

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Actualité

Date de publication : 15/12/2022

RSA - BNC - 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 - Jurisprudences (CE, décision du 16 octobre 2013, n° 339822 et CE, décision du 8 décembre 2017, n° 409429) - Publication urgente

Séries / Divisions :

RSA - GER ; BNC - DECLA

Texte :

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 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.

Actualité liée :

X

Documents liés :

[BOI-RSA-GER-10-10-20](#) : RSA - Rémunérations allouées aux gérants et associés de certaines sociétés - Champ d'application - Personnes concernées - Personnes autres que les gérants majoritaires de sociétés à responsabilité limitée (SARL)

[BOI-RSA-GER-10-30](#) : RSA - Rémunérations allouées aux gérants et associés de certaines sociétés - Champ d'application - Personnes et rémunérations non concernées

[BOI-BNC-DECLA-10-10](#) : BNC - Régime de la déclaration contrôlée - Champ d'application

Signataire des documents liés :

Christophe Pourreau, directeur de la législation fiscale

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-GER-10-10-20-15/12/2022

Date de publication : 15/12/2022

RSA - Rémunérations allouées aux gérants et associés de certaines sociétés - Champ d'application - Personnes concernées - Personnes autres que les gérants majoritaires de sociétés à responsabilité limitée (SARL)

Positionnement du document dans le plan :

RSA - Revenus salariaux et assimilés

Rémunérations allouées aux gérants et associés de certaines sociétés

Titre 1 : Champ d'application

Chapitre 1 : Personnes concernées

Section 2 : Personnes autres que les gérants majoritaires de SARL

Sommaire :

I. Gérants de sociétés en commandite par actions (SCA)

A. Présentation générale

B. Régime fiscal

II. Associés de sociétés de personnes et assimilées ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux

A. Sociétés de personnes et assimilées pouvant opter pour le régime fiscal des sociétés de capitaux

B. Conséquences de l'option

Actualité liée : 15/12/2022 : RSA - BNC - 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 - Jurisprudences (CE, décision du 16 octobre 2013, n° 339822 et CE, décision du 8 décembre 2017, n° 409429) - Publication urgente

1

Seront successivement examinées les situations respectives :

- des gérants de sociétés en commandite par actions (SCA) (**I § 10 et suivants**) ;
- et des associés de sociétés de personnes et assimilées ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux (**II § 70 à 130**).

I. Gérants de sociétés en commandite par actions (SCA)

A. Présentation générale

10

La SCA est une société dont le capital est divisé en actions et qui comprend deux catégories d'associés :

- un ou plusieurs commandités, qui ont la qualité de commerçants et qui répondent indéfiniment et solidairement des dettes sociales ;
- des commanditaires, dont le nombre ne peut être inférieur à trois, qui ont la qualité d'actionnaires et dont la responsabilité est limitée au montant de leurs apports.

20

La SCA est dirigée par un ou plusieurs gérants choisis, en général, parmi les commandités. Le gérant peut être un tiers non associé, mais en aucun cas un associé simple commanditaire ne peut être gérant.

La SCA comprend obligatoirement un conseil de surveillance, représentant les actionnaires commanditaires, qui assure un contrôle permanent de la gestion de la société.

30

La rémunération des gérants est, en principe, fixée par les statuts. Toute autre rémunération que celle prévue aux statuts ne peut être allouée aux gérants que par l'assemblée générale ordinaire. Elle ne peut l'être qu'avec l'accord des commandités donné, sauf clause contraire, à l'unanimité.

Cette rémunération est constituée par un traitement fixe ou proportionnel et peut comporter des avantages en nature et des indemnités diverses.

Les gérants peuvent se voir attribuer par ailleurs, des indemnités pour remboursement de frais.

B. Régime fiscal

40

Les rémunérations allouées aux gérants commandités des SCA sont soumises au nom des intéressés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie prévue à l'article 62 du code général des impôts (CGI).

Il en est ainsi même si les gérants ne possèdent pas la majorité du capital social.

50

Les rémunérations des gérants commandités des SCA ne sont imposables au titre de l'article 62 du CGI que dans la mesure où, correspondant à un travail effectif et n'excédant pas la rétribution normale des fonctions exercées, elles entrent dans les charges déductibles pour la détermination du bénéfice social (CGI, art. 211).

60

En revanche, les rémunérations des gérants non associés relèvent en principe de la catégorie des traitements et salaires (IV § 270 du BOI-RSA-GER-10-30).

II. Associés de sociétés de personnes et assimilées ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux

A. Sociétés de personnes et assimilées pouvant opter pour le régime fiscal des sociétés de capitaux

70

L'article 62 du CGI prévoit expressément que ses dispositions sont applicables aux associés en nom des sociétés de personnes, aux membres des sociétés en participation et aux associés mentionnés aux 4° et 5° de l'article 8 du CGI, lorsque ces sociétés ou exploitations ont opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux.

80

Sont ainsi visées par l'article 62 du CGI, les sociétés qui, en application du 3 de l'article 206 du CGI et de l'article 239 du CGI, sont autorisées expressément à opter pour le régime de l'impôt sur les sociétés (IS) et ont effectivement exercé cette option, à savoir :

- les sociétés en nom collectif (SNC) ;
- les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée (EURL), lorsque l'associé est une personne physique ;
- les exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL) ;
- les entrepreneurs individuels ayant opté pour l'assimilation à une EURL ou une EARL, depuis le 15 mai 2022 (CGI, art. 1655 sexies), et n'ayant pas renoncé à l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés ;
- les entrepreneurs individuels à responsabilité limitée (EIRL) ayant opté pour l'assimilation à une EURL ou une EARL, depuis le 1^{er} janvier 2011 (CGI, art. 1655 sexies), et n'ayant pas renoncé à l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés ;
- les sociétés en commandite simple (SCS) ;
- les sociétés en participation, y compris les syndicats financiers ;
- les sociétés de fait ;
- les sociétés civiles mentionnées au 1° de l'article 8 du CGI ;
- les sociétés civiles professionnelles (SCP) visées à l'article 8 ter du CGI ;
- les sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires (SISA) visées au 7° de l'article 8 du CGI.

90

Sur les cas des rémunérations versées aux dirigeants de sociétés civiles soumises de plein droit ou sur option à l'IS ainsi que de celles versées aux dirigeants de sociétés soumises de plein droit ou sur option au régime des sociétés de personnes, il convient de se reporter respectivement au V § 290 et suivants du BOI-RSA-GER-10-30 et au VI § 360 et suivants du BOI-RSA-GER-10-30.

100

L'option pour l'assujettissement à l'IS est également possible pour les sociétés copropriétaires de navires et les sociétés copropriétaires de cheval de course ou d'étalon lorsqu'elles respectent les conditions mentionnées à l'article 238 bis M du CGI.

110

En revanche, une telle option n'est pas offerte :

- aux sociétés civiles de construction-vente (CGI, art. 239 ter) ;
- aux sociétés civiles de moyens (SCM) (CGI, art. 239 quater A) ;
- aux sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) (CGI, art. 239 septies) ;
- aux sociétés civiles immobilières de copropriété visées à l'article 1655 ter du CGI ;
- et aux groupements forestiers visés à l'article 238 ter du CGI.

