



François Marchadier  
Avocat au Barreau de Paris

# Le statut fiscal et social de l'associé professionnel exerçant dans une SEL : Décryptage de situations hétérogènes

De nombreuses voix se sont élevées ces dernières années pour attirer l'attention des pouvoirs publics sur l'absence d'unité du régime fiscal et social des professionnels libéraux exerçant en SEL, que ce soit par la voie de questions écrites de parlementaires, ou par la voie des juristes.

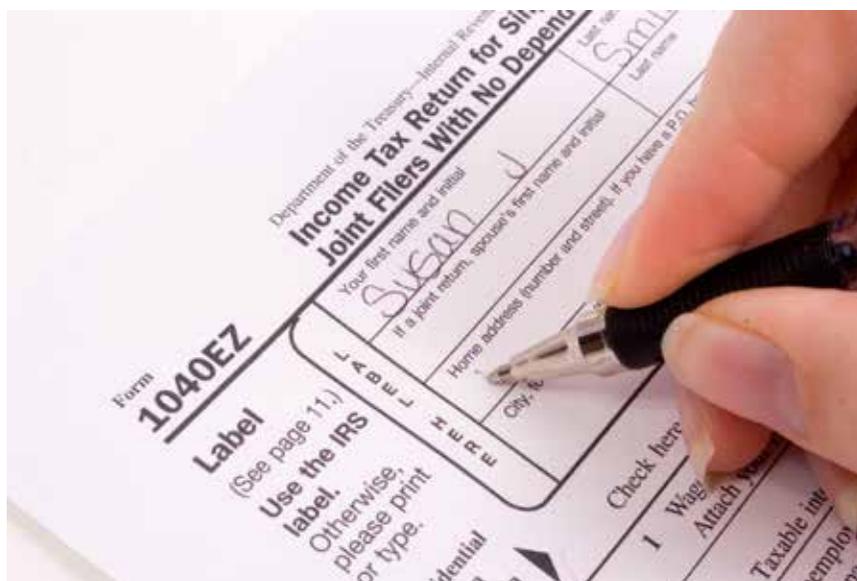
Il est regrettable de constater aujourd'hui encore que ces différentes manifestations sont restées lettres mortes et que, malgré l'appartenance à une catégorie unique, celle des professionnels libéraux exerçant une profession réglementée et ayant fait le choix d'une structure juridique, la SEL, précisément voulue par le législateur pour favoriser l'essor économique des professions libérales, le statut fiscal et social de ces professions reste marqué par une certaine hétérogénéité qui peut être une source d'incompréhension et d'erreurs.

Néanmoins, cette hétérogénéité n'interdit pas, au regard de la réglementation applicable, de la doctrine administrative et de la jurisprudence, de faire un inventaire précis des différentes situations rencontrées.

Cette hétérogénéité trouve sa source principale dans la distinction qu'il y a lieu d'établir entre les SELARL d'une part et les SEL par actions d'autre part (SELAS et SELAFA).



Dans une SELARL, le régime fiscal ne fait pas de distinction entre la part de rémunération qui serait versée pour l'exercice des fonctions de gérant et celle qui serait versée pour l'exercice des actes de biologie médicale.



Définir le statut fiscal du professionnel libéral en exercice dans une SEL, c'est définir le régime fiscal selon lequel seront imposés les revenus qu'il tire de son exercice libéral.

L'autre distinction essentielle repose sur la séparation entre l'exercice proprement dit du métier libéral et l'exercice des fonctions de dirigeant comme mandataire social de la structure d'exercice. C'est à l'aune de ces différents critères que l'inventaire des différents statuts peut être établi.

## Le statut fiscal du biologiste exerçant dans une SEL

Définir le statut fiscal du professionnel libéral en exercice dans une SEL, c'est définir le régime fiscal selon lequel seront imposés les revenus qu'il tire de son exercice libéral.

Les textes fiscaux permettent de déterminer de façon certaine le régime fiscal des rémunérations des professionnels libéraux dès lors qu'ils exercent un mandat social, selon la nature de la forme sociale choisie pour leur SEL.

## Le statut fiscal du biologiste coresponsable exerçant dans une SELARL

C'est très certainement la situation la plus connue et la plus simple à identifier.

Les rémunérations versées aux biologistes coresponsables exerçant

dans une SELARL, dès lors qu'ils détiennent ensemble la majorité du capital, sont imposées en application du régime prévu par l'article 62 du Code général des impôts dans la catégorie des traitements et salaires soumis à l'impôt sur le revenu, avec une faculté expresse de déduction des cotisations et primes mentionnées à l'article 154 bis du même code, c'est-à-dire pour l'essentiel les cotisations payées au titre des contrats dits « Madelin ». Ce régime fiscal ne fait pas de distinction entre la part de rémunération qui serait versée pour l'exercice des fonctions de gérant et celle qui serait versée pour l'exercice des actes de biologie médicale.

