Afficher les raccourcis

CONSEIL D'ÉTAT

Base de jurisprudence

Ariane Web: Conseil d'État 492154, lecture du 8 avril 2025,
ECLI:FR:CECHR:2025:492154.20250408

Décision n° 492154
8 avril 2025
Conseil d'État

N° 492154
ECLI:FR:CECHR:2025:492154.20250408
Inédit au recueil Lebon

8ème - 3ème chambres réunies

M. Pierre Collin, président
M. Emile Blondet, rapporteur
Mme Karin Ciavaldini, rapporteure publique

Lecture du mardi 8 avril 2025

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Vu la procédure suivante :

Par une requête sommaire, un mémoire complémentaire et un nouveau mémoire, enregistrés les 27 février 2024, 27 mai 2024 et 10 janvier 2025 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, le Conseil national des barreaux demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler pour excès de pouvoir les commentaires administratifs publiés le 27 décembre 2023 au Bulletin officiel des finances publiques (BOFiP) - Impôts sous les références BOI-RES-BNC-000136, BOI-RSA-GER-10-30, BOI-BNC-CHAMP-20, BOI-BNC-DECLA-10-10, BOI-BNC-SECT-70-40, BOI-BNC-CESS-20-10, BOI-BNC-CESS-30-10, BOI-BIC-CHAMP-70-10, BOI-TVA-CHAMP-10-10-60, BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-10 et BOI-IF-CFE-10-10-10 ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat le versement de la somme de 7 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :
- la Constitution, notamment son Préambule et son article 61-1 ;
- l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 ;
- la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, son premier protocole additionnel et le protocole n° 12 à celle-ci ;
- le code général des impôts, notamment ses articles 62, 92 et 93 ;
- l'ordonnance n° 2023-77 du 8 février 2023, notamment son article 132 ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Emile Blondet, auditeur,

- les conclusions de Mme Karin Ciavaldini, rapporteure publique ;

La parole ayant été donnée, après les conclusions, à la SCP Lyon-Caen, Thiriez, avocat du Conseil national des barreaux ;

Considérant ce qui suit :

1. Le Conseil national des barreaux demande l'annulation pour excès de pouvoir des commentaires administratifs publiés le 27 décembre 2023 au Bulletin officiel des finances publiques (BOFiP) - Impôts sous les références BOI-RES-BNC-000136, BOI-RSA-GER-10-30, BOI-BNC-CHAMP-

20, BOI-BNC-DECLA-10-10, BOI-BNC-SECT-70-40, BOI-BNC-CESS-20-10, BOI-BNC-CESS-30-10, BOI-BIC-CHAMP-70-10, BOI-TVA-CHAMP-10-10-60, BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-10 et BOI-IF-CFE-10-10-10, lesquels comportent des énonciations relatives au régime d'imposition des rémunérations versées aux associés des sociétés d'exercice libéral.

2. Eu égard aux moyens qu'il soulève, le Conseil national des barreaux doit être regardé comme demandant l'annulation des trois premiers alinéas du point 1, du troisième alinéa du point 1.1, des deuxième et troisième alinéas du point 1.3, des trois derniers alinéas du point 2 et du septième alinéa du point 3 des commentaires administratifs publiés sous la référence BOI-RES-BNC-000136, dans leur version mise en ligne entre le 27 décembre 2023 et le 24 avril 2024, ainsi que des paragraphes n° 520, 530, 540 et 550 des commentaires administratifs publiés sous la référence BOI-RSA-GER-10-30, du paragraphe n° 110 des commentaires administratifs publiés sous la référence BOI-BNC-DECLA-10-10 et des deuxième à quatrième alinéas du paragraphe 60 et du dernier alinéa du paragraphe 185 des commentaires administratifs publiés sous la référence BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-10, dans leur version mise en ligne depuis le 27 décembre 2023.

Sur la question prioritaire de constitutionnalité :

3. A l'appui de son recours pour excès de pouvoir, le Conseil national des barreaux demande au Conseil d'Etat de transmettre au Conseil constitutionnel la question de la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution des articles 62, 92 et 93 du code général des impôts ainsi que de l'article 132 de l'ordonnance du 8 février 2023 relative à l'exercice en société des professions libérales réglementées.

4. Aux termes du premier alinéa de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel : " Le moyen tiré de ce qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution peut être soulevé (...) à l'occasion d'une instance devant le Conseil d'Etat (...) ". Il résulte des dispositions de ce même article que le Conseil constitutionnel est saisi de la question prioritaire de constitutionnalité 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 que la question soit nouvelle ou présente un caractère sérieux.

