

ADHESION SELAS

Conseil Etat 8/12/2017

1 - Question FCGA

2 – Extrait guide Conseil Supérieur
Notariat

3 – Arrêt Conseil Etat

4 – Jurisprudence FL

Madame Carine BERNARD

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES
SERVICE DE LA GESTION FISCALE

Cheffe du Bureau – Administratrice civile
Bureau GF2B
Bâtiment Turgot
86 – 92 allée de Bercy
Télédoc 926
75572 PARIS Cedex 12

Ref : AS/18.0151comej

Paris, le 15 juin 2018

Objet /

Demande de précision concernant
L'arrêt du conseil d'Etat n°409429 du 8/12/2017

Madame la Cheffe du bureau,

L'arrêt du Conseil d'Etat n°409429 du 08/12/2017 a jugé que lorsque le Président d'une société d'exercice libéral à forme anonyme ou d'une société d'exercice libéral par actions simplifiée exerce au sein de cette société en plus de son mandat de président du conseil d'administration, une activité professionnelle dans des conditions ne traduisant pas l'existence d'un lien de subordination à l'égard de la société, les rémunérations qu'il perçoit à ce titre conservent la nature de bénéfices non commerciaux et sont assujettis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie correspondante.

En l'espèce il s'agissait d'une activité de laboratoire d'analyses médicales, donc les rémunérations autres que celles liées à son mandat de président du conseil d'administration relevaient bien des BNC.

Question 1 : dans le cadre d'un schéma en tout point identique mais avec une activité de Pharmacie (BIC), les rémunérations autres que celles liées au mandat de président du conseil d'administration relèvent-elles des BIC ou des BNC ?

Question 2 : pour éviter l'application de l'article 158-7-1 du CGI (majoration de 1.25) qui doit adhérer ? La société d'exercice libérale, le contribuable BIC ou BNC (question 1) ou les deux ?

Question 3 : une SELARL peut-elle, de la même façon que les SELAFA, SELAS et SELASU, être concernée par la décision du Conseil d'Etat ?

Question 4 : quelles sont les obligations fiscales déclaratives, dans le cas où l'adhésion relèverait d'une AGA ou dans le cas où l'adhésion relèverait d'un CGA ? En outre, les personnes physiques concernées devront-elles obtenir un numéro SIRET ?



Un délai exceptionnel d'adhésion pour ces adhérents pourrait-il être envisagé afin de ne pas pénaliser les adhérents relevant de cette situation.

En vous remerciant par avance pour votre réponse.

Bien cordialement.

Eric MESSINA
Président de la
Commission des Etudes Juridiques

16 / QUESTION : « Y a-t-il une différence dans les statuts sociaux des dirigeants de SEL / société commerciale de droit commun ? ».

REPONSE :

1 - DISTINCTIONS :

Il y a lieu de distinguer l'aspect fiscal et l'aspect social selon les différentes catégories d'associés :

	SOCIAL		FISCAL	
	Mandat social	Rémunération d'activité	Mandat social	Rémunération d'activité
Associé gérant d'une SELARL / SARL à collège de gérance majoritaire	TNS (N.B. Si gérance minoritaire ou égalitaire : régime de la SS pour la rémunération prise au titre du mandat)		BNC	
Associé non gérant d'une SELARL / SARL <i>(dans la mesure du possible)</i>	non applicable	TNS	BNC	
Associés mandataires sociaux de SELAFA / SA, SELAS / SAS	Régime général de la sécurité sociale pour la rémunération du mandat	TNS réponse ACOSS	Traitements et Salaires pour la partie « mandat » BNC pour l'activité professionnelle	
Associés non mandataires sociaux de SELAFA / SA, SELAS / SAS <i>(dans la mesure du possible)</i>	TNS réponse ACOSS		BNC	
Associés des SCP à l'IS	TNS réponse ACOSS		BNC	

Selon la lettre circulaire ACOSS n° 2010-001 du 4 janvier 2010, le rattachement au Régime général des Présidents et Dirigeants de SELAS est confirmé pour ce qui concerne la rémunération de leur mandat social.

Selon les termes de l'ACOSS, il y a lieu d'opérer une « distinction entre la rémunération des fonctions de mandataire social de SELAS qui relève désormais sans ambiguïté du régime général URSSAF et la rémunération de ces mêmes personnes lorsqu'elles exercent leur activité libérale (RSI) ».

Par ailleurs, la double affiliation TNS et régime général a été confirmée par un arrêt rendu par la Cour de cassation le 20 juin 2007 (numéro de pourvoi : 06-17.146, Bulletin 2007, 2^{ème} partie, n° 1166) et de la 2^{ème} chambre de la Cour de cassation le 27 novembre 2014 (pourvoi n°13-26.022).

2 - **REMARQUE** : le traitement de la rémunération des associés ou actionnaires de SAS ou de SA (SELAS ou SELAFA) ainsi que SARL (SELARL), dans le cadre de leur activité professionnelle est donc considéré comme relevant des Bénéfices Non Commerciaux, ce qui implique deux choses :

1°) Après l'établissement d'une déclaration de type « 2065 » pour la société, il y aura lieu d'établir autant de déclarations de type « 2035 » pour la rémunération de chaque associé (ou actionnaire) exerçant dans la structure.

En effet, par décision en date du 8 décembre 2017, le Conseil d'Etat (3^{ème} Chambres réunies. CECHR : 2017/409429.20171208) a jugé que la rémunération d'un professionnel libéral liée à son activité professionnelle « *dans des conditions ne traduisant pas l'existence d'un lien de subordination à l'égard de la société, les rémunérations qu'il perçoit à ce titre conservent la nature de bénéfices non commerciaux et sont assujetties à l'impôt sur le revenu dans la catégorie correspondante* ».

L'application de cette jurisprudence récente conduira l'associé d'une SEL ou société de droit commun par actions à déclarer ses rémunérations dans le cadre spécifique des BNC et non des traitements et salaires. C'est dans ce même régime qu'il pourra déduire de ses revenus BNC les cotisations éventuelles souscrites dans le cadre de la loi Madelin.

Cette position du Conseil d'Etat n'a pas été à ce jour commentée au regard de la précédente réponse ministérielle qui faisait référence à l'article 62 du CGI pour la rémunération versée au titre de l'activité professionnelle.

