

Paris, le **16 NOV. 2023**

Monsieur le Président,

Par un courrier reçu le 15 février 2023, vous avez saisi la direction de la législation fiscale (DLF) d'une demande relative au régime fiscal applicable aux associés des sociétés d'exercice libéral (SEL), dans un contexte notamment marqué par la mise à jour de la doctrine administrative tirant les conséquences de la jurisprudence du Conseil d'État.

Votre demande appelle les éléments de réponse suivants.

### **1. S'agissant des conditions d'application du régime fiscal des associés de SEL à l'impôt sur le revenu**

Vos interrogations s'inscrivent notamment dans un contexte marqué par la publication, au Bulletin officiel des Finances publiques (BOFIP) de la doctrine<sup>1</sup> tirant les conséquences de la jurisprudence du Conseil d'État<sup>2</sup> retenant, pour l'imposition des rémunérations perçues par les associés d'une SEL, comme unique critère l'existence ou non d'un lien de subordination avec la SEL afin d'établir la catégorie d'imposition des rémunérations retirées par l'associé de l'exercice de son activité libérale au sein de la SEL.

Il est désormais précisé que les rémunérations perçues par les associés d'une SEL, au titre de l'exercice de leur activité libérale dans cette société, sont, en principe, imposées dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux (BNC), conformément au 1 de l'article 92 du code général des impôts (CGI), sauf à démontrer que cette activité est exercée dans des conditions traduisant l'existence d'un lien de subordination à l'égard de la société, auquel cas ces rémunérations sont, par exception, imposées dans la catégorie des traitements et salaires.

Il en résulte que la doctrine<sup>3</sup> reprenant la réponse ministérielle (RM) Cousin<sup>4</sup> qui précisait que relèvent normalement de la catégorie des traitements et salaires les rémunérations perçues par les associés non dirigeants de société d'exercice libéral à responsabilité limitée (SELARL) en contrepartie de l'exercice de leur activité libérale au sein de cette société est ainsi rapportée à compter de l'imposition des revenus de 2024.

Vous vous interrogez, en premier lieu, sur les conditions d'application du régime micro-BNC aux associés de SEL.

L'article 102 *ter* du CGI prévoit que le bénéfice imposable des contribuables qui perçoivent des revenus non commerciaux dont le montant hors taxes de l'année civile précédente ou de la pénultième année n'excède pas 77 700 € est imposé selon le régime micro-BNC, sauf option pour le régime de la déclaration contrôlée.

Les associés des SEL n'en étant pas expressément exclus, ils peuvent bénéficier du régime micro-BNC dès lors que les rémunérations qu'ils perçoivent sont imposées dans la catégorie des BNC et qu'ils respectent les conditions de recettes de ce régime. Cette précision a été reprise au § 110 du BOI-BNC-DECLA-10-10 lors de la mise à jour de la doctrine administrative.

Dès lors qu'à compter de l'imposition des revenus de l'année 2024, les rémunérations des associés de SEL perçues au titre de leur activité libérale sont imposées dans la catégorie des BNC, toutes les conséquences pour l'application des régimes propres à cette catégorie de revenus doivent en être tirées. Ainsi, pour l'appréciation du seuil d'application du régime micro-BNC, il convient de retenir les sommes déclarées dans la catégorie des traitements et salaires au titre de l'année civile précédente et/ou de la pénultième année, qui auraient été déclarées dans la catégorie des BNC si elles avaient été perçues à compter de 2024. Dès lors, les associés de SEL pourront - toutes conditions étant par ailleurs remplies - bénéficier du régime micro-BNC à compter de l'imposition des revenus 2024, sous réserve que les revenus tirés de leur activité libérale et déclarés dans la catégorie des traitements et salaires au titre de l'année de référence n'excèdent pas le seuil de 77 700 € prévu au 1 de l'article 102 *ter* du CGI.

A cet égard, il est précisé que si les contribuables relevant du régime micro-BNC doivent porter le montant de leurs recettes annuelles directement sur la déclaration prévue à l'article 170 du CGI (imprimé n° 2042), les associés de SEL ne relevant pas de ce régime mais de celui de la déclaration contrôlée doivent, en application de l'article 97 du

<sup>1</sup> Publication du 5 janvier 2023, BOI-RSA-GER-10-30.

<sup>2</sup> Décisions n° 339822 du 16 octobre 2013 et n° 409429 du 8 décembre 2017.

<sup>3</sup> BOI-RSA-GER-10-30, paragraphe n° 510.

<sup>4</sup> RM Cousin, n° 39397, JOAN, 16 septembre 1996, p. 4930.

même code, déclarer leur résultat annuel dans la déclaration mentionnée à l'article 172 de ce code (imprimé n° 2035).