5. Aux termes de l'article 62 du code général des impôts : " 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 (...) ; / Aux gérants des sociétés en commandite par actions ; (...) / 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 ". Il résulte de ces dispositions que les rémunérations perçues par le gérant majoritaire d'une société à responsabilité limitée assujettie à l'impôt sur les sociétés ou par le gérant d'une société en commandite par actions et qui, se rapportant à l'exercice personnel par ceux-ci, au sein de la société, d'une activité professionnelle libérale, ne peuvent être regardées comme se rattachant à leurs fonctions, à caractère transversal, de gérance ne relèvent pas de la catégorie de revenus que ces dispositions instituent mais, selon que les conditions dans lesquelles cette activité est exercée traduisent ou non l'existence d'un lien de subordination à l'égard de la société, de celle des traitements et salaires ou de celle des bénéfices non commerciaux.

6. Aux termes de l'article 92 du même code : " 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, des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants et de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus. (...) ". Aux termes de l'article 93 du même code : " 1. Le bénéfice à retenir dans les bases de l'impôt sur le revenu est constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession. (...) ".

7. L'article 132 de l'ordonnance du 8 février 2023 relative à l'exercice en société des professions libérales réglementées prévoit que lorsque l'exercice de la profession d'avocat, d'avocat au Conseil d'Etat et à la Cour de cassation, de notaire, de commissaire de justice, d'administrateur judiciaire ou de mandataire judiciaire prend la forme juridique d'une société à responsabilité limitée, d'une société anonyme, d'une société par actions simplifiée ou d'une société en commandite par actions, cette société est également soumise aux dispositions du livre III de cette même ordonnance, relatives aux sociétés d'exercice libéral, à l'exception des obligations de dénomination prévues au premier alinéa de l'article 41 de l'ordonnance, qui deviennent facultatives.

8. En premier lieu, les dispositions de l'article 132 de l'ordonnance du 8 février 2023 relative à l'exercice en société des professions libérales réglementées, qui ne sont pas commentées ni même citées dans les commentaires administratifs attaqués, ne peuvent être regardées comme applicables au présent litige au sens de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958.

9. En deuxième lieu, aux termes de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : " La loi (...) doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ". Le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations

différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit.

10. Le Conseil national des barreaux soutient que les articles 62 et 92 du code général des impôts, tels qu'interprétés par la jurisprudence du Conseil d'Etat, méconnaissent le principe d'égalité devant la loi fiscale en ce que les rémunérations perçues par les gérants majoritaires des sociétés d'exercice libéral à responsabilité limitée (SELARL) et les gérants des sociétés d'exercice libéral en commandite par actions (SELCA) exerçant une profession juridique ou judiciaire sont soumises à des règles d'imposition différentes selon qu'elles se rapportent à l'exercice personnel par les intéressés, au sein de la société, de la profession libérale qui en constitue l'objet ou qu'elles se rapportent à l'exercice des fonctions de gérant, tandis que la totalité des rémunérations perçues par les gérants des formes de droit commun de ces mêmes sociétés exerçant une profession libérale autre que juridique ou judiciaire ou une profession commerciale, industrielle, artisanale ou agricole serait soumise au régime fiscal de l'article 62 du code général des impôts.

11. Toutefois, d'une part, les rémunérations des gérants majoritaires de SELARL et gérants de SELCA dont l'objet est l'exercice d'une profession juridique ou judiciaire et les rémunérations des gérants majoritaires de société à responsabilité limitée (SARL) et gérants de sociétés en commandite par actions (SCA) dont l'objet est l'exercice d'une profession libérale d'une autre nature sont identiquement soumises aux règles d'imposition mentionnées au point 5. D'autre part, les personnes qui exercent une profession libérale juridique ou judiciaire ne sont pas placées, au regard des règles d'imposition auxquelles est soumise leur rémunération, dans la même situation que les personnes qui exercent une profession commerciale, industrielle, artisanale ou agricole, de sorte qu'une différence de traitement à cet égard n'est pas de nature à méconnaître le principe d'égalité devant la loi.

12. En troisième lieu, le Conseil national des barreaux soutient que les articles 92 et 93 du code général des impôts seraient entachés d'incompétence négative et méconnaitraient, en conséquence, le principe d'égalité devant la loi fiscale en ce que l'imposition dans la catégorie des bénéfices non commerciaux des rémunérations perçues par les associés de sociétés d'exercice libéral ne s'accompagne pas de l'application aux titulaires de ces revenus des éléments essentiels du régime d'ensemble propre à de tels bénéfices, que sont notamment la soumission à l'obligation de facturation, l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée et à la cotisation foncière des entreprises et la possibilité d'opter pour l'impôt sur les sociétés ou pour la protection du patrimoine personnel, conduisant ainsi à la création d'une catégorie particulière de contribuables. Toutefois, s'il incombe au législateur, lorsqu'il adopte des dispositions, d'exercer pleinement la compétence que lui confie la Constitution et, en particulier, son article 34, le grief tiré de son incompétence négative ne peut être