Il est en tout état de cause fondamental de respecter les dispositions juridiques relatives à la fixation de la rémunération des associés, distinguant la rémunération versée au mandataire (TS) de celle versée au professionnel (BNC).

2°) Une adhésion, par chacun des associés, à une Association de Gestion Agréée (AGA) est fortement conseillée pour éviter une « sur taxation » ayant pour base 125 % des revenus.

Important : pour bénéficier de l'abattement prévu à l'article 150-0 D ter du code général des impôts, en cas de départ à la retraite, le cédant doit avoir exercé pendant les cinq ans précédant la cession de ses titres l'une des fonctions suivantes : gérant, président, directeur général, président du conseil de surveillance ou encore membre du directoire. Cette fonction doit avoir donné lieu à une rémunération normale représentant plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les mêmes catégories.

RJF 2018

Charges déductibles

242

cotisations versées au titre de contrats d'assurance de groupe (CGI art. 62 et 154 bis) - 1° contribuables concernés : titulaires de bénéfices industriels et commerciaux, titulaires de bénéfices des professions non commerciales, dirigeants de sociétés mentionnés à l'article 62 du CGI percevant en cette qualité des rémunérations imposées en traitements et salaires - 2° déductibilité des rémunérations perçues par le président d'une société d'exercice libéral - traitements et salaires perçus en contrepartie de l'exercice de son mandat : non - bénéfices non commerciaux perçus en contrepartie de l'activité libérale exercée au sein de cette société : oui

I. 1°

Les titulaires de bénéfices industriels et commerciaux et de bénéfices des professions non commerciales, d'une part, et les dirigeants de sociétés mentionnés à l'article 62 du CGI, qui perçoivent en cette qualité des rémunérations imposées d'après les règles des traitements et salaires, d'autre part, peuvent, en vertu de l'article 154 bis du CGI, déduire, en vue de la détermination des bases de leur imposition à l'impôt sur le revenu, les cotisations versées au titre de contrats d'assurance de groupe des revenus bruts qu'ils tirent de leur activité professionnelle.

2°

Le président d'une société anonyme, d'une société par actions simplifiée ou d'une société constituée sous ces formes pour l'exercice d'une profession libérale ne peut, à défaut de dispositions législatives le prévoyant, déduire de telles cotisations des sommes qu'il perçoit en contrepartie de l'exercice de son mandat, qui relèvent de la catégorie des traitements et salaires.

3°

Toutefois, lorsque le président d'une société d'exercice libéral à forme anonyme ou d'une société d'exercice libéral par actions simplifiée exerce au sein de cette société, en plus de son mandat de président du conseil d'administration, une activité professionnelle dans des conditions ne traduisant pas l'existence d'un lien de subordination à l'égard de la société, les rémunérations qu'il perçoit à ce titre conservent la nature de bénéfices non commerciaux et sont assujettis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie correspondante.

Il en résulte qu'il peut déduire de ces rémunérations les cotisations d'assurance de groupe mentionnées à l'article 154 bis du CGI qu'il verse au titre de cette activité.

4°

En jugeant, après avoir relevé que le contribuable exerçait des fonctions non rémunérées de président du conseil d'administration de la société et qu'il percevait une rémunération à raison de l'activité de directeur de laboratoire qu'il exerçait au sein de cette société, dans le cadre des dispositions applicables à cette profession des articles L 6211-1, L 6221-1 du Code de la santé publique dans sa version en vigueur jusqu'au 16 janvier 2010 et des articles L 6212-1, L 6213-7 et L 6223-1 du même Code dans leur version issue de l'ordonnance du 13 janvier 2010 relative à la biologie médicale, que l'administration avait à bon droit imposé dans cette catégorie les rémunérations perçues par l'intéressé à raison de l'exercice, au sein de la société, de sa profession de directeur de laboratoire d'analyses médicales au seul motif que les sommes perçues par les dirigeants de sociétés d'exercice libéral par actions simplifiée relevaient de la catégorie des traitements et salaires, et en refusant en conséquence la déduction des cotisations facultatives versées au contrat de groupe « Madelin », une cour administrative d'appel commet une erreur de droit dès lors qu'elle n'a pas recherché si le contribuable exerçait son activité professionnelle au sein de la société, régie par les dispositions de l'article L 6223-1 du Code de la santé publique, dans des conditions traduisant l'existence, à l'égard de cette société, d'un lien de subordination de nature à caractériser une activité salariée.

II.

Constitution : refus de transmission d'une question prioritaire de constitutionnalité. **1°** Le requérant a soulevé devant la cour administrative d'appel une question prioritaire de constitutionnalité tirée de la non-conformité à la Constitution des dispositions des articles 62 et 154 bis du CGI au motif que ces dispositions méconnaissaient les principes d'égalité devant la loi fiscale et d'égalité devant les charges publiques, garantis par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen, dès lors qu'elles prévoient la possibilité de déduire les cotisations versées aux régimes d'assurance de groupe pour les seuls titulaires de bénéfices industriels et commerciaux et de bénéfices des professions non commerciales, ainsi que pour les gérants majoritaires de sociétés à responsabilité limitée, gérants de sociétés en commandite par actions et associés en nom de sociétés de personnes, à l'exclusion des dirigeants de sociétés d'exercice libéral par actions simplifiées (SELAS).

2°

La cour administrative juge, après avoir rappelé que le législateur était libre de prévoir des modalités différentes de détermination des revenus imposables pour les traitements et salaires, d'une part, et pour les revenus non commerciaux et commerciaux, d'autre part, et constaté que ces dispositions n'instituaient à cet égard aucune discrimination entre contribuables qui disposeraient de revenus de même nature, sans commettre d'erreur de droit ni entacher son arrêt d'erreur de qualification juridique des faits, que la question soulevée était dépourvue de caractère sérieux.

3°

Il suit de là que le requérant n'est pas fondé à demander l'annulation du refus de transmission opposé par la cour.

III.

Conseil d'Etat, juge de cassation. **1°** Qualification juridique des faits. Le juge de cassation exerce un contrôle de qualification juridique des faits sur le refus de transmission d'une question prioritaire de constitutionnalité.

