



HAL
open science

**Note sous Tribunal administratif de La Réunion, M. P.
c/Direction régionale des finances publiques, req. n°
140006, 1 400 008, 1 400 913**

Victor Margerin

► **To cite this version:**

Victor Margerin. Note sous Tribunal administratif de La Réunion, M. P. c/Direction régionale des finances publiques, req. n° 140006, 1 400 008, 1 400 913. *Revue juridique de l'Océan Indien*, 2018, 25, pp.369-374. hal-02860392

HAL Id: hal-02860392

<https://hal.univ-reunion.fr/hal-02860392>

Submitted on 8 Jun 2020

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

10.14. DROIT FISCAL

LODEOM – avocat – abattement sur les bénéfices – activité mixte – SELARL – gérant majoritaire

Tribunal administratif de La Réunion, *M. P. c/Direction régionale des finances publiques*, req. n° 140006, 1 400 008, 1 400 913.

Victor Margerin, docteur en droit privé de l'Université de La Réunion

La fiscalité de l'avocat, eu égard à la nature de la profession et ses obligations déontologiques, présente d'emblée certaines particularités. Nous pouvons relever à ce titre la question de la fiscalité de l'avocat gérant majoritaire d'une société d'exercice libérale (SEL) qui se trouverait imposable au titre des traitements et salaires. Sous un filigrane d'application du dispositif fiscal LODEOM, c'est bien de la nature de la fiscalité de l'avocat qu'a eu à connaître le Tribunal administratif de la Réunion.

Dans le cadre du fiscal du dispositif LODEOM, l'article 44 *quaterdecies* du CGI énonce trois critères cumulatifs ouvrant droit, pour l'entreprise, à l'abattement de droit commun sur les bénéfices. Les deux premiers critères exigent d'employer moins de 250 salariés et de réaliser un chiffre d'affaires annuel inférieur à 50 millions d'euros, ainsi que d'être soumis à un régime réel d'imposition. Le dernier critère exige quant à lui d'avoir une activité relevant d'un secteur éligible à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *undecies* B ou correspondre à l'une des activités suivantes : comptabilité, conseil aux entreprises, ingénierie ou études techniques à destination des entreprises.

Un avocat, eu égard à l'activité de conseil inhérente à sa profession, peut-il prétendre à cet abattement ?

Cette première problématique, bien que reflétant le jugement rendu par le Tribunal administratif de La Réunion, est à notre sens incomplète et doit être complétée par une problématique sous-jacente :

Un avocat peut-il ne prétendre à l'abattement prévu à l'art. 44 *quaterdecies* du CGI que dans le cadre de son activité de conseil aux entreprises ?

Cette légère modification syntaxique opère cependant un chambardement dans le raisonnement juridique et fiscal qui s'en déduit. Il conviendra tout d'abord de s'interroger sur l'éligibilité de l'avocat à ce dispositif (I), avant de saisir toute la portée du jugement du Tribunal administratif (II).

L'éligibilité de l'avocat à l'abattement sur les bénéfices

L'instruction administrative⁷⁴² n° 4 A-9-10 du 22 novembre 2010 explicite ce qu'il convient d'entendre par le terme « conseil aux entreprises » tel qu'appréhendé dans l'article 44 *quaterdecies* du CGI.

Il est ainsi fait état de ce que « *l'activité de conseil aux entreprises couvre l'ensemble des activités de conseil aux entreprises, que celles-ci soient réglementées ou non quelles que soient la nature et la qualification de l'activité. Sont notamment visées les activités de conseil juridique ou les activités de conseil en informatique. [...]* »

Par cette première lecture, l'intégralité de l'activité de l'avocat semble donc être éligible à ladite mesure.

Cette question a également été soumise à la Direction de la législation fiscale de la DGFIP par l'Association Nationale d'Assistance Administrative et Fiscale des Avocats (ANAAFA), souhaitant notamment obtenir « *confirmation de ce que l'activité de représentation exercée par un avocat devant une juridiction constitue une activité de conseil aux entreprises* ». Par lettre⁷⁴³ en date du 27 septembre 2011, la DGFIP reprend les termes de son instruction, identiques à ceux cités *supra*. L'inéligibilité de l'avocat ne fait donc aucun doute.

Il conviendra de remarquer d'un côté, le manque de précision de l'ANAAFA dans sa demande près l'administration fiscale, et de l'autre, l'absence de soucis d'explicitation de la part de l'administration. À notre sens, un élément fondamental du dispositif est passé sous silence, à l'instar de ce que nous avons fait jusqu'ici.

⁷⁴² Instr. 4 A-9-10, relative aux mesures en faveur des entreprises implantées dans les zones franches d'activités situées dans les départements d'Outre-Mer, BOI 22 novembre 2010, n° 99 ; *Dr. fisc.* 2010, n° 48, instr. 14 381.

