

1 Le régime fiscal applicable aux associés de société d'exercice libéral est clarifié

BOI-RES-BNC-000136 ; BOI-RSA-GER-10-30 n°s 530 à 550 du 27-12-2023

Les conséquences de l'imposition dans la catégorie des BNC, et non plus des traitements et salaires, des sommes perçues à compter de 2024 par les associés de société d'exercice libéral sont fixées dans la base Bofip, tant au regard de l'impôt sur le revenu qu'au regard des dispositifs d'épargne salariale, de la TVA et de la CET.

1 À compter de l'imposition des revenus de 2024, les rémunérations perçues par les associés de société d'exercice libéral (SEL) au titre de l'exercice d'une **activité libérale** dans cette société sont imposables en principe dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux. On rappelle en effet que, par deux mises à jour successives de la base Bofip des 15 décembre 2022 et 5 janvier 2023, l'administration a rapporté sa doctrine selon laquelle ces rémunérations relèvent des traitements et salaires, s'alignant ainsi sur la jurisprudence du Conseil d'État (BOI-BNC-DECLA-10-10 n° 110 ; BOI-RSA-GER-10-30 n° 520 : FR 1/23 inf. 2 p. 4 ; FR 3/23 inf. 4 p. 6). Désormais, ce n'est que s'il est démontré que l'activité libérale est exercée dans des conditions traduisant l'existence, à l'égard de la société, d'un lien de subordination caractérisant une activité salariée que ces rémunérations relèvent, par exception, des traitements et salaires.

Dans le cadre d'une mise à jour de la base Bofip en date du 27 décembre 2023, l'administration publie un rescrit et aménage ses commentaires afin de répondre aux interrogations des associés de SEL suscitées par ce changement de doctrine. Elle reprend et complète les précisions déjà apportées par le biais de courriers adressés à certains organismes professionnels, tels que l'Institut des avocats conseils fiscaux (lettre de la DLF à l'IACF du 16-11-2023 : article de C. Ménard, G. Menu-Lejeune et M. Bailly au FR 51/23 inf. 1 p. 3).

Incidences au regard des règles d'imposition des revenus des associés de SEL

2 L'administration clarifie les règles d'imposition des rémunérations des associés de SEL perçues à compter de 2024. Notons à titre liminaire que ces règles sont également applicables aux honoraires rétrocédés directement par une SEL aux associés de sociétés de participations financières de professions libérales (SPFPL) au titre de leur activité professionnelle au sein de cette SEL (BOI-RES-BNC-000136).

À NOTER Des précisions complémentaires sur la déduction des **charges sociales personnelles** des associés de SEL seront apportées dans le cadre d'une mise à jour ultérieure du BOI-BNC-BASE-40-60-50-10.

Relevons toutefois que, s'agissant des **rémunérations perçues jusqu'en 2023**, déclarées dans la catégorie des traitements et salaires, l'administration indique que ni la lettre de la loi ni son interprétation par la jurisprudence ne permettent la déduction des cotisations « Madelin » prévues à l'article 154 bis du CGI (BOI-RES-BNC-000136).

Les associés de SEL peuvent relever du régime micro-BNC...

3 Les associés de SEL n'étant pas expressément exclus du régime micro-BNC prévu à l'article 102 ter du CGI, l'administration confirme que ceux-ci peuvent en bénéficier dès lors que leurs rémunérations sont imposées dans la catégorie des BNC et respectent les conditions de seuil de recettes fixées pour l'application de ce régime.

On rappelle que le régime micro-BNC s'applique au titre d'une année N si les recettes hors taxe réalisées au titre de N - 1 ou N - 2 n'excèdent pas 77 700 €. Pour l'**appréciation** de ce **seuil**, il convient de retenir la rémunération versée par la SEL en y réintégrant, le cas échéant, les dépenses professionnelles de l'associé acquittées en son nom et pour son compte par la SEL, au titre de l'année civile précédente ou de la pénultième année, qui auraient été déclarées dans la catégorie des BNC si elles avaient été perçues à compter de 2024 (BOI-RES-BNC-000136).

4 Lorsque les associés de SEL relèvent du régime micro-BNC, l'administration rappelle qu'ils doivent porter le montant de leurs recettes annuelles directement sur la **déclaration** n° 2042 C PRO. Lorsqu'ils relèvent du régime de la déclaration contrôlée, ils doivent déclarer leur résultat annuel sur la déclaration n° 2035-SD (BOI précité).

... mais ne peuvent pas opter pour leur assimilation à une EURL

5 Dès lors que les associés de SEL ne sont pas réputés exercer leur activité en leur nom propre, ils ne répondent pas à la **définition de l'entrepreneur individuel** de l'article L 526-22 du Code de commerce.

