

LES GROUPEMENTS DE MOYENS DE PROFESSIONS LIBÉRALES : ORGANISATION FISCALE ET COMPTABLE

Hervé Stolowy, Département Comptabilité - Contrôle, Groupe HEC, expert comptable diplômé
Édouard Gawtarnik, expert comptable, commissaire aux comptes, Cabinet SOREGA

Sommaire

INTRODUCTION : POURQUOI CONSTITUER UN GROUPEMENT DE MOYENS DE PROFESSIONS LIBÉRALES

1 - RAPPELS JURIDIQUES

1.1 Les groupements avec personnalité morale

1.1.1 La société civile de moyens

1.1.2 Le groupement d'intérêt économique

1.2 Les groupements sans personnalité morale

1.2.1 Le groupement de frais

1.2.2 Le contrat de collaboration.

2 - ASPECTS FISCAUX

2.1 La T.V.A.

2.1.1 Principes généraux

2.1.2 Particularités des contrats de collaboration

2.2 L'impôt sur le revenu

2.2.1 Particularités des S.C.M.

2.2.2 Particularités des groupements de frais

2.2.3 Particularités des contrats de collaboration

2.3 Les obligations déclaratives

3 - ORGANISATION COMPTABLE

3.1 Principes généraux

3.2 Spécificités de la société civile de moyens

3.2.1 Règles de base

3.2.2 Application pratique : la société civile de moyens exonérée de T.V.A.

3.3 Application pratique : le cas d'un groupement de frais assujetti à la T.V.A.

3.3.1 Répartition et refacturation des charges

3.3.2 Comptabilisation

3.4 Spécificités du contrat de collaboration

3.5 Spécificités du groupement d'intérêt économique

CONCLUSION

Éléments de bibliographie

INTRODUCTION : POURQUOI CONSTITUER UN GROUPEMENT DE MOYENS DE PROFESSIONS LIBÉRALES

Les membres des professions libérales aspirent de plus en plus à l'exercice en groupe de leur profession. Bien que les objectifs poursuivis soient divers et spécifiques à chaque situation, les motifs principalement évoqués sont les suivants :

- faciliter l'organisation de l'exercice professionnel de chacun des membres¹
- permettre de développer les spécificités techniques et multiplier les connaissances
- mettre en commun les moyens nécessaires à l'exercice de la profession considérée
- diminuer le coût de fonctionnement d'un cabinet
- prendre à bail ou acquérir un local professionnel
- assurer un équipement professionnel performant
- permettre de faire face à une extension de clientèle
- améliorer les conditions de travail et assurer à chacun des membres une disponibilité plus grande pour sa vie personnelle et familiale
- partager les responsabilités et les honoraires.

En pratique, comme le montre, le schéma ci-dessous, il existe deux catégories principales de groupements : les groupements d'exercice et les groupements de moyens.

RECETTES	- DÉPENSES	= BÉNÉFICE	
Pas de partage	Partage	Pas de partage	GROUPEMENTS DE MOYENS ²
Partage	Partage	Partage	GROUPEMENTS D'EXERCICE ³

Les groupements d'exercice ne seront pas abordés dans cette étude qui se concentrera sur les groupements de moyens, extrêmement répandus en pratique, notamment dans les milieux médicaux et paramédicaux, mais également parmi les avocats et les architectes. Dans de très nombreux cas, des professionnels libéraux peuvent ressentir le besoin de mettre en commun des moyens utiles à l'exercice de leur activité commune ou différente.

De nombreux exemples peuvent être cités :

- médecins, architectes ou avocats partageant des locaux communs et leur secrétariat.
- conjoints exerçant à leur domicile commun une profession libérale identique (ou différente) : par exemple avocat et expert comptable.
- praticiens para-médicaux, kinésithérapeute et infirmier par exemple, avec partage de moyens communs.

¹ Nous utiliserons le terme "membre" de préférence à celui "d'associé" dans la mesure où certains groupements évoqués n'ont pas la personnalité morale et/ou ne constituent pas des sociétés.

² Il s'agit essentiellement des sociétés civiles de moyens, groupements d'intérêt économique, groupements de frais, contrats de collaboration... Le terme "groupement" sera utilisé de manière générique par opposition à celui de "société" qui ne concerne que la société civile de moyens.

³ L'archétype en est la société civile professionnelle (S.C.P.). On peut également citer la société créée de fait, l'association avec mise en commun d'honoraires, la convention d'exercice conjoint...

La principe fondamental des groupements de moyens repose sur l'indépendance des membres en termes d'exercice de la profession et de responsabilité. **Il s'agit de partager des dépenses et non pas des recettes (honoraires).** Les groupements de moyens s'opposent aux groupements "d'exercice" qui prévoient tant un partage des dépenses que des honoraires.

La mise en place de l'organisation comptable de ces groupements (§ 3) passe à notre sens par une connaissance approfondie de leur environnement juridique (§ 1) et surtout fiscal (§ 2). Deux applications pratiques permettront d'illustrer cette organisation comptable.

1 - RAPPELS JURIDIQUES

Il existe plusieurs types de groupements de moyens. La principale distinction porte sur la présence ou l'absence de personnalité morale du groupement.

1.1 Les groupements avec personnalité morale

Il faut citer :

- la société civile de moyens (S.C.M.)
- le groupement d'intérêt économique (G.I.E.)

1.1.1 La société civile de moyens

La société civile de moyens a pour objet exclusif de faciliter à chacun de ses membres l'exercice de son activité. Elle est notamment utilisée afin de réunir des spécialistes de disciplines différentes en vue de limiter les frais d'exploitation d'un cabinet de groupe tout en conservant pour chaque membre une totale indépendance d'exercice de sa profession.

La S.C.M. est régie par l'article 36 de la loi du 29 novembre 1966 modifiée et, comme toute société civile, par les articles 1845 et suivants du Code civil. Aucun capital minimum n'est requis. Comme toute société, elle acquiert la personnalité morale le jour de son immatriculation au registre du commerce et des sociétés.

Au sein d'une société civile de moyens, les membres de plusieurs professions libérales peuvent se réunir. Il peut s'agir de membres exerçant à titre individuel, comme de personnes morales, telles que des associations ou même des sociétés civiles professionnelles⁴.

Les associés peuvent librement constituer une société civile de moyens. Aucune autorisation n'est à demander aux organismes de tutelle propres à chaque membre exerçant une profession libérale. Il ne faut cependant pas oublier de respecter les règles déontologiques propres à chaque profession.

Par exemple, les cabinets médicaux doivent prévoir un "sens de circulation" des patients, ces derniers ne devant jamais repasser par la salle d'attente après la consultation.

Les statuts pourront, notamment, prévoir :

- les modes de gestion de la société ; à défaut de désignation d'un gérant, l'application du droit commun conduira à ce que tous les associés soient gérants.
- l'obligation pour chaque membre de verser au sein de la société les redevances nécessaires pour couvrir les frais et charges.
- les dépenses assurées par la société et celles restant à la charge de chaque membre.
- les conditions d'admission de nouveaux membres, et les modalités de cession ou transmission des parts sociales.
- la poursuite de la société, en cas de décès ou d'incapacité d'un membre.

Les associés sont indéfiniment et conjointement responsables des dettes sociales.

1.1.2 Le groupement d'intérêt économique

⁴ Réponse ministérielle Stehlin, J.O. 24 mai 1973, débat A.N. p. 1521.

Le groupement d'intérêt économique peut être un moyen pour des professionnels libéraux de faciliter ou de développer leur activité économique, d'améliorer ou d'accroître les résultats de cette activité.

L'activité du G.I.E., telle que définie par l'ordonnance du 23 septembre 1967 modifiée par la loi du 13 juin 1989, est entendue de la manière la plus large et englobe les activités professionnelles mêmes libérales.