utilement soulevé à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité qu'à l'encontre de dispositions résultant d'une loi promulguée et à la condition de contester les insuffisances du dispositif qu'elles ont instauré, la question prioritaire de constitutionnalité étant destinée à saisir le Conseil constitutionnel de la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution de dispositions législatives applicables et non à contraindre le législateur de légiférer sur un autre sujet que celui traité par les dispositions de la loi contestée. Les dispositions de l'article 92 du code général des impôts ayant pour seul objet de déterminer les conditions de soumission à l'impôt sur le revenu des sommes entrant dans son champ et non de définir l'ensemble des obligations légales et du statut fiscal des associés de sociétés d'exercice libéral, le grief ne peut qu'être écarté.

13. Il résulte de ce qui précède qu'il n'y a pas lieu de renvoyer au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité soulevée.

Sur les autres moyens de la requête :

En ce qui concerne les énonciations relatives aux modalités d'imposition distinctes des rémunérations afférentes à la fonction de gérant et des rémunérations qualifiées de " techniques " :

14. En premier lieu, les deux premiers alinéas du point 1 et les deuxième et troisième alinéas du point 1.3 des commentaires administratifs publiés sous la référence BOI-RES-BNC-000136, les deux premiers alinéas du paragraphe n° 520 des commentaires administratifs publiés sous la référence BOI-RSA-GER-10-30 et le paragraphe n° 110 des commentaires administratifs publiés sous la référence BOI-BNC-DECLA-10-10 se bornent à expliciter, s'agissant de sociétés d'exercice libéral, la règle énoncée au point 5. Dès lors, le moyen tiré de ce que ces énonciations méconnaîtraient l'article 62 du code général des impôts ne peut qu'être écarté.

15. Par ailleurs, le Conseil national des barreaux ne peut utilement soutenir que la règle législative que ces énonciations réitèrent méconnaitrait les stipulations combinées des articles 14 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et 1er du protocole n° 12 à celle-ci, ce protocole n'ayant pas été ratifié par la France.

16. En deuxième lieu, nul n'ayant droit à l'édiction ou au maintien de commentaires administratifs de la loi fiscale, le Conseil national des barreaux n'est pas fondé à contester les énonciations du troisième alinéa du point 1 des commentaires administratifs publiés sous la référence BOI-RES-BNC-000136 et des deux derniers alinéas du paragraphe n° 520 des commentaires administratifs publiés sous la référence BOI-RSA-GER-10-30 indiquant que l'interprétation contenue dans une réponse ministérielle n° 39397 publiée au Journal officiel de l'Assemblée nationale du 16 septembre 1996 est rapportée à compter des revenus de l'année 2024. Il ne saurait en particulier utilement

soutenir, à l'appui d'une demande tendant à leur annulation pour excès de pouvoir, que de telles énonciations porteraient, par elles-mêmes, atteinte à une espérance légitime protégée par les stipulations de l'article 1er du premier protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

17. En troisième lieu, les paragraphes n° 530 à 550 des commentaires administratifs publiés sous la référence BOI-RSA-GER-10-30 sont relatifs aux modalités de détermination de la part des rémunérations perçues par le gérant majoritaire d'une SELARL ou le gérant d'une SELCA imposable en application de l'article 62 du code général des impôts.

18. Le premier alinéa du paragraphe n° 530 ainsi que le paragraphe n° 540 de ces commentaires, qui précise les justifications pouvant être apportées par le contribuable pour établir que la totalité de ses rémunérations relève de l'article 62 du code général des impôts, ne sont contestés que par voie de conséquence de l'illégalité alléguée des paragraphes mentionnés au point 14. Les conclusions correspondantes ne peuvent par suite qu'être rejetées.

19. Par ailleurs, en énonçant que les rémunérations perçues au titre de la fonction de gérant sont celles allouées à raison des tâches qui ne sont pas réalisées dans le cadre de l'activité libérale et qu'en sont exclues les tâches de nature administrative qui sont inhérentes à la pratique de l'activité libérale, le second alinéa du paragraphe n° 530 de ces commentaires se borne à rappeler la règle énoncée au point 5 ci-dessus. Si cet alinéa énonce ensuite sans ajouter à la loi que la rédaction de documents tels que des ordonnances de prescription par un médecin est inhérente à la pratique de l'activité libérale, il ne saurait toutefois légalement prévoir, de manière générale et en toutes circonstances, que des tâches telles que " la facturation du client ou du patient, l'encaissement, les prises de rendez-vous, les approvisionnements de fournitures, la gestion des équipes " sont inhérentes à la pratique d'une telle activité. Le Conseil national des barreaux est donc fondé à demander, dans cette mesure, son annulation.