Vous indiquez, en second lieu, que certains associés de SEL ont fait application de la doctrine administrative (RM Cousin précitée) permettant l'imposition de leurs revenus en traitements et salaires, tout en déduisant de leur base d'imposition les cotisations liées aux régimes de prévoyance collectifs dits « Madelin ».

Il apparaît que ni la lettre de la loi ni son interprétation par la jurisprudence ne permettent la déduction des cotisations « Madelin » de revenus déclarés dans la catégorie des traitements et salaires. Dans la décision *Wasefs* que vous mentionnez, le Conseil d'État n'admet la déduction des cotisations « Madelin » des rémunérations perçues par l'associé de SEL au titre de l'exercice de son activité libérale, sur le fondement de l'article 154 bis du CGI, que dans le cas où les rémunérations concernées, à défaut de lien de subordination, sont assujetties à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

## **2. S'agissant de la situation des associés de SEL au regard de la TVA**

Les règles applicables en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) constituent un corpus de droit autonome, régi par la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA et éclairé par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne. Elles ne sauraient, partant, dépendre d'une qualification aux fins de l'imposition à l'impôt sur le revenu.

Conformément aux articles 256 et 256 A du CGI, qui transposent l'article 2 de la directive 2006/112/CEE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA (ci-après la directive TVA), sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel, c'est-à-dire par une personne qui effectue de manière indépendante une activité économique de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, dans le but d'en tirer des recettes présentant un caractère de permanence.

À cet égard, ne sont pas considérés comme indépendants les salariés et les autres personnes qui sont liées par un contrat de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination concernant les conditions de travail, les modalités de rémunération et la responsabilité de l'employeur (CGI, article 256 A).

Comme précisé par la Cour de justice de l'Union européenne, le statut d'indépendant implique que la personne concernée accomplisse ses activités en son nom, pour son propre compte et sous sa propre responsabilité, en supportant le risque économique lié à l'exercice de l'activité en cause<sup>5</sup>.

Par ailleurs, une prestation de service n'est effectuée à titre onéreux que lorsqu'il existe, entre le prestataire et le bénéficiaire, un rapport juridique permettant l'échange de prestations réciproques - la rétribution perçue par le prestataire constituant alors la contrepartie effective du service fourni au bénéficiaire.

En l'occurrence, les SEL exercent la profession qui constitue leur objet social par l'intermédiaire des associés ayant qualité pour exercer cette profession<sup>6</sup>. Or, même si l'associé répond de ses actes<sup>7</sup>, ce seul constat ne suffit pas à établir qu'il supporte le risque économique propre à cette activité. D'ailleurs, il n'entre pas, du point de vue de la TVA, en rapport juridique avec les clients de la société. Par exemple, pour la profession d'avocat, il est bien précisé<sup>8</sup> que chaque avocat associé au sein d'une SEL exerce ses fonctions au nom de la société.

Les rémunérations techniques perçues par les associés de la part de SEL n'entrent donc pas dans le champ d'application de la TVA. Il en résulte que ces rémunérations ne sont pas soumises à l'obligation de facturation prévue à l'article 289 du CGI.

Ce constat correspond à la doctrine fiscale opposable, telle qu'elle résulte des commentaires figurant au BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-10, § 60. Cette dernière rappelle que si les sociétés civiles professionnelles et les sociétés de capitaux ayant pour objet l'exercice en commun de la profession de leurs membres ont, en tant que telles, la qualité d'assujetti redevable de la taxe, les membres de ces sociétés ne sont pas eux-mêmes redevables de la taxe.

Un ajustement de cette doctrine n'apparaît en ce sens pas nécessaire.

## **3. S'agissant des modalités d'imposition des sociétés d'exercice libéral (SEL) à la cotisation foncière des entreprises (CFE)**

Conformément à l'article 1447 du CGI, la CFE est due chaque année par les personnes physiques ou morales, les sociétés non dotées de la personnalité morale ou les fiduciaires, pour leur activité exercée en vertu d'un contrat de fiducie, qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée.

La CFE est ainsi due par toute personne physique ou morale exerçant une activité passible de la CFE, quels que soient son statut juridique (entrepreneur individuel, société, association, fondation, personne morale de droit public, etc.) et la nature de son activité (industrielle, commerciale, non commerciale, etc.)<sup>9</sup>.

<sup>5</sup> Cour de justice de l'Union européenne, aff. C-276/14, point 34.

<sup>6</sup> L'ordonnance n°2023-77 du 8 février 2023 relative à l'exercice en société des professions libérales réglementées, art. 40.

<sup>7</sup> Ordonnance n°2023-77 du 8 février 2023 relative à l'exercice en société des professions libérales réglementées, art. 43.

