RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
*Liberté*
*Égalité*
*Fraternité*

**Extrait du**
**Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-BASE-10-20-08/10/2012
Date de publication : 08/10/2012
Date de fin de publication : 09/01/2013

# BIC - Base d'imposition - Définition de la part de bénéfices imposables en cas de participations dans une société de personnes

## Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Base d'imposition
Titre 1 : Définition du résultat imposable
Chapitre 2 : Définition de la part de bénéfices imposables en cas de participations dans une société de personnes- Règles générales et précisions concernant les copropriétés

## Sommaire :

I. Détermination du bénéfice social
A. Rémunérations et intérêts alloués aux associés
1. Rémunérations versées aux associés
2. Intérêts perçus par les associés
B. Situations particulières
1. Situation des associés d'une société de personnes qui a fait l'objet d'une vérification
2. Situation des associés lorsque la société de personnes n'a arrêté aucun exercice au cours d'une année civile
II. Détermination de la part de bénéfices correspondant aux droits détenus dans une société de personnes ou un groupement assimilé et régime fiscal applicable à cette quote-part
A. Règles de détermination de la part de bénéfice revenant à un associé d'une société de personnes ou d'un organisme assimilé
1. La part de bénéfice est déterminée d'après les règles applicables à l'entreprise membre
a. Entreprises membres concernées
b. Détermination de la quote-part des bénéfices correspondant à la participation détenue par les entreprises membres énumérées au a ci-dessus
1° Règles générales
a° Charges financières
b° Amortissements
c° Provisions
d° Plus-values

2° Solution particulière applicable lorsque l'entreprise membre est imposable à l'impôt sur le revenu selon un régime de bénéfice réel
2. La part de bénéfice revenant au détenteur des droits sociaux est déterminée d'après les règles applicables à la société (ou au groupement) dont il est membre
a. Associés ou membres concernés
b. Détermination de la quote-part de bénéfice
c. Cas particulier. - Agriculteurs et membres de professions non commerciales exerçant leur activité à la fois à titre individuel et en tant qu'associés d'une société ou d'un groupement relevant du régime du forfait collectif agricole
B. Régime fiscal de la part de résultat revenant à un associé de société de personnes
1. Associés ou membres relevant de l'impôt sur le revenu
2. Associés ou membres passibles de l'impôt sur les sociétés
III. Régime fiscal des copropriétés de navires de commerce
IV. Régime fiscal des copropriétés d'étalon
A. Copropriétés d'étalon exploitées sous forme d'indivision conventionnelle
1. Modalités d'imposition des résultats
2. Conséquences de la syndication de l'étalon
a. Plus-value imposable
b. Modalités d'amortissement
3. Plus-value réalisées lors de la cession des parts
B. Copropriétés d'étalon constituées sous forme de société en participation de droit commun
1. Assujettissement de la société en participation à l'impôt sur les sociétés
2. Imposition à l'impôt sur les sociétés de la quote-part de résultat revenant aux associés non indéfiniment responsables ou non révélés
a. Notion d'associés non indéfiniment responsables
b. Notion d'associés non révélés
c. Régime applicable
3. Régime des sociétés de personnes
C. Copropriétés d'étalon visées à l'article 8 quinquies du CGI
1. Régime d'imposition
2. Modalités d'imposition
a. Actif immobilisé
b. Détermination du résultat de la société en participation
D. Copropriété d'étalon exploitée sous forme de société de fait

# I. Détermination du bénéfice social

**1**

En vertu de l'alinéa 1 de l'article 60 du CGI, le bénéfice des sociétés de personnes et assimilées est dans tous les cas déterminé dans les conditions prévues pour les exploitants individuels, c'est-à-dire globalement au niveau de la société. Ainsi s'appliquent au regard de la société les principes spécifiques aux régimes d'imposition d'après le bénéfice réel (régime du bénéfice réel ou simplifié d'imposition)( BOI-BIC-DECLA), à l'exclusion du régime d'imposition des micro-entreprises (CGI, art. 50-0, 2 c).

**10**

Il convient de noter que sont aussi exclues du régime des micro-entreprises les sociétés civiles de moyens, qui relèvent de plein droit du régime simplifié d'imposition (CGI, art. 302 septies A bis, III-b), et les sociétés de copropriétaires de navires et de copropriétaires de chevaux de course ou d'étalons dont les résultats sont déterminés dans les conditions prévues pour les exploitants individuels soumis au régime du bénéfice réel (CGI, art. 61 A).

**20**

Il est rappelé que le bénéfice imposable doit comprendre les rémunérations des associés ( BOI-BIC-CHG-40-40-10) ainsi que les intérêts alloués au capital ( BOI-BIC-CHG-50-10) ou considérés comme excédentaires (BOI-BIC-CHG-50-50).

## A. Rémunérations et intérêts alloués aux associés

### 1. Rémunérations versées aux associés

**30**

Les rémunérations prélevées par les associés des sociétés et organismes dont les bénéfices sont imposés dans les conditions fixées par l'article 8 du CGI doivent être compris dans les bénéfices de l'entreprise. Ainsi, il convient de tenir compte des appointements et avantages de toute nature perçus à titre personnel et qui ne peuvent être admis dans les frais généraux de la société.

En effet, les intéressés doivent être considérés comme des chefs d'entreprise indéfiniment responsables du passif social en leur qualité de copropriétaire de l'affaire. Par suite, la rémunération de leur travail personnel ou de leur collaboration à la gestion de l'entreprise ne constitue pas un salaire mais s'opère normalement par la répartition à leur profit des bénéfices sociaux.

> *Pour l'application de l'impôt sur le revenu, la rémunération que s'alloue l'exploitant à raison de l'activité professionnelle exercée dans l'entreprise correspond à un emploi et non à une charge du bénéfice. Elle doit donc être exclue des charges déductibles, conformément à une doctrine et à une jurisprudence du Conseil d'Etat constantes (cf. en ce sens, CE, arrêt du 26 janvier 1923, req. n° 73330, RO, 4848 et CE, arrêt du 31 mars 1978, n° 2273, Plén).*

Si la société présente un résultat bénéficiaire avant la réintégration des intérêts et appointements alloués aux associés, la quote-part revenant à chacun d'eux comprend :

- d'une part, les intérêts et appointements qui lui sont versés ;

- d'autre part, sa part dans l'excédent du bénéfice imposable sur la masse des intérêts et appointements statutaires, cette part étant calculée d'après la proportion stipulée au profit de l'associé pour le partage des bénéfices.

Si le résultat de la société est déficitaire, la somme à attribuer à chaque associé est égale à la différence entre le montant des intérêts et appointements qui lui sont versés et la part lui incombant dans le déficit de la société déterminé, après inscription dans les charges, de la masse des intérêts et appointements alloués aux associés.

**Exemples** :

Soit une société en nom collectif composée de deux membres A et B. L'associé A reçoit un traitement de 30 000 € et 9 000 € d'intérêts pour sa part de capital social. L'associé B reçoit un traitement de 45 000 € et 6 000 € d'intérêts. Tous ces émoluments, dont le total s'élève à 90 000 € sont passés par frais généraux. Selon les statuts, les bénéfices et les pertes sont répartis à concurrence de 60 % pour A et de 40 % pour B :

- le compte de résultat de la société présente un solde bénéficiaire de 70 000 €. Après réintégration des appointements et intérêts des associés, le bénéfice imposable de la société s'élève à 70 000 + 90 000 = 160 000 €. Ce bénéfice doit être réparti comme suit :

A 30 000 € + 9 000 € + (70 000 × 60/100) = 81 000 € ;

B 45 000 € + 6 000 €+ (70 000 € x 40/100) = 79 000 €.