⁷⁴³ DLF, lettre 27 septembre 2011 : *Dr. fisc.* n° 40, 06 octobre 2011, act. 291 ; *La Semaine Juridique Entreprises et Affaires*, n° 40, 06 octobre 2011, act. 522.

En effet, l'instruction administrative susvisée vient également préciser, à la suite du troncage du texte que l'administration et nous-mêmes avons effectué, que « [...] *Lorsque l'activité de conseil est mixte, c'est-à-dire dispensée à la fois auprès d'entreprises et auprès de particuliers, il incombe à l'entreprise de démontrer que l'activité principale de son exploitation, au sens du paragraphe 13 ci-dessus, est bien constituée par le conseil aux entreprises. À défaut, les bénéficiaires de l'exploitation ne peuvent faire l'objet de l'abattement prévu à l'article 44 quaterdecies* ».

À défaut pour l'avocat, de démontrer que son activité principale se situe bien dans la stricte sphère du conseil aux entreprises - entendu au sens large et incluant également la représentation – ce dernier ne pourra donc, *de jure*, bénéficier de l'abattement.

On remarquera à ce titre que le présent jugement passe sous silence une quelconque démonstration par le requérant de ce que son activité principale résulte effectivement d'une activité de conseil aux entreprises *stricto sensu*. Tout au plus le Tribunal rappelle expose qu'« *il résulte de l'instruction qu'en égard à la nature réelle de l'activité exercée à titre principal au sein de la SELARL Lexipolis, à savoir une activité libérale d'avocat pratiquée sans que ne puisse être identifié un lien de subordination entre l'avocat et la SELARL [...].* ».

Le constat de ce que le Tribunal n'a nullement recherché la nature réelle de l'activité est incontestable et se déduit des motifs mêmes de la décision. Il ne s'agissait en rien de déterminer les modalités d'exercice de la profession d'avocat au sein de la SELARL, mais bien de distinguer selon que l'activité de conseil était procurée à titre principal, ou non, à des clients ayant cette qualité d'entreprise.

Quand bien même le requérant aurait rempli, pour l'année 2009⁷⁴⁴, les critères relatifs à l'éligibilité au dispositif prévu à l'article 44 *quaterdecies*, cette seule considération ne saurait suffire à établir la réalité de son exercice pour les trois années postérieures. Ce que semble pourtant en déduire la juridiction de céans.

À ce titre, une autre considération nous semble toutefois basée sur un raisonnement sensiblement similaire pour que nous soyons alertes à un moyen développé par la Direction régionale des finances publiques - à savoir la qualité de gérant majoritaire du requérant.

⁷⁴⁴ TA de La Réunion, 8 novembre 2012, req. n° 1000376.

Avocat, gérance majoritaire et salariat : un ménage à trois pour l'administration fiscale

La qualité libérale de l'activité d'avocat en dehors de tout lien de subordination est une question complexe dès lors qu'elle porte sur ses incidences fiscales.

Toute la problématique qui se pose en l'espèce est de déterminer la nature fiscale des bénéfices professionnels du requérant. Ainsi que le relève le Tribunal administratif, l'article 92 du CGI dispose que « *1. Sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéfices non commerciaux, les bénéfices des professions libérales [...]* ». Les bénéfices non commerciaux des professions libérales sont pleinement éligibles, par le truchement de l'article 102 *ter* du CGI, au bénéfice de l'abattement prévu à l'article 44 *quaterdecies*.

Il était toutefois opposé au requérant par l'administration fiscale, que pour les années 2010, 2011, et 2012, ce dernier n'avait nullement déclaré ses bénéfices professionnels au titre des BNC, mais bien au titre des traitements et salaires. Partant, il ne pouvait donc prétendre, en 2014 – date d'enregistrement de la requête – au bénéfice rétroactif des abattements.

En outre, l'administration alléguait également que le requérant avait la qualité de gérant majoritaire. Cette circonstance suffirait donc à justifier de l'imposition de ses bénéfices professionnels au titre des traitements et salaires.

Dans une affaire similaire⁷⁴⁵, bien que ne se rapportant pas à une problématique relative au dispositif LODEOM, la Haute Juridiction administrative a eu à connaître de la détermination de la nature fiscale des bénéfices professionnels de l'avocat. Est retenu à cet égard que « *La Cour administrative d'appel n'a pas commis d'erreur de droit ni inexactement qualifié les faits de l'espèce en retenant que les revenus perçus par un associé d'une société d'exercice libéral à forme anonyme dans l'exercice de son activité d'avocat devaient être imposés dans la catégorie des BNC du fait qu'il n'existait pas entre lui et la SEL, dans laquelle il exerçait sa profession d'avocat, de lien de subordination caractérisant l'exercice d'une activité salariée et alors même que l'intéressé ne pouvait pas développer de clientèle personnelle* ».