2°

Pouvoirs du juge de cassation. Alors même que l'un des autres moyens soulevés permet de faire droit à un pourvoi, le juge de cassation est tenu, avant de faire droit à ce pourvoi, de répondre au moyen infondé par lequel le requérant conteste le refus de transmission d'une question prioritaire de constitutionnalité.

CE 8^e-3^e ch. 8-12-2017 n° 409429

OBSERVATIONS

Les **conclusions** du rapporteur public **Romain Victor** sont reproduites au C 242.

L'arrêt infirmé n° 16NC00690 du 2 février 2017 de la cour administrative d'appel de Nancy n'a pas été publié à la RJF.

I.

La décision sera mentionnée dans les tables du recueil Lebon.

La jurisprudence a tiré les conséquences, pour l'application de l'article 62 du CGI, du cumul pour un gérant majoritaire des fonctions de mandataire social et de salarié. Le gérant majoritaire peut être imposé dans la catégorie des traitements et salaires pour les rémunérations perçues au titre de fonctions techniques distinctes (CE 27-6-1990 n° 64710 Couaillier : RJF 10/90 n° 1197, concl. O. Fouquet Dr. fisc. 26/91 c.1323).

Le litige pose la question du cumul entre un mandat social et une activité libérale au sein d'une société d'exercice libéral. Le président d'une société d'exercice libéral exerçant une activité professionnelle libérale au sein de la société peut déduire les cotisations d'assurance de groupe (contrats « Madelin ») mentionnées à l'article 154 bis du CGI des rémunérations perçues au titre de cette activité seulement si elles sont imposées comme bénéfices non commerciaux, ce qui suppose l'absence de lien de subordination à l'égard de la société.

II.

Il est loisible au législateur de soumettre à l'impôt sur le revenu selon des modalités différentes des revenus relevant de catégories différentes.

III. 1°

Cf. en contentieux général, CE 30-12-2011 n° 350412, M^{me} Chemarin : Lebon tables p. 1124.

III. 2°

La solution se déduit nécessairement de la décision. Celle-ci sera aussi mentionnée dans les tables du recueil Lebon pour ce motif.

DÉCISION

CE 8^e-3^e ch. 8-12-2017 n° 409429

MM. Ménéménis, Prés. - Ploquin-Duchefdelaville, Rapp. - Victor, R. public - SCP Capron, Av.

Considérant ce qui suit :

1. *Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. A. était, jusqu'au 1^{er} décembre 2009, gérant majoritaire de la société d'exercice libéral à responsabilité limitée (Selarl) Espacebio puis, à compter de cette date, président non rémunéré de cette même société après sa transformation en société d'exercice libéral par actions simplifiée (Selas). M. A. assurait en outre au sein de cette société, avant comme après le 1^{er} décembre 2009, des fonctions de directeur de laboratoire. La société a souscrit un contrat d'assurance de groupe dit « Madelin » et a versé à ce titre des cotisations pour le compte de M. A., en sa qualité de directeur de laboratoire. A la suite de la modification de la forme sociale de la société, l'administration fiscale a, par une proposition de rectification en date du 11 décembre 2011, remis en cause la déduction que M. A. avait pratiquée sur ses revenus imposables au titre de 2010 des cotisations facultatives ainsi versées au régime de groupe. Le requérant a saisi le tribunal administratif de Strasbourg d'une demande de décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles il a été en conséquence assujéti au titre de l'année 2010, que ce tribunal a rejetée par un jugement du 23 février 2016. Il se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 2 février 2017 par lequel la cour administrative d'appel de Nancy a, d'une part, refusé de transmettre la question prioritaire de constitutionnalité qu'il avait soulevée devant elle, tirée de la non-conformité des articles 62 et 154 bis du CGI à la Constitution et, d'autre part, rejeté sa requête.*

2. *Aux termes de l'article 154 bis du CGI, dans sa rédaction applicable au litige : I. - Pour la détermination des bénéfices industriels et commerciaux et des bénéfices des professions non commerciales, sont admises en déduction du bénéfice imposable les cotisations à des régimes obligatoires, de base ou complémentaires, d'allocations familiales, d'assurance vieillesse, y compris les cotisations versées en exercice des facultés de rachat prévues aux articles L. 633-11, L. 634-2-2, L. 642-2-2, L. 643-2 et L. 723-5 du Code de la sécurité sociale, invalidité, décès, maladie et maternité. / Il en est également de même des primes versées au titre des contrats d'assurance groupe, y compris ceux gérés par une institution mentionnée à l'article L 370-1 du Code des assurances pour les contrats mentionnés à l'article L 143-1 dudit Code, prévus à l'article L 144-1 du Code des assurances par les personnes mentionnées au 1° de ce même article et des cotisations aux régimes facultatifs mis en place dans les conditions fixées par les articles L. 644-1 et L. 723-14 du Code de la sécurité sociale par les organismes visés aux articles L. 644-1 et L. 723-1 du Code de la sécurité sociale pour les mêmes risques et gérés dans les mêmes conditions, dans une section spécifique au sein de l'organisme, à condition, lorsque ces cotisations ou primes financent des garanties portant sur le remboursement ou l'indemnisation de frais occasionnés par une maladie, une maternité ou un accident, que ces garanties respectent les conditions mentionnées à l'article L 871-1 du même Code".*

3. *Aux termes de l'article 62 du même Code : « Les traitements, remboursements forfaitaires de frais et toutes autres rémunérations sont soumis à l'impôt sur le revenu au nom de leurs bénéficiaires s'ils sont admis en déduction des bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés par application de l'article 211, même si les résultats de l'exercice social sont déficitaires, lorsqu'ils sont alloués : / Aux gérants majoritaires des sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes dans les conditions prévues à l'article 3-IV du décret^o 55-594 du 20 mai 1955 modifié ou dans celles prévues à l'article 239 bis AA ou à l'article 239 bis AB ; / Aux gérants des sociétés en commandite par actions ; / 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 lorsque ces sociétés ou exploitations ont opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux. / Le montant imposable des rémunérations visées au premier alinéa est déterminé, après déduction des cotisations et primes mentionnées à l'article 154 bis, selon les règles prévues en matière de traitements et salaires".*