B. Conséquences de l'option

120

Lorsque l'option pour l'IS a été exercée, les rémunérations allouées aux membres de sociétés visées au **II-A § 80** entrent dans le champ d'application de l'article 62 du CGI.

130

Toutefois, les rémunérations payées aux associés des sociétés de personnes et assimilées qui ont opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux ne sont imposables dans les conditions prévues à l'article 62 du CGI que si elles sont admises en déduction des bénéfices soumis à l'IS, comme correspondant à un travail effectif (**III § 100 du BOI-RSA-GER-10-20**).

(140)

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-GER-10-30-15/12/2022

Date de publication : 15/12/2022

Date de fin de publication : 05/01/2023

RSA - Rémunérations allouées aux gérants et associés de certaines sociétés - Champ d'application - Personnes et rémunérations non concernées

Positionnement du document dans le plan :

RSA - Revenus salariaux et assimilés

Rémunérations allouées aux gérants et associés de certaines sociétés

Titre 1 : Champ d'application

Chapitre 3 : Personnes et rémunérations non concernées

Sommaire :

I. Sociétés anonymes (SA)

A. Généralités

1. Société anonyme de type classique
2. Société anonyme « à directoire »

B. Régime fiscal des rémunérations versées aux dirigeants de SA

1. Société anonyme de type classique
2. Société anonyme « à directoire »
 - a. Membres du directoire
 - b. Membres du conseil de surveillance

II. Sociétés par actions simplifiées (SAS)

III. Sociétés à responsabilité limitée (SARL)

IV. Sociétés en commandite par actions (SCA)

V. Sociétés civiles soumises de plein droit ou sur option à l'IS

- A. Sociétés civiles soumises de plein droit à l'IS
- B. Sociétés civiles ayant opté pour l'IS

VI. Sociétés soumises de plein droit ou sur option au régime fiscal des sociétés de personnes

- A. Sociétés soumises de plein droit au régime fiscal des sociétés de personnes
- B. Sociétés soumises sur option au régime fiscal des sociétés de personnes
 1. SARL de famille
 2. Autres sociétés de capitaux

VII. Sociétés immobilières de copropriété dotées de la transparence fiscale

VIII. Cas particulier des sociétés d'exercice libéral (SEL)

- A. Régime juridique
- B. Régime fiscal
 1. Régime fiscal des SEL
 - a. Principes
 - b. Précisions sur les SELARL de famille

2. Régime fiscal des rémunérations perçues par les associés de SEL
 - a. Rémunérations perçues au titre des fonctions de dirigeant ou de gérant
 - b. Rémunérations perçues au titre de l'exercice de l'activité libérale

Actualité liée : 15/12/2022 : RSA - BNC - 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 - Jurisprudences (CE, décision du 16 octobre 2013, n° 339822 et CE, décision du 8 décembre 2017, n° 409429) - Publication urgente

1

Les rémunérations perçues par des personnes physiques et passibles de l'impôt sur le revenu sous le régime de l'article 62 du code général des impôts (CGI) sont celles qui sont expressément visées par l'article 62 du CGI, à l'exclusion des rémunérations allouées à d'autres dirigeants de sociétés.

Lorsque le dirigeant est une personne morale, passible de l'impôt sur les sociétés (IS), les rémunérations dont il s'agit n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 62 du CGI mais sont à comprendre dans les recettes de cette personne morale pour l'assiette de l'IS.

Il convient donc de préciser, par type de sociétés, les cas dans lesquels les dispositions de l'article 62 du CGI ne sont pas susceptibles de s'appliquer. Cette étude conduit à définir les limites de la catégorie et à préciser le régime fiscal des rémunérations attribuées à d'autres dirigeants de sociétés.

10

Pour plus de précisions sur les rémunérations allouées aux dirigeants de sociétés anonymes (SA) et de sociétés par actions simplifiées (SAS) ainsi qu'aux gérants minoritaires de sociétés à responsabilité limitée (SARL), il convient de se reporter au [BOI-RSA-CHAMP-10-30-20](#).

20

Un tableau récapitulatif expose de manière synthétique les régimes d'imposition applicables aux rémunérations des associés et dirigeants de sociétés ([BOI-ANNX-000067](#)).

I. Sociétés anonymes (SA)

A. Généralités

30

Les dispositions de l'article L. 225-3 du code de commerce (C. com.) conduisent à classer les SA, du point de vue de leur direction et de leur administration, en deux catégories.

1. Société anonyme de type classique

40

Les SA de type classique sont administrées par un conseil d'administration, dont les membres sont choisis parmi les actionnaires ou non, personnes physiques ou morales.

50

Le conseil d'administration élit parmi ses membres un président, personne physique. Il détermine sa rémunération. En cas d'empêchement temporaire ou de décès du président, ses fonctions peuvent être confiées à un administrateur délégué.

60

Depuis la [loi n° 2001-420 du 15 mai 2011 relative aux nouvelles régulations économiques](#), la direction générale de la société est assumée soit par le président du conseil d'administration soit par un directeur général qui peut être assisté par un ou plusieurs directeurs généraux délégués. Le directeur général représente la société vis-à-vis des tiers.

2. Société anonyme « à directoire »

70

Les SA « à directoire » sont gérées par un directoire composé de personnes physiques ayant ou non la qualité d'actionnaires.

Outre le président du directoire, un ou plusieurs autres membres, qui portent alors le titre de directeur général, peuvent être autorisés à représenter la société dans ses rapports avec les tiers.

80

Un conseil de surveillance, composé d'actionnaires, nomme et contrôle le directoire.

Le conseil de surveillance élit en son sein un président et un vice-président, tous deux personnes physiques, et détermine, s'il l'entend, leur rémunération.

B. Régime fiscal des rémunérations versées aux dirigeants de SA

90

Les rémunérations versées aux dirigeants des SA n'entrent en aucun cas dans le champ d'application de l'[article 62](#) du CGI.

1. Société anonyme de type classique

100

Dans les SA de type classique, les fonctions d'administrateur sont rétribuées par les rémunérations prévues à l'[article L. 225-45 du C. com.](#) (rémunérations antérieurement appelées « jetons de présence ordinaires »), qui sont imposées dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers ([BOI-RPPM-RCM-10-20-20-60](#)).

110

Les rémunérations allouées à certains administrateurs à raison d'un emploi salarié (autre que de direction) ou d'une activité non commerciale exercée pour le compte de la société relèvent soit de la catégorie des traitements et salaires, soit des bénéfices non commerciaux suivant la nature de l'activité dans la mesure où elles n'excèdent pas la rétribution normale des services rendus.

120

Les rémunérations des fonctions de direction générale qui revêtent notamment la forme d'appointements, d'avantages en nature ou de rémunérations visées à l'article L. 225-45 du C.com (rémunérations antérieurement appelées « jetons de présence spéciaux ») relèvent de la catégorie des traitements et salaires.

2. Société anonyme « à directoire »

a. Membres du directoire

130

La rémunération principale de chacun des membres du directoire, dans la mesure où elle n'est pas exagérée eu égard aux fonctions exercées, est déductible des bases de l'IS et relève de la catégorie des traitements et salaires, de même que la rémunération des fonctions éventuellement exercées, par ailleurs, dans le cadre d'un contrat de travail.

