

BNC

1068

# La qualification de BNC de la rémunération de l'associé exerçant en SEL

**Solution.** - L'Administration a confirmé, dans une publication au BOFIP du 27 décembre 2023 la modification de sa doctrine applicable au régime fiscal des rémunérations allouées aux associés de SEL à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2024. Le régime des BNC va désormais primer sur celui des traitements et salaires de l'article 80, ter, du CGI et sur celui de l'article 62.

**Impact.** - Alors que beaucoup s'émeuvent de ce changement de doctrine, il apparaît que son impact ne sera pas nécessairement préjudiciable pour les professionnels libéraux mais favorables pour certains d'entre eux.



**SERGE NONORGUE,**  
avocat spécialiste en droit fiscal  
et en droit des sociétés, ancien  
Bâtonnier du Barreau de Rennes

BOI-RES-BNC-000136, 27 déc. 2023

## 1. La qualification de BNC : la doctrine s'aligne sur la jurisprudence

La qualification fiscale BNC attachée aux rémunérations des associés exerçant en SEL est bien ancrée en jurisprudence. Le Conseil d'État l'a admis en 2013 (CE, ss-sect. 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> réunies, 16 oct. 2013, n° 339822 : JCP E 2014, 1043, E. Duvilla ; Dr. fisc. 2013, n° 50, comm. 549) et l'a confirmé en 2017 (CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch. réunies, 8 déc. 2017, n° 409429 : JurisData n° 2017-025003 ; Dr. fisc. 2018, n° 13, comm. 238, J. Chateaufeuf : « (...) Lorsque le président d'une société d'exercice libéral à forme anonyme 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, 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 assujetties à l'impôt sur le revenu dans la catégorie correspondante. »).

La chambre sociale est sur la même ligne (Cass. 2<sup>e</sup> civ., 20 juin 2007, n° 06-17.146 : JurisData n° 2007-039638 ; JCP E 2007, 2569,

G. Vachet) : les associés exerçant au sein de la SEL, en l'absence de lien de subordination, relèvent du régime social des travailleurs non-salariés.

En tirant les conséquences de la jurisprudence précitée du Conseil d'État et en abandonnant (BOI-RES-BNC-000136, préc., § 1) sa doctrine antérieure (Rép. min. n° 39397 : JOAN 16 sept. 1996, p. 4930, Cousin B. - V. J. Chateaufeuf, Les associés de SEL imposés en BNC : conséquences d'un changement de doctrine : Dr. fisc. 2023, n° 9, 113, spéc. § 3 et s.), l'Administration vient de confirmer, après une première modification du BOFIP (BOI-RSA-GER-10-30, 15 déc. 2022) reportée dans son application au 1<sup>er</sup> janvier 2024 (BOI-RSA-GER-10-30, 5 janv. 2023. - V. Ph. Touzet, Rémunérations des associés de SEL : un régime strict, discriminatoire, et des incertitudes nombreuses : Dalloz actualité, 27 nov. 2023), la soumission au régime fiscal des BNC des rémunérations allouées aux associés exerçant leur activité au sein de SEL (BOI-RSA-GER-10-30, 27 déc. 2023, § 520).

Lorsque l'associé de SEL est en même temps dirigeant, cette nouvelle doctrine conduit à distinguer entre l'exercice de son mandat social et les fonctions techniques exercées au nom et pour le compte de la société dès lors que le régime fiscal de la rémunération qui s'y rattache respectivement n'est pas uniforme.

Pour l'exercice de leur mandat social :

- demeureront imposés dans la catégorie des traitements et salaires (CGI, art. 80 ter) les dirigeants de SELAS, SELAFA et les gérants minoritaires de SELARL ;

- demeureront imposés suivant le régime de l'article 62 du CGI, selon les modalités prévues en matière de traitements et salaires, les gérants majoritaires de SELARL et les gérants de SELCA (BOI-RSA-GER-10-30, préc., § 510).

Le régime fiscal de droit commun attaché aux rémunérations du mandat social des dirigeants de sociétés soumises à IS continuera donc d'être purement et simplement transposé aux dirigeants de SEL (BOI-RSA-GER-10-30, préc., § 500).

En revanche, s'agissant de l'exercice de leurs fonctions techniques liées à la qualité d'associé exerçant, là s'arrête l'assimilation pour les dirigeants de SEL.

En effet, les rémunérations des dirigeants de sociétés commerciales de droit commun sont uniformément soumises à un même régime fiscal sans qu'il y ait lieu de distinguer entre exercice du mandat social et fonctions techniques (s'il y a bien une divergence liée à la forme sociale - SA, SAS ou SARL - adoptée par la société, elle reste, néanmoins, atténuée par le renvoi de l'article 62 du CGI aux modalités d'imposition prévues en matière de traitements et salaires).

## 2. Les conséquences de la qualification : la distinction entre mandat social et activité libérale

Les dirigeants de SEL, ainsi que les associés non dirigeants, seront quant à eux, assujettis aux BNC (CGI, art. 92,1°) à compter du