. »



ORDRE DES
AVOCATS
DE PARIS

11, place Dauphine
75053 Paris cedex 01
www.avocatparis.org

ONT PARTICIPÉ À L'ÉLABORATION DE CE DOCUMENT :

M. Gérard ALGAZI,
M. Thierry BROCAS
M. Patrick MICHAUD
M. Jean-Jacques CAUSSAIN,
M. Stéphane LATASTE
M. Jean-Michel TRON
avocats au Barreau de Paris