- le compte de résultat de la société fait ressortir un déficit de 45 000 €. Après réintégration des intérêts et appointements des associés, le bénéfice imposable s'élève à : 90 000 – 45 000 = 45 000 €.

- Ce bénéfice doit être réparti comme suit :

A 30 000 € + 9 000 € - (45 000 × 60/100) = 12 000 € ;

B 45 000 € + 6 000 € - (45 000 x 40/100) = 33 000 €.

Le compte de résultat fait ressortir un déficit de 120 000 €. Après réintégration des intérêts et appointements des associés, il subsiste un déficit de : 120 000 + 90 000 = - 30 000 €.

- Les droits de chaque associé sont déterminés comme suit :

A 30 000 € + 9 000 € - (120 000 €x 60/100) = - 33 000 € ;

B 45 000 € + 6 000 € - (120 000 € x 40/100) = 3 000 €.

**40**

Toutefois, ce principe n'est pas opposé et les rémunérations sont alors déductibles des bénéfices sociaux si elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives, dans les deux cas suivants:

- dans les groupements d'intérêt économique, pour les rémunérations versées en contrepartie de l'exercice d'une profession autonome détachable de l'objet du groupement;

- dans les sociétés en nom collectif, pour les rémunérations versées au nu-propriétaire de parts qui n'est pas associé en fait à l'exploitation du fonds social.

**50**

En revanche, les rémunérations versées à l'usufruitier ne sont pas déductibles des bénéfices sociaux dans la mesure où il collabore à la gestion de l'entreprise et se trouve normalement rémunéré par la

répartition à son profit des bénéfices sociaux. Les appointements prélevés par l'usufruitier doivent donc être réintégrés pour la détermination du résultat social.

### 2. Intérêts perçus par les associés

**60**

Doivent être également compris dans les bénéfices imposables

- les intérêts servis aux capitaux propres ;

- les intérêts excédentaires au sens du 3° du 1 de l'article 39 du CGI.

## B. Situations particulières

### 1. Situation des associés d'une société de personnes qui a fait l'objet d'une vérification

**70**

*Les associés sont également soumis à l'impôt pour la part correspondant aux redressements de bénéfices opérés par l'administration à la suite d'une vérification de la comptabilité de la société. Il en est de même dans le cas où la société a été dissoute et liquidée avant l'expiration du délai de reprise (CE, arrêt du 19 décembre 1941, req. n° 63218, RO, p. 368)*

### 2. Situation des associés lorsque la société de personnes n'a arrêté aucun exercice au cours d'une année civile

**80**

Conformément aux dispositions générales de l'alinéa 2 de l'article 37 du CGI, une imposition doit cependant être établie au titre de l'année considérée. Elle porte sur les bénéfices de la période écoulée depuis la fin de la dernière période imposée (ou, dans le cas d'entreprise nouvelle depuis le commencement des opérations) jusqu'au 31 décembre de l'année considérée. Ces mêmes bénéfices viennent ensuite en déduction des résultats du bilan dans lesquels ils sont compris.

Chaque associé ou membre est soumis à l'impôt en proportion de ses droits dans ces différents bénéfices.

# II. Détermination de la part de bénéfices correspondant aux droits détenus dans une société de personnes ou un groupement assimilé et régime fiscal applicable à cette quote-part

**90**

Le régime fiscal des plus-values de cession des droits sociaux détenus dans une société de personnes ou organisme assimilé est étudié au BOI-BIC-PVMV, consacrée aux plus-values professionnelles, s'agissant des sociétés ou groupements exerçant une activité commerciale, artisanale, agricole ou libérale, et au BOI-RPPM-PVBMI, consacrée aux plus-values des particuliers, s'agissant des sociétés ou groupements n'exerçant pas une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale.

## A. Règles de détermination de la part de bénéfice revenant à un associé d'une société de personnes ou d'un organisme assimilé

**100**

La part de bénéfice correspondant aux droits sociaux détenus dans une société de personnes ou un organisme assimilé est déterminée soit selon les règles applicables au bénéfice réalisé par la personne ou l'entreprise qui détient ces droits, soit en tenant compte de la nature de l'activité et du montant des recettes de la société (ou du groupement), dans laquelle la participation est détenue.

### 1. La part de bénéfice est déterminée d'après les règles applicables à l'entreprise membre

**110**

Aux termes du I de l'article 238 bis K du CGI, lorsque des droits dans une société ou un groupement mentionnés aux articles 8 du CGI, 8 quinquies du CGI, 239 quater du CGI, 239 quater B du CGI ou 239 quater C du CGI, sont inscrits à l'actif du bilan d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole imposable à l'impôt sur le revenu de plein droit selon un régime de bénéfice réel, la part de bénéfice correspondant à ces droits est déterminée selon les règles applicables au bénéfice réalisé par la personne ou l'entreprise qui les détient.

#### a. Entreprises membres concernées

**120**

Le paragraphe I de l'article 238 bis K du CGI vise :

- Les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun. Sont donc concernées les sociétés et collectivités dont les bénéfices sont soumis à cet impôt aux taux de droit commun prévu à l'article 219 du CGI. Il n'y a pas lieu, à cet égard, de distinguer suivant que la personne morale relève de plein droit ou sur option de l'impôt sur les sociétés, ni de s'attacher au fait que l'imposition est établie sur une partie seulement des bénéfices ou revenus ;
- Les entreprises imposables à l'impôt sur le revenu, qu'il s'agisse d'exploitation individuelle ou de personnes morales ou assimilées, qui satisfont aux trois conditions suivantes :

- relever de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou dans celle des bénéfices agricoles ; se trouvent donc écartées les personnes qui sont imposables à l'impôt sur le revenu dans une autre catégorie (bénéfices non commerciaux, revenus fonciers, revenus mobiliers) ;

- être imposables à l'impôt sur le revenu de plein droit selon un régime de bénéfice réel. Il s'agit donc :

- des entreprises industrielles, commerciales ou artisanales imposées de plein droit d'après le régime du bénéfice réel simplifié ou le régime du bénéfice réel normal ou placées sur option sous ce dernier régime. En revanche, sont exclues les entreprises imposées selon le régime du forfait ou, sur option, selon le régime réel simplifié ;
- des exploitations agricoles imposées de plein droit d'après un régime de bénéfice réel agricole (normal ou simplifié). Mais les exploitations ayant opté pour un tel régime ne sont pas concernées par le paragraphe I de l'article 238 bis K du CGI lorsque la moyenne de leurs recettes est inférieure à la limite du forfait collectif. Il en est de même, bien entendu, des exploitations placées sous ce dernier régime ;

- avoir inscrit leur participation au bilan de l'entreprise lorsqu'il s'agit d'exploitation individuelle, ou, en ce qui concerne les contribuables relevant d'un régime simplifié d'imposition, sur le tableau des immobilisations et amortissements figurant au cadre I de l'imprimé n° 2033-C (commerçants ou artisans) et au cadre D de l'annexe n°2139 bis à l'imprimé n° 2139 (agriculteurs). Ces imprimés n° 2033-C, n° 2139 et n°2139 bis sont accessibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "recherche de formulaire".

