

Des mérites de l'association d'avocats... et de ses petites contrariétés

Créée par le décret n° 54-406 du 10 avril 1954, l'association d'avocats¹ est la plus ancienne forme de structure d'exercice ouverte aux avocats et leur est spécifique. Jusqu'à la promulgation de la loi sur les sociétés civiles professionnelles en 1966², l'association d'avocat était ainsi la seule forme d'exercice permettant à des avocats de partager leur exercice avec d'autres confrères. Son régime juridique particulier, proche des sociétés de fait, l'absence de personnalité morale et l'impossibilité de céder sa participation au moment de prendre sa retraite expliquent sans doute le faible intérêt marqué par les avocats pour cette forme d'exercice qui ne représentait que 12,6 % des structures d'exercice au 1^{er} janvier 2012³.

Par
Christophe Thévenet
Avocat au barreau
de Paris, membre
du Conseil de l'ordre,
premier vice-président
de l'ANAAFA, ancien
membre du Conseil
national des barreaux.

Ce n'est que depuis la réforme opérée par le décret n° 2007-932 du 15 mai 2007 qui a porté création de l'association à responsabilité professionnelle individuelle (AARPI)⁴, que cette forme d'exercice a retrouvé la faveur des avocats. Mais c'est le plus souvent sous l'angle de la responsabilité civile professionnelle, devenue individuelle en AARPI, que l'association a retrouvé de l'intérêt alors qu'elle constitue pourtant une solution très intéressante par comparaison avec les structures dites « de croissance » que sont les sociétés d'exercice libéral (SEL).

LA CONVENTION D'ASSOCIATION

L'association d'avocats n'est pas une forme d'exercice capitalistique mais une forme contractuelle : on ne parle pas « statuts » mais d'une « convention (ou contrat) d'association ». La notion de liberté contractuelle trouve ici tout son sens, cette forme d'exercice étant caracté-

sée par sa très grande souplesse d'organisation.

L'association d'avocats, surtout en la forme d'une AARPI, est très proche de la LLP de droit anglo-saxon⁵ et s'adresse aussi bien aux plus importants cabinets de la place⁶ qu'à des structures de petite taille ne comportant que deux associés.

Les associés peuvent être des personnes physiques ou des personnes morales (SEL ou SCP), l'article 124 du décret n° 91-1197 du 27 novembre 1991 organisant la profession d'avocat, dans sa rédaction issue du décret n° 2007-932 du 15 mai 2007 précisant désormais : « Une association d'avocats peut comprendre des avocats personnes physiques et des personnes morales exerçant la profession d'avocat. »

Une association pourra ainsi compter tout à la fois des associés personnes physiques assujetties au régime des bénéfices non commerciaux et des associés personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés⁷.

ASSOCIATION « CLASSIQUE » OU AARPI ?

Quand ils exercent en la forme d'une association de type « classique », chaque associé répond de façon indéfinie et conjointe sur l'ensemble de son patrimoine des conséquences de ses fautes professionnelles mais également des conséquences des fautes professionnelles commises par les autres associés.

Le contrat d'association peut toutefois préciser 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 « association à responsabilité professionnelle individuelle » (AARPI). Cette option peut être choisie à la création de l'association ou ultérieurement, à l'unanimité des associés.

Le texte alternatif de la convention peut être le suivant :

« Article XX- Responsabilité civile professionnelle »

En association « classique » : « Chaque associé est tenu indéfiniment et conjointement avec ses coassociés des conséquences des actes conduisant à la mise en cause de la responsabilité civile professionnelle d'un des associés. »

En AARPI : « La mise en cause de la responsabilité professionnelle de l'un de ses membres n'engage pas celle des autres membres de l'association. Ce cantonnement de responsabilité est opposable aux tiers, dans les conditions prévues par la réglementation applicable. »

Dans tous les cas, il sera précisé :

- « La responsabilité professionnelle de chaque membre de l'association est couverte par les polices d'assurances souscrites par l'association dans les conditions et limites prévues par ces polices⁸. »
- L'AARPI reste donc une association d'avocats « classique » dont elle ne diffère qu'au plan de la responsabilité civile professionnelle des associés qu'ils ne partagent pas entre eux.

