

# Régime fiscal des associés de sociétés d'exercice libéral : points d'actualité

Conférence IACF du 10-4-2025

L'IACF a organisé le 10 avril 2025 une manifestation consacrée au nouveau régime fiscal des associés de sociétés d'exercice libéral. À quelques jours de l'échéance déclarative des revenus 2024, voici l'exposé des principaux points abordés au cours de la conférence.



De gauche à droite :

**Charles MÉNARD**, Avocat associé  
EY Société d'Avocats, Président de l'IACF

**Philippe ROCHMANN**, Avocat associé  
Maison Eck, Membre de l'IACF

**Maxime BAILLY**, Avocat associé  
Fidal, Membre de l'IACF

1 Animée par Charles Ménard, président de l'Institut des avocats conseils fiscaux (IACF), Maxime Bailly et Philippe Rochmann, avocats membres de l'IACF, la conférence a permis de recueillir les commentaires de la Direction de la législation fiscale (DLF) représentée par Nicolas Chayvalle (sous-directeur de la sous-direction B « fiscalité directe des entreprises »), Olivier Pau (chef du bureau BI) et Serge Korno (adjoint au chef du bureau BI). Elisabeth Ashworth pour l'IACF et Valérie Roos pour la DLF (chef du bureau DI) ont apporté un éclairage sur les aspects TVA de la réforme.

## Le statut fiscal applicable aux associés de SEL a été confirmé récemment par le Conseil d'État

2 Dans le cadre de mises à jour successives du Bofip, l'administration a rapporté, à compter de l'imposition des revenus de l'année 2024, la doctrine exprimée dans une réponse ministérielle adressée à M. Cousin (Rép. Cousin : AN 16-9-1996 n° 39397 : BNC-IV-21760) aux termes de laquelle les rémunérations allouées aux associés d'une société d'exercice libéral (SEL) au titre des fonctions techniques qu'ils exercent dans cette société étaient imposables dans la catégorie des traitements et salaires (FR 1/23 inf. 2 et FR 3/23 inf. 4).

Prenant acte de la jurisprudence du Conseil d'État (CE 16-10-2013 n° 339822 : RJF 1/14 n° 24 et CE 8-12-2017 n° 409429 : RJF 3/18 n° 242), l'administration considère que la rémunération versée aux associés de SEL au titre de leurs fonctions techniques est

par principe imposable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (BNC), sauf à démontrer que l'activité libérale est en réalité exercée dans des conditions traduisant l'existence, à l'égard de la société, d'un lien de subordination caractérisant une activité salariée, auquel cas ces rémunérations relèvent de la catégorie des traitements et salaires.

La DLF a apporté de premières précisions sur les conséquences de la réforme, dans un courrier du 16 novembre 2023 adressé à l'IACF (FR 51/23 inf. 1) puis dans le cadre d'un rescrit publié le 27 décembre 2023 (BOI-RES-BNC-000136 : FR 4/24 inf. 1) et mis à jour le 24 avril 2024 (FR 24/24 inf. 4).

Enfin, dans le cadre d'une décision du 8 avril 2025 (CE 8-4-2025 n° 492154), le Conseil d'État a rejeté l'essentiel des griefs formulés à l'encontre de la nouvelle doctrine publiée.

## Même si quelques incertitudes subsistent, le champ d'application de la réforme est désormais bien délimité

### Un traitement identique des professionnels libéraux

3 Les professionnels libéraux réalisant une activité « technique » par l'intermédiaire d'une SEL dont ils sont associés entrent dans le champ d'application de la réforme, et leur rémunération est imposable dans la cédule des BNC.

Toutefois, aux termes de l'article 2 de l'ordonnance du 8 février 2023, les professions libérales réglementées sont regroupées dans trois familles : les « professionnels de santé », les « professions juridiques ou judiciaires » et les « professions techniques et du cadre de vie ». Si certains professionnels libéraux doivent exercer obligatoirement leur activité au sein d'une SEL, d'autres peuvent l'exercer au sein d'une SEL ou d'une société de droit commun (SDC).

La question se pose de savoir si ces dernières sont automatiquement devenues des SEL au 1<sup>er</sup> septembre 2024, date d'entrée en vigueur de l'ordonnance précitée ou si, en l'absence de mise à jour de leurs statuts avant le 31 décembre 2024, elles demeurent des SDC, auquel cas la rémunération de leurs gérants majoritaires et associés relève de l'article 62 du CGI et bénéficie ainsi d'un abattement plafonné de 10 %.