### b. Détermination de la quote-part des bénéfices correspondant à la participation détenue par les entreprises membres énumérées au a ci-dessus

#### *1° Règles générales*

**130**

Dans cette situation, la part des bénéfices revenant à l'entreprise membre doit être déterminée, en principe, conformément aux règles qui lui sont propres, sans tenir compte de celles applicables à la société ou au groupement dont elle est membre. Ainsi, lorsqu'une société de personnes ou un groupement assimilé exerce une activité de nature différente de celle de l'entreprise membre (par exemple, l'entreprise associée exerce une activité commerciale et la société ou le groupement une activité civile de location d'immeubles), ou que les membres de cette société ou de ce groupement relèvent de régimes d'imposition différents (par exemple, régime réel et forfait), il convient normalement de procéder à une double détermination des résultats sociaux en se conformant :

- pour la quote-part revenant à une entreprise membre mentionnée au a ci-dessus, aux règles qui lui sont propres ;

- pour la quote-part revenant aux autres associés, aux règles applicables à la société.

Pour la détermination du bénéfice imposable suivant les règles applicables à l'entreprise détentrice des parts, il conviendra de se reporter notamment aux indications données :

- dans la série bénéfices industriels et commerciaux lorsque cette entreprise est passible de l'impôt sur les sociétés ou est imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ;

- dans la série bénéfices agricoles lorsque l'entreprise est soumise à un régime de bénéfice réel agricole (régime normal ou régime simplifié).

Des précisions seront seulement apportées sur les points suivants :

### a° Charges financières

**140**

Pour la détermination du bénéfice imposable dans la catégorie des BIC ou des BA réels, les intérêts servis aux associés, à raison des sommes laissées ou mises par eux dans la caisse sociale, en sus de leur part de capital, peuvent, en principe, figurer parmi les charges déductibles des bénéfices sociaux.

Toutefois, la déduction de ces intérêts n'est admise que sous la condition et dans la limite prévue par le 1-3° de l'article 39 du CGI et l'article 212 du CGI.

### b° Amortissements

**150**

Les amortissements des immobilisations faisant partie de l'actif immobilisé de la société ou du groupement ayant pour membre une société passible de l'IS ou une entreprise industrielle, commerciale ou agricole, doivent être pratiqués sur la base et dans la limite du prix de revient de ces immobilisations et calculés d'après les taux conformes aux usages, en fonction de leur durée normale d'utilisation.

Il est rappelé que pour être admis en déduction, ces amortissements doivent être effectivement pratiqués dans les écritures de la société dans laquelle les droits sont détenus et non celles des entreprises membres.

Ils doivent, par ailleurs, être mentionnés sur un relevé spécial à joindre à la déclaration de résultats.

### c° Provisions

**160**

Lorsque les parts de la société ou du groupement sont détenues par une société passible de l'impôt sur les sociétés ou par une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, le bénéfice imposable est déterminé en tenant compte des provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables (CGI, art.39, 1-5°).

Pour être déductibles. ces provisions doivent normalement être effectivement constatées dans les écritures de la société ou du groupement et figurer sur un relevé spécial joint à la déclaration de résultats.

#### d° Plus-values

**170**

En cas de cession d'immobilisations par une société de personnes ou un organisme assimilé, la quote-part de plus-values ou de moins-values revenant à une société passible de l'impôt sur les sociétés ou à une entreprise industrielle, commerciale ou agricole imposable à l'impôt sur le revenu de plein droit, selon un régime de bénéfice réel, sera soumise au régime d'imposition des plus-values professionnelles.

Le régime de la plus-value à imposer au nom de l'entreprise membre sera déterminé en fonction de la situation de cette dernière.

C'est ainsi que, s'agissant de sociétés passibles de l'IS ou d'entreprises industrielles, commerciales ou agricoles relevant de plein droit d'un régime de bénéfice réel, la plus-value ou la moins-value sera soumise au régime spécial défini par les articles 39 duodecies et suivants du CGI (régime des plus-values ou moins-values à court ou à long terme).

Pour l'application de ce régime, les plus-values réalisées ou les moins-values subies à l'occasion des opérations effectuées par la société ou le groupement dans laquelle les droits sont détenus doivent faire l'objet d'une compensation distincte dans le cadre de cette société ou ce groupement.

#### *2° Solution particulière applicable lorsque l'entreprise membre est imposable à l'impôt sur le revenu selon un régime de bénéfice réel*

**180**

L'article 238 bis K du CGI a essentiellement pour objet d'éviter la création de « sociétés écrans » bénéficiant de règles d'assiette plus favorables que celles normalement applicables aux entreprises associées. Ce risque d'évasion fiscale est pratiquement inexistant lorsque la société est soumise, de plein droit à un régime réel.

Pour éviter de multiplier inutilement les cas de « double liquidation » des résultats sociaux, les sociétés et groupements concernés par les dispositions du I de l'article 238 bis K du CGI sont dispensés de procéder à une nouvelle détermination de leur bénéfice, lorsque celui-ci a été déterminé d'après un régime réel selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux ou de bénéfices agricoles et que l'entreprise membre relève de l'impôt sur le revenu.

Dès lors, les dispositions en cause n'obligent, en pratique, une société de personnes (ou un groupement assimilé) dont une fraction des parts est inscrite à l'actif d'une entreprise imposable à l'impôt sur le revenu d'après un régime de bénéfice réel à procéder à une nouvelle détermination de ses résultats que si elle se trouve dans l'une ou l'autre des situations suivantes :

- elle relève de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers (exemple : société civile immobilière de gestion), des revenus non commerciaux (société exerçant une profession libérale) ou des revenus de capitaux mobiliers (exemple : société civile de gestion de portefeuille) ;

- elle est soumise au régime du forfait collectif agricole ;

- elle comprend parmi ses membres une entreprise passible de l'impôt sur les sociétés.

**Remarque :** La mesure de tempérament définie ci-dessus s'applique aussi bien lorsque la société dans laquelle les droits sont détenus est soumise à un régime réel de plein droit ou sur option. Mais, dans ce dernier cas, l'entreprise membre ne peut se prévaloir des dispositions de l'article 151 septies du CGI relatives au régime des plus-values des petites entreprises. Lorsque la société ou le groupement choisit d'appliquer cette solution de tempérament, la quote-part de résultats revenant à l'entreprise membre doit être déterminée chaque année en utilisant les mêmes règles (BIC ou BA).

**190**

Les règles de détermination de la part de bénéfice en fonction des règles propres à l'associé, exposées ci-avant, s'appliquent sous réserve des dispositions du II de l'article 155 du CGI applicables aux exercices et périodes d'imposition ouverts à compter du 1er janvier 2012.

## 2. La part de bénéfice revenant au détenteur des droits sociaux est déterminée d'après les règles applicables à la société (ou au groupement) dont il est membre

**200**

Le paragraphe II de l'article 238 bis K du CGI prévoit qu'il y a lieu de tenir compte de la nature de l'activité de la société ou du groupement et du montant de ses recettes pour déterminer et imposer la part de bénéfice correspondant aux droits détenus par des associés autres que ceux visés au paragraphe I de l'article, c'est-à-dire aux droits qui :

- ne sont pas inscrits à l'actif d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole imposable à l'impôt sur le revenu de plein droit selon un régime de bénéfice réel ;

- ou ne sont pas détenus indirectement (c'est-à-dire par le biais de sociétés de personnes interposées) par de telles entreprises.

Ainsi, pour les associés visés au II de l'article 238 bis K du CGI, le résultat social est, conformément au I de l'article 60 du CGI, déterminé dans les conditions prévues pour les exploitants individuels, c'est-à-dire, selon les règles propres à la catégorie de bénéfices ou de revenus correspondant à l'activité de la société et en fonction du montant de ses recettes, pour ce qui concerne la détermination du régime d'imposition.