AARPI ET AFFECTIO SOCIETATIS

Au-delà d'un certain effet de mode qui voit aujourd'hui les avocats choisir le plus souvent

la forme d'une AARPI, le choix entre ces deux formes suppose une analyse un peu plus fine de la question. On voit en effet que ces deux formes d'association ne diffèrent que de façon très mineure, par quelques lignes insérées dans la convention, qui vont déterminer le régime de la responsabilité civile professionnelle des associés.

L'absence de solidarité des associés en cas de faute engageant la responsabilité civile professionnelle de l'un d'entre eux peut ainsi apparaître rassurante et explique le choix aujourd'hui majoritaire fait en faveur de l'AARPI. Mais d'une part ce risque est en pratique très limité puisque l'assurance professionnelle obligatoire (à compléter le cas échéant par une assurance complémentaire couvrant le risque au-delà du plafond de base) limite la charge pesant sur l'avocat au montant de la franchise. D'autre part, vouloir limiter le risque d'un dossier important à la responsabilité d'un seul associé est souvent délicat puisque très souvent plusieurs associés vont intervenir de façon complémentaire au suivi du dossier et la difficulté de l'identification du ou des associés responsable(s) conduira alors à une responsabilité partagée.

Mais surtout, en supprimant la responsabilité civile professionnelle conjointe entre les associés, l'AARPI porte un coup à la notion d'affectio societatis : un associé pourra ainsi prétendre à une part du profit résultant du travail d'un autre associé sans supporter le risque lié à cette industrie. Si l'on considère la facilité avec laquelle un associé peut se retirer d'une AARPI, après l'envoi d'un simple recommandé et le respect d'un préavis de six mois, l'AARPI apparaît comme étant de nature plus fonctionnelle que sociale. Il y a là un affectio societatis dégradé qui constitue certainement une faiblesse de l'AARPI, la forme contractuelle étant déjà une source de fragilité au regard des sociétés capitalistiques.

Cette fragilité intrinsèque ne pourra être corrigée que par la définition de valeurs et d'un projet commun de cabinet, partagés dans le temps par tous les associés. Ceux-ci ne resteront membres de l'association que pour autant qu'ils demeureront convaincus de la pertinence des choix faits quant au développement et à la gestion de l'association et de la légitimité de la clé de répartition du résultat. À la différence de sociétés de capitaux où l'on connaît des cas d'associés prisonniers des conséquences fiscales de leur retrait, on ne reste membre d'une association que parce que l'on a envie de partager le projet commun

En supprimant
la responsabilité
civile professionnelle
conjointe
entre les associés,
l'AARPI porte
un coup à la
notion d'affectio
societatis.

¹ L'association d'avocat de type « classique » ou l'AARPI seront indifféremment ici désignées sous le vocable « association », sauf description de certaines particularités propres aux AARPI.
² Loi n° 66-879 du 29 novembre 1966 relative aux sociétés civiles professionnelles.
³ Statistiques 2012 de la profession d'avocat - Ministère de la justice (www.justice.gouv.fr/budget-et-statistiques-10054/etudes-statistiques-10058/statistique-sur-la-profession-d'avocat-2012-24851.html).
⁴ L'association d'avocats est actuellement régie par la loi n° 71-1130 du 31 déc. 1971 (article 7), le décret n° 91-1197 du 27 nov. 1991 (articles art. 124 à 128-1) modifié par le décret n° 2007-932 du 15 mai 2007.

