

*Générateur
d'économies*

NEWSLETTER FISCALE

Mai 2024



LE SUJET DU MOIS

Précisions doctrinales concernant l'imposition des associés de sociétés d'exercice libéral

Pour mémoire, jusqu'au 31 décembre 2023, les revenus des associés de sociétés d'exercice libéral (SELARL, SELAFA, SELAS, SELCA) relevaient, pour leur imposition à l'impôt sur le revenu, de la catégorie des traitements et salaires ou des rémunérations allouées aux gérants et associés relevant de l'article 62 du CGI. Cette modalité d'imposition était tirée d'une tolérance administrative (BOI-BNC-DECLA-10-10 dans sa version applicable jusqu'au 15 décembre 2022).

Tirant les conséquences de la jurisprudence du Conseil d'État en la matière (CE, 16/10/2013, n°339822 et 08/12/2017 n°409429) l'administration fiscale a modifié sa doctrine fin 2022 puis a publié, le 27 décembre 2023, un rescrit précisant le régime fiscal applicable aux associés de sociétés d'exercice libéral (BOI-RES-BNC-000136).



Ainsi, à compter de l'imposition des revenus de l'année 2024, il convient de distinguer :

- La rémunération de l'exercice de l'activité libérale (rémunération technique) qui relève désormais de la catégorie des bénéficiaires non-commerciaux (BNC) ;
- Et la rémunération du mandat social qui demeure imposée, selon la forme de la société d'exercice, dans la catégorie des traitements et salaires ou des rémunérations allouées aux gérants et associés relevant de l'article 62 du CGI.

Les rémunérations perçues au titre de la fonction de gérant sont celles allouées à raison des tâches qui ne sont pas réalisées dans le cadre de l'activité libérale comme par exemple :

- La convocation d'assemblée générale d'associés,
- Représentation de la société dans les rapports avec les associés et à l'égard des tiers,
- La décision de déplacement du siège social de la société, etc.

À contrario, en sont exclues les tâches de nature administrative qui sont inhérentes à la pratique de l'activité libérale telles que la facturation du client ou du patient, l'encaissement, les prises de rendez-vous, les approvisionnements de fournitures, la gestion des équipes ou la rédaction de documents tels que des ordonnances de prescription.



Dans une mise à jour de sa base Bofip en date du 24 avril 2024, l'administration fiscale complète le rescrit de décembre 2023 avec des précisions supplémentaires ci-après résumées.

S'agissant de la liste des charges déductibles du BNC par les associés de SEL l'administration fiscale précise que dès lors que les rémunérations des associés de SEL sont imposées au titre des BNC, les charges déductibles sont celles admises dans les conditions de droit commun (BOI-BNC-BASE-40).

L'administration précise que les dépenses doivent être engagées à raison de l'exercice des fonctions techniques des associés dont les revenus sont effectivement imposés au titre des BNC.

S'agissant notamment sur les frais de transport entre le domicile et le lieu de travail, ces frais sont, en règle générale, inhérents à leur fonction et doivent, par suite, être admis en déduction.

Concernant les règles de déduction des cotisations sociales, l'administration fiscale précise que l'associé de la SEL, imposable dans la catégorie des BNC au titre de ses rémunérations techniques, peut déduire les cotisations versées au titre de contrats de retraite complémentaire (Madelin ou PER) dans une certaine limite (article 154 bis du Code général des impôts). Les cotisations sociales obligatoires (maladie-maternité, allocations familiales, invalidité-décès et assurance vieillesse) sont, elles, déductibles sans limite.



À NOTER

Dans le cas où les primes afférentes à un contrat facultatif de retraite complémentaire (Madelin ou PER) seraient directement versées par la SEL, elles constituent un élément de la rémunération totale octroyée à l'associé de SEL dans le cadre de ses fonctions techniques. Dans cette situation, les cotisations concernées sont par principe déductibles du résultat de la SEL. Leur prise en charge par cette dernière, au nom et pour le compte de l'associé, constitue par ailleurs pour ce dernier une recette accessoire ayant un lien direct avec l'exercice de sa profession et de l'activité libérale exercée, venant majorer, pour le même montant, son résultat imposable dans la catégorie des BNC. De son côté, l'associé de la SEL, imposable dans la catégorie des BNC au titre de ses rémunérations techniques, peut procéder à la déduction de ces cotisations dans les conditions et limites posées par l'article 154 bis du Code général des impôts.