4. *Il résulte de ces dispositions que peuvent déduire, en vue de la détermination des bases de leur imposition à l'impôt sur le revenu, les cotisations versées au titre de contrats d'assurance de groupe des revenus bruts qu'ils tirent de leur activité professionnelle, d'une part, les titulaires de bénéfices industriels et commerciaux et de bénéfices des professions non commerciales, d'autre part, les dirigeants de sociétés mentionnés à l'article 62 du CGI, qui perçoivent en cette qualité des rémunérations imposées d'après les règles des traitements et salaires.*

5. *Le président d'une société anonyme, d'une société par actions simplifiée ou d'une société constituée sous ces formes pour l'exercice d'une profession libérale ne peut, à défaut de dispositions législatives le prévoyant, déduire de telles cotisations des sommes qu'il perçoit en contrepartie de l'exercice de son mandat, qui relèvent de la catégorie des traitements et salaires. Toutefois, lorsque le président d'une société d'exercice libéral à forme anonyme ou d'une société d'exercice libéral par actions simplifiée exerce au sein*

de cette société, en plus de son mandat de président du conseil d'administration, une activité professionnelle dans des conditions ne traduisant pas l'existence d'un lien de subordination à l'égard de la société, les rémunérations qu'il percevait à ce titre conservent la nature de bénéfices non commerciaux et sont assujettis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie correspondante. Il en résulte qu'il peut déduire de ces rémunérations les cotisations, d'assurance de groupe mentionnées à l'article 154 bis du CGI qu'il verse au titre de cette activité.

Sur le refus de transmission de la question prioritaire de constitutionnalité :

6. Les dispositions de l'article 23-2 de l'ordonnance portant loi organique du 7 novembre 1958 prévoient que, lorsqu'une juridiction relevant du Conseil d'Etat est saisie de moyens contestant la conformité d'une disposition législative aux droits et libertés garantis par la Constitution, elle transmet au Conseil d'Etat la question de constitutionnalité ainsi posée à la triple condition que la disposition contestée soit applicable au litige ou à la procédure, qu'elle n'ait pas déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances, et qu'elle ne soit pas dépourvue de caractère sérieux.

7. M. A. a soulevé devant la cour une question prioritaire de constitutionnalité tirée de la non-conformité à la Constitution des dispositions des articles 62 et 154 bis précités du CGI. Il soutenait que ces dispositions méconnaissent les principes d'égalité devant la loi fiscale et d'égalité devant les charges publiques, garantis par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen, dès lors qu'elles prévoient la possibilité de déduire les cotisations versées aux régimes d'assurance de groupe pour les seuls titulaires de bénéfices industriels et commerciaux et de bénéfices des professions non commerciales, ainsi que pour les gérants majoritaires de sociétés à responsabilité limitée, gérants de sociétés en commandite par actions et associés en nom de sociétés de personnes, à l'exclusion des dirigeants de Selas.

8. Après avoir rappelé que le législateur était libre de prévoir des modalités différentes de détermination des revenus imposables pour les traitements et salaires, d'une part, et pour les revenus non commerciaux et commerciaux, d'autre part, et constaté que ces dispositions n'instituaient à cet égard aucune discrimination entre contribuables qui disposeraient de revenus de même nature, la cour a jugé, sans commettre d'erreur de droit ni entacher son arrêt d'erreur de qualification juridique des faits, que la question soulevée était dépourvue de caractère sérieux. Il suit de là que M. A. n'est pas fondé à demander l'annulation du refus de transmission opposé par la cour.

Sur les autres moyens du pourvoi :

9. Aux termes de l'article L 6211-1 du Code de la santé publique, dans sa version en vigueur jusqu'au 16 janvier 2010 : « Les analyses de biologie médicale () ne peuvent être effectuées que dans les laboratoires d'analyses de biologie médicale sous la responsabilité de leurs directeurs et directeurs adjoints ». Aux termes de l'article L 6221-1 du même Code, dans sa version en vigueur jusqu'au 16 janvier 2010 : « Les directeurs et directeurs adjoints de laboratoire doivent être titulaires de l'un des titres ou diplômes permettant l'exercice de la médecine, de la pharmacie ou de l'art vétérinaire, être inscrits au tableau de l'ordre professionnel dont ils relèvent et avoir reçu une formation spécialisée dont la nature et les modalités sont fixées par décret ». Aux termes de l'article L 6212-1 du même Code, dans sa version issue de l'ordonnance du 13 janvier 2010 relative à la biologie médicale : « Un laboratoire de biologie médicale est une structure au sein de laquelle sont effectués les examens de biologie médicale ». Aux termes de l'article L 6213-7 du même Code, dans sa version issue de la même ordonnance : « Le laboratoire de biologie médicale est dirigé par un biologiste médical dénommé biologiste-responsable. Le biologiste médical bénéficie des règles d'indépendance professionnelle reconnues au médecin et au pharmacien dans le Code de déontologie qui leur est applicable. Le biologiste-responsable exerce la direction du laboratoire dans le respect de ces règles ». Aux termes de l'article L 6223-1 du même Code, issu de l'ordonnance du 13 janvier 2010 précitée : « Un laboratoire de biologie médicale privé est exploité en nom propre, ou sous la forme : / () 3° D'une société d'exercice libéral régie par la loi⁹ 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 et aux sociétés de participations financières de professions libérales ».

10. Après avoir relevé que M. A. exerçait des fonctions non rémunérées de président du conseil d'administration de la société Espacebio et qu'il percevait une rémunération à raison de l'activité de directeur de laboratoire qu'il exerçait au sein de cette société, dans le cadre des dispositions législatives applicables à cette profession, rappelées au point 9, la cour a jugé, au seul motif que les sommes perçues par les dirigeants de Selas relevaient de la catégorie des traitements et salaires, que l'administration avait à bon droit imposé dans cette catégorie les rémunérations perçues par l'intéressé à raison de l'exercice, au sein de la société, de sa profession de directeur de laboratoire d'analyses médicales, et a refusé en conséquence la déduction des cotisations facultatives versées au contrat de groupe « Madelin ». Il résulte toutefois de ce qui a été dit au point 5 qu'en jugeant ainsi, sans rechercher si M. A. exerçait son activité professionnelle au sein de la société Espacebio, régie par les dispositions L. 6223-1 précitées du Code de la santé publique, dans des conditions traduisant l'existence, à l'égard de cette société, d'un lien de subordination de nature à caractériser une activité salariée, la cour a commis une erreur de droit. Il suit de là que M. A. est fondé à demander l'annulation de l'article 2 de l'arrêt qu'il attaque.

