

n° 3843

La révélation de diverses pratiques démontre que de nombreux avocats et leurs comptables sont encore très hésitants sur le statut de l'associé exerçant au sein d'une société d'exercice libéral (SEL). Le présent article a pour but de faire le point sur cette question délicate et d'apporter des réponses aux questions qui devraient être posées.

## Le statut juridique, fiscal et social de l'associé exerçant au sein d'une société d'exercice libéral d'avocats



Par Jack DEMAISON (\*)  
Avocat-associé  
SIMON ASSOCIÉS

### STATUT JURIDIQUE

Le statut juridique de l'avocat, déterminant de son statut fiscal et social résulte des deux articles suivants :

**Article 7 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971** : « l'avocat peut exercer sa profession à titre individuel, soit au sein d'une société civile professionnelle, d'une société d'exercice libéral ou d'une société en participation prévues par la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé, soit en qualité de salarié ou collaborateur non salarié d'un avocat, ou d'une association ou d'une société d'avocats ».

**Article 20 du décret n° 93-492 du 25 mars 1993 pris pour l'application de la loi du 31 décembre 1990 susvisée** : « un avocat associé exerçant au sein d'une société d'exercice libéral, ne peut exercer sa profession à titre individuel, en qualité de membre d'une autre société, quelle qu'en soit la forme, ou en qualité d'avocat salarié ».

Ces dispositions établissent clairement une incompatibilité absolue entre le statut d'associé-exerçant d'une SEL et celui de collaborateur salarié ou libéral. Il suffit, par ailleurs de la détention d'une part ou d'une action de capital ou

d'industrie de la SEL à laquelle il est lié pour conférer au collaborateur libéral ou salarié, la qualité d'associé-exerçant de ladite SEL. Ce nouveau statut remplace immédiatement son statut précédent. Cette qualité d'associé-exerçant sera perdue par la sortie du capital comme par la résiliation de la convention d'apport en industrie de l'associé-exerçant. De même elle sera perdue par la démission de ses fonctions professionnelles de l'associé-exerçant qui, bien qu'ayant cessé son activité, pourra cependant conserver sa quote-part de capital, dans les limites fixées par la Loi pour les associés non-exerçants.

### STATUT SOCIAL

C'est à partir des principes énoncés ci-dessus que les URSAFF puis l'ACOSS, se fondant notamment sur l'arrêt de la Cour de cassation du 20 juin 2007 (Cass. soc., 20 juin 2007, n° 06-17146, Bull. civ. I, n° 166) ont décidé que les associés exerçant au sein d'une SEL ne pouvaient être affiliés au régime général de la Sécurité sociale mais à celui des travailleurs non salariés. Cette position n'est aujourd'hui pas contestée ainsi que le confirme l'arrêt récent du Conseil d'État du 27 mai 2011 (CE, 27 mai 2011, n° 328905, 328937, 328938, 328999, 329012, Ordre des avocats au Barreau de Paris et autres).

### STATUT FISCAL

Compte tenu du statut social arrêté ci-dessus, la qualification de la rémunération perçue par un associé de SEL au titre de son activité professionnelle n'était pas évidente.

Rappelons que l'article 7 de la loi rend incompatible la situation d'associé-exerçant avec celle de collaborateur libéral. Ce dernier peut être titulaire d'une clientèle

personnelle alors que l'associé-exerçant doit toute son activité à la structure dans laquelle il détient une participation. Cette distinction entre associé-exerçant d'une SEL et collaborateur libéral est rappelée dans la réponse *Cousin* du 16 septembre 1996 (Rép. min. à Q. n° 39397, J.O. n° 16 sept. 1996, p. 4930) dans les termes suivants :

« En ce qui concerne les sociétés d'exercice libéral qui sont des sociétés de capitaux, notamment celles qui ont choisi la forme juridique de SARI, seuls les gérants majoritaires ou membres de collège de gérance majoritaire de ces sociétés entrent dans le champ d'application de l'article 62 (du Code général des impôts), Les rémunérations des autres associés d'une SELARI qui exercent leur activité au sein de ladite société et qui n'ont pas de fait de clientèle personnelle relèvent normalement du régime des traitements et salaires ».

L'associé de SEL ne fournit pas une prestation de service en dehors de la société, à la différence du collaborateur libéral. La rémunération qu'il perçoit ne saurait donc être considérée comme entrant dans la catégorie des BNC.