L'activité du G.I.E. doit être auxiliaire de celle de ses membres. **Son objet doit être le prolongement de l'activité de ses membres.** Elle ne peut a priori être identique ni complètement indépendante et doit s'y rattacher. Un G.I.E. ne pourrait, par exemple, exercer lui-même la profession libérale de ses membres⁵.

Concrètement, le G.I.E. est utilisé pour :

- des travaux d'études ;
- des actions communes (achats groupés, prospections de marchés, promotions des activités...);
- la création de services communs (informatique, comptabilité, archives, publication des travaux...).

1.2 Les groupements sans personnalité morale

Nous distinguerons :

- le groupement de frais
- le contrat de collaboration.

1.2.1 Le groupement de frais

- *Principes de base*

Ce type de groupement est également connu sous d'autres dénominations : "contrat d'exercice à frais communs", "contrat d'exercice en commun", "cabinet de groupe" ou "cabinet à frais communs"⁶.

Ce contrat s'apparente à une société civile de moyens en ce qu'il facilite l'exercice de la profession en prévoyant la mise en commun de moyens en matériel. Toutefois, il ne crée pas une structure juridique différente et à ce titre offre une plus grande souplesse. On évoque souvent la notion de "groupement non formalisé".

L'existence du groupement de frais n'est pas révélée aux tiers. Elle est seulement révélée à l'administration fiscale.

La mise en commun de personnel par le groupement est controversée. En pratique, elle est possible. Cependant, le groupement n'ayant pas de personnalité morale et n'étant pas connu en tant que tel des organismes sociaux,

⁵ Cette remarque est d'autant plus importante que des "dérapages" ont eu lieu dans le passé et ont été sanctionnés par l'administration fiscale, des G.I.E. exerçant eux-mêmes une activité libérale.

⁶ Les avocats utilisent souvent la notion de "cabinet groupé". Cette notion peut paraître ambiguë, dans la mesure où pour certains, elle correspond à un groupement d'exercice, et pour d'autres, à un groupement de moyens. A notre connaissance, les "cabinets groupés" d'avocats ont essentiellement pour but le partage des frais. Ils relèvent donc des groupements de moyens.

c'est l'indivision de ses membres qui est l'employeur. Ainsi, le groupement constitué de Monsieur X et Madame Y, médecins, est enregistré auprès de l'URSSAF sous la dénomination : "Monsieur X - Madame Y". C'est pourquoi nous conseillons de ne pas recourir au groupement de frais s'il y a embauche de personnel par le groupement. La structure de la S.C.M. est bien mieux adaptée dans cette circonstance.

D'ailleurs, dans la mesure où l'embauche est réalisée par l'indivision, nous pensons que cela peut générer des difficultés en matière de droit du travail. Ainsi, en cas de licenciement, qui est le véritable employeur, contre qui le salarié licencié peut-il se retourner ? si les membres du groupement relèvent de deux activités, et donc de deux conventions collectives, différentes, quelle est la convention applicable ?

Chaque membre exerce son activité sous sa propre responsabilité. Il conserve sa clientèle propre dont il percevra directement et pour son compte les honoraires. Il s'agit donc d'une juxtaposition sans partage d'honoraires.

Les professionnels libéraux peuvent donner à cette forme de groupement un objet plus large que celui de la S.C.M. puisqu'il permet d'organiser des horaires, des temps libres, des périodes de recyclage... Toutefois, comme nous venons de le souligner, il n'est pas conseillé que le groupement de frais soit employeur de main-d'oeuvre.

• *Établissement du contrat*

Cette forme d'exercice n'ayant pas d'identité juridique distincte, il est fortement conseillé de régler les modalités de son fonctionnement par un contrat. Celui-ci doit de préférence être formalisé, que ce soit par acte sous seing privé ou notarié.

Le contrat peut comporter au moins les éléments suivants :

- Description de l'activité exercée par chaque membre et rappel de la perception individuelle des honoraires.
- Énonciation des dépenses communes telles que celles relatives aux fournitures et services du local (eau, chauffage, téléphone), les assurances, les loyers, impôts et taxes afférents aux locaux professionnels.
- Inventaire et état du matériel lorsque des mobiliers, matériels et objets nécessaires à l'exercice de la profession sont acquis en commun ou mis à la disposition par le membre qui en est propriétaire.
- Dans l'hypothèse où le local professionnel nécessaire à l'exercice de l'activité appartient à l'un des membres, description des conditions d'utilisation et de mise en commun.
- Durée de la convention et causes d'extinction du contrat, comme le décès ou l'interdiction d'exercice frappant un membre.
- Conditions d'indemnisation du professionnel qui se retire.
- Modalités de partage des biens acquis en indivision.
- Conditions d'arrivée d'un nouveau membre.
- Clés de répartition des dépenses entre les membres.
- Modalités d'exercice en commun du cabinet. Ainsi, pour des médecins, le contrat peut prévoir, s'il y a lieu, les heures d'ouverture et de fermeture, les gardes, les remplacements et leurs conséquences sur la répartition des charges.
- Modalités de conciliation en cas de litige.

En principe, les appels de fonds en matière d'investissement se font en fonction du capital. En l'absence de capital dans les groupements de frais, il convient de prévoir la répartition dans le contrat.

Afin de rendre le contrat opposable à l'administration fiscale, il est recommandé de lui signaler son existence en lui envoyant un exemplaire, ceci afin d'éviter un problème d'interprétation sur le statut fiscal du groupement. Cette formalité est de toute façon nécessaire en cas d'assujettissement à la T.V.A.⁷ car le groupement doit obtenir un numéro auprès de la recette des impôts.

Le lecteur trouvera ci-dessous un exemple de contrat d'exercice en commun.

⁷ La T.V.A. sera abordée plus loin, paragraphe 2.

GROUPEMENT DE FRAIS LIB 82
82, rue du Nouveau Plan - 75014 - PARIS

Contrat d'exercice à frais communs

Article 1 : Objet

Le présent groupement permet de mettre en commun certaines dépenses professionnelles, mais il ne constitue pas pour autant une société. Il s'agit d'une juxtaposition d'activité, sans partage d'honoraires. Ce type de contrat s'apparente, par son objet, à une société civile de moyens mais il repose cependant sur une structure plus souple puisqu'il ne crée pas d'entité juridique distincte pour gérer les moyens d'exercice de la profession.

Le groupement n'est pas révélé aux tiers. Il n'est révélé qu'à l'administration fiscale.

Article 2 : Membres

Le groupement est constitué de deux membres :

- Michel A, expert comptable, 82, rue du Nouveau Plan - 75014 - PARIS.
- Jeanne A, avocat, 82, rue du Nouveau Plan - 75014 - PARIS.

Article 3 : Détermination des frais à mettre en commun

L'appartement dans lequel habitent les deux membres du groupement est affecté pour partie à leur activité professionnelle : une pièce sert de bureau commun et une pièce sert de réception commune. Cet appartement cependant n'est pas apporté au patrimoine professionnel des membres du groupement.

Les frais mis en commun sont notamment les suivants :

- Électricité
- Téléphone
- Charges de copropriété récupérables
- Achats de fournitures concernant exclusivement les pièces réservées à l'activité professionnelle.

Article 4 : Répartition des charges

Les charges communes seront réparties de la manière suivante :

Charges	Michel A	Jeanne A	Usage privé
Électricité	20 %	10 %	70 %
Téléphone	60 %	20 %	20 %
Charges de copropriété (part "locative")	20 %	10 %	70 %
Fournitures concernant les pièces professionnelles	50 %	50 %	

Article 5 : Répartition des investissements

Les investissements réalisés en commun dans le cadre du groupement seront répartis à parts égales entre les membres.