Décide : 1^o Annulation de l'arrêt du 2 février 2017 de la cour administrative d'appel ; 2^o Renvoi de cette mesure à la cour administrative d'appel.

C 242. Déductibilité des cotisations Madelin versées par le président d'une société d'exercice libéral

CONCLUSIONS du rapporteur public **Romain Victor**

CE 8^e-3^e ch. 8-12-2017 n° 409429 > Lire les observations...

Le contexte de l'affaire

1. **Docteur en pharmacie et biologiste médical, M. Richard W. dirige la société Espacebio qui exploite un laboratoire d'analyses médicales** situé à Metz. **Constituée sous la forme d'une société d'exercice libéral à responsabilité limitée (SELARL), l'entreprise a été transformée, en décembre 2009, en société d'exercice libéral par actions simplifiée (SELAS).**
2. Au titre de l'année 2010, **M. W. a déclaré la rémunération perçue en sa qualité de directeur de laboratoire dans la catégorie des** revenus mentionnés à l'article 62 du CGI qui concerne, notamment, les **gérants majoritaires de sociétés à responsabilité limitée**. Une cotisation primitive d'impôt sur le revenu a été établie sur cette base et mise en recouvrement le 31 juillet 2011. A l'issue d'un contrôle sur pièces, **l'administration a cependant** informé M. W., par une proposition du 13 décembre 2011, qu'elle entendait **requalifier les revenus** déclarés au titre de l'année 2010 en traitements et salaires de l'article 79 du CGI au motif que la transformation de la société Espacebio de SELARL en SELAS faisait obstacle à ce qu'il soit regardé comme un gérant majoritaire de société à responsabilité limitée.
3. **Cette requalification a eu pour effet de majorer le revenu imposable de M. W. par suite de la remise en cause de la déduction des cotisations sociales facultatives qu'il avait versées** à l'assureur Generali **dans le cadre de deux contrats « loi Madelin »**, dès lors que ces cotisations sont déductibles, dans la limite d'un plafond, soit du bénéfice imposable des contribuables dont les revenus relèvent des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux, en vertu de l'article 154 bis du CGI issu de l'article 24 de la loi du 11 février 1994⁽¹⁾ dite « loi Madelin », soit des revenus mentionnés à l'article 62 du CGI, depuis l'imposition des revenus de l'année 1996⁽²⁾.
4. Après rejet de sa réclamation, **M. W. a demandé au tribunal administratif de Strasbourg la décharge de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu résultant de ce redressement**. Sa demande ayant été rejetée par un jugement du 23 février 2016 (TA Strasbourg 23-2-2016 n° 1205636), l'intéressé a **soulevé, à l'appui de sa requête d'appel, une question prioritaire de constitutionnalité** tirée de ce que les dispositions des articles 62 et 154 bis du CGI méconnaissent les principes d'égalité devant la loi et les charges publiques en ce que le dispositif de déduction des cotisations sociales facultatives est réservé aux seuls titulaires de bénéfices non commerciaux et bénéfices industriels et commerciaux ainsi qu'aux gérants majoritaires de sociétés à responsabilité limitée et assimilés et exclut les dirigeants de SELAS dont les rémunérations sont imposées dans la catégorie des traitements et salaires.
5. M. W. se pourvoit régulièrement en cassation contre l'arrêt du 2 février 2017 par lequel la cour administrative d'appel de Nancy (CAA Nancy 2-2-2017 n° 16NC00690) a, d'une part, dit n'y avoir lieu de vous transmettre cette question prioritaire de constitutionnalité et, d'autre part, rejeté son appel.

Le défaut de caractère sérieux de la QPC

6. **Pour juger que la question prioritaire de constitutionnalité était dépourvue de caractère sérieux, les juges d'appel ont, selon un raisonnement classique, retenu que la différence de situation entre les titulaires de salaires d'une part et les titulaires de revenus non commerciaux et commerciaux d'autre part pouvait appeler** la définition par le législateur de **règles d'assiette différentes**.

7. Sur le fond du litige, la cour a cité trois articles du CGI : l'article 79 relatif à la définition des traitements et salaires, l'article 80 ter relatif à l'assujettissement à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires des indemnités et remboursements pour frais d'emploi versés aux présidents de sociétés anonymes et l'article 1655 quinquies qui assimile la société par actions simplifiée à la société anonyme pour l'application du CGI et de ses annexes. Puis elle a jugé qu'il résultait de ces dispositions que les rémunérations des dirigeants de sociétés d'exercice libéral par actions simplifiées sont imposables dans la catégorie des traitements et salaires, en écartant comme sans influence sur le bien-fondé de l'imposition en litige la circonstance que le contribuable n'aurait pas été placé dans un lien de subordination à l'égard de la société lui versant ses rémunérations.

Un unique moyen de cassation

8. L'examen du moyen unique de cassation soulevé par M. W. implique de s'intéresser à des règles qui empruntent à la fois au droit du travail, au droit des sociétés et, bien sûr, au droit fiscal.