Ces principes sont transposables, dans les mêmes conditions, à l'ensemble des cotisations professionnelles acquittées par la SEL au nom et pour le compte de ses associés (cotisations ordinaires par exemple).



L'administration fiscale apporte également des précisions concernant le traitement des titres détenus par les associés.

L'administration rappelle que les éléments non affectés par nature à l'exercice d'une profession non-commerciale sont une catégorie d'éléments que le contribuable peut volontairement inscrire sur son registre des immobilisations. Sont visés les éléments utilisés dans le cadre de la profession, à l'exclusion de tout élément n'ayant aucun lien direct avec l'exercice de l'activité.

Ainsi, l'administration admet que l'associé d'une SEL relevant de l'impôt sur les sociétés peut inscrire à son actif immobilisé les parts ou actions de la SEL dans laquelle il exerce son activité professionnelle.

Elle admet ainsi que les intérêts de l'emprunt contracté pour les acquérir seront déductibles du revenu imposable du détenteur des parts ou actions dans les conditions de droit commun.

Enfin, l'administration fiscale précise que l'associé d'une SEL ne répond pas à la définition de l'entrepreneur individuel de l'article L 526-22 du Code de commerce et ne peut donc pas exercer l'option prévue à l'article 1655 sexies du CGI permettant leur assimilation à une EURL entraînant assujettissement à l'impôt sur les sociétés, et ce, qu'il en soit directement l'associé ou qu'il détienne indirectement les titres de la SEL par l'intermédiaire d'une SPFL.

Relevons que la position de l'administration fiscale sur ce point a été confirmée par un récent arrêt du Conseil d'État.

En effet, le Conseil d'État vient de juger que les avocats associés d'une SEL ne peuvent être regardés comme des entrepreneurs individuels au sens de l'article L 526-22 du Code de commerce dès lors

qu'ils n'agissent pas en leur nom propre, mais exercent leurs fonctions au nom de la société dont ils sont associés sans détenir à ce titre de patrimoine professionnel propre. Il en résulte qu'ils ne peuvent exercer l'option ouverte aux entrepreneurs individuels, par l'article 1655 sexies, 1 du CGI, pour l'assimilation à une EURL.

La Haute Juridiction refuse par conséquent d'annuler la doctrine fiscale ci-avant rappelée (CE, 26/04/2024, n°491673).

L'ACTUALITÉ À SURVEILLER: PLAN D'ACTION PORTANT SIMPLIFICATION DE LA VIE ÉCONOMIQUE

Le Gouvernement a présenté le 24 avril 2024 son plan d'action portant simplification de la vie économique.

Il contient cinquante mesures pour simplifier la vie des entreprises.



ILLUSTRATION

Nous vous présentons, ci-après, les principales mesures fiscales :

Allègement des obligations déclaratives liées à la DAS2 (le Gouvernement annonce le rehaussement du seuil de déclaration de la DAS 2 de 1 200 € à 2 400 € par an et par bénéficiaire, soit une dispense de 340 000 entreprises représentant 20 % des déclarants) et aux frais généraux (Le Gouvernement annonce un rehaussement des seuils d'assujettissement à l'obligation déclarative desdits frais dès cette année. Selon les prévisions du gouvernement, plus de 100 000 entreprises en seraient alors dispensées soit près de 30 % des déclarants).



ILLUSTRATION

✓ **Accélération du versement du CIR** : le gouvernement annonce le lancement d'une mission visant à réinterroger la chaîne d'instruction et de paiement du CIR. Le Gouvernement se fixe l'objectif d'atteindre un traitement de 2/3 des restitutions de CIR dans un délai de moins de 3 mois.

