RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-GER-10-10-10-10-20120912
Date de publication : 12/09/2012

RSA - Rémunérations allouées aux gérants et associés de certaines sociétés - Personnes concernées - Gérants majoritaires de sociétés à responsabilité limitée (SARL) – Qualité d'associé

Positionnement du document dans le plan :

RSA - Revenus salariaux et assimiles
Rémunérations allouées aux gérants et associés de certaines sociétés
Titre 1 : Champ d'application
Chapitre 1 : Personnes concernées
Section 1 : Gérants majoritaires de SARL
Sous-section 1 : Qualité d'associé

Sommaire :

I. Parts possédées personnellement par le gérant
A. Parts possédées en pleine propriété
B. Parts possédées en usufruit ou en nue-propriété
C. Parts possédées en indivision
II. Parts appartenant au conjoint, au partenaire ou aux enfants non émancipés du gérant
A. Parts possédées par le conjoint ou le partenaire
B. Parts possédées par les enfants non émancipés
III. Parts dont le gérant a l'administration ou dont il dispose en fait
A. Parts dont le gérant a l'administration
B. Parts possédées par une société dont le gérant a le contrôle
C. Parts cédées fictivement
D. Cession de parts en blanc
IV. Date à retenir pour apprécier le caractère majoritaire de la gérance

1

D'une manière générale, la qualité d'associé découle de la propriété personnelle de parts sociales (I).

10

Cela étant, la qualité d'associé peut être étendue à des personnes ne possédant pas personnellement des parts sociales (II). En effet, l'article 211-I, 3ème alinéa, du code général des impôts (CGI) dispose que cette qualité doit être conférée au gérant qui n'est pas personnellement associé, si son conjoint ou ses enfants non émancipés ont la qualité d'associé.

20

Le même article 211 du CGI prévoit dans son 4ème alinéa que dans le cas exposé ci-dessus comme dans le cas où le gérant est associé, les parts appartenant en toute propriété ou en usufruit au conjoint et aux enfants mineurs non émancipés du gérant sont considérées comme possédées par ce dernier.

30

Au surplus, pour apprécier la qualité d'associé, il convient de tenir compte des parts sur lesquelles le gérant dispose d'un pouvoir d'administration, ainsi que des parts dont il dispose en fait (III).

En effet, bien que l'article 211-I du CGI ne vise comme devant être ajoutées à celles du gérant que les parts sociales appartenant au conjoint et aux enfants de l'intéressé, ces dispositions ne font pas obstacle à ce qu'il soit tenu compte de toutes les parts sociales dont il dispose effectivement.

40

Par ailleurs, il y a lieu de préciser la date à retenir pour apprécier le caractère majoritaire d'une gérance (IV).

I. Parts possédées personnellement par le gérant

A. Parts possédées en pleine propriété

50

Cette possession résulte en règle générale de l'examen des statuts, des actes modificatifs aux-dits statuts ou de tout acte constatant la dévolution de parts sociales.

B. Parts possédées en usufruit ou en nue-propriété

60

Dans le cas de démembrement de la propriété de parts de sociétés à responsabilité limitée (SARL), les pouvoirs d'administration attachés à ces parts sont exercés non par les nus-propriétaires, mais par les usufruitiers et ceux-ci doivent être regardés comme étant les possesseurs des-dites parts.

Il en résulte que pour déterminer si les gérants d'une SARL possèdent la majorité des parts sociales, il y a lieu de tenir compte de celles dont ils ont l'usufruit (CE, arrêt du 19 mai 1933, n° 26083, RO, 1933-6006).

70

En revanche, il n'y a pas lieu, en principe, de tenir compte des parts sociales appartenant au gérant en nue-propriété (CE, arrêt du 10 décembre 1943, n° 71231 et 74412, RO, p. 393).

C. Parts possédées en indivision

80

Les gérants d'une SARL doivent pour l'appréciation du caractère majoritaire ou non de la gérance, être regardés comme ayant disposé, dans les assemblées sociales, du droit de vote attaché tant à leurs parts personnelles qu'aux parts dont ils sont propriétaires indivis, dès lors qu'ils ne justifient pas de l'existence d'un désaccord sur l'exercice des droits qu'ils tiennent de parts indivises, notamment quant à la gestion même de l'entreprise (CE, arrêt du 10 février 1967, n° 69528, RO, p. 50).