Article 6 : Assujettissement à la T.V.A.

Le groupement est assujetti à la T.V.A.

Article 7 : Durée du groupement

Le groupement est constitué pour une durée indéterminée. Il peut toutefois cesser d'exister en cas d'interdiction d'exercice frappant un des membres.

Fait à Paris, en trois exemplaires, le 5 mai 1994

1.2.2 Le contrat de collaboration.

Le contrat de collaboration est l'acte par lequel un praticien confirmé met à la disposition d'un confrère les locaux et le matériel nécessaires à l'exercice de la profession, ainsi que, généralement, une partie de la clientèle qui y est attachée moyennant une redevance qui correspond en fait à un certain pourcentage des honoraires encaissés par le collaborateur, ainsi qu'aux services et à l'assistance technique fournis par le praticien. Le collaborateur exerce sa profession en son nom et sous sa propre responsabilité.

Ce type de contrat est particulièrement fréquent entre chirurgiens-dentistes⁸.

Il doit être distingué de la relation existant entre deux avocats et par laquelle le premier, responsable du dossier et seul connu des clients, rétrocède périodiquement des honoraires à un second avocat, appelé "collaborateur".

L'intégration peut être complétée par une convention d'exercice en commun (voir ci-dessus § 1.2.1) organisant les conditions de travail entre les professionnels.

2 - ASPECTS FISCAUX

Fiscalement, les groupements de moyens de professions libérales doivent être étudiés sous une double approche :

- au regard de la T.V.A.
- au regard de l'impôt sur le revenu.

En pratique, leurs obligations déclaratives en termes de résultats dépendent directement de leur régime de T.V.A.

2.1 La T.V.A.

2.1.1 Principes généraux

La refacturation des frais aux membres du groupement soulève le problème de l'assujettissement à la T.V.A. En effet, en principe, les recettes réalisées par le groupement entrent normalement dans le champ d'application de la T.V.A. Un régime spécial est toutefois prévu lorsque les membres du groupement ne sont pas assujettis à la taxe sur leurs propres encaissements.

- *Membres personnellement redevables de la T.V.A.*

Lorsque les membres du groupement sont personnellement redevables de la T.V.A. sur tout ou partie de leur chiffre d'affaires⁹, le groupement est tenu de majorer le coût des services qu'il leur facture de la T.V.A. correspondante. En contrepartie, les intéressés peuvent récupérer cette T.V.A.

- *Membres non assujettis à la T.V.A. (ou exonérés)*

Les prestations de services sont exonérées de T.V.A.¹⁰ si les conditions suivantes sont remplies¹¹ :

⁸ Le dentiste "loue un fauteuil" à un jeune confrère pour le remplacer.

⁹ Voir toutefois ci-après pour les membres assujettis partiellement à la T.V.A.

¹⁰ Article 261 B du C.G.I. Cet article évoque les "services rendus à leurs adhérents par les groupements constitués par des personnes physiques ou morales exerçant une activité exonérée de la taxe sur la valeur ajoutée

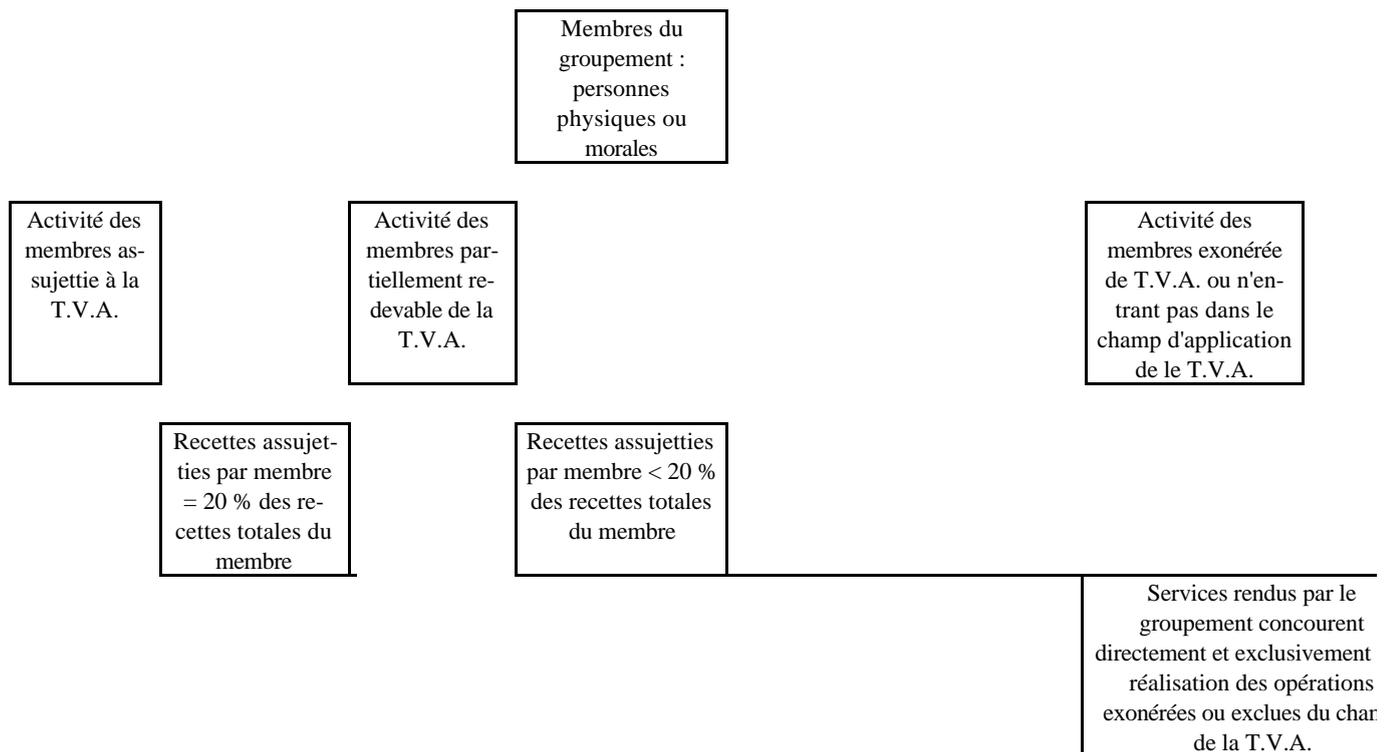
- tous les membres du groupement sont exonérés ou placés hors du champ d'application de la T.V.A. Toutefois le fait que les intéressés soient redevables de la taxe pour certaines de leurs opérations, à titre obligatoire ou sur option, n'exclut pas, a priori, le groupement du bénéfice de l'exonération si, pour chacun de ses membres, le pourcentage de recettes donnant lieu au paiement de la T.V.A. par rapport aux recettes totales est inférieur à 20 %.

Il faut préciser que la première année du dépassement du seuil de 20 %, il n'y a pas assujettissement si :

- le dépassement ne provient pas d'un changement d'activité
- le membre concerné quitte le groupement avant le 31 décembre de l'année¹².
- les services rendus par le groupement à ses membres concourent directement et exclusivement à la réalisation d'opérations exonérées ou exclues du champ d'application de la T.V.A.
- les sommes réclamées aux associés correspondent exactement à la part leur incombant dans les dépenses communes.

Des demandes d'acomptes sont possibles mais il faut imputer le coût des services rendus de manière aussi équitable que possible, en fonction de critères significatifs établis à l'avance et ce au moins une fois l'an. Il faut donc éviter une répartition en fonction des honoraires perçus.

Le schéma ci-dessous résume les conditions d'exonération du groupement à la T.V.A.



ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti". On peut déduire de ce la rédaction de cet article qu'il concerne tous les groupements de moyens, qu'ils soient dotés de la personnalité morale ou constituent de simples groupements de fait : S.C.M., groupements de frais...

¹¹ Le fait de ne pas remplir une seule des conditions implique l'assujettissement du groupement.

¹² Doc. adm. 3 A 315-4 à 6.

Assujettis- sment du groupement à la T.V.A.

	Sommes réclamées aux memb cor- respondent à la part leur incombant dans les dépense communes
	Exonération du groupement d T.V.A.

Par ailleurs, les prestations fournies à des tiers non associés sont toujours soumises à la T.V.A. En outre, si pour une prestation déterminée, il apparaît au 31 décembre que la refacturation à des tiers atteint ou dépasse 50 % du montant total des recettes afférentes à cette prestation, cette prestation doit être en totalité, y compris donc pour la partie facturée aux associés, soumise à la T.V.A. depuis le 1er janvier de la même année¹³.

2.1.2 Particularités des contrats de collaboration

La redevance perçue dans le cadre d'un contrat de collaboration en contrepartie de la mise à disposition de locaux professionnels aménagés est à soumettre à la T.V.A.¹⁴

2.2 L'impôt sur le revenu

Il faut distinguer les S.C.M. des autres groupements.

2.2.1 Particularités des S.C.M.

- *Principe n° 1 : pas d'impôt sur les sociétés*

Les S.C.M. échappent à l'impôt sur les sociétés à condition qu'elles aient une activité conforme à leur objet. Concrètement, elles ne doivent pas rendre service à des tiers non associés en mettant à leur disposition des moyens en matériel ou en personnel.

En pratique, il existe une tolérance puisque la S.C.M. peut rendre des services à des tiers dans la limite de 10 % de recettes totales annuelles de la société, c'est-à-dire des remboursements de frais des associés et des sommes reçues des tiers non associés¹⁵.

On rencontre, par exemple, cette situation lorsqu'une S.C.M. d'avocats autorise un confrère non associé, installé dans le même immeuble, à utiliser la photocopieuse ou le standard de la société moyennant refacturation.

Chaque associé est personnellement passible de l'impôt sur le revenu pour la part des résultat correspondant à ses droits sociaux.

- *Principe n° 2 : catégorie des bénéfices industriels et commerciaux*

¹³ Doc. adm. 3 A-315-10.

¹⁴ Doc. adm. 3 A 3121-28.

¹⁵ Si cette condition n'est pas remplie, la société est alors assujettie à l'impôt sur les sociétés. Les associés sont dans ce cas soumis à l'impôt sur le revenu sur les distributions de bénéfice comme les membres des sociétés de capitaux.

Compte tenu de l'objet des S.C.M., c'est-à-dire de mettre à la disposition de ses membres des locaux équipés ainsi que du matériel et du personnel nécessaires à l'exercice de la profession, leurs résultats sont rattachés à la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

Si les S.C.M. se bornent à mettre à la disposition de leurs membres des locaux nus dont elles sont propriétaires, leurs résultats relèvent de la catégorie des revenus fonciers, ce qui est en principe moins avantageux car les règles de détermination du résultat sont différentes : notamment, toutes les charges ne peuvent être déduites dans les revenus fonciers. En pratique, pour ne pas relever de cette catégorie de revenus, il faut fournir un service en plus de la location, par exemple l'électricité.

Les S.C.M. relèvent de plein droit du régime simplifié d'imposition des bénéfices réels quelle que soit l'importance de leurs recettes, avec cependant une possibilité d'option pour le régime réel normal si ses recettes excèdent 150 000 F.

• *Détermination du résultat fiscal*

En conséquence du rattachement aux bénéfices industriels et commerciaux, les résultats sont déterminés selon les mêmes règles que celles appliquées aux personnes exerçant une activité commerciale.

La société relève donc d'un régime "créances/dettes" alors que ses associés respectent en principe des règles "recettes/dépenses" (bénéfices non commerciaux), ce qui génère des divergences qu'il faut résoudre.

• *Quelques précisions importantes*

Les **recettes** de la société sont en principe constituées par les remboursements de frais par les associés (et éventuellement des facturations de services rendus à des tiers - voir ci-dessus). En revanche, les apports en capital ou avances en compte courant réalisées par les associés en vue, notamment, de financer l'acquisition d'éléments de l'actif immobilisé ou de constituer un fonds de trésorerie, ne doivent pas être considérés comme des recettes.

Les **plus et moins-values** réalisées à l'occasion de la cession d'éléments de l'actif social sont déterminées par la société.

Les **amortissements** doivent être pratiqués par la société dans ses propres écritures, elle seule étant propriétaire des biens. Il ne peuvent apparaître en tant que tels dans la comptabilité des associés.

Les **sommes versées en rémunération de l'activité** d'un des associés ne sont pas déductibles et doivent donc être réintégrées pour déterminer le résultat fiscal. Il en est de même des **intérêts** versés aux membres de la société.

Les charges non réglées (provision pour congés payés et charges sociales afférentes, charges à payer..) comptabilisées par la S.C.M. sont à réintégrer, et a contrario les charges comptabilisées d'avance doivent être déduites.

• *Constitution du résultat*

Le résultat fiscal de la S.C.M. est par construction égal en général à la différence entre les refacturations de services aux tiers et les dotations aux amortissements¹⁶. Il est donc souvent déficitaire, en raison de l'absence de services rendus à des tiers¹⁷.

• *Situation des associés*

¹⁶ Il peut exister en outre des remboursements en provenance d'un fournisseur ou des subventions.

¹⁷ Ce calcul sera illustré à l'aide d'un exemple dans le paragraphe 3 "Organisation comptable".

Ils ont, vis-à-vis de la société, une double qualité :

- d'une part, celle de clients : ils bénéficient de prestations diverses dont ils remboursent le coût à la société.
- d'autre part, celle d'associés : ils participent aux bénéfices et aux pertes¹⁸.

Le tableau ci-dessous présente brièvement les caractéristiques fiscales de la S.C.M. Une illustration (voir paragraphe 3 "organisation comptable") fournit un exemple concret de détermination du résultat comptable et fiscal d'une S.C.M.

¹⁸ Les parts de S.C.M. sont considérées comme des éléments affectés à l'exercice de la profession. **Elles doivent donc figurer sur le registre des immobilisations de chaque associé.**

MEMBRES DE LA S.C.M. = CLIENTS	MEMBRES DE LA S.C.M. = ASSOCIÉS
1 - Charges payées par la société et remboursées par les membres	1 - Charges non payées (amortissements) et refacturation de services rendus aux tiers
2 - Répartition selon l'utilisation	2 - Répartition selon le capital
3 - Intégration de la quote-part répartie des dépenses par chaque membre dans sa déclaration fiscale n° 2035 sur chaque ligne de dépense ¹⁹	3 - Intégration de la quote-part répartie du résultat par chaque membre dans sa déclaration fiscale n° 2035 au niveau du résultat (ligne 36 "Bénéfice société civile de moyens" ou 44 "Déficit société civile de moyens").
Les charges non payées autres que les amortissements (charges payables ultérieurement ²⁰ , charges à payer) n'ont pas d'impact sur les déclarations individuelles des associés.	Les charges non payées (autres que les amortissements) sont neutres en terme de résultat fiscal de la S.C.M. puisqu'elles diminuent le résultat comptable et sont réintégrées de manière extra-comptable. Les déclarations individuelles des associés ne sont donc pas modifiées.
Si les dépenses affectées à un associé sont supérieures à l'apport en compte courant d'exploitation qu'il a effectué, l'insuffisance de paiement n'est pas déductible pour l'associé. Celui ci devra réintégrer ce montant dans sa déclaration 2035 à la ligne 35 "Divers à réintégrer". Lorsqu'il paiera les dépenses l'année suivante, il devra les déduire dans la déclaration sur la ligne 43 "Divers à déduire". Ce mécanisme provient du fait que seules peuvent être déduites les sommes effectivement versées à la S.C.M. Si l'associé a au contraire apporté une somme supérieure aux dépenses qui lui incombent, cette somme constitue simplement une avance sur les apports de l'année suivante et ne fait l'objet d'aucun traitement.	Comme nous l'avons indiqué, les apports pour financer l'acquisition d'une immobilisation ou constituer une trésorerie ne sont pas des recettes. En conséquence, ces apports ne sont pas déductibles chez les associés de la S.C.M. car ils ont pour contrepartie un accroissement de l'actif social et donc de la valeur des parts détenues par les associés.