Examen des règles en droit du travail et droit des sociétés

9. Commençons par rappeler que, bien que cette idée ait longtemps semblé paradoxale, **le mandataire social d'une société commerciale**, c'est-à-dire la personne que la loi ou les statuts de la société désignent en vue d'y exercer, en dehors de toute subordination juridique, une fonction d'administration ou de direction, **peut cumuler ses fonctions de dirigeant avec d'autres fonctions au sein de l'entreprise, notamment avec un emploi salarié**, sous réserve que cet emploi soit effectif, sans que ce cumul heurte le droit des sociétés ni le droit social. Voyez cet arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation du 25 février 1957 (Cass. com. 25-2-1957 n° 851, SA CMT c/ Gratioulet : Bull. civ. III n° 73, aux grands arrêts de la jurisprudence commerciale) qui retient qu'il n'y a pas de prohibition de principe entre les fonctions de président-directeur général d'une société anonyme et celles de directeur technique de cette même société et cet arrêt de la chambre sociale du 9 mai 1973 qui juge « qu'il n'y a pas d'impossibilité absolue de cumul d'un contrat de travail et d'un mandat social » (Cass. soc. 9-5-1973 n° 71-13.535, Sté régionale d'alimentation c/ Frohn : Bull. civ. V n° 284). Une telle situation est fréquente dans les petites et moyennes entreprises. Et il n'est pas rare, dans les groupes de sociétés, qu'un salarié de la société-mère soit mandataire social d'une filiale (v. Cass. soc. 4-3-1997 n° 93-44.805 : RJDA 6/97 n° 781).
10. **Ce cumul de fonctions peut appeler un cumul de rémunérations**. Un dirigeant d'entreprise peut ainsi percevoir deux rémunérations distinctes au titre de ses fonctions de mandataire social d'une part et au titre du contrat de travail qui le lie avec la société d'autre part. Nous disons bien « peut » percevoir une rémunération distincte et non pas « doit », car le mandat social peut être gratuit (Cass. soc. 16-10-1980, n° 79-12.751 P, Sté La Cellulose c/ Souske : Bull. civ. V n° 745), alors que l'absence de rémunération, contrepartie de la prestation de travail, est exclusive de la notion de contrat de travail laquelle repose, vous le savez, sur la combinaison de trois éléments : 1°) la fourniture d'un travail, 2°) le versement en contrepartie d'une rémunération et 3°) l'existence d'un lien de subordination juridique permanente, résultant de ce que l'employeur a le pouvoir de donner des ordres à son salarié, d'en contrôler l'exécution et de sanctionner les manquements.
11. **La conclusion d'un contrat de travail entre le mandataire social et la société est au nombre des « conventions réglementées » soumises au** contrôle et à l'approbation de l'assemblée des actionnaires ou associés en vertu de l'article L 223-19 du **Code de commerce**.

Examen des règles en droit fiscal

12. Si l'existence d'un cumul de fonctions a des implications importantes en droit social, dès lors qu'il s'agit notamment de déterminer si un mandataire social peut bénéficier des droits attachés à un contrat de travail et de la protection sociale correspondante, ainsi qu'en droit des sociétés, au regard des règles relatives à la révocation du mandataire social, ces implications sont non moins importantes en droit fiscal.
13. Schématiquement, l'état du droit est le suivant.
- 14.

Les rémunérations, quelle que soit leur dénomination, **versées en contrepartie de l'exercice d'une activité salariée, entrent dans la catégorie des traitements et salaires** définie à l'article 79 du CGI et dont le montant imposable est défini à l'article 83 de ce Code. Il en va **notamment** ainsi des **rémunérations versées aux « cadres dirigeants »** salariés que le Code du travail définit comme « les cadres auxquels sont confiées des responsabilités dont l'importance implique une grande indépendance dans l'organisation de leur emploi du temps, qui sont habilités à prendre des décisions de façon largement autonome et qui perçoivent une rémunération se situant dans les niveaux les plus élevés des systèmes de rémunération pratiqués dans leur entreprise (...) », la chambre sociale ayant ajouté à ces critères cumulatifs le fait que le cadre dirigeant participe à la direction de l'entreprise (Cass. soc. 31-1-2012 n° 10-24.412 FS-PBR, Sté Bruno Saint-Hilaire c/ Russias : RJS 4/12 n° 349). C'est ainsi que votre jurisprudence s'attache à déterminer si un engagement de caution souscrit personnellement par un dirigeant salarié en faveur de la société qu'il dirige est déductible du montant brut de ses rémunérations salariales sur le fondement de l'article 83 du CGI (v. par ex. : CE plén. 6-1-1993 n° 78729 : RJF 3/93 n° 355, avec chron. G. Goulard p. 815, concl. J. Gaeremynck BDCF 3/93 p. 59).

15. **Les gérants majoritaires de sociétés à responsabilité limitée relèvent**, quant à eux, de la catégorie d'imposition spécifique de l'article 62 du CGI qui prévoit que le montant imposable des rémunérations qui leur sont versées est déterminé « selon les règles prévues en matière **de traitements et salaires** », étant précisé que viennent en déduction des rémunérations brutes un certain nombre de charges déductibles, au nombre desquelles les frais d'acquisition de droits sociaux mentionnés au 3° de l'article 83 ainsi que les cotisations sociales mentionnées à l'article 154 bis, versées aux régimes obligatoires et facultatifs de sécurité sociale et au titre des contrats d'assurance de groupe.
16. **Quant aux présidents ou directeurs généraux de sociétés anonymes ou de sociétés par actions simplifiées et aux membres du directoire de sociétés anonymes**, vous avez depuis longtemps admis, bien que le soubassement de cette position soit peu explicite, que les rémunérations que les intéressés perçoivent en contrepartie de leurs fonctions sont imposées dans la catégorie des **traitements et salaires** (CE 21-12-1966 n° 66156 : Dupont 1967 p. 158). Par ailleurs, et la différence des salariés qui bénéficient d'une exonération, les indemnités, remboursements et allocations forfaitaires pour frais qui sont versés aux mandataires sociaux mentionnés à l'article 80 ter du CGI sont imposables dans cette même catégorie. En revanche, les rémunérations excessives, qui constituent des distributions, sont imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (v. CE 19-5-1999 n° 159136 : RJF 7/99 n° 868).
17. Enfin, les **jetons de présence** alloués aux membres d'un conseil d'administration ou de surveillance d'une SA sont imposés dans cette même catégorie des **revenus de capitaux mobiliers** (v. CE 28-11-1986 n° 46634 : RJF 2/87 n° 181).