### a. Associés ou membres concernés

**210**

Le régime défini au II de l'article 238 bis K du CGI concerne notamment les situations dans lesquelles les droits sociaux sont :

- inscrits au tableau des « immobilisations et amortissements » ou au bilan d'une entreprise agricole relevant du forfait collectif mais ayant opté pour le régime réel simplifié ou le régime réel normal ;

- détenus par un contribuable exerçant son activité professionnelle dans le cadre de la société ;

- détenus dans le patrimoine privé d'une personne physique ou par une société, non passible de l'impôt sur les sociétés, n'exerçant pas d'activité de nature industrielle, commerciale, artisanale ou agricole.

Il convient également de rappeler à cet égard la mesure de simplification admise lorsque la société (ou le groupement) est imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices agricoles, d'après un régime de bénéfice réel et que l'entreprise membre est également soumise à l'impôt sur le revenu selon un régime de bénéfice réel (BIC ou BA).

### b. Détermination de la quote-part de bénéfice

**220**

Les bénéfices de la société ou du groupement doivent, dans les situations susvisées, être déterminés suivant les règles fixées pour la catégorie dont l'activité sociale relève pour l'établissement de l'impôt sur le revenu. Quelle que soit la qualité de l'associé, il doit dès lors être fait application, selon les cas, des règles propres aux revenus fonciers, aux revenus de capitaux mobiliers, aux bénéfices agricoles, aux bénéfices non commerciaux ou naturellement aux bénéfices industriels et commerciaux si l'activité exercée est celle définie par les articles 34 du CGI ou 35 du CGI.

Par ailleurs, pour déterminer le régime d'imposition des bénéfices sociaux (forfait, régime du bénéfice réel normal ou régime du réel simplifié), il y a lieu de tenir compte du montant des recettes de la société ou du groupement.

Ces principes trouvent normalement à s'appliquer pour l'imposition des plus-values réalisées par la société ou le groupement à l'occasion de la cession d'éléments d'actif immobilisé. Ces plus-values sont donc soumises suivant les cas :

- soit aux règles prévues pour l'imposition des plus-values des particuliers :

  - régime des plus-values immobilières institué par les articles 150 A bis et suivants du CGI (cas d'une plus-value de cession d'un immeuble inscrit à l'actif d'une société immobilière de gestion non passible de l'impôt sur les sociétés) ;
  - régime des plus-values de cession de valeurs mobilières s'agissant d'une société ayant pour objet la gestion d'un portefeuille.

- soit au régime des plus-values professionnelles si la société ou le groupement exerce une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale. Il conviendra donc d'appliquer :

- le régime des plus-values (ou moins-values) à court ou à long terme défini par les articles 39 duodecies et suivants du CGI si les recettes de la société ou du groupement excèdent les limites prévues à l'article 151 septies du CGI ;
- le régime des plus-values réalisées par les petites entreprises, prévu par l'article 151 septies du CGI dans le cas contraire.

#### c. Cas particulier. - Agriculteurs et membres de professions non commerciales exerçant leur activité à la fois à titre individuel et en tant qu'associés d'une société ou d'un groupement relevant du régime du forfait collectif agricole

**230**

Conformément aux dispositions de l'article 70 du CGI, la quote-part des résultats sociaux revenant à un agriculteur placé dans cette situation doit être déterminée selon un régime réel si la moyenne de ses recettes personnelles augmentée de sa part dans les recettes de la société excède la limite du forfait.

De même, en application du II de l'article 96 du CGI, les titulaires de revenus non commerciaux qui exercent à la fois à titre individuel et dans le cadre d'une société, sont soumis au régime de la déclaration contrôlée, y compris pour la détermination de leur part dans le bénéfice de la société, si le total de leurs recettes personnelles et de la quote-part correspondant à leurs droits dans les recettes de la personne morale excède le seuil fixé par l'article 96 du CGI.

Ce seuil est actualisé chaque année dans les même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondi à la centaine d'euros la plus proche.

## B. Régime fiscal de la part de résultat revenant à un associé de société de personnes

**240**

Les participations revenant à chaque associé ou membre d'une société de personnes sont soumises au nom de ce dernier soit à l'impôt sur le revenu, soit à l'impôt sur les sociétés.

### 1. Associés ou membres relevant de l'impôt sur le revenu

**250**

Si le résultat de la société de personnes ou assimilée est bénéficiaire, la quote-part de bénéfices revenant à chaque associé, y compris éventuellement les plus values, doit être soumise, au nom de ce dernier à l'impôt sur le revenu au titre de l'année au cours de laquelle cette part peut être considérée comme ayant été mise à la disposition du bénéficiaire (cf. dispositions combinées des articles 8 du CGI et 12 du CGI).

**260**

Si un déficit est constaté, celui-ci est imputé sur le revenu global des associés au prorata des droits de chacun d'eux.

S'agissant d'un associé personne physique, il convient de distinguer selon que le déficit est qualifié de déficit professionnel ou de déficit non professionnel. La qualification de professionnel ou non d'un déficit résulte de la qualification de l'activité exercée par l'associé : lorsque l'associé est « exploitant », c'est-à-dire lorsqu'il exerce une activité professionnelle dans la société qui a opté, les déficits dégagés par cette activité auront également cette qualité (sur les critères permettant de distinguer une activité professionnelle d'une activité non professionnelle, BOI-BIC-DEF-10-20-20).

Lorsque le déficit est qualifié de déficit professionnel, il peut s'imputer sur le revenu global du foyer fiscal, en application du I de l'article 156 du CGI. Si le revenu global n'est pas suffisant pour que l'imputation puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté successivement sur le revenu des années suivantes jusqu'à la sixième inclusivement (CGI, art. 156, I).

Lorsque le déficit est qualifié de déficit non professionnel, il ne peut s'imputer que sur les revenus catégoriels de même nature, l'éventuel déficit catégoriel étant reportable sur les revenus catégoriels de même nature des six années suivantes.

Par exception, il convient de rappeler toutefois que les déficits relevant de la catégorie des bénéfices agricoles ne s'imputent sur le revenu global que lorsque le montant total des autres revenus catégoriels n'excède pas la limite prévue au 1° du I de l'article 156 du CGI. Dans le cas contraire, ils ne s'imputent que sur les revenus catégoriels de même nature.

**270**

Lorsque l'associé exerce son activité professionnelle dans le cadre de la société, sa participation est soumise aux règles applicables fixées par le I de l'article 151 nonies du CGI. Les régimes spécifiques d'imposition des plus-values professionnelles prévues aux articles 151 septies et suivants du CGI sont naturellement applicables.

En application du 1° du 7 de l'article 158 du CGI, ces revenus font en principe l'objet d'une majoration de 25 %, dès lors qu'ils sont soumis à un régime réel d'imposition, et en l'absence d'adhésion de la société à un centre de gestion ou à une association agréés définis aux articles 1649 quater C du CGI à 1649 quater H du CGI.

Toutefois, les membres des sociétés optant pour le régime défini à l'article 239 bis AB du CGI qui seront imposés à l'impôt sur le revenu peuvent bénéficier de la dispense de majoration, sous réserve de l'adhésion de la société à un OGA, à l'instar du régime applicable aux SARL de famille (BOI-DJC-OA-20-30-10-10).

Il est rappelé que la rémunération des associés exerçant une activité dans la société ne constitue pas une charge déductible des résultats de la société, elle 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.

En cas de démembrement de la propriété des parts ou droits sociaux, l'usufruitier comme le nu-propriétaire peuvent bénéficier de ce dispositif dans la mesure où ils sont imposés sur une quote-part des bénéfices de la société et où ils y exercent leur activité professionnelle.