<sup>8</sup> Décret 93-492 du 25 mars 1993, article 21.

<sup>9</sup> Cf. en ce sens le Bulletin officiel des finances publiques BOI-IF-CFE-10-10-10.

Par ailleurs, une activité, même effectuée à titre habituel, ne revêt un caractère professionnel que si elle est lucrative ou si elle ne se limite pas à la gestion d'un patrimoine privé. Sauf exception, l'analyse de la lucrativité en matière de CFE est identique à celle appliquée en matière d'impôt sur les sociétés.

Conformément à l'article 1<sup>er</sup> de la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990, les SEL ont pour objet l'exercice d'une profession libérale soumise à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé.

Une activité libérale constitue une activité professionnelle au sens de l'article 1447 du CGI.

Dès lors, les SEL, sociétés commerciales par la forme et qui exercent une activité libérale, sont imposables à la CFE dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire assujetties à une imposition établie au nom de la personne qui exerce l'activité imposable, en l'occurrence la SEL.

L'évolution de la doctrine fiscale contenue au BOI-RSA-GER-10-30 et de la jurisprudence du Conseil d'État est sans incidence sur l'imposition à la CFE de ces sociétés et de leurs associés et il est ainsi confirmé que l'analyse de l'IACF est partagée.

Toutefois, les associés d'une SEL sont susceptibles d'être imposés à la CFE en leur nom propre dès lors qu'ils exercent une activité professionnelle propre non salariée. L'exercice, par un associé, d'une activité professionnelle distincte de celle exercée au sein de la SEL fait donc l'objet d'une imposition distincte.

#### **4. S'agissant du traitement fiscal à l'impôt sur le revenu des honoraires rétrocedés directement par une SEL aux associés d'une société de participations financières de professions libérales (SPFPL), au titre de leur activité professionnelle d'avocat au sein de cette SEL**

Les bénéfices réalisés par des professions libérales, qui exercent leur activité à titre individuel ou dans le cadre d'une société de personnes relevant de l'impôt sur le revenu, sont imposés dans la catégorie des BNC en application du 1 de l'article 92 du CGI.

Lorsque l'activité est exercée dans le cadre d'une entreprise passible de l'IS, les rémunérations perçues au titre de l'exercice d'une activité libérale dans la société dont les professionnels sont associés sont imposables dans la catégorie des BNC, sauf lorsque ces revenus sont imposés comme des traitements et salaires – soit du fait de l'existence d'un contrat de travail ou d'un lien de subordination, soit en raison de l'application de l'article 62 du CGI pour la part correspondant aux fonctions de gérant.

Lorsque la SEL verse directement une rémunération à l'associé d'une SPFPL, au titre de son activité d'avocat au sein de cette SEL, cette rémunération relève de la catégorie des BNC, qui est applicable aux bénéfices tirés d'une activité libérale conformément à l'article 92 du CGI, sous réserve de l'existence d'un contrat de travail ou d'un lien de subordination mentionnée *supra*.

La modification de la doctrine administrative relative aux rémunérations versées par une SEL à ses associés non dirigeants est sans effet sur les règles qui viennent d'être rappelées.

#### **5. S'agissant de la possibilité pour les associés de SEL d'opter pour l'assimilation à une EURL**

L'article 1655 *sexies* du CGI prévoit que les entrepreneurs individuels peuvent opter pour leur assimilation à une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL). Sous réserve d'une renonciation expresse, cette option emporte également assujettissement à l'IS. L'article L. 526-22 du code de commerce précise que l'entrepreneur individuel est une personne physique qui exerce en son nom propre une ou plusieurs activités professionnelles indépendantes.

À cet égard, la Cour de cassation a jugé, le 9 février 2010, que l'associé d'une SEL accomplit ses actes professionnels au nom et pour le compte de la société<sup>10</sup>. Par ailleurs, lorsqu'un avocat devient associé d'une SEL, il apporte sa clientèle sous la forme d'un fonds d'exercice libéral.

Ainsi, l'avocat associé d'une SEL et non salarié n'est pas réputé exercer son activité en son nom propre, et ne dispose pas d'un patrimoine professionnel conservé à titre individuel. Par conséquent, il ne répond pas à la définition d'entrepreneur individuel précitée.

Dès lors, l'avocat associé d'une SEL ne peut pas exercer l'option prévue à l'article 1655 *sexies* du CGI, qu'il en soit directement l'associé ou qu'il détienne indirectement les titres de la SEL par l'intermédiaire d'une SPFPL.

\*

Je vous prie de croire, Monsieur le Président, en l'expression de mes salutations distinguées.

LE DIRECTEUR  
DE LA LÉGISLATION FISCALE



Laurent MARTEL

<sup>10</sup> Cass., civ., 9 février 2010, 08-15.191.