Incidence du cumul des fonctions de mandataire social et de salarié

18. Vous avez déjà eu à vous prononcer sur l'existence et sur les conséquences, au plan fiscal, d'un cumul de fonctions de mandataire social et de salarié. L'une des premières pierres a été posée par une décision de **plénière du 13 juillet 1979** (CE plén. 13-7-1979 n° 13940 : RJF 10/79 n° 582, concl. B. Martin-Laprade Dr. fisc. 14/80 c. 787) à propos du dirigeant d'une grande maison de couture parisienne, ayant la forme d'une société anonyme, qui exerçait parallèlement une activité de « modéliste » au sein de cette même société. Vous aviez retenu que **la qualité de président-directeur général ne faisait pas obstacle à ce que l'intéressé bénéficie de la déduction supplémentaire pour frais professionnels** prévue pour les modélistes, dès lors qu'il y avait bien activités et rémunérations distinctes.
19. On peut également mentionner une **décision du 27 juin 1990** (CE 27-6-1990 n° 64710 : RJF 10/90 n° 1197, concl. O. Fouquet Dr. fisc. 26/91 c. 1323) ayant retenu que le salaire qu'un gérant majoritaire de SARL perçoit pour les fonctions à temps plein de chauffeur routier pour les transports internationaux de longue distance qu'il exerce dans les mêmes conditions que les autres chauffeurs de l'entreprise rémunère les services rendus à l'entreprise par l'intéressé en une qualité autre que celle de gérant et est par suite imposable dans la catégorie des traitements et salaires et non dans celle des rémunérations allouées aux gérants majoritaires, cette position étant à rapprocher de la jurisprudence sociale de la Cour de cassation qui refuse au gérant majoritaire d'une SARL la qualité

de salarié faute de lien de subordination à l'égard de cette dernière (Cass. soc. 31-3-1982 n° 81-40.448 : Bull. civ. V n° 238).

20. Vous avez encore fait application de la grille de lecture issue de la décision de plénière dans une **affaire de 1991 (CE 24-6-1991 n° 76919 : RJF 8-9/91 n° 1091, concl. Ph. Martin Dr. fisc. 26/92 c. 1246)** à propos du président-directeur général d'une SA demandant à bénéficier de la déduction supplémentaire pour frais professionnels des journalistes et directeurs de journaux. Plus récemment, votre **décision du 22 octobre 2012 (CE 27-10-2012 n° 325466 : RJF 1/13 n° 40, concl. E. Crépey BDCF 1/13 n° 3)** retient, à propos de contribuables ayant la double qualité de mandataires sociaux et de salariés, que les indemnités qu'ils ont perçues à l'occasion de leur départ de la société doivent être regardées, pour l'application de l'article 80 duodecies, comme versées au titre de la rupture de leurs contrats de travail et non de la cessation de leurs fonctions de dirigeants.

La présente espèce

21. L'affaire qui vous est soumise se présente de manière assez originale puisqu'elle **conduit à envisager le cumul entre un mandat social et une activité libérale au sein d'une société d'exercice libéral**. M. W. avait en effet fait valoir, devant les juges du fond, qu'il cumulait les fonctions, non rémunérées, de président de la SELAS Espacebio, avec celles, donnant lieu à rémunération, de directeur d'un laboratoire d'analyses médicales exploité par la SELAS. Il précisait cependant qu'en sa qualité de directeur de laboratoire, il ne pouvait être regardé comme un salarié faute d'être lié par un lien de subordination à la société, avec laquelle il n'avait d'ailleurs conclu aucun contrat de travail, ce dont il déduisait que ses rémunérations relevaient de la catégorie des bénéfices non commerciaux.
22. **Trois reproches**, d'inégale importance, **peuvent être adressés à l'arrêt attaqué**.

Premier reproche

23. **Le premier est anecdotique** : la cour a étrangement relevé au point 1 de son arrêt qu'outre ses fonctions de directeur de laboratoire, M. W. était « gérant majoritaire et président non rémunéré de la société Espacebio » exploitant ledit laboratoire, alors que les fonctions de gérant et président concernent des sociétés de forme distincte et que les revenus tirés de ces fonctions obéissent, nous l'avons dit, à des régimes eux-mêmes distincts : article 62 du CGI pour les gérants majoritaires, article 79 pour le président d'une société anonyme ou d'une société par actions simplifiée.

Deuxième reproche

24. **Plus gravement, la cour s'est appuyée sur des motifs contradictoires constitutifs d'une première erreur de droit** (v. CE 5-5-1999 n° 158216 : Lebon T. p. 984 et concl. N. Escaut BDCF 10/12 n° 120 sous la déc. CE 27-6-2012 n° 346392, Sté Gérard Poulalion : RJF 10/12 n° 936). Elle a en effet validé la requalification des rémunérations perçues par M. W. en traitements et salaires au seul motif – juridiquement exact – que la rémunération des dirigeants de SAS, dont le régime emprunte à celui des dirigeants de SA, relève de la catégorie des traitements et salaires, mais après avoir relevé que les rémunérations litigieuses n'avaient pas été versées à M. W. au titre de ses fonctions de mandataire social.

Dernier reproche

25. Enfin, **c'est au prix d'une autre erreur de droit que la cour s'est abstenue de se prononcer sur l'argumentation du contribuable** tiré de ce qu'il exerçait, en qualité de directeur de laboratoire, une profession libérale relevant des bénéfices non commerciaux dans des conditions exclusives de tout lien de subordination à l'égard de la SELAS Espacebio.
26. **Quelques mots d'explications**.
27. Ceci est sans doute peu connu mais **la profession de directeur de laboratoire d'analyses médicales constitue une profession réglementée**. Ses conditions et modalités d'exercice sont en effet fixées par un ensemble de dispositions législatives et réglementaires du Code de la santé

publique, qui ont été largement réécrites par l'ordonnance du 13 janvier 2010 relative à la biologie médicale⁽³⁾ et que M. W. avaient mentionnées dans ses écritures. Il résulte des articles L 6213-1 à L 6213-12 de ce Code que chaque laboratoire est dirigé par un « biologiste médical » également dénommé « biologiste-responsable », qui doit avoir la qualité de médecin ou pharmacien et disposer en outre d'une spécialisation ou avoir été autorisé à exercer la biologie médicale. Le biologiste médical bénéficie des règles d'indépendance professionnelle reconnues au médecin et au pharmacien dans le Code de déontologie qui leur est applicable et exerce la direction du laboratoire dans le respect de ces règles. Tout laboratoire de biologie médicale privé est dirigé par un biologiste-responsable qui en est le représentant légal et celui-ci ne peut exercer cette fonction que dans un seul laboratoire. **En ce qui concerne les structures juridiques permettant l'exploitation d'un laboratoire de biologie médicale, l'article L 6223-1 du Code de la santé publique prévoit qu'ils peuvent notamment prendre la forme de sociétés civiles professionnelles ou de sociétés d'exercice libéral régies par la loi du 31 décembre 1990⁽⁴⁾.**