En cas d'exagération, la portion réintégrée dans les bases de l'IS doit être taxée au nom du bénéficiaire comme revenu de capitaux mobiliers, alors même que l'intéressé n'a pas la qualité d'actionnaire.

b. Membres du conseil de surveillance

140

Les rémunérations prévues à l'article L. 225-83 du C.com (rémunérations antérieurement appelées « jetons de présence ») versées aux membres des conseils de surveillance sont déductibles des bases de l'IS, dans certaines limites, mais taxées au nom des bénéficiaires comme revenus de capitaux mobiliers.

150

De même, les rémunérations allouées au président et au vice-président d'un conseil de surveillance en application de l'article L. 225-81 du C. com relèvent du régime fiscal des revenus de capitaux mobiliers (RM Bourguine, n° 8889, JO Sénat du 12 avril 1990, p. 780 et RM Labbé, n° 14652, JO AN du 5 mars 1990, p. 996).

160

Enfin, les rémunérations allouées aux membres du conseil de surveillance pour missions et mandats, relèvent soit de la catégorie des traitements et salaires, soit des bénéfices non commerciaux suivant la nature de l'activité dans la mesure où elles n'excèdent pas la rétribution normale des services rendus.

II. Sociétés par actions simplifiées (SAS)

170

Les règles concernant le fonctionnement du conseil d'administration ou celles relatives au directoire des SA sont applicables aux SAS.

180

De même, les règles applicables à la SA en matière de rémunérations de dirigeants (I-B § 90 et suivants) sont transposables à la SAS.

III. Sociétés à responsabilité limitée (SARL)

190

Les SARL sont dirigées par un ou plusieurs gérants choisis parmi les associés ou en dehors d'eux ([BOI-RSA-GER-10-10-10](#)).

200

Lorsque les gérants sont associés et majoritaires (collège de gérance), les rémunérations qui leur sont allouées sont taxées à l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues à l'[article 62 du CGI](#) ([BOI-RSA-GER-10-10-10](#)).

210

Lorsque les intéressés sont minoritaires, leurs rémunérations sont, en principe, imposables dans la catégorie des traitements et salaires.

220

Quant aux rémunérations versées aux gérants non associés, elles sont normalement considérées comme traitements et salaires et imposées comme tels.

Toutefois, les rémunérations allouées aux intéressés sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues à l'article 62 du CGI lorsque ceux-ci appartiennent à un collège de gérance majoritaire.

230

Lorsque les SARL sont dotées d'un conseil de surveillance, les rémunérations versées aux membres de ce conseil sont imposables, en principe, dans la catégorie des bénéfices des professions non commerciales ([BOI-BNC-CHAMP](#)).

240

En toute hypothèse, les sommes allouées tant aux dirigeants qu'aux membres du conseil de surveillance ne sont taxées dans les conditions définies au [III § 190 à 230](#) que dans la mesure où elles ont pour objet de rémunérer un travail effectif et où elles ne sont pas exagérées.

Si tel n'était pas le cas, la fraction des rémunérations réintégrée dans les bénéfices sociaux serait taxée, entre les mains des bénéficiaires, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

IV. Sociétés en commandite par actions (SCA)

250

Pour plus de précisions sur le régime juridique des sociétés en commandite par actions (SCA) et le régime fiscal des rémunérations versées aux gérants, il convient de se reporter au [BOI-RSA-GER-10-10-20](#).

260

Les rémunérations allouées aux gérants associés commandités des SCA sont soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie prévue à l'[article 62 du CGI](#).

270

Lorsque les gérants ne sont pas associés, leurs rémunérations relèvent, en principe, de la catégorie des traitements et salaires.

280

Quant aux rémunérations versées aux membres du conseil de surveillance, elles sont, quelle que soit leur forme, soumises, en principe, à l'impôt sur le revenu suivant les règles prévues à l'égard des bénéficiaires des professions non commerciales, à condition qu'elles correspondent à un travail effectif.

Si tel n'était pas le cas, la rémunération serait, en tout ou partie, réintégrée dans les bénéfices de la société et soumise à l'impôt sur le revenu, entre les mains des bénéficiaires, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

V. Sociétés civiles soumises de plein droit ou sur option à l'IS

290

À l'exception des sociétés civiles visées à l'article 239 ter du CGI, à l'article 239 quater A du CGI, à l'article 239 septies du CGI et à l'article 1655 ter du CGI (BOI-RSA-GER-10-10-20) les sociétés civiles peuvent être soumises à l'IS soit de plein droit en raison de leur forme ou de leur objet, soit sur option.

A. Sociétés civiles soumises de plein droit à l'IS

300

Lorsqu'une société à objet civil a pris la forme d'une société de capitaux (SARL, SA ou SCA), elle est soumise de plein droit à l'IS. Dans ce cas, les rémunérations qu'elle alloue à ses dirigeants relèvent du même régime fiscal que les rémunérations de même nature allouées par la société dont elle a pris la forme.

Exemple : Si une société civile a adopté la forme d'une SARL, les rémunérations qu'elle alloue à son gérant majoritaire relèvent de la catégorie visée à l'article 62 du CGI.

310

Lorsqu'une société civile relève de plein droit de l'IS en raison de son objet (CGI, article 206, 2), les rémunérations des associés ayant la qualité de gérants doivent, compte tenu de leur qualité de mandataires, être considérées comme des bénéfices non commerciaux. Cette qualification s'applique sous réserve que les fonctions de gérants ne constituent pas qu'une simple extension de l'activité industrielle ou commerciale exercée par les intéressés en application de l'article 155 du CGI et, dans la mesure où, ces rémunérations n'excèdent pas la rétribution normale des fonctions effectivement exercées.

B. Sociétés civiles ayant opté pour l'IS

320

Les sociétés civiles mentionnées au 1° de l'article 8 du CGI peuvent légalement opter pour leur assujettissement à l'IS.

330

Cette même possibilité d'option est offerte aux sociétés civiles professionnelles (SCP) visées à l'article 8 ter du CGI.

340

Ainsi, lorsque l'option pour l'IS est exercée par une société civile visée au 1° de l'article 8 du CGI ou par une SCP visée à l'article 8 ter du CGI, les rémunérations allouées aux associés qui sont déductibles des bénéfices sociaux en application des dispositions de l'article 211 du CGI, sont passibles de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des

(350)

VI. Sociétés soumises de plein droit ou sur option au régime fiscal des sociétés de personnes

A. Sociétés soumises de plein droit au régime fiscal des sociétés de personnes

360

Dans les sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de personnes, les rémunérations allouées aux gérants ou associés sont toujours rapportées au bénéfice social pour l'établissement de l'impôt dû personnellement par chaque associé au titre de la catégorie correspondant à l'activité de la société.

370

Tel est le cas des rémunérations versées aux associés des sociétés de personnes et assimilées qui sont admises à opter pour le régime de l'IS, mais qui n'ont pas exercé cette option.