Il est précisé, à cet égard, que lorsqu'il existe un accord entre les copropriétaires indivis sur l'exercice des droits relatifs aux parts indivises, cet accord influe sur le décompte des parts retenues pour l'appréciation du caractère de la gérance, et qu'au contraire, en cas de désaccord, les parts sont neutralisées et ne doivent pas être retenues pour apprécier le nombre de parts détenues par la gérance.

En dehors de ces deux hypothèses, c'est-à-dire en l'absence de convention explicite entre les copropriétaires, il y a lieu de rechercher si le gérant a pu exercer, en fait, les droits attachés aux parts sur lesquelles il a un droit indivis (CE, arrêt du 12 février 1965, n° 63248, RO, p. 282).

90

Lorsqu'un associé-gérant peut être ainsi considéré comme majoritaire compte tenu des parts qu'il possède en indivision, cette qualité lui est reconnue de la date du décès de son auteur (au cas d'espèce, il s'agissait d'une indivision d'origine successorale), jusqu'au jour du partage, alors même que celui-ci aurait pour effet de rendre la gérance minoritaire (CE, arrêt du 16 mai 1949, n° 76010, RO, p. 170).

100

Il est à noter que l'effet déclaratif du partage qui permet de considérer les co-héritiers comme propriétaires, depuis la date du décès, des biens qui leur sont dévolus, n'est pas opposable à l'Administration (CE, arrêt du 23 décembre 1949, n° 90276, RO, p. 234 et arrêt précité du 16 mai 1949, n° 76010, RO, p. 170).

II. Parts appartenant au conjoint, au partenaire ou aux enfants non émancipés du gérant

110

Aux termes de l'article 211-I, 3ème alinéa du CGI, les gérants qui n'ont pas personnellement la propriété des parts sociales sont considérés comme associés si leur conjoint ou leurs enfants non émancipés ont la qualité d'associé.

Dans ce cas, comme dans celui où le gérant est associé, les parts appartenant en toute propriété ou en usufruit au conjoint et aux enfants non émancipés du gérant sont considérées comme possédées par ce dernier (CGI, article 211-I, 4ème alinéa).

A. Parts possédées par le conjoint ou le partenaire

120

Le gérant, qu'il soit de droit ou de fait (cf. BOI-RSA-GER-10-10-10-20) associé ou non, est réputé posséder personnellement les parts sociales appartenant en propriété ou en usufruit à son conjoint.

Ce principe a une portée générale, l'article 211 du CGI ne faisant aucune distinction entre les divers régimes matrimoniaux susceptibles d'exister entre les époux (CE, arrêt du 1er juillet 1946, n° 81911 à 81913, RO, p. 57).

C'est ainsi qu'un contribuable non associé personnellement et considéré comme gérant de fait, doit être regardé comme gérant majoritaire dès lors que son épouse associée et le gérant statutaire possèdent la majorité des parts sociales, sans que la circonstance que les époux soient mariés sous le régime de la séparation de biens puisse faire obstacle à l'application de l'article 211-I du CGI (CE, arrêt du 7 février 1958, n° 35819, RO, p. 47).

130

Ces dispositions sont également applicables en cas de séparation de corps prononcée par un jugement antérieur à la constitution d'une SARL. Dans cette hypothèse, dès lors qu'il résulte de l' article 299 du Code civil que la séparation de corps ne dissout pas le mariage, les parts appartenant au conjoint du gérant séparé de corps sont considérées comme possédées par ce dernier.

Toutefois, le service pourrait éventuellement ne pas se prévaloir de ces dispositions si les circonstances de fait permettaient d'écarter l'hypothèse d'une combinaison frauduleuse entre les époux et si ces derniers, vivant effectivement séparés, faisaient l'objet d'impositions distinctes conformément aux dispositions de l'article 6-4 du CGI.

140

D'autre part, l'article 211-I précité trouve à s'appliquer au gérant en instance de divorce alors même que les époux auraient été autorisés à résider séparément et ce jusqu'à la date à laquelle le divorce est définitivement prononcé ; la circonstance que la femme mariée en instance de divorce ou de séparation de corps fasse l'objet d'une imposition distincte en vertu de l'article article 6-4 du CGI est sans incidence à cet égard (CE, arrêt du 22 octobre 1962, n° 49861, RO, p. 181).