Ces dispositions entraînent deux conséquences :

- l'associé peut imputer, sur la part des bénéfices sociaux imposables à son nom, les dépenses exposées pour l'acquisition de ses droits sociaux et, notamment, les frais et intérêts des emprunts contractés à cet effet ;

- les profits réalisés par l'intéressé à l'occasion de la cession de ses parts deviennent imposables selon les règles prévues pour les plus-values professionnelles.

Ce texte, qui s'applique notamment aux associés des sociétés créées de fait, conduit à assurer une égalité de traitement entre les contribuables qui exercent leur activité professionnelle à titre individuel et ceux qui l'exercent dans le cadre d'une société de personnes ou groupement assimilé.

Déduction des charges personnelles des associés lorsque l'exercice social est différent de l'année civile.

**280**

Lorsque l'exercice de la société est différent de l'année civile, les associés sont soumis à l'impôt sur le montant de leur quote-part de résultat à la date de clôture de l'exercice. De la même façon, un associé peut déduire de sa quote-part, dans les conditions fixées par le I de l'article 151 nonies du CGI les charges personnelles qu'il a supportées pendant la même période. Lorsqu'un associé est membre de plusieurs sociétés de personnes dont les dates de clôture d'exercice sont différentes, la même règle s'applique. Si les frais sont communs, il lui appartient de les ventiler, de telle sorte que la période de déduction corresponde à l'exercice de chacune des sociétés dont il est membre (RM à M. Georges Mouly. sénateur, JO Sénat du 29 août 1985, p. 1602, n° 29519).

### 2. Associés ou membres passibles de l'impôt sur les sociétés

**290**

Conformément aux dispositions de l'article 218 bis du CGI, les sociétés ou personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés, en vertu de l'article 206 du CGI (à l'exception de celles désignées au § 5 de cet article) sont personnellement soumises à cet impôt à raison de la part des bénéfices correspondant aux droits qu'elles détiennent dans des sociétés de personnes et assimilées relevant de l'impôt sur le revenu.

Lorsqu'un résultat déficitaire est constaté, celui-ci est imputé, conformément aux dispositions du I de l'article 209 du CGI, sur les résultats de la société participante au prorata des droits dans la société de personnes ou assimilée dont elle est membre. La quote-part de déficit viendra en diminution du bénéfice réalisé, ou, si elle est déficitaire, viendra augmenter le déficit fiscal de la société, qui peut être reporté en avant ou en arrière dans les conditions de droit commun.

## III. Régime fiscal des copropriétés de navires de commerce

**300**

Leur régime fiscal (article 73 de la loi n° 77-1467 du 30 décembre 1977) est le suivant :

- les copropriétés de navires sont tenues aux obligations qui incombent aux exploitants individuels soumis au régime du bénéfice réel, les résultats à déclarer étant déterminés avant déduction de l'amortissement du navire (CGI, art. 61 A) ;

- chaque copropriétaire est soumis à l'impôt dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux à raison de la part correspondant à ses droits dans les résultats déclarés par la copropriété (CGI, art. 8 quater et art. 35, I-7°) ;

- chaque copropriétaire amortit le prix de revient de sa part de propriété (CGI, art. 39 E).

**310**

Chaque membre des copropriétés de navires est ainsi placé dans la situation d'un exploitant individuel titulaire d'un actif professionnel (sa ou ses parts de copropriété), productif d'un revenu dont il peut déduire certains frais (notamment l'amortissement de cet actif).

Dès lors, les copropriétaires sont soumis aux mêmes obligations que les titulaires de revenus BIC, tant notamment en ce qui concerne l'inscription dans un centre de formalités des entreprises qu'en ce qui concerne les obligations déclaratives.

**320**

Il est à noter que les dispositions du I-1bis de l'article 156 du CGI interdisent l'imputation sur les autres revenus, des déficits provenant des activités relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux lorsque ces dernières ne sont pas exercées à titre professionnel. Ces déficits ne peuvent s'imputer que sur les bénéfices tirés d'activités de même nature et qui sont réalisés au cours de la même année ou des six années suivantes .

**330**

Pour l'amortissement des parts de propriétés de navires, le prix de revient est réduit du montant de la réduction effectuée en application des dispositions de l'article 163 unvicies du CGI.

**340**

Pour la détermination des plus-values, les amortissements pratiqués viennent en déduction du prix de revient. Par ailleurs, les déductions sur le revenu global visées ci-dessous sont considérées comme un amortissement régulièrement pratiqué.

**350**

L'article 238 bis HN du CGI issu de la loi n° 96-607 du 5 juillet 1996 relative à l'encouragement fiscal en faveur de la souscription de parts de copropriété de navires de commerce permet, sous certaines conditions, de déduire notamment du revenu global des personnes physiques le montant des acquisitions de parts de copropriété de navires armés au commerce. La déduction est effectuée en application des dispositions de l'article 163 unvicies du CGI.

**360**

Toutefois, l'article 9 de la loi de finances pour 1998 n° 97-1269 du 30 décembre 1997 précise que les dispositions de L'article 238 bis HN du CGI cessent de s'appliquer aux investissements qui n'ont pas

fait l'objet d'une demande d'agrément parvenue à l'autorité administrative avant le 15 septembre 1997.

# IV. Régime fiscal des copropriétés d'étalon

## A. Copropriétés d'étalon exploitées sous forme d'indivision conventionnelle

**370**

Les membres d'une indivision conventionnelle, propriétaires indivis d'un étalon ont, du fait de leur seule qualité de coïndivisaires, celle de co-exploitant du cheval au regard de la loi fiscale. Ils sont ainsi regardés, chacun en ce qui le concerne, comme exploitant de l'étalon.

Chaque copropriétaire est regardé comme exploitant l'actif que représente pour lui sa part de copropriété et notamment son droit à saillie individuelle.

**380**

Le résultat de l'activité de l'indivision est déterminé dans les conditions de droit commun, en fonction de la nature de l'activité exercée par chacun des coïndivisaires.

**390**

L'activité de reproduction non rattachée à une exploitation agricole, pratiquée par monte naturelle ou par insémination artificielle, relève par nature de la catégorie des bénéfices non commerciaux et non des bénéfices agricoles. Toutefois, lorsque les droits indivis sont inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle ou commerciale ou d'une exploitation agricole, les profits retirés de l'exploitation de ces saillies relèvent, selon le cas, de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou de celle des bénéfices agricoles.

Les règles de détermination de la part de bénéfice en fonction des règles propres à l'associé, exposées ci-avant, s'appliquent sous réserve des dispositions du II de l'article 155 du CGI , applicables aux exercices et périodes d'imposition ouverts à compter du 1er janvier 2012.

Ces dispositions sont applicables que le coïndivisaire soit ou non un résident de France.

**400**

Toutefois, lorsque le coïndivisaire est résident d'un État lié à la France par une convention fiscale, les règles conventionnelles ne permettent généralement pas à la France d'imposer les profits tirés des droits indivis qui appartiennent au non-résident.

**410**

Il n'en va différemment que si les revenus considérés se rattachent à des droits du copropriétaire dans l'indivision qui sont inscrits à l'actif d'une exploitation agricole sise en France, d'un établissement stable d'une entreprise industrielle ou commerciale exploitée par un non-résident, ou si les revenus

provenant de ces droits sont imputables à une base fixe que le coïndivisaire non résident posséderait en France en présence de bénéfices non commerciaux.