Il en est de même des rémunérations allouées aux membres des sociétés ou groupements soumis de plein droit au régime des sociétés de personnes et qui ne peuvent exercer l'option pour le régime fiscal des sociétés de capitaux.

B. Sociétés soumises sur option au régime fiscal des sociétés de personnes

1. SARL de famille

380

Les sommes allouées par une société de personnes à l'un de ses associés en rémunération de son activité constituent, non une charge déductible des bénéfices sociaux, mais un élément de détermination de la part de bénéfice revenant à l'associé. Ce principe, valable pour toutes les sociétés de personnes, a été confirmé à de nombreuses reprises par le Conseil d'État et n'a rien perdu de son actualité. L'option des SARL de famille pour le régime fiscal des sociétés de personnes conduit donc à leur appliquer sans restriction les règles prévues pour ces dernières (RM Godfrain, n° 39642, JO AN du 15 juillet 1991, p. 2765).

2. Autres sociétés de capitaux

390

L'option a pour effet de placer la société, qui a opté, sous le régime des sociétés de personnes, les associés étant dès lors imposés comme prévu à l'article 8 du CGI. Ainsi, sont imposables dans la catégorie correspondant à l'activité dans la société les rémunérations versées aux associés de certaines sociétés normalement passibles de l'IS, mais qui peuvent ou ont pu opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes.

400

En outre, s'agissant des rémunérations versées à leurs dirigeants par les sociétés de capitaux qui ont exercé les options prévues à l'article 239 bis AA du CGI et à l'article 239 bis AB du CGI, le c du II de l'article 211 du CGI prévoit expressément que celles-ci ne sont pas admises en déduction du bénéfice de ces sociétés. Par suite, elles n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 62 du CGI.

Aussi, la rémunération des associés exerçant une activité dans une telle société ne constitue pas une charge déductible des résultats de la société mais est rapportée au bénéfice social pour l'établissement de l'impôt dû personnellement par chaque associé au titre de la catégorie correspondant à l'activité de la société.

VII. Sociétés immobilières de copropriété dotées de la transparence fiscale

410

Les dispositions du I de l'article 211 du CGI ne sont pas applicables aux sociétés immobilières de copropriété visées à l'article 1655 ter du CGI.

Il s'ensuit que les rémunérations allouées aux gérants ou dirigeants de ces sociétés ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu dans les conditions visées à l'article 62 du CGI.

420

Le régime fiscal des rémunérations versées aux dirigeants de ces sociétés est commenté dans la série BIC.

VIII. Cas particulier des sociétés d'exercice libéral (SEL)

(430)

A. Régime juridique

440

Instituées par la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 modifiée relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé et aux sociétés de participations financières de professions libérales, les sociétés d'exercice libéral (SEL) constituent un cadre d'exercice de ces professions libérales.

450

Les SEL peuvent revêtir, pour l'exercice d'une profession libérale soumise à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé, la forme de SARL (SELARL), de SAS (SELAS), de SA (SELAFA) ou de SCA (SELCA).

B. Régime fiscal

1. Régime fiscal des SEL

a. Principes

460

Nonobstant leur objet civil, les SELARL, les SELAFA, les SELAS et les SELCA sont soumises de plein droit à l'IS en raison de leur forme, selon les règles de droit commun.

470

Cela étant, les SELARL, les SELAFA et les SELAS peuvent opter, en application des dispositions de l'article 239 bis AB du CGI et sous certaines conditions, pour le régime d'imposition des sociétés de personnes.

b. Précisions sur les SELARL de famille

480

Dans la mesure où elles ont pour objet l'exercice d'une profession libérale, les SELARL de famille ne peuvent pas opter pour le régime des sociétés de personnes prévu à l'article 239 bis AA du CGI.

490

L'article 239 bis AA du CGI autorise les entreprises familiales exploitées sous la forme de SARL à opter pour le régime des sociétés de personnes. Ce même article prévoit que l'option ne peut être formulée que par les SARL de famille exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale. La loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 qui autorise l'exercice des professions libérales sous forme de société, n'a pas créé une nouvelle forme juridique mais a permis à ces professions d'exercer leur activité dans le cadre sociétaire. La législation applicable aux sociétés commerciales prévues par la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 a seulement été adaptée pour tenir compte des particularités de l'activité libérale. Dès lors, les pharmaciens dont l'activité est commerciale et peut être exercée dans le cadre des sociétés d'exercice libéral (SEL) en application du décret n° 92-909 du 28 août 1992, peuvent formuler l'option prévue à l'article 239 bis AA du CGI, sous réserve que toutes les conditions prévues à cet article soient respectées et notamment que les intéressés exercent leur activité sous forme de SELARL, à l'exclusion des SELAFA et des SELCA. Cette possibilité d'opter pour le régime des sociétés de personnes ne peut pas être étendue aux associés de SELARL qui exercent une activité considérée comme libérale sur le plan fiscal. Par ailleurs, le paragraphe I de l'article 151 nonièmes du CGI dispose que lorsqu'un contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéfices sont, en application des articles 8 et 8 ter de ce code, soumis à son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles réels, des bénéfices industriels ou commerciaux ou des bénéfices non commerciaux, ses droits ou parts dans la société sont considérés, notamment pour l'application des articles 38, 72 et 93 du même code, comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession. Il en résulte que ce contribuable peut imputer sur la part des bénéfices sociaux imposable à son nom les charges qu'il supporte personnellement pour l'acquisition ou la conservation de son revenu professionnel et notamment, les frais et les intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition de ses droits sociaux. L'exercice de l'option prévue à l'article 239 bis AA ayant pour effet de placer les sociétés concernées sous le régime des sociétés de personnes, les dispositions de l'article 151 nonièmes sont dès lors applicables aux associés des SARL de famille qui ont ainsi opté, sous réserve du respect des conditions posées par cet article. Bien entendu, ces dernières dispositions ne concernent pas les associés qui n'exercent pas leur activité professionnelle dans la société (RM Fosset, n° 4224, JO Sénat du 19 mai 1994, p. 1222).

2. Régime fiscal des rémunérations perçues par les associés de SEL

a. Rémunérations perçues au titre des fonctions de dirigeant ou de gérant

500

Le régime d'imposition des rémunérations perçues au titre des fonctions de dirigeant de SA et de SAS est transposable aux dirigeants de SELAFA et de SELAS.

Le régime d'imposition des rémunérations versées au titre des fonctions de gérance de SARL et de SCA est transposable aux gérants de SELARL et de SELCA.

510

En conséquence, les rémunérations perçues au titre des fonctions de dirigeant de SELAFA et de SELAS et de gérant minoritaire de SELARL sont imposées, conformément aux dispositions de l'article 80 ter du CGI, dans la catégorie des traitements et salaires. Les rémunérations perçues au titre de fonctions de gérant majoritaire de SELARL et de gérant de SELCA sont imposées conformément aux dispositions de l'article 62 du CGI.

b. Rémunérations perçues au titre de l'exercice de l'activité libérale

520

Le Conseil d'État a jugé, pour un associé non-dirigeant de SELAFA (CE, décision du 16 octobre 2013, n° 339822) et pour un associé dirigeant de SELAS (CE, décision du 8 décembre 2017, n° 409429), que les rémunérations perçues au titre de l'exercice d'une activité libérale dans la société dont ils sont associés sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, sauf à démontrer que cette activité professionnelle est exercée dans des conditions traduisant l'existence, à l'égard de la société, d'un lien de subordination caractérisant une activité salariée, conduisant, par exception, à imposer les revenus tirés de cette activité dans la catégorie des traitements et salaires. Ces décisions sont transposables à l'ensemble des associés de SEL.