### Le statut fiscal du biologiste coresponsable exerçant dans une SELAS ou une SELAFA

La doctrine administrative précise sans ambiguïté que les dispositions de l'article 62 précité ne s'appliquent pas aux dirigeants des SA et des SAS.

Cette règle est transposable en tous points aux dirigeants des SELAS et des SELAFA.

Mais la même doctrine, publiée au Bulletin Officiel des Finances Publiques (BOFIP), précise que les rémunérations allouées aux biologistes coresponsables pour l'exercice de leurs fonctions de présidents, directeurs généraux, présidents du conseil d'administration et administrateurs, sont imposables dans la catégorie des traitements et salaires au titre de l'impôt sur le revenu. La solution est dès lors très similaire à celle issue de l'article 62 précité applicable aux gérants de SELARL avec la réserve que le régime de déduction des contrats Madelin ne repose plus sur un texte codifié, d'où une part d'insécurité.

Il faut donc retenir que, quel que soit le type de SEL adopté, la détermination du régime fiscal des rémunérations des biologistes coresponsables ne donne pas matière à interprétation.

### Le statut fiscal du biologiste médical

La réponse est plus nuancée s'agissant des biologistes médicaux qui n'ont pas de mandat social et qui ne sont pas dirigeants de la SEL.

Il faut en effet souligner qu'il n'existe pas de texte qui prévoit le régime d'imposition des rémunérations perçues par un professionnel libéral en exercice dans une SEL s'il n'est pas dirigeant. Néanmoins, la doctrine fiscale s'est manifestée par deux réponses ministérielles (Réponse Ministérielle COUSIN JOAN Q 16 septembre 1996, page 4930, et Réponse Ministérielle LAMOUR JOAN Q 15 août 2006, page 8562).

Selon l'administration fiscale, la rémunération d'un professionnel libéral en exercice au sein d'une SEL relève du régime des traitements et salaires.



Selon l'administration fiscale, la rémunération d'un professionnel libéral en exercice au sein d'une SEL relève du régime des traitements et salaires.

La réponse COUSIN a été intégrée au BOFIP, ce qui n'est pas sans conséquence au regard de l'opposition de cette règle vis-à-vis de l'administration fiscale dans l'hypothèse où elle serait ignorée à l'occasion d'un redressement, en application des dispositions de l'article 80 du Livre des procédures fiscales (LPF).

Postérieurement, un arrêt du Conseil d'Etat en date du 16 octobre 2013 est venu semer le trouble.

Dans cette affaire, le Conseil d'Etat a jugé que les rémunérations tirées de l'activité d'un associé minoritaire d'une SEL d'avocats relevaient du régime des bénéfices non commerciaux (BNC).

Cette décision est *a priori* contraire à la doctrine fiscale qui vient d'être exposée.

La solution, à première lecture, paraissant inquiétante dans la mesure où l'avocat concerné avait revendiqué les dispositions de l'article 80 du LPF pour opposer la règle issue de la doctrine fiscale et le Conseil d'Etat avait rejeté cette prétention.

Il s'agit toutefois de relativiser très largement cette jurisprudence.

L'arrêt prend soin d'exposer que l'avocat, après avoir fait apport de sa clientèle au cabinet d'avocats exploité sous forme de SEL, avait continué à déposer des déclarations de BNC et qu'il ne pouvait dès lors être regardé comme ayant fait application de la doctrine fiscale conduisant à la qualification de salaires.

Dès lors, il paraît pertinent de se placer dès le départ sous un régime tel que prévu par la doctrine fiscale publiée au BOFIP afin de pouvoir en revendiquer, le cas échéant, l'application.

Pour relativiser davantage la portée de cet arrêt, il convient également de souligner qu'il s'agit davantage d'un arrêt d'espèce qui avait aussi pour objet d'examiner la question de l'existence d'un lien de subordination, qui en l'espèce a été



L'hétérogénéité des statuts résulte de la nécessité de déterminer préalablement selon quelle forme sociale est constituée la SEL.

jugé inexistant. Il faut enfin souligner que, dans cette affaire, l'associé bénéficiait en vertu d'un protocole d'un compte bancaire individuel servant à isoler le compte d'exploitation relatif à sa seule activité.

Il n'est donc pas déraisonnable de considérer que la position exprimée par l'administration fiscale à travers sa doctrine constitue la règle de droit commun.