**420**

Inversement les coïndivisaires résidents de France qui possèdent des parts de copropriétés exploitant des étalons situés hors de France sont imposables en France à raison des revenus correspondants à ces parts conformément aux dispositions des articles 4 A du CGI et 4 B du CGI dans le cas des personnes physiques. Dans le cas des coïndivisaires passibles de l'impôt sur les sociétés, les profits provenant de ces parts sont imposables en France à moins qu'il ne s'agisse de bénéfices réalisés dans une entreprise exploitée hors de France.

Ces règles s'entendent sous réserve des conventions fiscales conclues par la France qui peuvent limiter le droit de notre pays d'imposer ces revenus.

**430**

Lorsque l'étalon est exploité en copropriété dans un État ayant conclu avec la France une convention fiscale, le droit d'imposer ces revenus revient, en principe, à cet État si les droits du copropriétaire dans l'indivision sont inscrits à l'actif d'une exploitation agricole située hors de France, d'un établissement stable hors de France d'une entreprise exploitée par un résident de France, ou si les revenus provenant de ces droits sont imputables à une base fixe possédée par un résident de France dans cet État, dans le cas de bénéfices non commerciaux.

À cet égard, il est rappelé que la qualification donnée aux revenus par la France n'engage pas l'autre État.

**440**

Lorsque la France renonce dans le cadre d'une convention fiscale aux droits d'imposer qu'elle tient de sa législation interne, la convention dispose néanmoins que les revenus de source étrangère exonérés du coïndivisaire résident de France, personne physique, peuvent être pris en compte pour préserver la progressivité du barème de l'impôt sur le revenu applicable à ses autres revenus (règle dite du taux effectif)( BOI-IR-LIQ-20-30-30).

**450**

Les conventions fiscales les plus récentes conclues par la France disposent par ailleurs que les revenus qui proviennent d'un autre État sont dans tous les cas pris en compte pour le calcul de l'impôt français lorsque leur bénéficiaire est un résident de France. Dans ce cas, l'impôt de l'autre État n'est pas déductible de ces revenus, mais le bénéficiaire a droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français. Ce crédit est égal selon les catégories de revenus visées, soit au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus (méthode de calcul de l'impôt analogue à celle dite du taux effectif), soit au montant de l'impôt payé dans l'autre État, sans que ce crédit puisse excéder le montant de l'impôt français correspondant à ces revenus.

Il convient à cet égard de se reporter aux dispositions de l'article relatif à l'élimination des doubles impositions des conventions applicables.

**460**

Lorsque les profits sont imposables en France, les résidents de France exerçant une activité professionnelle et détenant des parts de copropriétés exploitant des étalons hors de France pourront inscrire ces parts à leur bilan ou à leur registre des immobilisations s'agissant des contribuables dont l'activité en cause serait imposable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, et prendre en compte leur amortissement pour la détermination du résultat imposable, sous réserve que cet amortissement n'ait pas déjà été directement ou indirectement pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable de la copropriété.

## 1. Modalités d'imposition des résultats

**470**

Les résultats imposables au niveau de chacun des copropriétaires sont constitués :

- d'une part, de la quote-part du résultat de l'exploitation en commun de certaines saillies leur revenant à proportion de leurs droits dans la copropriété,

- et d'autre part, du profit net retiré de l'utilisation de leur droit à saillie individuelle.

**480**

Les saillies gratuites accordées par la copropriété sont prises en compte, pour la détermination du résultat de l'exploitation en commun, comme si elles étaient vendues au prix du marché.

**490**

Les charges de la copropriété sont prises en compte pour la détermination du résultat imposable du mode d'exploitation (en commun ou individuel) auquel elles se rapportent.

**500**

À titre de règle pratique, les charges communes à l'exploitation de l'étalon pourront être réparties au prorata du nombre de saillies correspondant à chacune de ces deux activités.

**510**

Lorsqu'une saillie gratuite est accordée en contrepartie d'une prestation rendue à la copropriété, la saillie gratuite est comptabilisée comme une vente au prix du marché sans condition, tandis que la prestation en cause est passée en charge et affectée au mode d'exploitation concerné.

Par mesure de simplification, il est admis que le prix ainsi facturé soit égal à :

- 65 % du prix affiché si le prix de la saillie est stipulé « jument pleine au 1er octobre » ;

- 60 % du prix affiché si le prix de la saillie est stipulé « foal vivant » (poulain de moins de 5 ans)

**520**

Le montant versé pour l'acquisition de parts de copropriétés d'étalon constitue le prix de revient des droits à saillies individuelles et des droits à la quote-part des produits de l'exploitation de saillies en commun qu'elles permettent d'obtenir. Ces droits sont amortissables sur la durée normale d'utilisation

du cheval.

**530**

**Exemple :**

Soit un étalon d'une valeur de 400 000 € hors taxes déductibles exploité depuis l'année N en copropriété sous la forme d'une indivision conventionnelle. Le prix de la saillie est égal en N + 1 à 3 000 € « jument pleine au 1er octobre ». En l'espèce, la durée normale d'utilisation de l'étalon est de 5 ans.

La copropriété est constituée de 40 copropriétaires, chacun détenteur d'une part d'une valeur de 10 000 € H.T. qui lui donne droit à une saillie individuelle revendue au prix du marché.

En N+1, des charges d'entretien et de soins ont été directement payées par la copropriété pour 9 436 € H.T. et 8 saillies gratuites accordées au haras de stationnement à ce titre. Par ailleurs, 7 saillies supplémentaires ont été commercialisées avec succès. L'exploitation en commun porte sur 15 saillies.

Solution :

Détermination du résultat de l'exploitation en commun :

Produits : 8 saillies gratuites (3 000 € x 65 % x 8) : 15 600 €

Les saillies étant facturées sans condition, le haras de stationnement supporte le risque de jument vide. Par suite, le prix des saillies est plus faible que le prix affiché.

7 saillies supplémentaires : 21 000 €

Charges : entretien et soins (9 436+15 600) x 15/55 (15 saillies exploitées en commun sur un total de 55 saillies) : 6 828 €

Résultat net : 29772 €

Imposition de chacun des copropriétaires :

Quote-part du résultat net de l'activité en commun 29 772 x 1/40 : 744 €

Produit de la vente de la saillie individuelle : 3 000 €

Charges : entretien et soins[(9 436+15 600) x 40/55)] x 1/40 : -455 €

Amortissement du prix de revient de la part (100 000/5) – 2 000 €

Résultat imposable : 1 289 €

## 2. Conséquences de la syndication de l'étalon

### a. Plus-value imposable

**540**

L'exploitation en indivision conventionnelle d'un étalon précédemment détenu par un seul propriétaire entraîne la taxation de la plus-value réalisée par ce propriétaire du fait de la syndication du cheval.

Les règles de territorialité applicables en la matière sont analogues à celles prévues en matière d'imposition des autres profits. Elles dépendent largement des conventions fiscales applicables conclues par la France auxquelles il convient de se référer (application de l'article de la convention concernant les gains en capital).

**550**

Lorsque l'ancien propriétaire du cheval, personne physique, détenait celui-ci dans son patrimoine privé, la plus-value résultant de son transfert relève du régime des plus-values sur biens meubles réalisées par les particuliers. Il est admis que cette plus-value soit limitée à la différence entre le prix de vente des parts d'étalon cédées aux nouveaux propriétaires et leur prix de revient pour l'ancien propriétaire affecté du rapport entre le nombre de parts cédées et le nombre total de parts de la copropriété.