20. Le paragraphe n° 550 des mêmes commentaires administratifs énonce qu'il est admis, à titre de règle pratique, de considérer qu'une part de 5 % de la rémunération d'ensemble perçue par les gérants majoritaires de SELARL et les gérants de SELCA au titre de leurs activités libérale et de gérance correspond aux revenus afférents à leurs fonctions de gérant, imposables sur le fondement de l'article 62 du code général des impôts, qu'il soit possible ou non de les distinguer de la rémunération dite " technique ". Ces énonciations, qui ajoutent à la loi, sont entachées d'illégalité et doivent par suite être annulées.

En ce qui concerne les énonciations relatives à l'application du régime dit " micro-BNC " :

21. Aux termes du 1 de l'article 102 ter du code général des impôts : " Le bénéfice imposable des contribuables qui perçoivent des revenus non commerciaux dont le montant hors taxes de l'année civile précédente ou de la pénultième année, ajusté s'il y a lieu au prorata du temps d'activité au cours de l'année de référence, n'excède pas 77 700 ? est égal au montant brut des recettes annuelles diminué d'un abattement forfaitaire de 34 % (...) ".

22. Le troisième alinéa du point 1.1 des commentaires administratifs publiés sous la référence BOI-RES-BNC-000136 se borne à rappeler, sans y ajouter, la portée de ces dispositions s'agissant de l'appréciation, en 2024 et 2025, du seuil d'application du régime, dit " micro-BNC ", qu'elles instituent. Par suite, le moyen tiré de l'illégalité de ces énonciations ne peut qu'être écarté, sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance que, sur la base de la réponse ministérielle mentionnée au point 16, les contribuables aient pu, au titre des années précédentes, déclarer des recettes dans une catégorie de revenus autre que celle qui résulte de la combinaison des dispositions des articles 62 et 92 du code général des impôts.

En ce qui concerne les énonciations relatives à la taxe sur la valeur ajoutée et à la cotisation foncière des entreprises :

23. Le moyen par lequel le Conseil national des barreaux conteste les trois derniers alinéas du point 2 et le septième alinéa du point 3 des commentaires administratifs publiés sous la référence BOI-RES-BNC-000136, ainsi que les deuxième à quatrième alinéas du paragraphe n° 60 et le dernier alinéa du paragraphe n° 185 des commentaires administratifs publiés sous la référence BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-10, relatifs à l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée et à la cotisation foncière des entreprises, en tant qu'ils ne comportent pas d'énonciations se rapportant aux dispositions législatives qui composent, selon lui, ainsi qu'il a été exposé au point 12, le " régime d'ensemble " propre à l'imposition des bénéfices non commerciaux ne peut, dès lors qu'il n'est dirigé contre aucune énonciation de ces commentaires, qu'être écarté.

24. Il résulte de tout ce qui précède que le Conseil national des barreaux est seulement fondé à demander l'annulation des mots " la facturation du client ou du patient, l'encaissement, les prises de rendez-vous, les approvisionnements de fournitures, la gestion des équipes ou " figurant au second alinéa du paragraphe n° 530 ainsi que du paragraphe n° 550 des commentaires administratifs publiés sous la référence BOI-RSA-GER-10-30.

25. Il n'y a pas lieu, dans les circonstances de l'espèce, de faire droit aux conclusions présentées par le Conseil national des barreaux au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

Article 1er : Il n'y a pas lieu de renvoyer au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité soulevée par le Conseil national des barreaux.
Article 2 : Sont annulés, au sein des commentaires administratifs publiés le 27 décembre 2023 au Bulletin officiel des finances publiques (BOFiP) - Impôts sous la référence BOI-RSA-GER-10-30, les mots : " la facturation du client ou du patient, l'encaissement, les prises de rendez-vous, les approvisionnements de fournitures, la gestion des équipes ou " figurant au second alinéa du paragraphe n° 530 et le paragraphe n° 550.
Article 3 : Le surplus de la requête du Conseil national des barreaux est rejeté.
Article 4 : La présente décision sera notifiée au Conseil national des barreaux et au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique.
Copie en sera adressée au Conseil constitutionnel et au Premier ministre.
Délibéré à l'issue de la séance du 26 mars 2025 où siégeaient : M. Pierre Collin, président adjoint de la section du contentieux, présidant ; M. Stéphane Verclytte, président de chambre ; M. Jonathan Bosredon, Mme Emilie Bokdam-Tognetti, M. Philippe Ranquet, Mme Sylvie Pellissier, M. Pierre Boussaroque, M. Vincent Mahé, conseillers d'Etat et M. Emile Blondet, auditeur-rapporteur.

Rendu le 8 avril 2025.

Le président :
Signé : M. Pierre Collin
Le rapporteur :
Signé : M. Emile Blondet
La secrétaire :
Signé : Mme Magali Méaulle