

Note sur le régime fiscal des sommes perçues par les dirigeants et associés de SEL

L'assujettissement des sociétés d'exercice libéral à l'impôt sur les sociétés oblige à distinguer les sources des revenus perçus par les associés auprès de la société pour en déterminer le mode d'imposition.

1. Nature des sommes perçues par les dirigeants et associés de SEL

Les droits sociaux détenus permettent aux associés d'appréhender les **dividendes** versés par la société, au prorata de leur part dans le capital social, sauf mentions contraires stipulées dans les statuts.

Les associés les plus impliqués dans la gestion de la société peuvent exercer une **fonction de direction** dans le cadre d'un mandat social et peuvent à ce titre bénéficier d'une rémunération.

Les associés peuvent accomplir des actes professionnels au nom et pour le compte de la société et percevoir une rémunération *ad hoc*. Ces **fonctions techniques** des associés consistent par exemple : à la rédaction de conclusions pour un avocat, la réalisation de soins pour un médecin, à la conception d'un plan pour un architecte.

Ces fonctions permettent de distinguer les associés exerçant leur profession au sein de la société des autres associés dits « passifs ».

Dans la pratique, la distinction entre la rémunération des fonctions de direction et les fonctions techniques est rarement opérée.

2. Régime fiscal des sommes perçues par les dirigeants et associés de SEL

La qualification et le régime d'imposition des dividendes ne posent pas de difficultés particulières, ils sont imposés dans la catégorie des **revenus de capitaux mobiliers** :

- imposition provisoire lors du versement (Prélèvement forfaitaire non libératoire de 12,8 %) ;
- puis imposition définitive (Prélèvement forfaitaire unique de 12,8 % ou application du barème progressif).

En revanche, la qualification des sommes perçues par ces dirigeants et associés selon qu'elles se rapportent à des **fonctions de direction liées au mandat social ou à des fonctions techniques** pose certaines difficultés d'application liées à des divergences de qualification par la jurisprudence et la doctrine, en matière fiscale et sociale.

Le traitement fiscal des sommes perçues par les dirigeants de sociétés peut ainsi obéir aux règles applicables à différentes catégories d'imposition (traitements et salaires, bénéfices non commerciaux, revenus de capitaux mobiliers, etc.) en fonction de la forme de la société, de la qualité du bénéficiaire et de la nature de la rémunération perçue (BOI-ANX-000067, 10 mars 2014).

a) S'agissant des SELAS et des SELAFA, par renvoi vers la doctrine prévue pour les dirigeants de SA et de SAS, les rémunérations des seules fonctions de direction générale des dirigeants versées sous la forme d'appointements, d'avantages en nature et de jetons de présence spéciaux relèvent en principe de la catégorie des traitements et salaires (Cf. BOI-RSA-GER-10-30, 12 septembre 2012, § 110 et 120).

Mais en pratique, même lorsqu'ils sont titulaires d'un mandat social, les associés de SELAS et SELAFA perçoivent l'intégralité ou la plus grande partie de leur rémunération au titre de leurs fonctions techniques.

De plus, les restrictions prévues pour l'exercice des fonctions techniques par les dirigeants de SA et de SAS (Code de commerce art. L. 225-22, L. 225-44 et L. 225-85) ne peuvent être transposées aux dirigeants de SELAS et SELAFA dès lors que l'objet même des SEL est l'exercice d'une profession libérale.

Le Conseil d'État a déjà jugé dans ce sens pour la rémunération des fonctions techniques de l'associé d'une SELAFA en décidant son imposition dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (CE, 10e et 9e ss-sect., 16 oct. 2013, n° 339822)

Cette question a également été tranchée dans le même sens par une décision plus récente où l'associé exerçait également un mandat de président : « *lorsque le président d'une société d'exercice libéral à forme anonyme (SELAFA) ou d'une société d'exercice libéral par actions simplifiée exerce au sein de cette société, en plus de son mandat de président du conseil d'administration (SELAS), une activité professionnelle dans des conditions ne traduisant pas l'existence d'un lien de subordination à l'égard de la société, les rémunérations qu'il perçoit à ce titre conservent la nature de bénéfices non commerciaux et sont assujettis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie correspondante* » (Conseil d'Etat, 8 décembre 2017, n° 409429).

b) S'agissant des SELARL la doctrine administrative précise : « *dans les sociétés d'exercice libéral qui sont des sociétés de capitaux, notamment celles qui ont choisi la forme juridique de SARL, seuls les gérants majoritaires ou membres de collège de gérance majoritaire de ces sociétés entrent dans le champ d'application de l'article 62 du CGI. Les rémunérations des autres associés d'une SELARL qui exercent leur activité au sein de ladite société et qui n'ont pas de ce fait de clientèle personnelle*

relèvent normalement du régime des traitements et salaires » (Rép. Cousin n° 39397, JO AN, 16 septembre 1996, p. 4930 publiée au BOFiP BOI-RSA-GER-10-30 12 septembre 2012, § 510).