Lorsque le cheval faisait auparavant partie de l'actif immobilisé d'une exploitation industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou non commerciale, la plus-value résultant de son transfert relève du régime d'imposition des plus-values de cession d'éléments d'actif immobilisé. Il est admis que cette plus-value soit limitée à la différence entre le prix de vente des parts d'étalon cédées aux nouveaux propriétaires et la valeur nette comptable du cheval affectée du rapport entre le nombre de parts cédées et le nombre total de parts de la copropriété (voir exemple ci-après).

**560**

La plus-value latente relative aux droits de propriété conservés par l'ancien propriétaire par l'intermédiaire de l'indivision conventionnelle n'est pas soumise à taxation tant que ces droits ne font pas l'objet d'une cession effective.

**570**

**Exemple :**

Soit un cheval de course acquis le 1er janvier N par A pour un prix de 10 000 € qui n'a pas fait l'objet d'un amortissement.

Après plusieurs saisons de courses durant lesquelles il s'est bien comporté, la valeur du cheval s'est fortement appréciée. Le propriétaire A entend affecter son cheval à la reproduction et prendre à cette occasion une partie des gains en capital.

À cet effet, le 1er janvier N+3, il décide d'exploiter le cheval évalué à 100 000 € HT, sous la forme d'une indivision conventionnelle au travers d'une copropriété constituée de 40 parts de 2 500 € donnant chacune droit à une saillie individuelle. À cette date la durée normale d'utilisation de l'étalon est de 5 ans.

Le propriétaire A vend le même jour 20 de ses parts à 20 nouveaux copropriétaires pour un prix unitaire de 2 500 € H.T.

Solution :

Détermination de la plus-value imposable chez A :

Produit de la vente des 20 parts : 2 500 x 20 = 50 000 €

Prix de revient des parts : 10 000 x 20/40 = 5 000 €

Plus-value : 45 000 €

### b. Modalités d'amortissement

**580**

Il résulte des modalités retenues pour le calcul de la plus-value imposable que le prix de revient des parts de copropriété que le propriétaire initial conserve est égal à la valeur nette comptable du cheval, à la date de la syndication, affectée du rapport entre le nombre de parts conservées et le nombre total de parts de la copropriété. C'est cette valeur qui servira de base à l'amortissement à son niveau des parts conservées. La durée d'amortissement à retenir est égale à celle retenue pour l'amortissement des parts acquises par les nouveaux copropriétaires.

**590**

**Exemple :**

Soit un cheval de course acquis le 1er janvier N par A, personne physique, pour un prix de 10 000 € hors taxes déductibles, inscrit au bilan d'une entreprise agricole, soumise au régime du bénéfice réel et qui a fait l'objet d'un amortissement linéaire au taux de 20 %.

Le 1er janvier N+3, ce propriétaire décide d'exploiter le cheval évalué à 100 000 € H.T., sous la forme d'une indivision conventionnelle au travers d'une copropriété constituée de 40 parts de 2 500 € donnant chacune droit à une saillie individuelle. À cette date, la durée normale d'utilisation de l'étalon, est de 5 ans.

Le propriétaire A vend le même jour 30 de ses parts à 30 nouveaux copropriétaires pour un prix unitaire de 2 500 € H.T.

En N+3, le prix de la saillie est égal à 1 000 € H.T. et tous les copropriétaires, y compris A, ont vendu leurs saillies individuelles au prix du marché.

Par ailleurs, en N+3, 10 saillies sont exploitées en commun et les charges d'entretien et de soins se sont élevées à 10 000 € H.T.

Solution :

Détermination de la plus-value imposable chez A :

Prix de revient des parts cédées : 10 000 x 30/40 = 7 500 €

Amortissements pratiqués se rapportant aux parts cédées :

( 10 000 * 30/40) * 20 % * 3 ans = 4 500 €

Valeur nette comptable des parts cédées : 3 000 €

Produit de la vente des parts 30 * 2 500 € = 75 000 €

Plus-value : 72 000 €

Cette plus-value est à court terme à hauteur des amortissements pratiqués se rapportant aux parts cédées soit 4 500 €

Détermination du résultat de l'exploitation en commun :

Produits : 10 saillies supplémentaires : 10 000 €

Charges : entretien et soins 10 000 x 10/50 = – 2 000 €

Résultat net : 8 000 €

Imposition du copropriétaire A :

Quote-part du résultat net de l'activité en commun 8 000 x 10/40 = 2 000 €

Produit de la vente des 10 saillies individuelles : 10 000 €

Charges : entretien et soins ( 10 000 x 40/50) x 10/40 = – 2 000 €

Amortissement des parts ( 100 x 10) x 20 % = – 200 €

Résultat imposable : 9 800 €

Plus-value imposable : 72 000 €

Imposition de chacun des autres copropriétaires :

Quote-part du résultat net de l'activité en commun 8 000 x 1/40 = 200 €

Produit de la vente de la saillie individuelle : 1 000 €

Charges : entretien et soins ( 10 000 x 40/50) x 1/40 = – 200 €

Amortissement du prix de revient de la part ( 2 500 x 20 %) : – 500 €

Résultat imposable : 500 €

## 3. Plus-value réalisées lors de la cession des parts

**600**

Le gain de la cession des parts de copropriété est passible de l'impôt entre les mains du copropriétaire cédant selon le régime des plus-values de cessions d'éléments d'actif immobilisé.

## B. Copropriétés d'étalon constituées sous forme de société en participation de droit commun

**610**

Plusieurs situations sont susceptibles de se présenter :

- imposition de la totalité des bénéfices de la société en participation à l'impôt sur les sociétés,

- imposition à l'impôt sur les sociétés des bénéfices revenant aux associés non indéfiniment responsables ou non révélés à l'administration,

- imposition suivant le régime des sociétés de personnes dans les autres cas.

### 1. Assujettissement de la société en participation à l'impôt sur les sociétés

**620**

Aux termes du d du 3 de l'article 206 du CGI, les sociétés en participation peuvent opter dans les conditions prévues à l'article 239 du CGI pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

**630**

Dans ce cas, la totalité des résultats de la société en participation sont soumis à l'impôt sur les sociétés. Les bénéfices distribués sont des revenus de capitaux mobiliers taxables chez les associés en fonction de leur situation propre (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés et retenue à la source du 2 de l'article 119 bis du CGI lorsque l'associé est un non résident). Lorsque ces revenus sont distribués à des résidents d'Etats liés à la France par une convention fiscale, les dispositions des conventions relatives aux dividendes sont en principe applicables. Elles peuvent conduire à limiter le taux de la retenue légalement due ou à supprimer toute retenue.

### 2. Imposition à l'impôt sur les sociétés de la quote-part de résultat revenant aux associés non indéfiniment responsables ou non révélés

#### a. Notion d'associés non indéfiniment responsables

**640**

Par associés non indéfiniment responsables, il faut entendre les associés, dont les statuts de la société en participation prévoient que la responsabilité est limitée au montant de leurs apports (RM Westphal, J.O. A.N. 1950 p. 2847).

#### b. Notion d'associés non révélés

**650**

Il s'agit de ceux dont l'identité et l'adresse n'ont pas été révélées à l'administration. Les noms et adresses des associés indéfiniment responsables d'une société en participation sont à regarder comme communiqués à l'administration dès lors qu'ils figurent dans l'acte constitutif de la société en participation joint à la déclaration d'existence de la copropriété.

### c. Régime applicable

**660**

La quote-part des bénéfices de la société en participation revenant aux associés non indéfiniment responsables ou non connus de l'administration doit être soumise à l'impôt sur les sociétés au nom du gérant connu des tiers.

