



POINT DE VUE D'EXPERTS :

ACTUALITE MEDICALE

Le 15 décembre 2022, le Bulletin Officiel des Finances Publiques (BOFIP) a été mis à jour afin de préciser le régime d'imposition des rémunérations perçues par les associés des sociétés d'exercice libéral au titre de l'exercice d'une activité libérale au sein de ces sociétés.

CONTEXTE ACTUEL

Jusqu'à l'imposition des revenus 2022, les rémunérations perçues par les associés des sociétés d'exercice libéral au titre de l'exercice d'une activité libérale au sein de ces sociétés étaient imposées de la façon suivante :

SELARL : rémunération de gérance (régime **TNS**)

SELAS : Possibilité d'appliquer l'un des 2 statuts suivants en l'absence de position tranchée de l'Administration Fiscale :

- statut **TNS** (idem SELARL)
- ou
- statut **BNC** (Bénéfice non commercial)

QUELS SONT LES IMPACTS DE CE TEXTE

A compter de l'imposition des revenus 2023*, la rémunération de l'activité libérale d'un associé de SEL sera **assimilée à un revenu BNC** :

- Pour les Gérants majoritaires de SELARL à condition que cette rémunération « puisse être distinguée de celle perçue au titre des fonctions de gérance » ;
- Pour les autres associés de SEL : « sauf à démontrer que cette activité est exercée dans des conditions traduisant l'existence, à l'égard de la société, d'un lien de subordination caractérisant une activité salariée ».

* : Le 05 janvier 2023, et afin de garantir à l'ensemble des contribuables une période de transition maîtrisée vers l'imposition en BNC lorsque celle-ci s'impose, une nouvelle publication au BOFiP en date du 05 janvier 2023 précise que les associés de SEL qui déclarent, sur la base des commentaires doctrinaux dans leur version antérieure à la publication du 15 décembre 2022, les rémunérations perçues au titre de l'exercice de leur activité libérale dans ces sociétés dans la catégorie des traitements et salaires ou, pour ce qui concerne les gérants majoritaires de SELARL et les associés gérants de SELCA, dans les conditions prévues à l'article 62 du CGI, **puissent continuer, à raison de ces rémunérations, d'être imposés selon ces mêmes modalités jusqu'au 31 décembre 2023**, lorsque ces contribuables ne sont pas en mesure de se conformer, dès le 1er janvier 2023, au régime d'imposition en BNC. Cette tolérance doctrinale quant au calendrier de mise en adéquation de la doctrine avec la jurisprudence ne dispense pas de l'accomplissement des diligences nécessaires à la mise en œuvre du régime d'imposition requis par la loi.

Cette tolérance doctrinale quant au calendrier de mise en adéquation de la doctrine avec la jurisprudence, qui fera l'objet dans les prochains jours d'une nouvelle publication au BOFiP, ne dispense pas de l'accomplissement des diligences nécessaires à la mise en œuvre du régime d'imposition requis par la loi.

LES MODALITES PRATIQUES

Chaque associé doit posséder un **compte bancaire professionnel**. Compte tenu des incertitudes liées à ce changement de législation nous recommandons aux associés de SEL de prendre attache auprès de leur **expert-comptable** et/ou **avocat** afin de décider s'il convient de déclarer cette activité BNC auprès du Centre de Formalité des Entreprises (CFE).

⇒ Cette déclaration d'activité devant se faire avant le 31 janvier 2023 (2024 depuis la mise à jour du 05 janvier 2023)

Par ailleurs, chaque associé devra désormais établir une **liasse fiscale 2035 chaque année**

L'adhésion à un Organisme de Gestion Agréé (**OGA**, ex **AGA**) n'est plus nécessaire pour éviter la majoration forfaitaire du revenu imposable, la Loi de Finances 2021 l'ayant supprimée à compter du 1^{er} janvier 2023.

Afin de pouvoir déduire les cotisations sociales dues au titre du revenu de l'année en cours, mais non versées à la fin de cette même année, nous vous recommandons également d'opter au régime « **créances – dettes** » en envoyant une demande d'option en LRAR au SIE.

⇒ Cette option doit se faire avant le 31 janvier 2023 (2024 depuis la mise à jour du 05 janvier 2023)

LES CONSEQUENCES FISCALES

Les Rémunérations perçues en contrepartie de l'exercice de l'activité libérale **ne pourront plus bénéficier de l'abattement forfaitaire de 10%** plafonné à un certain montant (ex : 12.829 Euros pour les revenus 2021) lors de l'établissement de la déclaration de revenus.

Chaque associé de SEL pourra déduire au niveau de sa déclaration 2035 l'ensemble de ses frais professionnels.

Rappelons que les frais professionnels sont déductibles lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- ils sont **nécessaires à l'exercice de votre profession**.
 - Les dépenses doivent avoir le caractère de charges nécessaires à l'acquisition du revenu. Ainsi, **les dépenses personnelles qui ne se rattachent pas directement à l'activité professionnelle ne peuvent pas être déductibles** (dépenses que toute personne de même condition est normalement amenée à supporter dans les circonstances courantes de la vie et en dehors de toute activité professionnelle).
- ils sont **effectivement acquittés au cours de l'année d'imposition** ;
- ils sont pris en compte pour leur **montant réel** et **peuvent être justifiés** (factures, tickets qui pourront être demandés en cas de contrôle par l'administration fiscale).