⁷⁴⁵ CE, 16 octobre 2013, M. A., req. n° 339822, *Inédit* : *La revue fiscale du patrimoine* n° 4, Avril 2014, 7.

Deux remarques s'imposent ici. Tout d'abord, le fait que la société dans l'arrêt susévoqué soit une SELAFA n'est aucunement contradictoire avec les faits de notre espèce. En effet, le régime fiscal et social des SELAFA et des SELARL à l'égard de leurs gérants, majoritaires ou non, est identique⁷⁴⁶. Leurs revenus professionnels sont imposés à l'IR dans la catégorie des traitements et salaires. À l'inverse, seuls les gérants majoritaires de SELARL relèvent du régime social des travailleurs non-salariés, tandis que les autres sont assimilés salariés.

Deuxièmement, alors qu'il serait alléchant d'établir une similarité parfaite entre la solution adoptée par le Conseil d'État et celle retenue par le Tribunal administratif de La Réunion, un marqueur, à notre sens essentiel, semble avoir changé : la qualité du requérant. Effectivement, ce dernier est un associé non gérant dans l'arrêt rendu par le Conseil d'État, alors qu'il est gérant majoritaire dans notre espèce.

Cette distinction est intéressante en ce qu'elle déterminerait un autre champ d'imposition ainsi que d'exonération pour les revenus du gérant majoritaire de SELARL.

Trois hypothèses peuvent ainsi être avancées quant au devenir du contentieux sur la problématique de l'espèce.

Premièrement, si nous en restons sur la considération du Tribunal administratif de la Réunion, cela se traduirait alors par l'extension de la jurisprudence du Conseil d'État sur l'imposition des revenus professionnels au titre des BNC de l'avocat associé d'une SEL. Partant, l'avocat gérant majoritaire serait donc imposable à ce seul titre.

Deuxièmement, si nous joignons la position du Conseil d'État et l'absence de similitude de la situation des requérants dans les deux affaires susmentionnées, alors les revenus professionnels de l'avocat seraient imposables au titre des BNC, tandis que ses revenus liés à la gérance majoritaire seraient quant à eux imposés au titre de l'article 62 du CGI⁷⁴⁷ et en cela, de l'IR.

⁷⁴⁶ B. BRIGNON, Société d'exercice libéral d'avocats, *JCP S*, 192-30, 2017.

⁷⁴⁷ Art. 62 CGI : « 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 n° 55-594 du 20 mai 1955 modifié ou dans celles prévues à l'article 239 bis AA ou à l'article 239 bis AB ; [...]

Enfin, si nous réfutons tous les faits et arguments étayés ci-avant par une lecture stricte des textes fiscaux, alors l'avocat gérant majoritaire serait imposé au titre des traitements et salaires.

Chacune de ces hypothèses emportera également des conséquences sur l'éligibilité de l'avocat au dispositif LODEOM. En effet, dans la première hypothèse, la gérance majoritaire important peu, ce dernier restera éligible sous réserve de remplir les conditions prévues à l'article 44 *quaterdecies*.

Dans la seconde hypothèse, seuls les revenus non tirés de l'activité de la gérance seront éligibles au dispositif. Toutefois, la détermination de l'assiette des revenus tombant ou non dans ce cadre pourrait s'avérer délicate.

Dans la dernière supputation, l'avocat ne serait plus aucunement éligible. Nous ne pouvons cependant pas abonder en ce sens, non seulement eu égard à la position du Conseil d'État, précédemment citée, venant reconnaître l'imposition au titre des BNC de l'avocat associé ; du fait qu'un tel revirement reviendrait à méconnaître l'essence même de la SELARL ; et enfin, que la profession d'avocat ne saurait reconnaître une situation de « salariat généralisé », ne serait-ce qu'aux yeux de la seule administration fiscale. Ainsi que le rappelle le Conseil d'État lui-même, « *que l'article 7 de la loi du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques, modifié notamment par l'article 6 de la loi du 31 décembre 1990 ayant le même objet, dispose : "L'avocat peut exercer sa profession soit à titre individuel, soit au sein d'une association [...], d'une société civile professionnelle, d'une société d'exercice libéral ou d'une société en participation [...], soit en qualité de salarié ou de collaborateur libéral d'un avocat ou d'une association ou société d'avocats. Il peut également être membre d'un groupement d'intérêt économique ou d'un groupement européen d'intérêt économique [...]"* ».

Sur trois hypothèses, seules deux resteraient plausiblement en lice.

Affaire à suivre...

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 ».