⁵ Limited Liability Partnerships qui présente certaines variantes d'un état à l'autre (V. notamment : UK : LLP Act (2000) ; USA : Uniform Partnership Act (1997)).
⁶ À titre d'exemple, les cabinets Gide Loyrette Nouel, Jeantet et associés ou Bredin Prat sont historiquement des associations, transformées en AARPI à partir de 2007.
⁷ V. cependant infra la problématique fiscale de l'imposition du résultat d'une association « mixte » - cf. n° 9.
⁸ Dans tous les cas, chaque associé doit donc être couvert par l'assurance prévue à l'article 205 du décret n° 91-1197 du 27 nov. 1991.

du cabinet ; celui-ci devra donc rester central dans la vie de l'association, *a fortiori* quand elle fonctionne en la forme d'une AARPI.

L'ASSIMILATION AUX SOCIÉTÉS EN PARTICIPATION

Régie également par les articles 1871 à 1873 du code civil applicable aux sociétés en participation, l'association n'a pas de capital et ne dispose pas de la personnalité morale.

À la différence de ses associés, l'association ne peut être tenue de dettes sociales, qui sont juridiquement celles de « l'indivision » formée par les associés, et elle ne pourra faire l'objet d'une procédure collective d'apurement du passif.

Les associés sont tenus indéfiniment et de façon conjointe des dettes de l'association, à proportion de leurs droits dans l'association, c'est-à-dire dans les proportions précisées dans la convention d'association, le plus souvent en fonction des tantièmes de résultat alloués à chaque associé. À défaut de capital, la convention d'association doit donc préciser avec soin les droits revenant à chaque associé sur le résultat, à tout le moins la clé de répartition qui sera appliquée.

Mais dans un souci de protection de leur patrimoine, les associés ont la possibilité de faire une déclaration d'insaisissabilité des droits sur leur résidence principale ainsi que sur tout bien foncier bâti ou non bâti non affecté à un usage professionnel⁹.

L'ABSENCE DE PERSONNALITÉ MORALE

Dénuée de la personnalité morale, l'association ne peut davantage intervenir en justice, les créanciers devant dès lors poursuivre directement les associés. Cette situation pose souvent difficulté lors de la conclusion d'un bail car si celui-ci est couramment signé au nom de l'association, ce sont les associés qui sont juridiquement les preneurs à bail... et les débiteurs du loyer. Cette absence de personnalité morale au plan juridique doit toutefois être nuancée car il est reconnu à l'association l'existence d'un patrimoine fiscal propre¹⁰, puisqu'elle constitue une personne fiscale. Elle se verra également reconnaître une « personnalité sociale » en se voyant attribuer un

numéro d'URSSAF d'employeur, même si les associés sont réputés juridiquement être co-employeurs. C'est également au nom de l'AARPI que sont signés les contrats de collaboration.

Sur le plan pratique, en matière procédurale, la constitution d'avocat pour un client n'est pas faite au nom de l'association mais au nom d'un des associés, au demeurant seul titulaire de la clé RPVA désormais indispensable, même si le nom de l'association est mentionné sur les actes de procédure.

L'association n'étant pas inscrite au RCS, les formalités de constitution sont très simplifiées et supposent la validation du contrat d'association par l'ordre, l'enregistrement du contrat d'association¹¹ et la publication d'un avis de constitution dans un journal d'annonces légales¹².

Mais cette souplesse de fonctionnement impose certaines précautions dans la rédaction des statuts concernant notamment :

- la gouvernance de l'association et les pouvoirs réservés à l'assemblée générale des associés ;
- les modalités de retrait d'un associé et la durée du préavis, qui est par défaut fixé à six mois ;
- le sort des biens indivis et de la clientèle créée après la signature du contrat ;
- l'exclusion d'un associé, qui doit être prévue dans la convention.

LA CONSTITUTION AU PLAN FISCAL

La création d'une association n'entraîne aucune conséquence fiscale concernant la clientèle puisque celle-ci reste la propriété de chaque associé : il n'y a donc pas lieu à constatation de plus-values à l'entrée (ou à la sortie) d'une association puisqu'il s'agit d'apport en jouissance, sauf les cas rares d'apports réalisés en pleine propriété à l'association ou d'acquisitions d'une clientèle par l'association.