L'administration confirme en conséquence l'impossibilité pour les associés de SEL d'exercer l'option, offerte par les dispositions de l'article 1655 sexies du CGI, pour leur assimilation à une EURL entraînant **assujettissement à l'impôt sur les sociétés** (BOI-RES-BNC-000136).

Cas des gérants majoritaires de Selarl et des gérants de Selca

6 À compter de l'imposition des revenus de 2024 les sommes perçues par les associés occupant les fonctions de gérant majoritaire de SARL ou de gérant commandité de société en commandite au titre de leur activité libérale relèvent des BNC (et non plus de celle définie à l'article 62 du CGI), sous réserve que ces **sommes** puissent être **distinguées de celles perçues au titre de leurs fonctions de gérant** (BOI-RSA-GER-10-30 n° 520 : FR 1/23 inf. 2 p. 4).

L'administration apporte de nouvelles précisions lorsqu'il est **impossible de distinguer** les sommes perçues au titre de l'activité libérale de celles perçues au titre des fonctions de gérant. Dans cette hypothèse, l'intéressé doit être en mesure de fournir par tout moyen l'ensemble des éléments de preuve permettant de justifier de cette impossibilité. L'**absence de documents statutaires ou comptables**, tels que ceux fixant la rémunération accordée par la société au titre des fonctions de gérant ou mesurant le temps passé à l'exercice de ces fonctions, n'est pas, à elle seule, de nature à caractériser une telle impossibilité et ne saurait par conséquent emporter l'imposition de la totalité des rémunérations selon les règles prévues à l'article 62 du CGI (BOI-RSA-GER-10-30 n° 540).

7 L'administration admet, à titre de **règle pratique**, que 5 % du montant total des rémunérations perçues par les gérants majoritaires de Selarl et les gérants de Selca correspondent aux revenus afférents à leurs fonctions de gérant, imposables dans les conditions de l'article 62 du CGI. Cette règle pratique s'applique, qu'il soit possible ou non de distinguer les sommes perçues au titre de leurs fonctions de gérant de celles perçues au titre de leur activité libérale (BOI précité n° 550).

Incidences au regard des dispositifs d'épargne salariale

8 Si, dans certains cas, les professionnels libéraux exerçant dans une SEL bénéficient du régime social d'assimilés salariés, ils ne peuvent pas prétendre aux dispositions du Code du travail concernant les salariés, et en particulier aux dispositifs d'épargne salariale (**participation, intéressement, plans d'épargne salariale**).

Rien ne s'oppose toutefois à ce qu'ils bénéficient de ces dispositifs en tant que **dirigeants** s'ils ont le statut de présidents, directeurs généraux, gérants ou membres du directoire de la société (BOI-RES-BNC-000136).

Absence d'incidence en matière de TVA et de CET

9 Réitérant sa doctrine (BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-10 n° 185 : BF 3/20 inf. 182), l'administration confirme que la SEL est seule **redevable de la TVA** due au titre des sommes encaissées auprès de la clientèle. Les rémunérations techniques perçues par les associés de la part de SEL n'entrent pas dans le champ de la TVA. Même si les associés répondent de leurs actes, ce constat ne suffit en effet pas à établir qu'ils supportent le **risque économique** propre à leur activité libérale. L'administration relève d'ailleurs qu'ils n'entrent pas, du point de vue de la TVA, en **rapport juridique avec les clients** de la société (BOI-RES-BNC-000136). Il en résulte que les rémunérations perçues par les associés de SEL ne sont pas soumises à l'**obligation de facturation** prévue à l'article 289 du CGI (BOI précité).

À NOTER À l'occasion de la présente mise à jour de la base Bofip, l'administration apporte des précisions sur les prestations effectuées par les **commissaires de justice** qui sont soumises à la TVA (BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-10 n° 175), transposant ainsi ses commentaires sur les anciens huissiers de justice et commissaires-priseurs, auxquels les commissaires de justice se sont substitués depuis le 1^{er} juillet 2022.

10 Par ailleurs, le changement de catégorie d'imposition n'emporte pas de conséquence en matière de **CFE** et, le cas échéant, de **CVAE**, l'activité imposable étant considérée comme exercée par la société, et non par les associés (BOI-RES-BNC-000136).

Ce n'est que si les associés exercent une **activité professionnelle propre non salariée** qu'ils sont susceptibles d'être imposés en leur nom propre. L'existence d'une telle activité peut être établie par un faisceau d'indices attestant une absence de lien de subordination avec la SEL, l'existence de moyens propres ou encore d'une clientèle ou patientèle distincte (BOI précité).