Par conséquent, les rémunérations des associés (dirigeants ou non) de SELAFA, SELAS, SELARL et de SELCA, allouées à raison de l'exercice de leur activité libérale dans ces mêmes sociétés sont en principe imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, conformément au 1 de l'article 92 du CGI. En revanche, 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 imposées dans la catégorie des traitements et salaires.

Remarque : Pour les gérants majoritaires de SELARL et les gérants de SELCA, ces règles s'appliquent aux rémunérations qui leur sont allouées à raison de l'exercice d'une activité libérale, lorsqu'elles peuvent être distinguées des rémunérations qu'ils perçoivent au titre de leurs fonctions de gérant. Dans le cas contraire, elles demeurent imposées dans les conditions prévues à l'article 62 du CGI.

En conséquence, la réponse ministérielle faite à M. Cousin, (RM Cousin, n° 39397, JO AN du 16 septembre 1996, p. 4930), aux termes de laquelle les rémunérations des associés non dirigeants d'une SELARL qui exercent leur activité au sein de 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.

Aussi, jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2022, les associés de SEL peuvent se prévaloir de la réponse ministérielle Cousin reprise au VIII-B-2 § 510 du BOI-RSA-GER-10-30-2012-09-12 dans sa version en vigueur antérieurement à la présente publication 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.

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-DECLA-10-10-15/12/2022

Date de publication : 15/12/2022

Date de fin de publication : 05/01/2023

BNC - Régime de la déclaration contrôlée - Champ d'application

Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux
Régimes d'imposition et obligations déclaratives
Titre 1 : Régime de la déclaration contrôlée
Chapitre 1 : Champ d'application

Sommaire :

- I. Contribuables relevant à titre obligatoire du régime de la déclaration contrôlée
 - A. En fonction du montant des recettes encaissées
 - B. En fonction de la nature de l'activité exercée ou des modalités d'exercice de cette activité
 - 1. Officiers publics et ministériels
 - 2. Auteurs, scientifiques, artistes et sportifs imposés sur leur revenu moyen
 - 3. Auteurs des oeuvres de l'esprit imposés selon le régime des traitements et salaires
 - 4. Contribuables réalisant des opérations sur des instruments financiers à terme
 - 5. Agents généraux d'assurances imposés selon le régime des traitements et salaires
 - 6. Contribuables exerçant une activité occulte
 - 7. Contribuables dont tout ou partie des biens affectés à l'exploitation sont compris dans un patrimoine fiduciaire
 - C. En fonction de la société dans laquelle est exercée l'activité de nature non commerciale
 - 1. Sociétés de personnes
 - 2. Sociétés civiles de moyens
 - 3. Sociétés d'exercice libéral
- II. Contribuables assujettis sur option au régime de la déclaration contrôlée
 - A. Modalités d'exercice de l'option
 - B. Durée de l'option et renonciation
 - C. Effets de l'option
- III. Contribuables exerçant à la fois à titre individuel et dans le cadre de sociétés ou de groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés
 - A. Règles générales
 - 1. Principes
 - 2. Sociétés ou groupements concernés
 - 3. Cas particuliers
 - a. Cabinets de groupe
 - b. Convention d'exercice conjoint entre membres d'une profession médicale ou paramédicale
 - c. Exercice d'une profession libérale entre époux
 - B. Modalités d'application
 - 1. Situation de la société ou du groupement
 - 2. Situation des membres de la société ou du groupement

Actualité liée : 15/12/2022 : RSA - BNC - 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 - Jurisprudences (CE, décision du 16 octobre 2013, n° 339822 et CE, décision du 8 décembre 2017, n° 409429) - Publication urgente

I. Contribuables relevant à titre obligatoire du régime de la déclaration contrôlée

A. En fonction du montant des recettes encaissées

1

Le régime de la déclaration contrôlée s'applique à titre obligatoire aux contribuables dont le montant des recettes de l'année civile précédente ou de la pénultième année excède le seuil prévu au 1 de l'article 102 ter du code général des impôts (CGI) (seuil d'application du régime déclaratif spécial, dit régime « micro-BNC »).

Pour plus de précisions sur le seuil applicable, il convient de se reporter au [BOI-BNC-DECLA-20-10](#) relatif au régime micro-BNC.

B. En fonction de la nature de l'activité exercée ou des modalités d'exercice de cette activité

10

Le régime de la déclaration contrôlée s'applique, quel que soit le montant de leurs recettes, aux personnes exerçant les activités suivantes.

1. Officiers publics et ministériels

20

Les officiers publics et ministériels sont obligatoirement soumis au régime de la déclaration contrôlée en ce qui concerne les bénéfices provenant de leur charge ou de leur office (lorsqu'il s'agit de sociétés civiles professionnelles exploitant une charge ou un office, celles-ci sont, de la même manière, obligatoirement soumises au régime de la déclaration contrôlée).

Remarque : Si les intéressés exercent une activité connexe ou différente, ils conservent comme les autres contribuables, et sous les mêmes conditions, la faculté de choisir leur régime d'imposition pour les bénéfices afférents à ladite activité (CGI, art. 100).

2. Auteurs, scientifiques, artistes et sportifs imposés sur leur revenu moyen

30

Les contribuables dont les bénéfices proviennent de la production littéraire, scientifique ou artistique, ou de la pratique d'un sport et qui ont demandé à être imposés sur un revenu moyen sont obligatoirement soumis au régime de la déclaration contrôlée au titre des revenus procurés par ces activités (CGI, art. 100 bis).

Remarque : Si les intéressés exercent une activité connexe ou différente, ils conservent la faculté de choisir leur régime d'imposition pour les bénéfices afférents à ladite activité.

3. Auteurs des oeuvres de l'esprit imposés selon le régime des traitements et salaires

40

Lorsqu'ils sont intégralement déclarés par les tiers, les produits de droits d'auteurs perçus par les auteurs des œuvres de l'esprit mentionnées à l'article L. 112-2 du code de la propriété intellectuelle sont soumis à l'impôt sur le revenu selon les règles prévues en matière de traitements et salaires, conformément aux dispositions du 1^{er} quater de l'article 93 du CGI. Les revenus en cause sont alors exclus du champ d'application du régime micro-BNC.

Remarque : Les titulaires de ces revenus peuvent toutefois bénéficier du régime micro-BNC au titre d'éventuels autres revenus non commerciaux sous réserve de respecter les conditions d'application de ce régime.

En outre, les intéressés peuvent opter pour l'imposition de leurs produits de droits d'auteurs selon les règles applicables en matière de bénéfices non commerciaux exposées au BOI-BNC-SECT-20-10-50. Ils peuvent alors relever du régime micro-BNC sous réserve d'en respecter les conditions d'application.