150

*Par ailleurs, le gérant d'une SARL est réputé détenir les parts de son conjoint, bien que celui-ci soit frappé d'interdiction légale et ne puisse exercer ses droits d'associé que par l'entremise d'un tuteur agissant en ses lieu et place dans la société. En effet, cette situation, qui, en ce qui concerne l'exercice de droits d'associés, n'est pas différente de celle des enfants mineurs non émancipés (cf. **II B** ci-dessous), visés à l'alinéa 3 de l'article 211 du CGI, n'a pas pour effet de priver l'intéressé de la qualité d'associé pour l'application dudit alinéa 3 (CE, arrêt du 13 juillet 1963, n° 53939, RO, 1963, p. 410).*

160

Enfin, les mêmes règles d'appréciation s'appliquent à l'égard des partenaires liés par un PACS et soumis à imposition commune (RM Wiltzer, JO AN du 9 avril 2001, n° 52514, p. 2106).

QUESTION N° 52514 :

Texte de la QUESTION

M. Pierre-André Wiltzer appelle l'attention de M. le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie au sujet de la situation fiscale des gérants de SARL ayant contracté un PACS. La loi du 15 novembre 1999 ayant institué le pacte civil de solidarité assure aux contractants, dans de nombreux domaines, une sécurité

juridique identique à celles dont bénéficient les couples mariés. Ainsi, en ce qui concerne le patrimoine, les biens sont présumés appartenir pour moitié à chacun des partenaires et pour ce qui est des droits sociaux, un membre du couple lié par le PACS peut faire bénéficier son partenaire de sa couverture sociale. De même, le statut fiscal des co-contractants est de nature protectrice, puisqu'ils peuvent rédiger une déclaration d'impôt commune pour les revenus de l'année correspondant au 3ème anniversaire de l'enregistrement du PACS. Une incertitude demeure néanmoins en ce qui concerne le régime fiscal des partenaires d'un PACS, dès lors qu'ils sont gérants d'une SARL. En effet, la qualité de gérant majoritaire ou minoritaire d'une SARL s'apprécie en tenant compte à la fois des parts détenues par le gérant lui-même et de celles détenues par son conjoint et ses enfants à charge. Il souhaiterait savoir si, dans le cas d'un gérant de SARL ayant conclu un PACS, il convient également de prendre en compte les parts de son partenaire pour la détermination de sa qualité de gérant majoritaire ou minoritaire, et dans l'affirmative, si cette prise en compte doit intervenir au terme de la 3ème année de signature du PACS.

Texte de la RÉPONSE

Il résulte des dispositions de l'article 211 du CGI que, pour l'application de cet article et de l'article 62 du même code, les parts appartenant en toute propriété ou en usufruit au conjoint et aux enfants non émancipés d'un gérant d'une SARL n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes sont considérées comme possédées par celui-ci. Par ailleurs, il résulte du III de l'article 4 de la loi n° 99-944 du 15 novembre 1999 relative au pacte civil de solidarité (PACS), codifié à l'article 7 du CGI, que les dispositions relatives à l'impôt sur le revenu applicables aux couples mariés soumis à une imposition commune s'appliquent aux partenaires liés par un PACS qui font l'objet d'une imposition commune. Ainsi, pour l'application de la législation fiscale, l'appréciation de la situation de gérant majoritaire d'une SARL est effectuée dans les mêmes conditions que les porteurs de parts concernés soient des personnes mariées, ou des partenaires liés par un PACS faisant l'objet d'une imposition commune, soit l'année de la conclusion du pacte [selon la législation actuellement en vigueur]. Cela étant précisé, il convient de rappeler que depuis l'imposition des revenus de 1996, les rémunérations et remboursements forfaitaires pour frais perçus par les gérants majoritaires des SARL n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes sont imposés selon les règles prévues en matière de traitements et salaires. Ce régime permet aux intéressés de bénéficier notamment de la déduction de leurs frais professionnels soit forfaitairement, au taux de 10 %, soit pour leur montant réel et justifié, ainsi que de l'abattement de 20 % prévu par l'article 158-5 a du même code.

Remarque : Le délai de trois ans pour l'imposition commune des partenaires ayant souscrit un PACS a été supprimé par l'article 8 de la loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 de finances pour 2005. De même, l'abattement de 20 % a été supprimé à compter de l'imposition des revenus de l'année 2006.

B. Parts possédées par les enfants non émancipés

170

Les parts appartenant en toute propriété ou en usufruit aux enfants non émancipés du gérant, associé ou non, sont réputées être possédées personnellement par celui-ci (CGI, article. 211-I).

Ce principe s'applique aussi bien au gérant de droit qu'au gérant de fait.