4 Il semble ressortir de la décision du Conseil d'État du 8 avril 2025 précitée qu'il n'y a pas lieu de distinguer selon la forme juridique de la société dans laquelle est exercée la profession libérale : dès lors que l'activité est libérale et qu'il n'existe pas de lien de subordination à l'égard de la société, la rémunération du professionnel libéral qui ne se rattache pas à des fonctions transversales (rémunération dite « technique ») relève de la catégorie des BNC.

Les professionnels libéraux seraient donc traités de manière identique, quelle que soit la forme sociale sous laquelle ils exercent leur activité.

Selon nos informations, la DLF devrait prochainement prendre position sur ce point.

*La rémunération des professionnels libéraux associés de SEL exerçant une activité commerciale par nature relève des BNC*

5 L'imposition de la **rémunération des pharmaciens** soulevait une question particulière : devait-elle être imposée en tant que bénéfice industriel et commercial (BIC) (cédule d'imposition « naturelle » applicable aux pharmaciens qui exercent leur activité à titre indépendant) ou en tant que BNC (cédule d'imposition applicable par défaut à tout associé libéral) ?

Théorique pour les contribuables relevant d'un régime réel d'imposition (la détermination d'un résultat selon les règles BIC ou BNC devant normalement produire un résultat proche), la question présentait un intérêt pour l'application du **régime dit « micro »**, le seuil de recettes et le taux d'abattement à prendre en compte étant différents selon la catégorie d'imposition.

La DLF a confirmé que la rémunération des pharmaciens est imposable en tant que BNC. Dès lors que seule la **structure sociétaire** (SEL ou SDC) relevant de l'impôt sur les sociétés **exerce la profession de pharmacien** et procède à l'achat/vente des produits pharmaceutiques, l'activité technique déployée est imposable par défaut dans la cédule « balai » des BNC.

Selon nos informations, cette position a déjà été confirmée par la DLF aux organismes professionnels et communiquée aux services des impôts des entreprises.

### Le régime d'imposition applicable aux nouveaux associés a été précisé

6 Au cours de la conférence, la situation particulière des salariés ou des collaborateurs libéraux qui deviendraient associés d'une structure d'exercice a été abordée.

*Le professionnel salarié qui devient associé libéral bénéficie de plein droit de l'application du régime « micro »*

7 La DLF a confirmé qu'un professionnel exerçant son activité en tant que salarié de la structure d'exercice (c'est-à-dire en exécution d'un contrat de travail) qui devient associé libéral bénéficie de plein droit du régime « micro » au titre des deux premières années d'exercice de son activité, indépendamment du montant du salaire qu'il a effectivement perçu au titre des deux années précédentes.

En revanche, pour les **salariés devenus associés** de la structure d'exercice **avant le 1<sup>er</sup> janvier 2024**, le régime « micro » n'est ouvert que s'ils justifient que les revenus encaissés au cours des deux années précédentes et qui auraient été déclarés dans la catégorie des BNC n'excèdent pas le seuil de 77 700 €.

*Le collaborateur libéral qui devient associé libéral d'une structure d'exercice libéral réalise sur le plan fiscal une cessation d'activité*

8 Un **collaborateur libéral** exerce son activité de manière autonome et en son nom personnel, à la fois au profit de la structure avec laquelle il a conclu un contrat de collaboration libérale, mais aussi à l'égard de ses clients propres. Les prestations qu'il rend donnent d'ailleurs lieu à l'émission de factures. Tel n'est pas le cas de l'**associé libéral** dont les prestations sont rendues au nom et pour le compte de la structure dont il est associé.

Constatant cette **différence du mode d'exercice de l'activité**, la DLF a confirmé qu'un collaborateur libéral devenant associé d'une structure d'exercice cesse, sur le plan fiscal, son activité indépendante et doit en conséquence accomplir l'ensemble des formalités fiscales en résultant (déclaration de la cessation d'activité, dépôt de la dernière déclaration de résultats dans les 60 jours, imposition des bénéfices non encore encaissés, etc.).

Sur le plan pratique, il ne faudrait pas que la cessation d'entreprise entraîne la radiation du nouvel associé du **régime social des travailleurs non salariés**.

### Les titres que l'associé détient dans sa structure d'exercice font partie de son patrimoine privé, mais il peut les inscrire à l'actif de son bilan professionnel, s'il exerce une activité propre

9 Le nouveau régime fiscal applicable aux rémunérations techniques de l'associé de SEL a-t-il pour conséquence le transfert dans le patrimoine professionnel des titres de la structure d'exercice ou ceux-ci continuent-ils de faire partie du patrimoine privé de l'associé ?