Certaines dépenses peuvent présenter un **caractère mixte** et doivent être analysées au cas par cas (dépenses de représentation et de réception, frais de repas, dépenses de transport, dépenses vestimentaires, dépenses d'agrément et libéralités, dépenses de logement, etc).

Concernant les frais de véhicules, il existe 2 possibilités :

- Déduire selon les kilomètres parcourus pour une **utilisation professionnelle** en utilisant le barème kilométrique ;
- Déduire selon les frais réels correspondant à l'**utilisation professionnelle**.

Suite à ce changement de régime d'imposition, le trajet domicile travail est considéré comme professionnel et sert donc à calculer la quote-part d'utilisation professionnelle.

- Attention, si vous habitez à **plus de 40 km** de votre lieu de travail il faut pouvoir justifier que ce n'est pas pour convenance personnelle (circonstances liées à l'emploi ou à des contraintes familiales ou sociales, justifiant le choix d'une résidence éloignée) sinon la déduction est limitée à un A/R de 80 km par jour.

LES CONSEQUENCES SUR LES COTISATIONS SOCIALES

REMUNERATION BRUTE

Aucun changement lorsque votre rémunération vous est versée **brute** et que vous payez personnellement vos cotisations sociales. L'ensemble de celles-ci, hors CSG Non Déductible, reste déductible pour la détermination de votre revenu BNC sur votre déclaration 2035.

REMUNERATION NETTE

Lorsque les cotisations sociales sont prises en charge par la SEL, votre rémunération est dite « **nette** ». Les cotisations sociales obligatoires réglées par la SEL devront à notre avis être ajoutées à votre rémunération nette pour obtenir un revenu BNC brut duquel seront déduites au niveau de votre déclaration 2035 vos cotisations sociales obligatoires et facultatives.

Nous vous recommandons de vous rapprocher de votre conseil juridique afin de valider et de mettre en place la solution juridique adaptée pour un paiement « au nom et pour le compte » du médecin de ces cotisations sociales obligatoires par la SEL.

Les cotisations sociales facultatives « Madelin » seront déductibles de votre revenu BNC (Mutuelle, Prévoyance, Retraite, ...).

CONCLUSION

Ce changement ne concerne que la rémunération versée au titre de l'exercice d'une activité libérale mais ne concerne donc pas la rémunération versée pour la partie direction.

Il conviendra donc de se positionner sur le montant de la rémunération de ces fonctions de direction (notamment pour les gérants majoritaires de SELARL).

Dès la création de votre activité libérale, nous vous communiquerons une note détaillant les frais qui pourront être déduits de votre résultat BNC.

Compte tenu de la portée structurante de ce texte et de sa mise en application au 1^{er} janvier 2023 il est impératif de prendre contact avec votre expert-comptable et votre avocat dès la première semaine de janvier afin que les délais d'immatriculation soient respectés.

ANNEXE – EXTRAIT DU BOFIP DU 15/12/22

Dans ses décisions des 16 octobre 2013 ([CE, décision du 16 octobre 2013, n° 339822, ECLI:FR:CESSR:2013:339822.20131016](#)) et 8 décembre 2017 ([CE, décision du 8 décembre 2017, ECLI:FR:CECHR:2017:409429.20171208](#)), le Conseil d'État pose le principe de l'imposition des rémunérations perçues par les associés d'une société d'exercice libérale (SEL) au titre de l'exercice de leur activité libérale dans cette société dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux (BNC), conformément au 1 de l'[article 92 du code général des impôts \(CGI\)](#), sauf à démontrer que cette activité est exercée dans des conditions traduisant l'existence, à l'égard de la société, d'un lien de subordination caractérisant une activité salariée. Lorsqu'il est établi qu'un lien de subordination existe entre l'associé et la SEL au titre de l'exercice de cette activité, ces rémunérations sont, par exception, imposées dans la catégorie des traitements et salaires.

Pour les gérants majoritaires de sociétés d'exercice libéral à responsabilité limitée (SELARL) et les associés gérants de sociétés d'exercice libéral en commandite par actions (SELCA), ces règles s'appliquent lorsque ces mêmes rémunérations, tirées de l'exercice de leur activité libérale, peuvent être distinguées de celles qu'ils perçoivent au titre de leurs fonctions de gérance. À défaut, les rémunérations tirées de l'exercice de leur activité libérale dans la SEL sont, comme celles perçues au titre de leurs fonctions de gérance, imposées dans les conditions prévues à l'[article 62 du CGI](#).

En conséquence, la réponse ministérielle adressée à M. Cousin, ([RM Cousin, n° 39397, JO AN du 16 septembre 1996, p. 4930](#)), reprise au [VIII-B-2 § 510 du BOI-RSA-GER-10-30-2012-09-12](#), aux termes de laquelle les rémunérations des associés non dirigeants d'une SELARL qui exercent leur activité dans cette société et qui n'ont pas de ce fait de clientèle personnelle relèvent normalement du régime des traitements et salaires, est rapportée et n'est plus applicable à compter de l'imposition des revenus de l'année 2023.

