

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-GER-10-30-20230105

Date de publication : 05/01/2023

Date de fin de publication : 27/12/2023

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 : 05/01/2023 : RSA - BNC - 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 dans la catégorie des bénéfices non commerciaux à compter de l'imposition des revenus de l'année 2023 - Tolérance doctrinale - 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. 995).

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 rémunérations mentionnées à l'article 62 du CGI.

(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 nonies 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 nonies 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, 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.

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 2024.

Jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2023, les associés de SEL peuvent se prévaloir de la réponse ministérielle Cousin reprise au VIII-B-2 § 510 du BOI-RSA-GER-10-30-20120912 dans sa version antérieure à la publication du 15 décembre 2022 pour justifier l'imposition des rémunérations qu'ils perçoivent à raison de l'exercice de leur activité libérale dans ces sociétés dans la catégorie des traitements et salaires ou, pour ce qui concerne les gérants majoritaires de SELARL et les associés gérants de SELCA, dans les conditions prévues à l'article 62 du CGI.