4. Contribuables réalisant des opérations sur des instruments financiers à terme

50

Conformément à l'article 96 A du CGI, les contribuables qui réalisent des opérations mentionnées au 5^o du 2 de l'article 92 du CGI (opérations réalisées à titre habituel sur les instruments financiers à terme) relèvent obligatoirement du régime de la déclaration contrôlée pour ce qui concerne ces opérations.

Remarque : Les titulaires de ces revenus peuvent toutefois bénéficier du régime micro-BNC au titre d'éventuels autres revenus non commerciaux sous réserve de respecter les conditions d'application de ce régime.

5. Agents généraux d'assurances imposés selon le régime des traitements et salaires

60

Les bénéficiaires des agents généraux d'assurances et de leurs sous-agents sont en principe imposés selon les règles des bénéfices non commerciaux.

Les intéressés peuvent toutefois demander que le revenu imposable provenant des commissions versées par les compagnies d'assurances qu'ils représentent, ès qualités, soit déterminé selon les règles prévues en matière de traitements et salaires, conformément aux dispositions du 1^{er} ter de l'article 93 du CGI. Les intéressés sont, à ce titre, exclus du champ d'application du régime micro-BNC (BOI-BNC-SECT-10-10).

Les agents généraux d'assurances qui n'ont pas opté pour le régime d'imposition prévu au 1^{er} ter de l'article 93 du CGI ou qui dénoncent leur option pour ce régime, peuvent, s'ils remplissent les conditions prévues à l'article 102 ter du CGI, relever du régime micro-BNC.

6. Contribuables exerçant une activité occulte

70

Les contribuables qui exercent une activité occulte au sens du deuxième alinéa de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales, telle que définie au BOI-CF-PGR-10-70, sont exclus du champ d'application du régime micro-BNC (CGI, art. 102 ter, 6-d).

7. Contribuables dont tout ou partie des biens affectés à l'exploitation sont compris dans un patrimoine fiduciaire

80

Les contribuables dont tout ou partie des biens affectés à l'exploitation sont compris dans un patrimoine fiduciaire en application d'une opération de fiducie définie à l'article 2011 du code civil sont exclus du champ d'application du régime micro-BNC (CGI, art. 102 ter, 6-c).

Il est précisé que cette exclusion vise le contribuable lui-même. En conséquence, s'il exerce par ailleurs une activité non commerciale dont les biens ne sont pas compris dans le patrimoine fiduciaire, il demeure exclu du régime micro-BNC au titre des revenus procurés par cette autre activité.

C. En fonction de la société dans laquelle est exercée l'activité de nature non commerciale

1. Sociétés de personnes

90

Le régime de la déclaration contrôlée s'applique à titre obligatoire aux associés de sociétés de personnes visées à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI exerçant une activité de nature non commerciale (CGI, art. 103).

L'article 103 du CGI prévoit toutefois que les sociétés à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique dirigeant cette société (entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée [EURL]) peuvent relever du régime micro-BNC.

Le cas des exploitants exerçant à la fois à titre individuel et comme associés de sociétés ou de groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés est exposé au III § 170 à 280.

2. Sociétés civiles de moyens

100

Le régime de la déclaration contrôlée s'applique également à titre obligatoire aux associés de sociétés civiles de moyens dont les droits sociaux sont affectés à l'exercice de leur activité professionnelle non commerciale et qui sont imposables dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux pour la part des bénéfices correspondant à leurs droits dans la société (CGI, art. 239 quater A).

3. Sociétés d'exercice libéral

110

Les associés des sociétés d'exercice libéral (SEL) mentionnées à l'article 2 de la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 modifiée relative à l'exercice sous forme de société des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé et aux sociétés de participation financières de professions libérales peuvent relever du régime micro-BNC lorsque les rémunérations qu'ils perçoivent sont imposées dans cette catégorie.

Le Conseil d'État a jugé, pour un associé non-dirigeant de SELAFA (CE, décision du 16 octobre 2013, n° 339822, ECLI:FR:CESSR:2013:339822.20131016) et pour un associé dirigeant de SELAS (CE, décision du 8 décembre 2017, n° 409429,

ECLI:FR:CECHR:2017:409429.20171208), que les rémunérations perçues au titre de l'exercice d'une activité libérale dans la société dont ils sont associés sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, sauf à démontrer que cette activité professionnelle est exercée dans des conditions traduisant l'existence, à l'égard de la société, d'un lien de subordination caractérisant une activité salariée, conduisant, par exception, à imposer les revenus tirés de cette activité dans la catégorie des traitements et salaires. Ces décisions sont transposables à l'ensemble des associés de SEL.

En conséquence, les précisions doctrinales 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 bénéfices non commerciaux, dès lors que ces sociétés sont assujetties à l'impôt sur les sociétés en raison de leur forme, sont rapportées et ne sont plus applicables 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 du I-C-3 § 110 du BOI-BNC-DECLA-10-10-2022-05-11 dans sa version en vigueur antérieurement à la présente publication 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.

Remarque : Pour plus de précisions sur le régime d'imposition des rémunérations perçues par les associés de SEL, il convient de se reporter au VIII-B-2 § 500 à 520 du BOI-RSA-GER-10-30.

II. Contribuables assujettis sur option au régime de la déclaration contrôlée

120

Les contribuables dont les recettes annuelles n'excèdent pas le seuil fixé à l'article 102 ter du CGI peuvent se placer sous le régime de la déclaration contrôlée, lorsqu'ils sont en mesure de déclarer exactement le montant de leur bénéfice net et de fournir à l'appui de cette déclaration toutes les justifications nécessaires.

L'option pour le régime de la déclaration contrôlée doit être exercée dans les conditions prévues au 5 de l'article 102 ter du CGI.

A. Modalités d'exercice de l'option

130

L'option pour le régime de la déclaration contrôlée doit être exercée dans le délai prévu pour le dépôt de la déclaration de résultats mentionnée à l'article 97 du CGI (déclaration n° 2035-SD, [CERFA n° 11176], disponible sur www.impots.gouv.fr) de l'année au titre de laquelle le contribuable demande à être imposé selon ce régime, lequel est fixé par l'article 175 du CGI.

Pour les entreprises nouvelles, l'option s'exerce dans les mêmes conditions.

L'option est globale, c'est-à-dire qu'elle s'applique à l'ensemble des bénéfices non commerciaux réalisés par un même exploitant, à l'exception de ceux qui sont imposés selon les règles des traitements et salaires. Elle n'est soumise à aucun formalisme particulier et peut résulter de la simple souscription de la déclaration n° 2035-SD.

B. Durée de l'option et renonciation

140

Le 5 de l'article 102 ter du CGI prévoit que l'option pour le régime de la déclaration contrôlée est valable un an tant que le contribuable reste de manière continue dans le champ d'application du régime micro-BNC. Cette option est reconductible tacitement chaque année pour un an.

L'option cesse de produire ses effets lorsque le contribuable sort du champ d'application du régime micro-BNC (recettes supérieures au seuil visé au 1 de l'article 102 ter du CGI, appréciées hors taxes). Le régime de la déclaration contrôlée est alors applicable, non plus sur option, mais conformément aux dispositions de droit commun.