La répartition des charges payées par la S.C.M. doit être effectuée sur la base exacte des services rendus à chaque associé. Toutefois, lorsque des services ne peuvent pas être individualisés ou s'il s'agit de la participation aux dépenses de fonctionnement interne de la société, un autre type de répartition, en proportion des droits sociaux, par exemple, peut être admis.

2.2.2 Particularités des groupements de frais

• Procédure de paiement des charges

En pratique, nous constatons que souvent l'un des membres paye la charge puis se fait rembourser par les autres membres²¹. Cette procédure nous paraît dangereuse à plusieurs égards.

¹⁹ A condition, bien entendu, que ces dépenses ne fassent pas double emploi avec des dépenses assumées, à titre personnel, par un associé.

²⁰ Par exemple les charges sociales du 4ème trimestre de l'année.

²¹ Cette situation peut être rapprochée de celle, très fréquente, où plusieurs professionnels libéraux partagent des frais communs sans avoir déclaré l'existence du moindre groupement, un membre payant pour les autres puis se faisant rembourser.

1 - Les autres membres ne possèdent pas de pièces justificatives ce qui pourrait remettre en cause la déductibilité de cette charge dans leur comptabilité.

2 - Le membre qui refacture la charge, surtout dans l'hypothèse de l'absence de déclaration du groupement, risque de voir requalifier cette refacturation d'activité commerciale.

3 - Le remboursement des frais risque de ne pas pouvoir profiter des dispositions favorables prévues par l'article 261 B du C.G.I. (voir ci-dessus paragraphe 2.1) et d'être assujéti systématiquement à la T.V.A., ce qui peut être gênant si les membres du groupement ne sont pas assujéti.

C'est pourquoi il nous semble préférable de créer un véritable groupement²² puis d'ouvrir un compte bancaire commun pour l'ensemble des personnes et de tenir une comptabilité recettes/dépenses de ces frais communs. Ce compte est alimenté par les virements de fonds des membres. Puis le groupement refacture à chaque membre une quote-part des dépenses en joignant une photocopie de la facture d'origine²³.

- *Nature des honoraires encaissés par les membres*

Il existe pour les groupements de frais un problème de frontière avec les groupements d'exercice. En effet, si les honoraires des membres proviennent exclusivement de leur activité professionnelle personnelle, il n'y a aucune difficulté particulière. En revanche, si leurs honoraires proviennent en partie d'une exploitation commune, le groupement peut alors être assimilé à une société de fait, c'est-à-dire à un groupement d'exercice.

Pour éviter cette situation, il faut prévoir une clause d'égalisation, c'est-à-dire de partage, des recettes portant sur un montant inférieur à 10 % des honoraires perçus par chacun des membres.

2.2.3 Particularités des contrats de collaboration

- *Praticien titulaire*

En principe, les redevances versées, qui correspondent en fait à une sous-location de locaux équipés (avec clientèle), ont le caractère de recettes commerciales. A titre de simplification, l'administration admet que l'ensemble des profits réalisés par le praticien titulaire soient soumis à l'impôt sur le revenu au titre des Bénéfices Non Commerciaux²⁴.

Toutefois, cette mesure de tolérance n'est valable que si les redevances versées par le collaborateur ne représentent pas une part prépondérante²⁵ de l'ensemble des recettes du praticien titulaire. Ainsi, pour un chirurgien-dentiste, cette tolérance ne saurait s'appliquer en cas de location de plusieurs "fauteuils".

- *Collaborateur*

²² Nous avons vu dans le premier paragraphe que les formalités sont extrêmement légères : rédaction d'un contrat et déclaration d'existence à l'administration fiscale.

²³ Cette procédure a d'importantes conséquences en matière d'organisation comptable (voir ci-dessous).

²⁴ Doc. adm. 5 G 483-2.

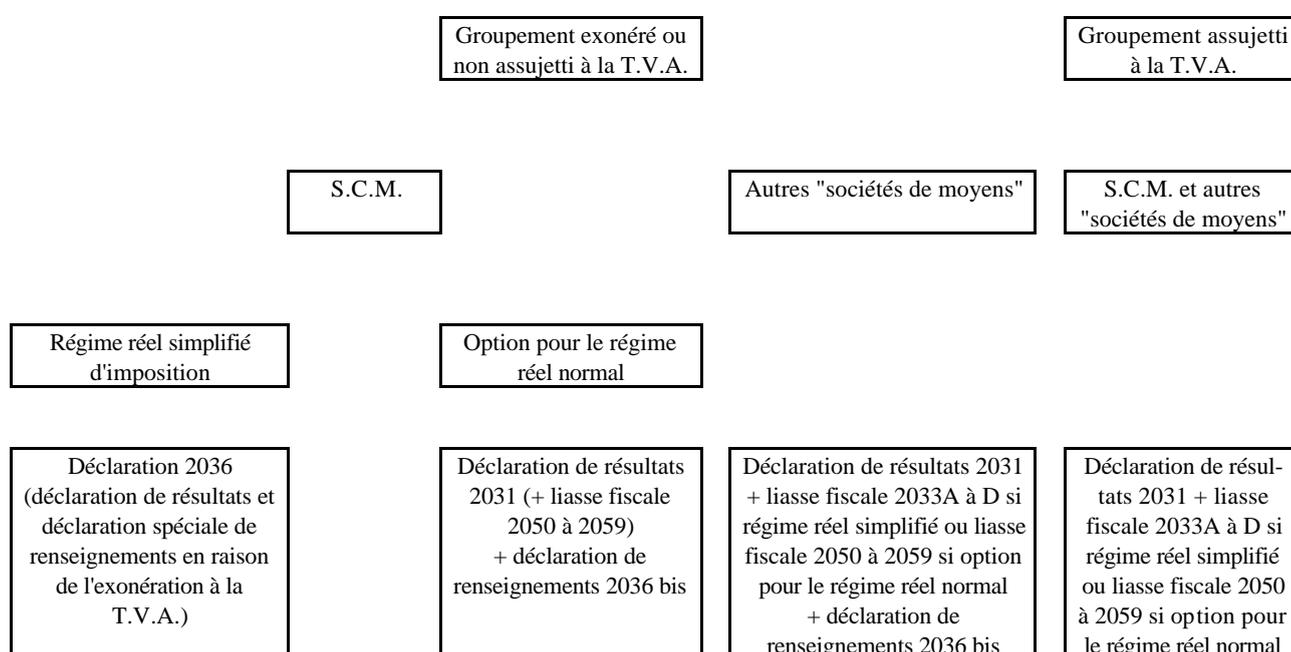
²⁵ En pratique, on admet une tolérance de 10 %.