Cette neutralité fiscale se retrouve dans la possibilité offerte par les dispositions de l'article 151 *octies* C qui permet de transformer une SCP en association (ou en AARPI) sans passer par le régime de la cessation d'entreprise¹³. À l'heure où les SCP posent de grandes difficultés, qu'il s'agisse du départ en retraite des fondateurs ou du rapprochement de deux cabinets, le passage en AARPI peut constituer

une réponse intéressante à certaines situations de blocage. Ainsi, en évitant la confrontation capitalistique et la délicate question de la valorisation, préalable à la détermination de la parité de fusion de deux structures d'avocats de forme capitalistique, l'AARPI peut permettre un rapprochement d'exercice tout en ménageant une certaine indépendance de gestion aux cabinets unis par une simple convention d'association.

La transformation d'une SCP en association (ou AARPI) est également exonérée du droit d'enregistrement¹⁴ et la transformation d'une SCP en association n'entraîne pas l'imposition de la plus-value ou de reports antérieurs sous certaines conditions (un état de suivi doit notamment être remis à l'administration fiscale)¹⁵.

Mais ces mesures fiscales dérogatoires supposent de respecter trois conditions cumulatives¹⁶ :

- une stricte identité des membres des deux entités ;
- aucune modification ne doit être apportée aux écritures comptables ;
- la taxation des bénéficiaires, profits et autres plus-values latentes doit demeurer possible sous le nouveau régime fiscal de l'association.

De la même façon, le retrait en lui-même n'entraîne pas de conséquences fiscales, sauf en cas de cessation d'activité ou d'existence de plus-values en sursis d'imposition.

LE CHOIX DU RÉGIME FISCAL

Si elle présente des particularités, l'association d'avocats est considérée par le droit fiscal comme une société en participation (SEP) dont elle suit le régime particulier¹⁷. L'association d'avocats appartient ainsi à la catégorie des sociétés de personnes définies par l'article 8 du CGI et son régime fiscal sera en conséquence défini par celui de ses associés.

Une association composée exclusivement de personnes physiques ou de personnes morales (SCP ou SELARLU ayant opté pour le régime des BNC) relevant du régime de l'impôt sur le revenu, sera placée sous le régime des bénéficiaires non commerciaux (BNC) qui est le régime fiscal natif de l'association d'avocat.

L'association peut toutefois opter pour le régime fiscal de l'impôt sur les sociétés (IS)

dans les conditions fixées par l'article 239 du CGI. Dans l'hypothèse où tous les associés de l'association sont des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés (IS), ce régime fiscal s'impose à l'association.

Les personnes physiques associées d'une association assujettie aux BNC sont au plan social soumises au régime des travailleurs non-salariés (TNS).

L'IMPOSITION DU RÉSULTAT

L'article 238 *bis* LA du CGI prévoit que les bénéfices réalisés par les associations d'avocats sont imposés selon les règles prévues pour les sociétés en participation¹⁸.

Les associés d'une association assujettie au régime des BNC sont en conséquence tenus conjointement du paiement de l'impôt afférent aux résultats de chaque exercice. L'association établit une déclaration fiscale n° 2035 et le résultat sera imposé à l'IRPP sur la tête de chacun des associés, à proportion de sa part de résultat. La tenue de la comptabilité en la forme « recette/dépense » ne présente aucune spécificité.

S'agissant des associés assujettis à l'IS, la part des bénéfices leur revenant « est imposée selon les règles prévues au 4 de l'article 206 du code général des impôts pour les sociétés en participation », c'est-à-dire imposée « à l'impôt sur les sociétés au nom de l'association ou au nom du dirigeant connu des tiers »¹⁹.