✓ **Création d'un accès unique dédié aux démarches des entreprises** via un « espace entreprise » afin d'éviter la multiplicité de sites pour effectuer les démarches publiques en ligne. Cet espace vise à offrir un accès unifié à toutes les démarches administratives et subventions d'ici 2030.

✓ **Dématérialisation de la taxe sur les surfaces commerciales.**

✓ **Rapprochement de la DGFIP et de l'URSSAF** : le Gouvernement souhaite lancer une mission visant à conduire, en lien avec les partenaires sociaux, un chantier consistant à approfondir la coopération et le partage des mêmes méthodes de travail entre les URSSAF et la DGFIP pour simplifier la vie des entreprises (i.e. harmonisation des règles de recouvrement, alignement des délais et étapes des procédures ainsi que des modalités et calendriers de recours et de contestation, convergence des règles d'assujettissement).

Pour ce faire, le Gouvernement mobilise tous les leviers à sa disposition, aussi bien législatifs, avec la présentation d'un projet de loi qui devrait être discuté dès cet été, que réglementaire.

ACTUALITÉ DOCTRINALE

Maintien de la doctrine fiscale concernant le principe des retenues à la source sur salaire

Infirmant la doctrine administrative, le Conseil d'État a récemment jugé que la retenue à la source prévue à l'article 182 A du CGI ne s'appliquait qu'aux rémunérations de source française versées aux personnes non domiciliées au sens du droit interne.

Une personne qui exerce en France une activité professionnelle à titre non-accessoire à son domicile fiscal en France au sens des dispositions de l'article 4 B du CGI. Ainsi, pour le Conseil d'État, même si cette personne peut être considérée comme résidente d'un autre État en application d'une convention fiscale bilatérale, l'employeur ne devrait pas être soumis à la retenue à la source visée à l'article 182 A du CGI à raison des rémunérations de nature salariale qu'il lui verse. (CE 05/02/2024 no 469771).

Toutefois, par un communiqué de presse en date du 29 avril, l'administration fiscale a fait savoir qu'elle considèrerait que cette décision complexifierait les modalités d'imposition des revenus de source française des contribuables concernés et introduisait, par conséquent, une forme d'insécurité juridique pour les débiteurs des sommes versées.

Elle réaffirme donc les principes énoncés dans sa base doctrinale, à savoir, la primauté de la notion de résident en droit conventionnel sur celle de domicile fiscal en droit interne ainsi que ses conséquences en matière de retenue à la source de l'article 182 A du CGI. Elle ajoute qu'il sera proposé leur confirmation dans une prochaine loi de finances afin de maintenir les modalités d'imposition actuelles des contribuables.

Précision concernant la définition des titres de participation



La doctrine comptable précise que sont qualifiés de titres de participation les titres dont la possession durable est estimée utile à la vie de l'entreprise, notamment parce qu'ils permettent d'exercer une influence notable ou un contrôle sur la société émettrice.

Ces titres ne se caractérisent donc pas exclusivement par une perspective de rentabilité financière, ce qui les distingue des titres de placement.

Conformément au principe de prééminence de la qualification comptable, la définition fiscale des titres de participation, prévue par le troisième alinéa du a ter du I de l'article 219-I-a ter du CGI, dispose que constituent des titres de participation les parts ou actions de sociétés revêtant ce caractère sur le plan comptable.

La qualification comptable de titres de participation emporte ainsi la présomption simple de leur qualification, mais l'administration fiscale utilise également un faisceau de critères économiques pour conforter son appréciation.



À la faveur d'une mise à jour de la base BOFIP-Impôts en date du 3 avril 2024, l'administration fiscale vient d'apporter des précisions à cette définition fiscale des titres de participation en tirant les conséquences de plusieurs arrêts du Conseil d'État :