28. **Cette loi relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumet les sociétés d'exercice libéral**, constituées pour l'exercice d'une profession libérale soumise à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé, **à un régime exorbitant du droit commun des sociétés**, ne serait-ce que dans la mesure où les dirigeants, ainsi que les deux tiers au moins des membres du conseil d'administration, doivent être des associés exerçant leur profession au sein de la société. L'article 1^{er} de la loi rappelle en outre que ces sociétés « ne peuvent accomplir les actes d'une profession déterminée que par l'intermédiaire d'un de leurs membres ayant qualité pour exercer cette profession » et l'article 14 prévoit que « chaque associé répond sur l'ensemble de son patrimoine des actes professionnels qu'il accomplit ».
29. Notez que, par un arrêt du 20 juin 2007 (Cass. 2^e civ. 20-6-2007 n° 06-17.146 FS-PB : RJS 12/07 n° 1329), la Cour de cassation s'est prononcée, au regard des règles d'immatriculation aux caisses d'assurance vieillesse, sur le cas d'un pharmacien biologiste, directeur d'un laboratoire exploité par une SELAFA dont il était par ailleurs le président-directeur général – situation qui correspond exactement à celle de M. W. La cour a relevé que le directeur de laboratoire en cause était « placé sous le contrôle de l'autorité ordinaire et non sous celui de la SELAFA, laquelle n'avait pas le pouvoir de donner des ordres et des directives, d'en contrôler l'exécution et d'en sanctionner les manquements » et déduit de ce constat d'absence de lien de subordination que le biologiste exerçait ses fonctions de directeur de laboratoire « à titre libéral », ce « peu important la signature avec la société d'un document intitulé contrat de travail ». Cette jurisprudence a été réitérée en 2014 à propos d'un chirurgien-dentiste exerçant au sein d'une SELAS dont il était l'associé unique et le président en relevant que la création de cette structure n'avait pas fait sortir l'intéressé du cadre ordinaire et qu'il n'exerçait pas son activité sous la subordination de la société (Cass. 2^e civ. 27-11-2014 n° 13-26.022 F-PB : RJS 2/15 n° 151).
30. Pour revenir, après ces détours, à notre litige fiscal, **l'assimilation d'un directeur de laboratoire d'analyses médicales à une profession libérale n'est pas indifférente car**, sur le terrain de la loi fiscale, en application de l'article 92, 1 du CGI, **les bénéficiaires des professions libérales sont en principe considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale, l'imposition dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux étant susceptible d'ouvrir droit à la déduction des cotisations versées au titre des contrats Madelin.**
31. **C'est à ce stade du raisonnement que**, précisément, **il importe de savoir s'il existe un lien de subordination. Certaines professions libérales, comme la médecine, qui relèveraient en principe des bénéficiaires non commerciaux, peuvent être exercées dans des conditions telles qu'elles relèvent, en réalité, d'une imposition dans la catégorie des traitements et salaires.** C'est ce que vous avez jugé à propos d'un médecin-chef de clinique soumis à l'autorité du conseil d'administration de l'établissement dont il reçoit des instructions précises, notamment en termes d'horaires et de vacances et qui doit soigner tous les malades admis dans l'établissement, dans les locaux et avec les moyens de celui-ci, quand bien même il dispose, pour son activité proprement médicale, de toute l'indépendance nécessaire à l'exercice de son art (CE 30-5-1979 n° 2762 : RJF 7-8/79 n° 446). Voyez également votre décision d'Arthuys (CE 16-10-2013 n° 339822 : RJF 1/14 n° 24) sur les conditions dans lesquelles l'activité d'un avocat au sein d'une SELAFA peut ou non être qualifiée d'activité salariée.
32. C'est pourquoi il nous semble qu'**en évacuant complètement l'argumentation de M. W. sur les conditions d'exercice de sa profession de biologiste médical**, qui n'était pas inopérante, **la cour a commis une erreur de droit.**

La contestation du refus de transmission de la QPC

33. Il vous restera à prendre parti sur la contestation du refus opposé par la cour à M. W. de vous transmettre sa **question prioritaire de constitutionnalité tirée de la non-conformité à la Constitution des articles 62 et 154 bis précités du CGI**. Conformément à la solution de votre arrêt Labane et Labane (CE 14-4-2010, n° 336753 : Lebon p. 110), ces dispositions législatives sont bien applicables au litige au sens et pour l'application de l'article 23-5 en ce que M. W. déplore qu'elle ne s'applique pas à sa situation et formule pour ce motif une critique au regard du principe d'égalité. Elles n'ont pas déjà été déclarées conformes à la Constitution. Mais **la cour s'est inscrite dans le sillage de nombre de décisions du Conseil constitutionnel en jugeant que rien n'interdit au législateur de fixer des règles d'imposition différentes à l'impôt sur le revenu selon les catégories de revenus considérées**. En outre et en tout état de cause, la contestation élevée par M. W. sur le terrain constitutionnel manque en fait si vous nous suivez pour accueillir son pourvoi.

*
**

34. Par ces motifs, nous concluons au rejet de la contestation du refus de transmission de la question prioritaire de constitutionnalité, à l'annulation de l'article 2 de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire, dans cette mesure, à la cour et à ce que l'Etat verse la somme de 2 000 € à M. W. au titre des frais irrépétibles.

-
- (1) Loi 94-126 du 11-2-1994 relative à l'initiative et à l'entreprise individuelle.
- (2) En application de l'article 14 de la loi 96-1181 du 30-12-1996 de finances pour 1997.
- (3) Ordonnance 2010-49.
- (4) Loi 90-1258 du 31-12-1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé et aux sociétés de participations financières de professions libérales.

RJF 2018
(c) 2018 Editions Francis Lefebvre