Les honoraires perçus ont le caractère de recettes non commerciales. Les sommes versées au praticien co-titulaire constituent des loyers versés en contrepartie de la mise à sa disposition des locaux équipés, du matériel et, éventuellement d'une partie de la clientèle. Ces redevances ne sauraient, en aucune façon, s'analyser en des rétrocessions d'honoraires²⁶.

2.3 Les obligations déclaratives

En matière de T.V.A., les règles sont claires : les groupements relèvent obligatoirement du régime simplifié d'imposition²⁷ quelle soit l'importance du chiffre d'affaires, sauf option pour le régime réel normal²⁸. Ils ne déposent des déclarations qu'au titre des périodes au cours desquelles des opérations taxables ont été réalisées.

En revanche, pour ce qui est de la déclaration des résultats du groupement, plusieurs cas sont à envisager, comme l'indique le diagramme ci-dessous :



La déclaration n° 2036 bis fournit un certain nombre de renseignements portant notamment sur l'identification des associés et membres du groupement ainsi que sur la répartition des dépenses entre associés ou membres.

Plusieurs remarques importantes doivent être formulées sur la base du schéma ci-dessus.

1 - La typologie présentée s'appuie tout d'abord sur l'assujettissement du groupement. En effet, beaucoup de textes oublient de rappeler que la déclaration 2036 des S.C.M. ne peut être établie qu'à la double condition : absence d'option pour le régime réel normal **et exonération de T.V.A.**²⁹. Ainsi, une S.C.M. assujettie à la T.V.A. doit établir une déclaration 2031. Cependant, cette situation est relativement rare en pratique³⁰ car les S.C.M. concernent essentiellement des professions médicales non assujetties à la T.V.A.

²⁶ Doc. adm. 5 G-483-3.

²⁷ Déclarations trimestrielles CA4 et récapitulative CA12.

²⁸ Déclarations trimestrielles ou mensuelles CA3.

²⁹ La Revue Fiduciaire FH 2438, p. 7, rappelle l'existence de ces deux conditions

³⁰ Ce qui explique peut-être le silence des textes évoqués ci-dessus.

2 - L'option pour le régime réel normal ne nous semble pas, a priori, intéressante, car les obligations déclaratives sont plus lourdes sans intérêt réel.

3 - Quels sont les groupements visés par l'appellation "autres sociétés de moyens" ? Il faut tout d'abord souligner le caractère impropre de cette terminologie car les autres groupements de moyens ne revêtent pas la forme sociétaire. Ceci dit, le feuillet rapide Francis Lefebvre³¹ évoque "les sociétés (ou groupements) qui ne revêtent pas la forme de sociétés civiles de moyens, notamment les groupements d'intérêt économique ...".

Les groupements de frais sont-ils concernés par cette appellation et donc par l'obligation de la déclaration 2031 ? La réponse à cette question semble actuellement incertaine, plusieurs points de vue s'opposant.

³¹ FR 9-94, p. 39.

- *Pas de déclaration à établir*

L'administration fiscale n'évoque pas, à notre connaissance, les groupements de frais. On peut donc en déduire qu'ils ne font pas partie des autres "sociétés de moyens". Dans ces conditions, le contrat n'emporte aucune conséquence fiscale particulière, chaque cocontractant devant remplir ses propres obligations fiscales. En outre, le risque fiscal de non déclaration est très faible car si l'administration estime que la déclaration 2031 aurait dû être déposée, elle doit d'abord mettre en demeure le groupement, ce qui laisse à ce dernier 30 jours pour établir la déclaration. Enfin, la notion d'évaluation d'office pour un groupement n'est pas en pratique applicable puisque le groupement doit avoir par construction un résultat nul (ou éventuellement négatif, s'il y a des amortissements).

- *Déclaration à établir*

Face à l'imprécision des textes, la prudence peut conduire à établir la déclaration 2031, d'autant plus qu'en cas de mise en demeure pour non déclaration, la charge de la preuve est renversée au détriment du groupement³².

3 - ORGANISATION COMPTABLE

3.1 Principes généraux

Il n'existe pas de règles comptables spécifiques aux groupements de moyens de professions libérales. D'un point de vue général, la comptabilité doit permettre la détermination et le contrôle du résultat fiscal. Dans cet esprit, les groupements doivent respecter les obligations comptables prévues pour le régime d'imposition sous lequel ils sont placés.

Cependant, ils ont toute latitude pour adopter l'organisation comptable la plus pertinente. Ainsi, relevant en général du régime simplifié, les groupements de moyens sont autorisés à tenir une comptabilité de trésorerie enregistrant le détail des encaissements et des paiements. En fin d'exercice, il y aura lieu de constater les créances et dettes et de faire apparaître éventuellement des charges à payer et des charges constatées d'avance³³.

L'administration fiscale a d'ailleurs précisé que, sous réserve que la comptabilité soit régulière, sincère et appuyée des pièces justifiant les éléments déclarés, il ne lui appartient pas de privilégier ou rejeter, *a priori*, une méthode particulière de comptabilisation. Par exemple, une simple comptabilité de trésorerie fondée sur l'enregistrement des recettes et des dépenses est suffisante dans la mesure où, pour l'établissement des déclarations, il est tenu compte de la variation des stocks, des dus et des avoirs³⁴.

3.2 Spécificités de la société civile de moyens

3.2.1 Règles de base

En tant que société civile, elle doit tenir une comptabilité permettant la reddition des comptes par le gérant³⁵ et la détermination des droits des associés. L'obligation de tenue de comptabilité est donc plus forte que dans les groupements non formalisés.

³² Rappelons que, en matière de procédure fiscale, si un contribuable dépose ses déclarations dans les délais, la charge de la preuve pèse sur l'administration.

³³ Rappelons que, sous certaines conditions, les groupements peuvent bénéficier, du point de vue fiscal, de la comptabilité super-simplifiée. La loi du 11 février 1994, dite loi Madelin, qui réduit le champ d'application de cette mesure à partir de 1996, continue à en faire bénéficier explicitement les S.C.M. (articles 29-II et III).

³⁴ Doc. adm. 4 G 244-2.

³⁵ L'article 1856 du Code civil dispose que "Les gérants doivent, au moins une fois dans l'année, rendre compte de leur gestion aux associés. Cette reddition de compte doit comporter un rapport écrit d'ensemble sur l'activité de la société au cours de l'année ou de l'exercice écoulé comportant l'indication des bénéfices réalisés ou prévisibles et des pertes encourues ou prévues".

Pour pouvoir organiser la comptabilité d'une S.C.M., plusieurs règles fondamentales doivent être rappelés :

- Il faut bien distinguer le capital (fonds bloqués) et les comptes courants d'associés.
- Il faut toujours prendre des critères de répartition adaptés à chaque nature de charge afin d'éviter des difficultés fiscales au regard de la T.V.A. et de la nature commerciale ou non de l'activité.
- Pour la répartition des dotations aux amortissements et des investissements, on retient en principe le capital. Les charges, quant à elles, sont réparties, si possible, sur la base de leur consommation réelle.
- Les clés, et la répartition qui en découle, ne doivent pas rester figées au fil des ans. Elles doivent évoluer pour s'adapter à la réalité de la consommation. En outre, une telle révision permet d'éviter les litiges entre associés.

3.2.2 Application pratique : la société civile de moyens exonérée de T.V.A.

La société civile de moyens "Centre Chazelles" a été constituée le 1er janvier N par trois associés : X (médecin), Y (kinésithérapeute) et Z (infirmier).

Elle occupe un local commun et emploie une secrétaire "partagée" entre les associés.

La société "Centre Chazelles" n'est pas assujettie à la T.V.A. car les associés sont à titre individuel exonérés et les conditions exposées ci-dessus³⁶ sont remplies.

• Présentation des données

Le tableau ci-dessous présente la répartition du capital ainsi que les clés de répartition des charges.