- Arrêt du Conseil d'Etat du 29 mai 2017, n° 405083 qui a annulé pour excès de pouvoir les commentaires BOFIP (n° 270 du BOI-BIC-PVMV-30-10-20120912) en tant qu'ils prévoient que l'inscription de titres ouvrant droit au régime des sociétés mère dans un compte de titres de participation constitue une présomption irréfragable qui matérialise une décision de l'entreprise opposable à celle-ci ;
- Arrêt du Conseil d'Etat du 8 novembre 2019, n°422377 qui précise que dans les limites autorisées par la réglementation comptable applicable aux entreprises du secteur bancaire, la qualification comptable donnée aux titres issus d'une acquisition antérieure ne fait pas par elle-même obstacle à ce que les titres de la même société émettrice acquis ultérieurement par un établissement de crédit puissent recevoir une qualification comptable différente, en fonction de l'intention de l'acquéreur à la date de leur achat ou souscription ;
- Arrêt du Conseil d'Etat du 26 janvier 2018, n°408219 qui précise que la condition tenant à la détention d'au moins 5 % du capital de l'émettrice s'apprécie à la date du fait générateur de l'impôt, c'est-à-dire, s'agissant d'une plus-value de cession, à la date de la cession, et non de manière continue sur une période de deux ans.

ACTUALITÉ JURISPRUDENTIELLE

Non-opposabilité d'une décision de l'administration fiscale non motivée

Il résulte des dispositions combinées des articles L. 80 A et L. 80 B du LPF que l'administration ne peut procéder à aucun rehaussement d'imposition lorsqu'elle a d'ores et déjà pris position de manière formelle sur une situation de fait.



ILLUSTRATION

Dans le cadre d'un contentieux portant sur l'impôt de solidarité sur la fortune et, plus particulièrement, sur la valorisation de parts de société, la Cour de Cassation récemment précisée qu'une décision de dégrèvement d'office non motivée ne pouvait pas constituer une prise de position formelle de l'administration au sens de l'article L80 B du LPF.

La cour précise ainsi que l'abandon par l'administration fiscale de rappels de droits de mutation à titre gratuit réclamés à la suite d'une donation-partage de titres de la société Capimmo n'était assorti d'aucune motivation, la cour d'appel en a déduit à bon droit que l'administration fiscale n'avait pas pris de position formelle sur la valeur unitaire des parts de cette société pour l'année 2011 et avait pu valablement évaluer la valeur réelle des parts de la société C, de 2007 à 2012. (Cour de Cassation, 10/05/2024, n°22-18-812).

Taxe sur les bureaux : assujettissement de certaines installations modulables et temporaires de chantier

L'article 231 ter du CGI dispose que sont notamment soumis à la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux, les locaux de stockage et les surfaces de stationnement (TSB) perçus en Île-de-France, les personnes privées ou publiques propriétaires ou titulaires d'un droit réel, qui disposent au 1er janvier de locaux imposables.

La juridiction administrative a récemment précisé que, en dépit de leur caractère provisoire, les ensembles de chantiers modulaires qui n'ont pas nécessité d'autorisation d'urbanisme, mais qui compte tenu de leurs caractéristiques et de leur importance ne peuvent être regardés comme ayant vocation à être déplacés, doivent être considérés comme une véritable construction susceptible d'entrer dans le champ d'application de la taxe sur les bureaux en Île-de-France.

À NOTER

Précisons qu'au cas particulier ces ensembles modulaires représentaient plus de 1 500 m² reliés à l'ensemble des réseaux, que des marches en béton avaient été construites à l'avant des bungalows et que des allées bétonnées avaient été réalisées entre chaque rangée d'ensembles modulaires et enfin que, bien que démontables et réutilisables, ces éléments nécessitent pour être déplacés une semi-remorque et une grue de 35 tonnes (CAA Versailles, 07/05/2024, n°22VE1449).



Société d'avocats inscrits aux
barreaux de Lyon, Paris et Nanterre
RCS Lyon n° 510 044 340

81, rue Saint-Lazare
75009 Paris
Tél. : 01 44 90 17 10
Fax : 01 44 70 01 64

2 quai du Commerce
69009 Lyon
Tél. : 04 72 16 10 68
Fax : 04 72 16 97 88

18, avenue Charles de Gaulle
92200 Neuilly-sur-Seine
Tél. : 06 71 27 50 42

contact@onelaw.fr
www.onelaw.fr