De même, le [I-C-3 § 110 du BOI-BNC-DECLA-10-10-2022-05-11](#) indiquant l'imposition des rémunérations perçues par les associés d'une SEL au titre de l'exercice d'une activité libérale dans cette société dans la catégorie des traitements et salaires ou selon les dispositions de l'article 62 du CGI, et non dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux, dès lors que ces sociétés sont assujetties à l'impôt sur les sociétés en raison de leur forme, est rapporté et n'est plus applicable à compter de l'imposition des revenus de l'année 2023.

Aussi, jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2022, les associés de SEL peuvent se prévaloir de l'une ou l'autre des doctrines précitées dans leur version en vigueur antérieurement à la présente publication ([I-C-3 § 110 du BOI-BNC-DECLA-10-10-2022-05-11](#) ou réponse ministérielle Cousin reprise au [VIII-B-2 § 510 du BOI-RSA-GER-10-30-2012-09-12](#)) pour justifier l'imposition des rémunérations qu'ils perçoivent à raison de l'exercice de leur activité libérale dans ces sociétés dans la catégorie des traitements et salaires ou, pour ce qui concerne les gérants majoritaires de SELARL et les associés gérants de SELCA, dans les conditions prévues à l'article 62 du CGI.

ANNEXE – EXTRAIT DU BOFIP DU 05/01/23

1/ Le Bulletin officiel des Finances publiques - Impôts, dans sa version publiée le 15 décembre 2022, dispose qu'à compter de l'imposition des revenus de l'année 2023, les rémunérations perçues par les associés d'une société d'exercice libérale (SEL) au titre de l'exercice de leur activité libérale dans cette société sont en principe imposées dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (BNC), conformément au 1 de [l'article 92 du code général des impôts \(CGI\)](#), sauf à démontrer que cette activité est exercée dans des conditions traduisant l'existence, à l'égard de la société, d'un lien de subordination caractérisant une activité salariée. Lorsqu'il est établi qu'un lien de subordination existe entre l'associé et la SEL au titre de l'exercice de cette activité, ces rémunérations sont, par exception, imposées dans la catégorie des traitements et salaires.

Pour les gérants majoritaires de sociétés d'exercice libéral à responsabilité limitée (SELARL) et les associés gérants de sociétés d'exercice libéral en commandite par actions (SELCA), ces règles s'appliquent lorsque ces mêmes rémunérations, tirées de l'exercice de leur activité libérale, peuvent être distinguées de celles qu'ils perçoivent au titre de leurs fonctions de gérance. À défaut, les rémunérations tirées de l'exercice de leur activité libérale dans la SEL sont, comme celles perçues au titre de leurs fonctions de gérance, imposées dans les conditions prévues à [l'article 62 du CGI](#).

Corrélativement, à compter de l'imposition des revenus de l'année 2023, les associés de SEL ne peuvent plus se prévaloir de l'interprétation doctrinale exprimée au [I-C-3 § 110 du BOI-BNC-DECLA-10-10-20220511](#) ou au [VIII-B-2 § 510 du BOI-RSA-GER-10-30-20120912](#), dans leur version en vigueur antérieurement à la publication du 15 décembre 2022, pour justifier l'imposition des rémunérations qu'ils perçoivent à raison de l'exercice de leur activité libérale dans ces sociétés dans la catégorie des traitements et salaires ou, pour ce qui concerne les gérants majoritaires de SELARL et les associés gérants de SELCA, dans les conditions prévues à l'article 62 du CGI.

2/ Consécutivement à cette publication du 15 décembre 2022, il est apparu que certains contribuables n'étaient pas en mesure de mettre en œuvre ce régime d'imposition en BNC dès le 1^{er} janvier 2023.

En conséquence, il est admis que les associés de SEL déclarant, sur la base des commentaires doctrinaux précités dans leur version antérieure à la publication du 15 décembre 2022, les rémunérations perçues au titre de l'exercice de leur activité libérale dans ces sociétés dans la catégorie des traitements et salaires ou, pour ce qui concerne les associés gérants majoritaires de SELARL et les associés gérants de SELCA, dans les conditions prévues à l'article 62 du CGI, puissent continuer, à raison de ces rémunérations, d'être imposés selon ces mêmes modalités jusqu'au 31 décembre 2023, lorsque ces contribuables ne sont pas en mesure de se conformer, dès le 1^{er} janvier 2023, au régime d'imposition en BNC.



Eric BACCI
06 09 42 82 73
Eric.bacci@groupebbm.com
guerin@groupebbm.com



Attika BELLAHCENE-GUERIN
06 15 33 66 16
attika.bellahcene-guerin@groupebbm.com



Stéphane BERTOLOTTI
06 26 24 21 48
Stephane.bertolotti@groupebbm.com



Franck SERRATRICE
06 79 42 37 92
franck.serratrice@groupebbm.com



Thomas SPALANZANI
06 12 77 38 71
Thomas.spalanzani@groupebbm.com