Cette situation ne pose aucune difficulté lorsque l'association ne comporte que des associés personnes morales passibles de l'IS et se trouve elle-même assujettie à l'IS. La comptabilité est tenue en la forme d'une comptabilité d'engagement, donnant aux associés un excellent outil de gestion.

Le fonctionnement d'une telle association peut être calqué sur celui d'une société en participation (SEP), tout en laissant à chaque personne morale associée la maîtrise de sa propre politique de distribution. Le principe consiste alors à réputer les résultats de l'association acquis aux associés au fur et à mesure qu'ils se forment (ce qu'il conviendra de préciser dans la convention d'association). Dans une telle association, le résultat sera égal à zéro puisque réputé déjà distribué aux associés au titre de la « quote-part de résultats sur opérations faites en commun » (par l'utilisation des comptes 655 ou 755). Au plan de la trésorerie,

Si elle présente des particularités, l'association d'avocats est considérée par le droit fiscal comme une société en participation (SEP) dont elle suit le régime particulier.

⁹ Article L526-1 du code de commerce.

¹⁰ Instruction fiscale n° 5 G-4-07, BOI n° 62 du 2 mai 2007, n° 22.

¹¹ Article 635 du CGI.

¹² Article 126 du décret n° 91-1197 du 27 nov. 1991.

¹³ Loi de finances 2009 n° 2008-1425 du 27 déc. 2008 - article 31.

¹⁴ Article 749 B du CGI.

¹⁵ Décret n° 2009-336 du 26 mars 2009, J.O du 28 mars 2009.

¹⁶ Instruction fiscale n° 5 G-2-09, BOI n° 39 du 7 avr. 2009.

¹⁷ L'instruction fiscale 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.

¹⁸ Instruction fiscale n° 5 G-4-07, BOI n° 62 du 2 mai 2007, n° 12.

¹⁹ Instruction fiscale n° 5 G-4-07, BOI n° 62 du 2 mai 2007, n° 19.

c'est bien l'association qui réglera les charges et qui procèdera à l'encaissement des factures émises en son nom.

CAS PARTICULIER DES ASSOCIATIONS « MIXTES »

La situation est un peu plus complexe lorsqu'une association comprend à la fois des associés relevant du régime fiscal des BNC et d'autres passibles de l'IS, la réforme du 15 mai 2007 n'ayant guère apporté de précisions sur la question de l'articulation fiscale entre des SEL assujetties à l'IS qui deviendraient associées d'une association d'avocats relevant des BNC.

Ce sont alors les règles spécifiques édictées par l'article 238 bis K du CGI²⁰ qui ont vocation à s'appliquer, la situation visée étant celle où des droits dans une société de personnes sont détenus par une entreprise.

Cet article prévoit que lorsqu'une structure à l'impôt sur les sociétés (IS) a inscrit à son actif des droits d'une société de personnes relevant de l'impôt sur le revenu, la part de résultat de la structure à l'IS est déterminée selon les règles de l'IS. Une double détermination de résultat au sein de la société de personnes doit alors être réalisée. La jurisprudence a admis l'application de cette disposition dans le cadre d'une société en participation à laquelle participait une société civile à l'IS²¹.

En application de l'article 238 bis K du CGI, 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 bénéficiaires non commerciaux (comptabilité sur la base des sommes encaissées et des dépenses payées, sauf option 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.

En application de ces dispositions, l'association comprenant dans ses associés une société passible de l'impôt sur les sociétés, doit en principe procéder 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 associés²².

On mesure la difficulté pratique de cette application stricte de l'article 238 bis K du CGI qui va obliger à tenir simultanément deux comptabilités, l'une selon la règle des recettes/dépenses et l'autre selon les règles de la comptabilité d'engagement. La réconciliation d'un résultat déterminé en la forme des BNC avec un résultat déterminé pour le même exercice en la forme d'une comptabilité d'engagement, peut donc apparaître comme particulièrement délicate.