Les enfants du gérant dont les parts doivent être rapportées à son compte sont les enfants mineurs, c'est-à-dire âgés de moins de 18 ans et qui n'ont pas été émancipés soit à la demande des parents, soit par mariage.

III. Parts dont le gérant a l'administration ou dont il dispose en fait

A. Parts dont le gérant a l'administration

180

Sont considérées comme détenues par le gérant les parts que celui-ci a reçu mandat d'administrer et pour lesquelles il a reçu délégation du droit de vote (CE, arrêt du 9 novembre 1963, n° 59689).

Ainsi, doit être regardé comme associé le gérant d'une société qui exerce, en qualité de tuteur, les pouvoirs attachés aux parts dont son père, interdit judiciaire, est propriétaire.

B. Parts possédées par une société dont le gérant a le contrôle

190

Pour apprécier si la gérance d'une SARL est majoritaire, il convient de considérer non seulement les parts dont les gérants sont personnellement détenteurs (cf. ci-dessus ***I***), mais aussi les droits dont ils disposent par l'intermédiaire d'une autre société contrôlée par eux et associée de la SARL dont ils sont gérants.

Peu importe à cet égard la forme de la société dont les intéressés détiennent le contrôle dès lors que ceux-ci disposent effectivement de la prépondérance dans la société tierce à raison de la part du capital qu'ils y possèdent et des fonctions qu'ils y exercent.

200

Ainsi, dans une SARL dont le capital social appartient en totalité à trois gérants statutaires et à une société anonyme (SA) dans laquelle ces gérants sont respectivement président-directeur général, directeur général adjoint et directeur commercial, le collège de gérance doit être considéré comme majoritaire au sens de l'article 211 du CGI, dès lors que les gérants, s'ils possèdent personnellement moins de la moitié des parts sociales, peuvent exercer également, du fait de leurs fonctions dans la SA, les droits attachés aux parts que cette dernière détient dans la SARL (CE, arrêt du 8 juillet 1963, n° 56813, RO, p. 390).

210

De même, doit être regardé comme faisant partie d'un collège majoritaire, le gérant qui ne possède pas de parts sociales, mais qui, comme le second gérant, est actionnaire et exerce des fonctions de dirigeant dans une SA possédant dans la SARL 550 parts sur 1 000, encore bien que l'intéressé ne détiendrait qu'une faible part du capital de la SA (CE, arrêt du 4 février 1970, n° 78487, RO, p. 31).

220

Ces principes trouvent également à s'appliquer lorsque la société tierce est, elle-même, une SARL.

Notamment, dans le cas d'une SARL dont le capital social appartient en totalité aux deux gérants statutaires et à une seconde SARL dans laquelle ces gérants et la première société possèdent la majorité des parts. Il a été jugé que le collège de gérance doit être considéré comme majoritaire dans la première société, au sens de l'article 211 du CGI, dès lors que les gérants, s'ils n'en possèdent personnellement que 50 % des parts doivent, en raison du contrôle effectif et constant qu'ils peuvent exercer en leur nom propre ou en tant que gérant de la première société sur la direction de la seconde société, être regardés comme exerçant également les droits attachés aux parts que cette dernière détient dans la première société (CE, arrêt du 24 février 1964, n° 54582, RO p. 37).

230

En définitive, il ne peut y avoir prise en compte des parts dont les gérants disposent en fait par l'intermédiaire d'une autre société que si les intéressés ont sur ladite société un véritable pouvoir de contrôle et non simplement des pouvoirs de gestion.

C'est ainsi qu'on ne peut, pour apprécier le caractère majoritaire de la gérance, ajouter aux parts possédées par le gérant les parts détenues par une seconde SARL dans laquelle l'intéressé, s'il y exerce également les fonctions de gérant, ne possède pas la majorité du capital social, car il ne saurait dans ces conditions, être regardé comme exerçant seul les droits attachés aux parts détenues par la seconde société dans la première (CE, arrêt du 23 février 1966, n° 62474, RO, p. 72).

C. Parts cédées fictivement

240

Les parts dont la cession par un gérant peut être tenue pour fictive au regard du droit fiscal doivent être considérées comme restant la possession de l'intéressé.

Ainsi, dans le cas d'une SARL dans laquelle l'un des quatre associés-gérants statutaires, qui possédait 85 des 100 parts formant le capital social, a cédé 55 parts à deux employés n'ayant pas la qualité de gérants, il a été jugé que cette cession devait être tenue pour fictive au regard de la loi fiscale, dès lors qu'elle n'a apporté de changement ni au mode de répartition des profits sociaux, ni à la situation des employés en cause, l'associé vendeur des parts se bornant à rétrocéder à chacun de ceux-ci 5 % de sa participation aux bénéfices. Il a été décidé, en conséquence, que les quatre associés-gérants continuaient, en fait, à posséder la totalité des parts sociales (CE, arrêt du 12 octobre 1942, n° 70583, RO, p. 181).