Exemple : Une personne qui relève du régime micro-BNC l'année N peut opter jusqu'au 3 mai de l'année N+1 pour le régime de la déclaration contrôlée au titre de cette année N pour une durée d'un an. Cette option est reconduite tacitement chaque année pour un an, sauf renonciation.

150

Les contribuables qui ont opté pour le régime de la déclaration contrôlée peuvent, au terme d'une période d'un an, renoncer à l'application de ce régime et bénéficier du régime micro-BNC, sous réserve d'en respecter les conditions. La renonciation à l'option doit être notifiée à l'administration, sur papier libre ou via la messagerie sécurisée à partir du compte fiscal de l'entreprise, dans les délais applicables au dépôt de la déclaration souscrite au titre des résultats de la période précédant celle au titre de laquelle la renonciation s'applique.

Ces délais de renonciation à l'option pour le régime de la déclaration contrôlée s'appliquent aux renoncements exercés à compter du 1^{er} janvier 2022 (loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022, art. 7).

Exemple : Une personne qui relève du régime micro-BNC a opté pour le régime de la déclaration contrôlée au titre de l'année N. L'option de l'intéressée est reconduite tacitement pour l'année N+1 sauf si elle dénonce cette option, au plus tard à la date de dépôt de la déclaration souscrite au titre des résultats de N.

La renonciation à l'option prend effet dès le 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle cette renonciation a été exercée. Les contribuables qui le souhaitent peuvent toutefois, dès l'année suivant celle de leur retour sous le régime micro-BNC, exercer une nouvelle option pour le régime de la déclaration contrôlée.

C. Effets de l'option

160

L'option pour le régime de la déclaration contrôlée exclut l'application du régime micro-BNC. Les contribuables qui exercent cette option sont donc soumis à l'ensemble des obligations comptables et fiscales découlant du régime de la déclaration contrôlée.

Au regard de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), l'option pour le régime de la déclaration contrôlée n'entraîne pas pour autant la déchéance du régime de la franchise en base, dès lors que les conditions pour bénéficier de ce régime sont réunies.

III. Contribuables exerçant à la fois à titre individuel et dans le cadre de sociétés ou de groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés

A. Règles générales

1. Principes

170

S'agissant de l'exploitant, le quatrième alinéa du 1 de l'article 102 ter du CGI dispose que, pour l'appréciation du seuil d'application du régime micro-BNC prévue au 1 de l'article 102 ter du CGI, il est tenu compte non seulement des recettes réalisées à titre personnel par le contribuable, mais aussi de celles qui lui reviennent à proportion de ses droits dans des sociétés ou groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés dont il est membre.

Par ailleurs, s'agissant de la société ou du groupement, le quatrième alinéa du 1 de l'article 102 ter du CGI prévoit que son régime fiscal demeure déterminé uniquement par le montant global de ses recettes.

Remarque : Ces sociétés ou groupements sont exclus du régime micro-BNC, à l'exception des EURL lorsque l'associé est une personne physique, conformément à l'article 103 du CGI (I-C-1 § 90). Par suite, ces groupements et sociétés relèvent toujours du régime de la déclaration contrôlée, exception faite des EURL qui peuvent relever du régime micro-BNC si le montant de leurs recettes respecte la condition de seuil prévue pour l'application de ce régime. À défaut, ou en cas d'option pour le régime de la déclaration contrôlée, les EURL relèvent de ce dernier régime.

2. Sociétés ou groupements concernés

180

Il s'agit des sociétés ou groupements relevant du régime des sociétés de personnes, notamment les personnes morales visées à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI, c'est-à-dire des sociétés, y compris les sociétés civiles professionnelles, ou autres personnes morales non soumises à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option.

190

Sont également visés :

- les groupements d'intérêt économique, dont le régime est défini au I de l'article 239 quater du CGI ;
- les sociétés de fait dont les bénéfices sont imposés selon les règles prévues pour les sociétés en participation (CGI, art. 238 bis L et CGI, art. 238 bis M).

Pour la liste des sociétés ou groupements relevant du régime des sociétés de personnes, il convient de se reporter au BOI-BIC-CHAMP-70-20-10-10.

3. Cas particuliers

a. Cabinets de groupe

200

Les cabinets de groupe, qui n'ont aucune existence juridique, n'ont souvent d'autre objet que de permettre aux participants de réduire le montant de leurs dépenses par le biais d'une utilisation en commun du matériel et des locaux professionnels. Les membres des cabinets de groupe fonctionnant dans de telles conditions sont fiscalement considérés comme exerçant leur profession à titre individuel.

210

Pendant, dans d'autres cas, les cabinets de groupe peuvent être considérés comme de véritables sociétés de fait.

Il en est ainsi, en principe, lorsque le contrat de groupe ou d'association prévoit la répartition entre les membres, selon des règles déterminées au contrat, des recettes réalisées par ceux-ci dans le cadre de l'association. Dans cette

hypothèse, les intéressés ne perçoivent plus seulement des rémunérations constituant la contrepartie effective de leur propre activité, mais une part du produit d'une exploitation commune.

220

Toutefois, lorsque le contrat prévoit une simple égalisation des recettes portant sur une très faible proportion des honoraires, il y a lieu d'admettre qu'il n'est pas constitutif d'une société de fait. À titre de règle pratique, cette condition est considérée comme remplie lorsque la clause d'égalisation porte sur une fraction n'excédant pas 10 % des honoraires perçus par chacun des membres du groupe ou de l'association.

Remarque : Toutefois, la limite de 10 % peut être appréciée en fonction des recettes totales du cabinet ou de l'association, lorsque celui-ci comprend, parmi ses membres, un jeune praticien nouvellement diplômé dont l'admission au sein du groupe constitue la première installation. Cette faculté ne peut, en tout état de cause, être utilisée qu'en ce qui concerne l'année d'admission de ce nouveau membre et l'année suivante.

L'application de cette mesure de tempérament appelle, en outre, les précisions suivantes :

- la clause d'égalisation partielle des recettes (plafonnée comme indiqué au **III-A-3-a § 220**) doit être expressément prévue dans le contrat écrit de groupe ou d'association ;
- pour apprécier le seuil (au niveau de chaque membre du groupe), il y a lieu de tenir compte des honoraires effectivement perçus par chaque praticien, après application de la clause d'égalisation des recettes ;
- afin de contrôler l'application de cette disposition, chacun des membres de l'association doit joindre à sa déclaration n° 2035-SD une note indiquant les modalités de cette répartition.

b. Convention d'exercice conjoint entre membres d'une profession médicale ou paramédicale

230

Les organisations syndicales et certaines professions médicales ou paramédicales, en accord avec leur Conseil national de l'Ordre, ont mis au point un texte de « convention d'exercice conjoint » (**BOI-BNC-SECT-70-30**).

Dans ce cas, le seuil prévu au 1 de l'[article 102 ter du CGI](#) doit être apprécié par rapport à l'ensemble des recettes réalisées par le groupement (**III-B-1 § 250**).

c. Exercice d'une profession libérale entre époux

240

En principe, il y a lieu de considérer qu'il existe une société de fait entre époux lorsqu'il est établi que chacun d'eux participe à la direction et au contrôle de l'affaire ainsi qu'aux bénéfices et aux pertes de l'entreprise.