En cas de commodat, ou de location, le propriétaire de la clientèle prêtée ou louée n'en a plus la jouissance et même s'il traite lui-même cette clientèle en qualité d'associé-exerçant de la structure bénéficiaire ou locataire, sa prestation professionnelle est effectuée dans le cadre et pour le compte de la société bénéficiaire ou locataire et non pour son compte personnel. Il ne peut donc, de ce fait, être considéré comme possédant une clientèle personnelle au sens de la réponse *Cousin*.

Certains associés-exerçant au sein d'une SEL voient leur situation directement

(\*) Jack DEMAISON est co-Président de la Commission ouverte « Structures d'exercice et gestion des Cabinets » de l'Ordre des Avocats au Barreau de Paris, Expert près la Commission du Statut Professionnel de l'avocat du Conseil National des Barreaux et Membre du Réseau « Structurés » national.

réglée par les dispositions de l'article 62 du CGI qui vise notamment le gérant majoritaire de SELARL. Mais c'est bien sa qualification de gérant majoritaire de SARL qui le fait entrer dans cette catégorie, et non sa qualité d'associé-exercant de SEL.

On pouvait donc penser que les dispositions combinées des articles 7 de la loi et 20 du décret interdisaient d'appliquer les règles prévues en matière de traitements et salaires pour l'imposition des associés minoritaires de SEL, dès lors que l'article 62 ne s'appliquait pas à eux.

Pourtant, à plusieurs reprises, l'administration fiscale dans les réponses *Consult* ci-dessus référencée et *Lamour* du 15 août 2006 (Rép. min. à QE n° 74869, JOAN Q., p. 8562) a indiqué que les rémunérations des associés minoritaires non gérants relevaient de la catégorie des traitements et salaires. À ce titre, elles sont déductibles, sans contestation, du résultat de la SEL. Réponse *Lamour* :

*« D'une manière générale, les rémunérations servies aux dirigeants ou associés de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés en contrepartie de l'activité déployée par les intéressés sont, dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas d'un montant excessif eu égard aux services rendus, déductibles des résultats imposables de l'entreprise. Corrélativement, ces rémunérations sont*

*imposables à l'impôt sur le revenu au nom des bénéficiaires dans la catégorie, selon le cas, des traitements et salaires ou des rémunérations de gérants et associés visés à l'article 62 du Code général des impôts (CGI) ».*

#### LE CAS PARTICULIER DES DIRIGEANTS DE SELAFA ET DE SELAS

Aux termes de l'arrêt du 20 juin 2007 précité, la Cour de cassation a établi

Le mieux qui, en l'occurrence, ne serait pas l'ennemi du bien, ne consisterait-il pas à faire rentrer au plan fiscal la rémunération de l'associé-exercant au sein d'une SEL dans l'article 62

une distinction, pour les dirigeants de SELAFA, entre la rémunération perçue au titre du mandat social qui relève du régime général et celle perçue en contrepartie de l'activité professionnelle, au titre de laquelle ils doivent être affiliés au régime des travailleurs non salariés. L'ACOSS, par une circulaire n° 2010.001 du 4 janvier 2010 et le Conseil d'État dans l'arrêt du 27 mai 2011 précité ont

confirmé cette double affiliation et l'ont étendue aux dirigeants de SELAS.

Au plan fiscal, les deux rémunérations dont la déductibilité est avérée, sont imposables dans la catégorie des traitements et salaires ainsi qu'il est indiqué ci-dessus.

\* \* \* \* \*

Il n'y a donc désormais pas d'ambiguïté sur cette question du statut de l'avocat exerçant au sein d'une SEL. Il est vrai qu'il perturbe les habitués de la correspondance des traitements et salaires avec le régime général et des BNC avec le régime TNS.

Le mieux qui, en l'occurrence, ne serait pas l'ennemi du bien, ne consisterait-il pas à faire rentrer au plan fiscal la rémunération de l'associé-exercant au sein d'une SEL dans le cadre de l'article 62 du CGI ? Outre le confort intellectuel qu'elle procurerait, une telle assimilation aurait également le mérite de mettre un terme à l'incertitude pesant sur la déductibilité, pour les associés-exercant au sein des SEL, des cotisations « Madelin » dont le régime est fixé par l'article 154 bis du Code général des impôts qui renvoie audit article 62. Mais ceci devra résulter d'une modification dudit article qu'il n'est cependant pas déraisonnable d'espérer tant elle semble guidée par le bon sens. ♦