INSÉRER ICI TABLEAU 1

Par ailleurs, la société acquiert un matériel de bureau le jour de la constitution pour un montant de 20 000 F, amortissable en linéaire sur 5 ans. Le tableau ci-dessous fait apparaître la répartition du paiement de cette immobilisation qui est fondée sur la détention du capital.

INSÉRER ICI TABLEAU 2

Les charges de l'année figurent dans le tableau ci-dessous³⁷.

INSÉRER ICI TABLEAU 3

Rappelons que la société respecte une comptabilité créances/dettes (c'est-à-dire produits/charges) tandis que les associés enregistrent les recettes et les dépenses. C'est pourquoi il faut bien distinguer les charges des paiements effectués pendant l'année.

Les paiements sont ainsi calculés :

³⁶ Voir paragraphe 2.1.

³⁷ Signalons que si la société avait déjà une année existence, il conviendrait d'enregistrer la variation des congés payés et des charges sociales afférentes.

INSÉRER ICI TABLEAU 4

On remarque que sont payés le loyer, les salaires nets et les charges sociales des trois premiers trimestres, celles du 4ème trimestre étant dues pour le 15 janvier N+1. Il faudrait ajouter les charges sociales du 4ème trimestre N-1 si la société avait déjà une année d'existence.

Pendant l'année, des appels de fonds sont réalisés envers les associés. Ces appels sont fondés sur le budget des paiements de la société établi en début d'année. Cette procédure explique la différence qui peut exister entre les versements des associés faisant suite aux appels et les paiements réellement effectués par la société.

INSÉRER ICI TABLEAU 5

• *Comptabilisation*

Les opérations sont enregistrées conformément au modèle proposé ci-après.

INSÉRER ICI TABLEAU 6

Plusieurs remarques peuvent être formulées.

- Il faut distinguer deux types de comptes courants d'associés³⁸ :
 - les comptes courants liés au financement des investissements que l'on peut appeler "comptes courants financement"
 - les comptes courants liés au financement de l'exploitation, c'est-à-dire des dépenses courantes, que l'on peut qualifier de "comptes courants exploitation".
- Les appels de fonds sont traduits au crédit des comptes courants.
- La refacturation des frais communs qui a lieu en principe une (ou plusieurs) fois par an entraîne le débit des comptes courants exploitation.
- Le solde des comptes courants exploitation peut alors être interprété de la manière suivante :
 - solde créditeur (versements supérieurs aux refacturations) : l'associé a versé des fonds par avance. Cette situation n'entraîne aucune particularité au plan fiscal. La société peut soit décider de conserver les fonds³⁹ soit les rembourser à l'associé pour rendre le solde nul.
 - solde débiteur (versements inférieurs aux refacturations) : l'associé n'a pas assez payé. Il ne pourra déduire dans sa comptabilité personnelle l'équivalent du solde car les principes de la comptabilité recettes/dépenses supposent que l'associé ait intégralement remboursé les charges payées par la société. Le solde est alors réintégré dans la déclaration 2035 de l'associé sur la ligne "divers à réintégrer". L'année suivante, le solde devient déductible sur la ligne "divers à déduire" de la déclaration 2035⁴⁰.

³⁸ Il existe une troisième catégorie de compte courant qui sera envisagée dans le cadre des groupements de frais.

³⁹ Il y a souvent des charges à payer au début de l'année suivante, comme les charges sociales.

⁴⁰ Ce point a déjà été évoqué ci-dessus dans le tableau du paragraphe 2.2.1.

- Les frais refacturés correspondent aux charges effectivement payées pendant l'année.
- Les écritures font apparaître deux variantes :
 - variante n° 1 : comptabilité commerciale. La société peut bien entendu suivre les règles de la comptabilité commerciale, c'est-à-dire enregistrer toutes les charges pendant l'année.
 - variante n° 2 : comptabilité de trésorerie. La société peut également n'enregistrer pendant l'année que les opérations ayant un impact sur la trésorerie. En fin d'année, elle doit passer les écritures de dettes et de charges à payer. Cette solution est certainement la plus utilisée par les S.C.M. car elle est plus simple d'application et permet surtout aux associés de réaliser plus facilement eux-mêmes, s'ils le souhaitent, une partie des travaux comptables.
- *Compte de résultat*

Le compte de résultat se présente ainsi :

INSÉRER ICI TABLEAU 7

- *Bilan*

La société respectant les règles de la comptabilité commerciale, un bilan doit être établi⁴¹.

INSÉRER ICI TABLEAU 8

- *Établissement de la déclaration 2036*

On trouvera ci-après un fac-similé de la déclaration 2036 de la société remplie pour l'année N. Les différents tableaux méritent les commentaires suivants :

- État détaillé des dépenses réparties entre les associés : il s'agit des charges effectivement payées réparties selon les clés entre les associés (voir détail dans le tableau 4).
- Régularisations comptables globales : si le tableau précédent ne fait apparaître que les paiements en respectant une comptabilité de trésorerie⁴², il faut le corriger des charges non payées et des charges à payer pour obtenir le total des charges comptabilisées (hors dotations aux amortissements). Bien entendu, ce cadre n'est pas à servir si la société tient une comptabilité créances/dettes.
- Compte de résultat fiscal : le résultat fiscal est égal à la différence entre deux éléments :
 - charges comptabilisées (hors dotations) + dotations
 - paiements des associés + charges non payées par les associés (y compris dotations).

⁴¹ Nous pensons que, même en l'absence d'une telle obligation, le bilan devrait être présent car il permet de effectuer un certain nombre de contrôles et de visualiser les soldes des comptes courants ainsi que les dettes de la société.

⁴² C'est le cas de notre exemple.

Il ressort que le résultat est par construction égal aux dotations aux amortissements⁴³.

- Répartition du résultat entre associés : le résultat fiscal calculé ci-dessus est réparti entre les associés au prorata de leur part en capital. Le montant réparti est inscrit par chaque associé sur la déclaration 2035, ligne 44 "Déficit société civile de moyens".

Il ne faudra pas oublier que la société, en tant que société civile, devra réunir une assemblée pour approuver les comptes ainsi arrêtés et affecter le résultat (comptable) au débit des comptes courants financement⁴⁴.

3.3 Application pratique : le cas d'un groupement de frais assujetti à la T.V.A.

Même si les groupements de frais n'ont pas l'obligation de tenir une comptabilité, il apparaît néanmoins souhaitable de le faire.

Nous allons reprendre l'exemple du groupement de frais de Michel et Jeanne A dont le contrat a été présenté au paragraphe 1.2.1. Michel et Jeanne A exercent leur activité dans leur appartement, ce qui explique le fait que les charges doivent être scindées en trois parties :

- Usage Michel,
- Usage Jeanne,
- et usage privé⁴⁵.

Le groupement est assujetti à la T.V.A. dans la mesure où chacun des membres l'est à titre individuel⁴⁶. Toutefois, le groupement ne peut récupérer la T.V.A. que sur la partie professionnelle.

3.3.1 Répartition et refacturation des charges

Le tableau ci-dessous fournit quelques exemples de frais communs du début d'activité et montre comment ils peuvent être répartis.

INSÉRER ICI TABLEAU 8

Les clés de répartition proviennent des critères suivants :

- Électricité : surface affectée à l'activité professionnelle
- Téléphone : consommation
- Charges de copropriété : surface affectée à l'activité professionnelle
- Fournitures et divers : parts égales sauf cas particulier.

Il faut périodiquement recenser les factures et procéder à la répartition et à la refacturation.

INSÉRER ICI TABLEAU 9

Le tableau ci-dessus appelle les commentaires suivants :

⁴³ Nous avons vu précédemment, paragraphe 2.2.1, que le résultat pouvait inclure des facturations de prestations à des tiers.