Toutefois, lorsque l'activité est exercée de manière réellement autonome et notamment lorsque chaque époux exploite une clientèle distincte et reste, en définitive, seul maître de son entreprise, les conditions auxquelles est subordonnée l'existence d'une société de fait ne sont pas remplies. À cet égard, le fait que les époux détiennent les immobilisations en commun (locaux notamment) et ne pratiquent pas une comptabilisation séparée des dépenses communes (notamment le chauffage, l'éclairage, le personnel commun) n'est pas de nature à établir l'existence d'une société de fait. Ces dépenses communes peuvent d'ailleurs être ventilées en fonction des recettes encaissées par chacun des époux.

Il en résulte les conséquences suivantes :

- s'il n'y a pas société de fait entre les époux, le seuil est alors apprécié en fonction des recettes réalisées personnellement par chacun d'eux ;

- dans le cas contraire, le seuil est apprécié en fonction des recettes globales de la société de fait constituée par les époux (**III-B-1 § 250**).

B. Modalités d'application

1. Situation de la société ou du groupement

250

Aux termes du quatrième alinéa du 1 de l'[article 102 ter du CGI](#), le régime d'imposition applicable aux sociétés et groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés est déterminé uniquement par le montant global de leurs recettes ([I-C-1 § 90](#)).

Dans cette situation, il convient de retenir, dans tous les cas (y compris en cas d'option pour la détermination du résultat en fonction des créances acquises selon l'[article 93 A du CGI](#), ou l'année de la cession d'activité ou de décès), toutes les recettes effectivement encaissées par la société ou le groupement au cours de l'année d'imposition, à l'exception :

- des recettes provenant de la cession d'éléments d'actif affectés à la réalisation de l'objet social ;
- des honoraires rétrocedés par la société.

Sauf exception en ce qui concerne les EURL, du fait de la non-application du régime micro-BNC, les bénéfices de la société ou du groupement sont, quel que soit le montant des recettes réalisées par cette société ou groupement, déterminés obligatoirement selon le régime de la déclaration contrôlée ([I-C-1 § 90](#)).

La société ou le groupement est tenu de produire la déclaration n° [2035-SD](#) et de remplir les obligations comptables incombant aux titulaires de BNC relevant du régime de la déclaration contrôlée.

260

Si la société est soumise au régime micro-BNC (cas particulier des EURL), son résultat est déterminé selon ce régime et imposé entre les mains de son associé unique.

2. Situation des membres de la société ou du groupement

270

Conformément aux dispositions de l'[article 8 du CGI](#) et de l'[article 8 ter du CGI](#) ainsi qu'à celles du I de l'[article 239 quater du CGI](#), chacun des membres de la société ou du groupement est personnellement imposé pour la part lui revenant dans les bénéfices de la société ou du groupement.

Ces bénéfices sont, en principe, taxés dans les conditions définies au [I-C-1 § 90](#), c'est-à-dire selon les règles du régime de la déclaration contrôlée ou, le cas échéant, lorsqu'il s'agit d'une EURL, selon les règles du micro-BNC.

280

Toutefois, lorsque l'associé ou le membre du groupement exerce, par ailleurs, à titre personnel, une activité libérale, il convient de tenir compte, non seulement des recettes réalisées par celui-ci à titre personnel, mais aussi de la part qui lui revient dans celles de la société ou du groupement pour déterminer le régime d'imposition auquel l'intéressé doit être soumis ([CGI, art. 102 ter, 1-al. 4](#)). Cette règle s'applique quel que soit le régime (réel ou micro-BNC) suivant lequel est déterminé le résultat de la société ou du groupement.

Remarque : Sur la non-application de cette règle aux associés des sociétés civiles de moyens, il convient de se reporter au [BOI-BNC-SECT-70-20](#).

Exemple 1 : On suppose que le seuil d'application du régime de la déclaration contrôlée est de 70 000 € au titre des années N et N+1.

La société X est détenue par trois associés A, B et C à hauteur respectivement de 40 %, 30 % et 30 %.

Les recettes de la société X se sont élevées au titre de l'année N à 50 000 € hors taxes (HT) et au titre de l'année N+1 à 55 000 € HT.

Les recettes réalisées personnellement par les trois associés s'élèvent en N à 55 000 € HT (A), 20 000 € HT (B) et 15 000 € HT (C) et en N+1 à 56 000 € HT (A), 21 000 € HT (B) et 18 000 € HT (C).

La société, ayant plus d'un associé, est obligatoirement soumise au régime de la déclaration contrôlée.

Quant aux associés, compte tenu des modalités d'application du régime micro-BNC exposées au [BOI-BNC-DECLA-10-20](#), leur situation est réglée comme suit :

- les recettes globales de l'associé A s'élèvent au titre de N à : $55\,000 + (50\,000 \times 40\%) = 75\,000$ € HT et au titre de l'année N+1 à $56\,000 + (55\,000 \times 40\%) = 78\,000$ € HT.

Les recettes de l'associé A excèdent le seuil d'application du régime micro-BNC au titre de deux années consécutives. Par conséquent, l'exploitant est obligatoirement placé sous le régime de la déclaration contrôlée au titre de l'année N+2, tant pour son activité personnelle que pour celle qu'il exerce dans le cadre de la société.

- les recettes globales des autres associés s'établissent ainsi :
 - pour B : $20\,000 + (50\,000 \times 30\%) = 35\,000$ € HT au titre de l'année N et $21\,000 + (55\,000 \times 30\%) = 37\,500$ € HT au titre de l'année N + 1 ;
 - pour C : $15\,000 + (50\,000 \times 30\%) = 30\,000$ € HT et $18\,000 + (55\,000 \times 30\%) = 34\,500$ € HT au titre de l'année N+1.

Les recettes des associés B et C respectent le seuil d'application du régime micro-BNC tant en N qu'en N+1. Par conséquent, ces deux associés peuvent bénéficier du régime micro-BNC au titre des années N+1 et N+2 pour l'activité qu'ils exercent à titre individuel.

En revanche, la part leur revenant dans le bénéfice de la société reste déterminée et imposée selon le régime de la déclaration contrôlée.

Exemple 2 : Un contribuable est l'associé unique d'une EURL. L'EURL perçoit des recettes de 50 000 € HT en N et de 55 000 € HT en N+1. Son associé unique perçoit par ailleurs des recettes de 30 000 € HT en N et de 35 000 € HT en N+1 dans le cadre d'une autre activité exercée à titre individuel et relevant des BNC.

L'EURL est imposée par hypothèse selon le régime micro-BNC en N et N+1.

Les recettes globales de l'associé s'élèvent à $50\,000 + 30\,000 = 80\,000$ € HT au titre de l'année N et à $55\,000 + 35\,000 = 90\,000$ € HT au titre de l'année N+1. Elles excèdent le seuil d'application du régime micro-BNC au titre de deux années consécutives. Par conséquent, l'exploitant est obligatoirement placé sous le régime de la déclaration contrôlée au titre de N+2 pour son activité personnelle, alors même que le résultat de l'EURL est imposé entre ses mains selon le régime micro-BNC.