Dans une autre réponse ministérielle plus récente, non reprise au BOFiP, l'administration fiscale n'opère pas non plus de distinction entre les fonctions de direction ou les fonctions techniques des associés dirigeants de SEL. Ainsi, elle conclut seulement à l'imposition selon le régime de l'article 62 du CGI, s'il s'agit de gérants majoritaires ou membres d'un collège de gérance majoritaire, ou dans celle des traitements et salaires, s'il s'agit de gérants minoritaires ou égalitaires ou d'associés non gérants. (Rép. Lamour, n° 74 869, JOAN 15 août 2006)

3. Régime social des sommes perçues par les dirigeants et associés de SEL

L'associé d'une SEL est un professionnel libéral, qui exerce son activité sous le couvert d'une société. En l'absence de lien de subordination à l'égard de la société, il relève du régime social des travailleurs non-salariés. C'est la solution retenue par la deuxième chambre civile de la Cour de cassation (Cass. 2e civ., 15 mai 2008, n° 06-21.741 M. Lagravière c/ Caisse autonome de retraite des chirurgiens-dentistes (CARCD) .

En matière de droit du travail, la Cour de cassation a déjà jugé :

- qu'un gérant associé majoritaire d'une SELARL ne peut prétendre à bénéficier d'un contrat de travail (C. cass. Soc. N° 87-40-596, 12 déc. 1990) et ne peut donc être considéré comme salarié.

- qu'un gérant de SELARL qui monopolise les connaissances techniques (ce qui est le cas des associés professionnels libéraux) et qui en outre dispose de tous les pouvoirs de gestion ce qui est le cas des gérants de SARL n'est pas placé dans un lien de subordination caractérisant l'existence d'un contrat de travail (C. cass. Soc., n° 92-40-808, 11 juill. 1995).

S'agissant des dividendes, la fraction excédant 10 % du capital social, des primes d'émission et des sommes versées en compte courant est réintégrée dans l'assiette des cotisations sociales du régime des travailleurs non-salariés.

La fraction correspondante supporte la CSG et la CRDS sur les revenus en contrepartie, elle n'est pas assujettie aux prélèvements sociaux sur les produits de placement.

4. Conclusions au regard de l'adhésion à un organisme agréé

L'arrêt du Conseil d'Etat du 8 décembre 2017 invoqué par l'AGA des notaires et le Conseil supérieur du notariat dans les documents qui ont circulé récemment n'a pas ajouté grand-chose à celui du 16 octobre 2013 qui avait déjà prévu l'imposition de la rémunération des fonctions techniques de l'associé d'une SELAFA en BNC.

Le seul apport de l'arrêt du 8 décembre 2017 concerne la situation de cumul de rémunération fonction de direction/fonction technique.

Néanmoins, la note présentée ci-avant révèle les faiblesses de la doctrine administrative pour déterminer le régime fiscal des sommes perçues par les associés et dirigeants de SEL.

Seule la situation des dirigeants et associés de SELARL est à peu près claire à cet égard pour écarter l'imposition dans la catégorie des BNC.

En revanche, le régime fiscal des sommes perçues au titre de leurs fonctions techniques par les dirigeants et associés de SELAS et de SELAFA n'est pas couvert par la doctrine qui, en renvoyant simplement aux règles prévues pour les SA et SAS, ne règle pas la situation spécifique des SEL dont l'objet est l'exercice d'une profession libérale.

Il me semble utile de communiquer une information claire aux dirigeants et associés de SEL sur les enjeux fiscaux et sociaux liés à la qualification des sommes qu'ils perçoivent au titre des diverses fonctions qu'ils exercent. ,

La recommandation d'une adhésion à un organisme agréé pour prévenir tout risque de requalification peut accompagner cette démarche

Marc Mrozowski
Journaliste professionnel
44, rue de Verdun
92 150 Suresnes