LA CONDITION D'APPLICATION DE L'ARTICLE 238 BIS K DU CGI

Face à cette difficulté pratique de mise en œuvre et bien que l'association soit fiscalement assimilée à une SEP, il peut être soutenu que cet article n'a pas impérativement à s'appliquer au cas d'une SEL à l'IS participant à une association d'avocats.

Car il faut aussi rappeler la nature très particulière du lien entre l'avocat et l'association : celle-ci est, par nature, non patrimoniale. Les valeurs essentielles (la clientèle) sont conservées à titre personnel par les associés. C'est essentiellement la force de travail et le savoir-faire qui sont partagés au sein de l'association.

Sur ce point, l'article 124 du décret n°91-1197 du 27 novembre 1991 organisant la profession d'avocat énonce : « les droits dans l'association de chacun des avocats associés lui sont personnels et ne peuvent être cédés ». Dès lors, les participations des avocats dans les associations n'ont pas vocation, en l'absence de valeur, à être inscrites à l'actif du bilan des associés.

Or, cette inscription est une condition d'application de l'article 238 bis K I du CGI.

En effet, la doctrine administrative²³ prévoit que cette disposition ne s'applique pas à « la part de bénéfice correspondant... aux droits qui... ne sont pas inscrits à l'actif d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun... ».

Cette interprétation apparaît cohérente avec la lettre de l'article 238 bis K I du CGI :

« I. Lorsque des droits dans une société ou un groupement mentionnés aux articles 8, ...

sont inscrits à l'actif d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun... »

La qualité d'associé d'une association d'avocat, c'est-à-dire de coobligé à un contrat, ne constituant pas un « actif » pouvant être inscrit au bilan d'une SELARL, il peut donc être soutenu que le résultat de l'association doit être déterminé, dans sa totalité, selon les modalités classiques de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux.

L'association « mixte » pourrait ainsi maintenir la tenue d'une comptabilité unique en la forme recette/dépense pour simplement affecter aux SEL passibles de l'IS qui en sont associées, une quote-part de résultat qui est alors imposée au seul niveau de la SEL, selon les règles propres à l'impôt sur les sociétés.

Cette solution intéressante au plan pratique et de nature à permettre le regroupement de

cabinets ne suivant pas le même régime fiscal reste cependant incertaine faute d'une position claire de l'administration fiscale sur le sujet.

CONCLUSION

Originale par sa forme contractuelle, l'association d'avocats demeure une structure intéressante par sa facilité de constitution, sa souplesse d'organisation et l'absence de conséquences fiscales attachées à sa constitution ou au retrait d'un associé. L'association peut ainsi répondre à différentes situations qu'il est souvent plus délicat d'envisager sous une forme capitalistique. En ce sens, l'association peut permettre de « tester » l'exercice en commun mais constitue aussi un outil de structuration d'un réseau de cabinets importants : c'est le couteau suisse de la profession dont on redécouvre aujourd'hui les mérites.

L'association d'avocats demeure une structure intéressante par sa facilité de constitution, sa souplesse d'organisation et l'absence de conséquences fiscales attachées à sa constitution ou au retrait d'un associé.

²⁰ Article 238 bis K du CGI : « I. Lorsque des droits dans une société ou un groupement mentionnés aux articles 8, ... sont inscrits à l'actif d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole imposable à l'impôt sur le revenu de plein droit selon un régime de bénéfice réel, la part de bénéfice correspondant à ces droits est déterminée selon les règles applicables au bénéfice réalisé par la personne ou l'entreprise qui détient ces droits. (...) II. Dans tous les autres cas, la part de bénéfice ainsi que les profits résultant de la cession des droits sociaux sont déterminés et imposés en tenant compte de la nature de l'activité et du montant des recettes de la société ou du groupement. ».

²¹ CAA Paris, 17 juill. 1990, RJF 1990, n° 1325.

²² Dr. adm. 4A2311, n° 16.

²³ BOI-BIC-BASE-10-20, 5 200, 8 oct. 2012.