⁴⁴ Par simplification, nous ne présentons pas les écritures de détermination du résultat qui ne présentent aucune particularité.

⁴⁵ L'illustration que nous développons reste bien entendu valable dans le cas d'un groupement pour lequel il n'y a pas de partie privée.

⁴⁶ Michel est expert comptable et Jeanne avocate.

- La colonne taxes locales ou charges non récupérables correspond à l'électricité (taxes locales) et aux charges de copropriété⁴⁷

- La refacturation hors taxes se calcule ainsi :

- exemple de l'électricité : (H.T. + Taxes locales) x clé de répartition. Pour Michel : $(298,00 + 16,00) \times 20 \% = 62,80$.

- exemple des charges de copropriété : (H.T.) x clé de répartition. Pour Michel : $3855,00 \times 20 \% = 771,00$.

- A titre de contrôle, on vérifie que la partie hors taxes refaturée aux membres du groupement correspond bien au total des clés. Par exemple, pour l'électricité : $H.T. \text{ refaturé} / (H.T. + \text{taxes locales}) = (62,80 + 31,40) / (298,00 + 34,0) = 94,2 / 314,00 = 30 \%$, ce qui est conforme au tableau 8.

- La colonne "usage privé" rappelle que le groupement doit payer la totalité des charges y compris la partie privée. Cette partie doit être financée par des apports personnels des membres (voir ci-dessous comptabilisation). Elle est obtenue de la manière suivante sur la base des factures :

- électricité : (H.T. + T.V.A. + taxes locales) x taux d'usage privé

- téléphone et fournitures et divers : (H.T. + T.V.A.) x taux d'usage privé

- charges de copropriété : (H.T. + T.V.A.) x taux d'usage privé + charges non récupérables.

3.3.2 Comptabilisation

Les écritures comptables sont présentées ci-dessous.

INSÉRER ICI TABLEAU 10

Bien que le groupement ne dispose pas d'un capital, il apparaît nécessaire de le doter d'un fonds initial de trésorerie. En effet, même si le groupement peut procéder par appel de fonds auprès des membres, ces appels ne portent que sur la partie professionnelle et il reste la partie privée à financer. C'est pourquoi, en pratique, il est préférable d'apporter au moins le montant de la partie privée et éventuellement une somme supérieure pour démarrer l'activité du groupement.

Dans notre exemple, nous avons supposé que le fonds initial couvrait la totalité des factures du début de l'activité.

Comme nous l'avons souligné dans le cadre de la S.C.M., il existe en pratique trois catégories de comptes courants. Le groupement en utilise deux : le compte courant personnel finançant le démarrage de l'activité ainsi que l'usage privé (compte 4553) et les comptes courants exploitation finançant les dépenses courantes professionnelles (4552).

Les principes de comptabilisation sont relativement proches de ceux mis en oeuvre pour la S.C.M. (voir ci-dessus paragraphe 3.2.2).

⁴⁷ Seule la partie des charges de copropriété dite "récupérable" - sur un éventuel locataire - peut donner lieu à déduction au titre des bénéfices non commerciaux. La partie non récupérable est donc intégralement à usage privé.

La refacturation des frais doit être détaillée pour que chaque membre puisse imputer les dépenses par nature dans sa propre comptabilité. Deux solutions sont alors possibles :

- ouvrir dans le groupement un compte par type de refacturation en détaillant le compte 706 "prestations", ce qui permet (mais nécessite) d'émettre une facture par type de charge.
- pour éviter cette lourdeur, faire une facture récapitulative (comme supposé dans l'exemple) mais en fournissant (sur la facture ou dans un document joint) le détail des charges concernées par la facture.

Au plan de l'utilisation pratique des logiciels informatiques, les professionnels libéraux utilisent souvent des programmes adaptés aux comptabilités de trésorerie. L'écriture de refacturation de frais, qui ne mouvemente pas la trésorerie, peut, dans certains logiciels, ne pas pouvoir être saisie telle quelle. C'est pourquoi, nous proposons plusieurs solutions :

- Si le logiciel le permet, il faut programmer un journal spécial pour l'écriture de refacturation (débit des comptes courants, crédit des produits).
- Si le logiciel n'a pas prévu le paramétrage de journaux par l'utilisateur ou si cette opération apparaît trop complexe, il est possible de créer des comptes de banques "théoriques" en lieu et place des comptes courants exploitation des membres du groupement. Cette solution, moins élégante que la première, est très simple et ne prête pas à conséquence puisque le groupement n'établit pas de bilan.

Enfin, il faut souligner le fait que l'acquisition par le groupement d'immobilisations génère des difficultés comptables. En effet, le groupement n'ayant pas la personnalité morale, il ne devrait pas pouvoir être propriétaire. Si c'est l'indivision "Monsieur A - Madame A" qui a acquis le bien, il faudrait respecter les mêmes règles que pour les S.C.M. : ouverture de comptes courants financement, déficit du groupement égal aux dotations aux amortissements, répartition du résultat pour imputation sur les déclarations des membres (voir ci-dessus, paragraphe 3.2)... Cependant, l'administration fiscale n'a pas prévu, dans la déclaration individuelle 2035 des membres du groupement, de rubriques "déficit" ou "bénéfice provenant des groupements de moyens". Seul le cas de la S.C.M. a été envisagé. C'est pourquoi, en pratique, nous déconseillons au groupement d'acquérir une immobilisation. Si cet opération est indispensable, il vaudrait mieux choisir une autre forme de structure, comme la S.C.M.

3.4 Spécificités du contrat de collaboration

La redevance reçue par le praticien titulaire est considérée comme un produit accessoire (à notre avis, ligne 6 de la déclaration 2035 "gains divers").

La redevance versée par le collaborateur est considérée comme une location.

3.5 Spécificités du groupement d'intérêt économique

Il n'existe pas a priori de spécificités dans la comptabilisation des opérations réalisées par un G.I.E. de professions libérales. Le lecteur pourra se reporter aux développements généraux concernant les G.I.E.⁴⁸.

CONCLUSION

Les professionnels libéraux sont indépendants juridiquement mais aussi dans l'esprit. Soucieux de préserver cette indépendance, ils envisagent parfois avec réticence, voire suspicion, le regroupement avec d'autres professionnels libéraux.

Bien que les obligations comptables soient relativement légères, comme nous avons eu l'occasion de le voir, nous pensons que la comptabilité ne doit pas être négligée, bien au contraire, car elle constitue un outil de communication entre associés et membres du groupement. De par sa qualité, de nombreuses difficultés entre professionnels peuvent être, à notre avis, évitées.

Éléments de bibliographie

Les groupements interentreprises. Revue Fiduciaire n° 737, novembre 1988.

La société civile. Revue Fiduciaire n° 747, septembre 1989.

Les professions libérales. Revue Fiduciaire n° 761, décembre 1990. Voir notamment §§ 758 à 836.

La taxe sur la valeur ajoutée. Revue Fiduciaire n° 805, juin 1994. Voir notamment §§ 167, 406, 436 à 439.

Conférence des A.R.A.P.L. : *Les sociétés et groupements d'exercice et de moyens.* Bulletin n° 31, décembre 1992.

La société civile de moyens. Bulletin des A.R.A.P.L. n° 26, octobre 1989, pp. 20-31.

Mémento Pratique Francis Lefebvre *Professions Libérales* 1994-1995. Voir notamment §§ 1250 à 1944, 9400 à 9463.

⁴⁸ Voir par exemple : *Dictionnaire de la Comptabilité*, La Villeguerin Éditions, 4ème édition 1993/1994, p. 654 et s.