Selon la DLF, l'imposition de la rémunération technique en BNC ne résulte pas d'une analyse de la nature de celle-ci, mais de son inclusion dans la « cédule balai », utilisée pour imposer des revenus n'ayant pas reçu une autre qualification fiscale.

Il en résulte les conséquences suivantes :

- les **dividendes**, perçus par un professionnel libéral associé de SEL/SDC, demeurent soumis au prélèvement forfaitaire unique (PFU) de 12,8 % (BOI-BNC-BASE-10-20 n° 340, renvoi n° 2). Cependant, lorsqu'ils excèdent 10 % du capital social de la SEL/SDC, ils sont soumis aux cotisations sociales du régime des travailleurs non salariés ;
- les **titres** appartenant à un associé de SEL/SDC constituent des éléments de son patrimoine privé qui peuvent être inscrits dans un PEA, toutes les autres conditions étant remplies par ailleurs.

10 Deux **modifications législatives** (mise en place d'un sursis d'imposition et possibilité de compenser plus-values et moins-values professionnelles et privées) et une **clarification doctrinale** (déductibilité des intérêts de l'emprunt souscrit pour acquérir les titres) seraient par ailleurs souhaitables.

*Mise en place d'un sursis d'imposition lors d'un échange de titres inscrits dans le patrimoine privé de l'associé*

11 Lors du **retrait d'un associé d'une structure d'exercice**, il est fréquent que celle-ci se scinde et que les associés restants reçoivent des titres de la nouvelle société.

L'article 38, 7 bis du CGI prévoit que le profit ou la perte réalisé lors de l'échange de titres résultant d'une scission peut bénéficier d'un sursis d'imposition. Toutefois, les **titres de la structure d'exercice** étant réputés appartenir au **patrimoine privé** de l'associé, cette disposition ne lui est pas applicable, alors même qu'il ne retire aucune liquidité de l'opération.

*Possibilité de compenser, dans certaines circonstances, plus-values et moins-values professionnelles et privées*

12 Généralement, les SCP, fiscalement translucides, optent pour leur **assujettissement à l'impôt sur les sociétés** avant de se transformer en SEL. Cette option a pour **conséquence** (i) de transférer les titres du patrimoine professionnel au patrimoine privé (BOI-BIC-PVMV-40-30-10-20 n° 60) et (ii) de dégager une plus-value professionnelle dont le report d'imposition peut être demandé.

En cas de **cession ultérieure des titres** de la SEL, les plus ou moins-values relèveront du régime des plus-values des particuliers. Cette situation peut entraîner des conséquences défavorables quand, en fin de carrière, un professionnel libéral dégage une **moins-value privée à raison de la cession** de ses titres, calculée par différence entre un prix de cession qui peut être symbolique et la valeur fiscale retenue le jour de l'option pour l'impôt sur les sociétés, sans pouvoir la compenser avec la **plus-value professionnelle placée en report** à la date de l'option susvisée.

La possibilité de compenser plus et moins-value portant sur les mêmes titres, indépendamment de leur caractère privé ou professionnel, pourrait être envisagée pour mettre fin à cette situation.

*Quid de la déductibilité des intérêts de l'emprunt contracté pour acquérir les titres de la SEL ?*

**13** Lorsque l'**acquisition de titres d'une SEL** constitue, en vertu des règles fixées par les statuts ou le règlement intérieur, une **condition nécessaire à l'exercice de la profession**, il était considéré que lesdits titres faisaient partie du patrimoine professionnel de l'associé de la SEL et qu'à ce titre les intérêts de l'emprunt contracté pour les acquérir constituaient une charge déductible de son BNC (BOI-BNC-BASE-10-20 n° 100). Dans la mesure où les titres de la SEL sont désormais réputés appartenir au patrimoine privé de l'associé, la précision apportée par la doctrine administrative est-elle devenue caduque ?

**L'associé de SEL intervient exclusivement au nom et pour le compte de sa structure d'exercice qui seule exploite et facture la clientèle**

**14** Les conséquences de cette analyse sont diverses.

*La liste des charges que l'associé de SEL est susceptible de déduire de son bénéfice semble relativement réduite*

**15** Dès lors que l'**associé de SEL ne possède ni n'exploite de clientèle** qui lui appartiendrait personnellement, la liste des frais et charges susceptibles d'être admis en déduction du bénéfice imposable semble nécessairement réduite. Il revient en effet à la structure d'exercice d'engager les différentes dépenses utiles à l'exercice et au développement de l'activité. Dans ces conditions, la prise en charge directe par l'associé de dépenses de prospection de la clientèle appartenant à la structure d'exercice pourrait être difficile à justifier.