De même, lorsque dans une SARL de deux membres -tous deux gérants- la majorité des parts a été cédée à la sœur de l'un d'eux, les associés gérants doivent être regardés comme possédant la majorité des parts sociales dès lors qu'ils ont conservé par la suite les mêmes pouvoirs et qu'ils ont pris soin, préalablement à la cession, de doubler le taux de leur prélèvement statutaire de manière à absorber la presque totalité des bénéfices (CE, arrêt du 17 novembre 1947, n° 80354, RO, p. 304).

250

Il est précisé que le fait par l'Administration de refuser de tenir compte de l'acte par lequel un gérant cède à un tiers des parts lui appartenant, implique que soit invoquée l'existence d'un abus de droit fiscal au sens de l'article L64 du livre des procédures fiscales (LPF).

Cette procédure est commentée dans la série contrôle fiscal.

D. Cession de parts en blanc

260

Un associé majoritaire de SARL qui, dès la création de la société, cède en blanc ses parts à ses co-associés gérants minoritaires doit être considéré comme ayant renoncé, dès cette date, à son pouvoir de contrôle sur la société au profit de ses co-associés gérants.

Ces derniers doivent donc être considérés comme disposant en réalité des pouvoirs d'une gérance majoritaire depuis la création de la SARL.

IV. Date à retenir pour apprécier le caractère majoritaire de la gérance

270

Au cours de la vie de la société, des cessions, transmissions de parts, des augmentations de capital réalisées par création de parts, l'adjonction de nouveaux gérants ou la démission des gérants en fonction peuvent survenir, modifiant ainsi la situation en fonction de laquelle est appréciée l'existence d'une gérance majoritaire.

Lorsque la gérance devient majoritaire ou minoritaire au cours d'une année ou d'un exercice donné, il y a lieu de distinguer, pour déterminer le régime fiscal applicable aux rémunérations perçues, entre la période au cours de laquelle les associés gérants ont possédé la majorité des parts sociales et celle pendant laquelle ils ont été minoritaires.

Le changement de régime fiscal prend effet à la date convenue par les parties si elle est celle de l'acte ou si elle est postérieure à sa passation.

280

> *En revanche, il ne doit pas être tenu compte d'une stipulation rétroactive même si elle est a priori opposable au service parce que limitée à la période d'imposition en cours (CE, arrêt du 3 novembre 1976, n° 95036).*

En effet, le caractère majoritaire ou non majoritaire de la gérance dépend exclusivement du point de savoir si, en fait, pendant la période considérée, le ou les gérants ont ou n'ont pas exercé les pouvoirs afférents à plus de la moitié des parts représentant le capital social.

À cet égard, une cession de parts sociales avec effet rétroactif ne peut évidemment pas modifier a posteriori l'identité de la personne ou des personnes qui ont effectivement exercé les pouvoirs afférents aux-dites parts pendant la période couverte par la clause de rétroactivité.

Une telle clause constitue toutefois un indice pour le service chargé du contrôle qui devra dans ce cas s'assurer que les cessions de parts rendant la gérance majoritaire ne porte pas sur des droits sociaux dont le ou les cessionnaires avaient déjà la disposition effective pendant la période en cause.

290

La règle selon laquelle le régime fiscal des rémunérations allouées aux gérants doit être modifié à dater du jour où ceux-ci deviennent majoritaires, ou, au contraire, minoritaires, s'applique en principe au gérant dont l'un des enfants, propriétaire de parts, atteint 18 ans en cours d'année, bien que celui-ci puisse encore, au titre de ladite année, être compté à charge en qualité d'enfant mineur.

300

Dans l'hypothèse de cession ou de transmission de parts, lorsque l'acte d'acquisition est assorti d'une condition résolutoire, il y a lieu de retenir comme date d'acquisition la date figurant dans l'acte (CE, arrêt du 13 mars 1964, n° 60888).

310

À l'inverse, en cas d'acquisition sous condition suspensive, la date à retenir est celle de la réalisation de la condition.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 18/06/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/6349-PGP.html/identifiant=BOI-RSA-GER-10-10-10-10-20120912