En conclusion, le régime fiscal des rémunérations des professionnels exerçant dans une SEL relève d'une certaine homogénéité. Il faudra néanmoins veiller à examiner les conséquences de ce régime non pas du seul point de vue de l'associé professionnel mais également du point de vue de la structure d'exercice concernant la taxe sur les salaires ou la CVAE. La jurisprudence évolue dans un sens favorable mais toujours en l'absence de textes législatifs.

La disposition particulière qui résulte de l'article 62 du CGI applicable aux gérants majoritaires de SELARL a à l'origine pour objet de concilier le régime social des travailleurs non salariés (TNS) auquel ils sont assujettis avec le régime d'imposition des traitements et salaires.

Cette particularité met l'accent sur la plus grande hétérogénéité qui règne concernant le statut social, alors que l'article 62 du CGI n'a pas été étendu aux autres formes de SEL.

### Le statut social du biologiste exerçant en SEL

Il convient de nouveau de distinguer la SELARL et les SELAS et SELAFA.

### Le statut social du biologiste coresponsable exerçant en SELARL

Les gérants majoritaires de SELARL relèvent du régime des travailleurs non salariés (TNS) sans qu'il soit nécessaire de distinguer si la rétribution versée vient rémunérer les actes professionnels ou l'exercice des fonctions de direction et de gestion.

En revanche, la situation est différente concernant les biologistes coresponsables de SELAS ou de SELAFA.

Le Code de la sécurité sociale prévoit que les rémunérations des dirigeants de sociétés par actions sont soumises au régime général des salariés. En l'absence de textes particuliers, c'est donc la jurisprudence, tant de la Cour de Cassation que du Conseil d'Etat, qui est une nouvelle fois venue préciser le statut des professionnels libéraux. Elle a décidé que les associés en exercice au sein d'une SEL ne pouvaient être affiliés au régime général de la Sécurité Sociale mais à celui des travailleurs non salariés.

Une circulaire ACOSS du 4 janvier 2010, n° 2010-001, est venue mettre en adéquation la doctrine de l'URSSAF avec cette jurisprudence.



Pour simplifier administrativement, il suffirait d'assujettir l'ensemble des professionnels libéraux exerçant en SEL au régime de l'article 62 du Code général des impôts.

Néanmoins, il est important de retenir une distinction qui est propre aux SELAFA et aux SELAS.

Dans ces SEL, la part de rémunération propre à la rétribution de l'exercice des fonctions de direction et de gestion, prises distinctement de la réalisation des actes professionnels, sont assujetties au régime général des salariés.

Le statut social des biologistes médicaux n'est pas différent.

Conformément à la jurisprudence précitée, les rémunérations versées aux professionnels exerçant en libéral sans disposer d'un mandat

social seront assujetties au régime des travailleurs non salariés, le critère d'indépendance et l'absence de lien de subordination constituant le critère essentiel.

En conclusion, et compte-tenu de l'évolution de la jurisprudence et de la doctrine administrative, l'hétérogénéité des statuts résulte moins aujourd'hui de la solution applicable que de la nécessité de déterminer préalablement selon quelle forme sociale est constituée la SEL et s'il est décidé, comme règle de fonctionnement interne, de prévoir une rémunération spécifique à l'exercice des fonctions de direction et de gestion, séparément de la réalisation des actes de biologie médicale.

On pourra néanmoins regretter la persistance d'une relative instabilité dès lors que l'ensemble de ces règles ne repose pas de manière uniforme sur les mêmes fondements, puisqu'il s'agit selon les cas de règles fondées sur des textes législatifs ou de règles issues de la doctrine administrative ou de la jurisprudence.

Il est regrettable que le statut du professionnel libéral en exercice dans une SEL n'ait pas fait l'objet d'une unification par le législateur qui coupe court de manière définitive à tout aléa et à l'instabilité juridique.

La simplification législative attendue serait d'une extrême simplicité. Il suffirait d'assujettir de manière définitive l'ensemble des professionnels libéraux exerçant en SEL au régime de l'article 62 du Code général des impôts, sans distinction.

Cet aménagement apporterait une sécurité juridique définitive, notamment au regard des contrats Madelin. ■

**CHEYSSON MARCHADIER & ASSOCIÉS**  
SOCIÉTÉ D'AVOCATS

Parallèlement à sa maîtrise du secteur de la biologie médicale, le Cabinet CHEYSSON MARCHADIER & ASSOCIÉS a une forte expertise en matière de marchés publics. Il assiste de nombreux opérateurs privés dans leurs opérations avec le secteur public et parapublic. Il est également le conseil d'opérateurs publics importants pour la mise en œuvre de leurs marchés.