Ainsi, seuls les **charges sociales personnelles** obligatoires et facultatives, les **frais de déplacement entre le domicile et le lieu d'exercice** de l'activité, les **frais de repas pris sur le lieu de travail** semblent pouvoir être admis en déduction du BNC.

On peut relever à cet égard que la liste des charges susceptibles d'être admises en déduction n'est pas très différente de celles qui pouvaient être déduites dans le cadre d'une imposition de la rémunération dans la catégorie des traitements et salaires.

*Les remboursements de frais à l'associé libéral et les charges qu'il avance n'ont pas d'incidence sur son bénéfice imposable*

**16** En pratique, il n'est pas rare qu'un associé libéral avance, au nom et pour le compte de la structure d'exercice, des **frais professionnels** (hôtel, frais de déplacement, frais de prospection, etc.) dont il demande le **remboursement**.

Dès lors que l'on considère que seule la structure d'exercice exerce l'activité libérale, seule cette dernière peut déduire de son bénéfice imposable les frais et charges engagés par les associés pour les

besoins de l'activité. Il est d'ailleurs de la responsabilité de la structure d'exercice de conserver les documents originaux justifiant, sur le plan comptable et fiscal, la déductibilité de la charge.

Dans ces conditions, il peut être considéré que les **remboursements de frais effectués** (sur justificatif, et à l'euro près) à l'**associé libéral** ne constituent pas pour ce dernier un élément de rémunération imposable ; corrélativement, les **charges avancées par l'associé libéral** ne peuvent être considérées par ce dernier comme des charges déductibles de son bénéfice imposable (l'original du document justifiant la dépense étant en tout état de cause conservé par la structure d'exercice).

**Les prestations techniques rendues par l'associé de SEL sont hors du champ d'application de la TVA**

**17** Le Bofip (BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-10 n° 60) prévoit que les sociétés de capitaux qui ont pour objet l'exercice en commun de la profession de leurs membres ont la qualité d'assujetti redevable. Lorsque l'**avocat, personne physique, associé d'une SEL** perçoit une rémunération pour les prestations techniques rendues à ladite SEL, cette règle se conçoit aisément.

En revanche, quand l'**avocat exerçant dans la SEL est une autre SEL**, l'application de cette règle est controversée.

La DLF a précisé qu'il n'y avait pas lieu de distinguer entre l'**avocat personne morale** et l'**avocat personne physique**. Aucun des deux n'est soumis par lui-même à la TVA pour les prestations techniques rendues à la structure d'exercice. Il en va différemment si l'avocat personne morale exerce aussi une activité directement, dans le respect du pacte social. Dans ce cas, les prestations rendues par la personne morale à ses clients sont soumises à la TVA.

**Certaines conséquences de la réforme pour les structures d'exercice restent à confirmer**

*La rémunération versée aux associés libéraux doit être comptabilisée en tant que « rémunération du personnel »*

**18** Une hésitation était permise quant aux **modalités de comptabilisation**, par la structure d'exercice, de la rétribution versée à ses associés, puisque, en la matière, plusieurs approches différentes étaient envisageables : comptabilisation de la rémunération en tant que rémunération du personnel (641), comptabilisation dans un compte de sous-traitance (604) ou encore dans un compte d'intermédiaire et d'honoraires (622).

Dans un avis 2024-01 du 20 mars 2024, le Conseil national de l'ordre des experts-comptables (CNOEC) a considéré que les comptes de charges (60/61/62) et de passif se rapportant à des notions de tiers ne devraient pas pouvoir être utilisés dès lors que l'associé libéral n'exerce pas en son nom personnel une quelconque activité économique. Le CNOEC a donc considéré que la rémunération des associés devait être **comptabilisée au débit du compte 641 « rémunération du personnel »** en contrepartie du compte 455 « associés – comptes courants ».

La DLF a confirmé qu'elle partageait la position des autorités comptables.

*La nécessité de souscrire une DSN ou la DAS2 au titre des rétributions versées à l'associé libéral devra être confirmée*

**19** La structure d'exercice doit-elle souscrire annuellement une déclaration récapitulative de type **déclaration sociale nominative (DSN)** ou la **déclaration des honoraires et courtages (DAS2)** afin d'informer l'administration du montant de la rémunération annuelle versée à l'associé ?

La souscription d'une DAS2 apparaîtrait contradictoire avec la position comptable, partagée par l'administration, selon laquelle la rémunération versée à l'associé ne constitue pas un « service extérieur » rémunéré en tant qu'honoraires. Le flux correspondant est donc hors du champ d'application de la DAS2.

Inversement, nonobstant la comptabilisation de la rémunération en tant que « salaire », il est difficile de soutenir que la rétribution versée à l'associé puisse être mentionnée dans la DSN : en effet, cette déclaration ne concerne que les personnes relevant du régime général de la sécurité sociale et n'est donc pas applicable aux « travailleurs non salariés ».

Compte tenu des sanctions potentiellement applicables en cas de défaut de déclaration, une confirmation de la nature des obligations déclaratives à la charge des structures d'exercice doit intervenir rapidement.

*La modification des modalités d'imposition de la rémunération versée aux associés libéraux n'a pas d'incidence sur le montant de la valeur ajoutée produite par la structure d'exercice*

20 Certains s'étaient interrogés sur l'impact éventuel de la réforme sur le calcul de la valeur ajoutée produite par la structure d'exercice et servant de référence au calcul de la CVAE :

si la rémunération de l'associé pouvait être comptabilisée en tant que « sous-traitance » ou « rémunération d'intermédiaires et honoraires », elle pouvait être déduite du calcul de la valeur ajoutée. Cette approche est définitivement écartée par les précisions apportées par l'avis 2024-01 précité.

### Des pratiques administratives différentes mériteraient d'être harmonisées

21 Les conséquences résultant de la modification des modalités d'imposition des associés de SEL et leurs incidences sur les structures d'exercice semblent aujourd'hui relativement bien identifiées, même s'il serait souhaitable que certaines précisions ou certains aménagements soient apportés.

Sur un plan plus pratique, les différents services des impôts des entreprises ont pris acte de l'évolution de la réglementation fiscale. Toutefois, une pratique discordante entre l'Insee, les Urssaf et la DGFIP persiste en ce qui concerne le numéro d'identification à attribuer aux associés pour l'accomplissement de leurs formalités déclaratives (Siren, pseudo Siren, IDSP, numéro de sécurité sociale, etc.) : une procédure commune, par exemple sous l'égide du guichet unique des entreprises, pourrait être mise en place pour remédier à cette situation.

## BIC

2

# Taux de change pour l'évaluation des avoirs et dettes

Pour l'évaluation au 30 avril 2025 des avoirs, créances et dettes en monnaies étrangères autres que celles appartenant à la zone euro, les cours suivants, communiqués par la Banque de France sur son site internet ([www.banque-france.fr](http://www.banque-france.fr)), peuvent être utilisés.

Il convient de noter que la Banque de France communique le taux de conversion de chaque devise contre un euro (euro contre devises). Il nous a paru également intéressant de publier le cours de ces devises pour leur montant unitaire en euros (devise contre euros).

Pays	Euro contre devises	Devise contre euros
Afrique du Sud	21,1095 ZAR	0,047372036
Australie	1,7798 AUD	0,561860883
Brésil	6,3839 BRL	0,156644058
Bulgarie	1,9558 BGN	0,511299724
Canada	1,5728 CAD	0,635808749
Chine	8,2635 CNY	0,121014098
Corée du Sud	1 618,3900 KRW	0,000617898
Danemark	7,4636 DKK	0,133983600
États-Unis	1,1373 USD	0,879275477
Grande-Bretagne	0,8518 GBP	1,173984503
Hong-Kong	8,8214 HKD	0,113360691
Hongrie	404,0800 HUF	0,002474757

Pays	Euro contre devises	Devise contre euros
Inde	96,1360 INR	0,010401931
Indonésie	18 901,9800 IDR	0,000052905
Islande	145,9000 ISK	0,006854010
Israël	4,1231 ILS	0,242535956
Japon	162,6800 JPY	0,006147037
Malaisie	4,9074 MYR	0,203773892
Mexique	22,2020 MXN	0,045040987
Norvège	11,8090 NOK	0,084681175
Nouvelle-Zélande	1,9219 NZD	0,520318435
Philippines	63,5380 PHP	0,015738613
Pologne	4,2753 PLN	0,233901714
République tchèque	24,9200 CZK	0,040128411
Roumanie	4,9782 RON	0,200875819
Russie	Non communiqué	-
Singapour	1,4859 SGD	0,672992799
Suède	10,9715 SEK	0,091145240
Suisse	0,9389 CHF	1,065076153
Thaïlande	38,0090 THB	0,026309558
Turquie	43,7574 TRY	0,022853277



BIC-IV-32000 ; MF n° 97120