**670**

Les sommes distribuées par la société en participation à ces associés constituent des revenus de capitaux mobiliers taxables chez ces derniers.

## 3. Régime des sociétés de personnes

**680**

En l'absence d'option pour le paiement de l'impôt sur les sociétés, lorsque les associés sont connus et indéfiniment responsables, la quote-part des résultats leur revenant est soumise au régime des sociétés de personnes mentionné à l'article 8 du CGI.

Ces dispositions sont aussi applicables indifféremment à la quote-part des résultats des sociétés de personnes qui revient à des résidents et à des non-résidents de France.

En effet, il est rappelé qu'en droit interne français, c'est la société de personnes qui réalise les bénéfices et qui est le sujet de l'impôt, bien que l'imposition soit établie au nom de chaque associé sur la part de bénéfices correspondant à ses droits sociaux.

> *En conséquence, tous les copropriétaires qu'ils soient résidents ou non résidents de France, sont imposables en France au titre de l'activité propre qui y est exercée par la société de personnes (voir en ce sens arrêt du Conseil d'État n° 144 211 « Société Kingroup Inc. » du 4 avril 1997), sans que les conventions fiscales conclues par la France avec les États de résidence des copropriétaires y fassent obstacle.*

**690**

La part de bénéfices des copropriétaires correspondant à leurs droits est déterminée selon les règles générales rappelées au BOI-BIC-BASE-10-20-10.

**700**

En application des dispositions de l'article 238 bis M du CGI (BIC-CHAMP-70-20-20 au III-§140) les droits de saillies que les copropriétaires ont entendu mettre en commun doivent figurer à l'actif du bilan de la société en participation. La valorisation de ces droits est effectuée en fonction des statuts

de la société.

## C. Copropriétés d'étalon visées à l'article 8 quinquies du CGI

**710**

Le régime fiscal prévu en faveur des copropriétés d'étalon mentionnées à l'article 8 quinquies du CGI se distingue essentiellement du régime de droit commun en ce qu'il permet l'amortissement du prix de revient des parts de copropriété au niveau de chaque copropriétaire. Il conduit à déterminer le résultat imposable de la société en participation avant déduction de l'amortissement de l'étalon.

### 1. Régime d'imposition

**720**

Aux termes des dispositions de l'article 8 quinquies du CGI, chaque membre de la copropriété d'étalon est personnellement soumis à l'impôt à raison de la part correspondant à ses droits dans les résultats de la copropriété.

**730**

Les membres d'une copropriété de cheval de course ou d'étalon constituée sous forme de société en participation sont imposés suivant les règles de droit commun applicables aux revenus perçus par les associés d'une société de personnes. Ces règles, décrites au BOI-BIC-BASE-10-20-10, permettent de déterminer la catégorie d'imposition de la quote-part de bénéfices revenant à chaque membre de la copropriété.

Les règles de territorialité indiquées ci-avant sont également applicables dans le cas d'une copropriété d'étalon mentionnée à l'article 8 quinquies du CGI.

### 2. Modalités d'imposition

#### a. Actif immobilisé

**740**

Sur le plan fiscal les associés, indéfiniment responsables et dont les noms et adresses ont été indiqués à l'administration, des sociétés en participation qui n'ont pas opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 206, 3), sont soumis au régime des associés de sociétés de personnes (CGI, art. 8, 2°). Il en résulte que les sociétés en cause doivent déterminer leur résultat imposable conformément aux dispositions propres aux bénéfices non commerciaux pour les copropriétaires qui relèvent de cette catégorie et à partir d'un bilan et d'un compte de résultat pour ceux qui relèvent de celle des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices agricoles. Le bilan fiscal n'a pas d'équivalent social puisqu'une telle société n'a pas la personnalité morale (RM MESMIN n° 1089 et 3735, JO Déb AN du 13 mars 1976, p. 1002 et 1003).

**750**

Les actifs d'une société en participation et, notamment, les apports des associés doivent être distingués en deux catégories, ceux qui doivent obligatoirement figurer au bilan ou au registre des immobilisations pour les contribuables relevant de la catégorie des bénéfices non commerciaux, et ceux dont l'inscription est facultative.

**760**

Aux termes de l'article 238 bis M du CGI, doivent figurer à l'actif du bilan d'une société en participation les biens dont les associés sont convenus de mettre la propriété en commun.

**770**

Les copropriétés d'étalon visées à l'article 8 quinquies du CGI doivent respecter les conditions de cet article.

**780**

Dès lors que dans une copropriété d'étalon, les membres n'entendent pas mettre en commun l'exploitation du cheval ni les saillies individuelles qu'ils se sont réservé mais seulement les saillies supplémentaires, ce n'est pas le prix du cheval qu'il convient de faire figurer à l'actif de la société en participation mais celui des droits à saillies mis en commun.

Les statuts types doivent prévoir que le nombre de saillies mises en commun est limité à un pourcentage maximal « M » du nombre de saillies individuelles. La valeur des droits à saillies mis en commun est égale à la valeur totale de l'étalon lors de la syndication multipliée par le rapport existant entre le nombre maximal de saillies mises en commun et le nombre total de droits à saillies M/M + 100.

En l'absence de mention expresse dans les statuts, la copropriété ne relèvera pas de l'article 8 quinquies du CGI dès lors que ses statuts ne pourront être regardés comme conformes aux statuts types ; elle sera alors soumise au régime mentionné au II.

**790**

Seule la valeur des droits à saillies mis en commun est donc à inscrire à l'actif, à l'exclusion de celle des droits aux saillies individuelles conservés par les membres de la société.

### b. Détermination du résultat de la société en participation

**800**

Aux termes de l'article 61 A du CGI, les résultats de la copropriété sont déterminés dans les conditions prévues pour les exploitants individuels soumis au régime du bénéfice réel ou de la déclaration contrôlée pour les contribuables relevant de la catégorie des bénéfices non commerciaux, avant déduction de l'amortissement de l'étalon.

**810**

Le résultat de la société en participation est constitué par les produits retirés de l'exploitation en commun de l'étalon diminué des charges communes à l'exception de l'amortissement de l'étalon.

**820**

Dès lors qu'en application des dispositions combinées des articles 61A du CGI et 39 F du CGI, le résultat imposable de la copropriété ne comprend pas l'amortissement du cheval qui est déduit par les copropriétaires, la valeur des droits à saillies valorisés à l'actif de la société en participation à raison de l'exploitation en commun ne peut pas faire l'objet d'un amortissement.

**830**

En contrepartie, la valeur des droits à saillies ne saurait venir en diminution de la base amortissable pour le calcul de la quote-part imposable de chacun des copropriétaires.

**840**

Plus-values réalisées lors de la cession des parts:

Le résultat de la cession des parts de copropriété non inscrites à l'actif d'une activité commerciale, industrielle, artisanale ou agricole, est imposé entre les mains des copropriétaires dans la catégorie des bénéfices non commerciaux et déterminé suivant les modalités applicables aux plus-values de cessions d'éléments d'actif immobilisé.

**850**

Dans les autres cas, le résultat de la cession est imposé entre les mains du copropriétaire conformément aux règles fiscales auxquelles est soumise son activité sous réserve des dispositions du II de l'article 155 du CGI, applicables aux exercices et périodes d'imposition ouverts à compter du 1er janvier 2012.

**860**

En toute hypothèse, conformément aux dispositions de l'article 39 F du CGI, pour la détermination de la plus-value, les amortissements pratiqués viennent en déduction du prix de revient.

**870**

Les dispositions des articles 150-0 A et suivants du CGI ne permettent pas d'imposer en France les plus-values réalisées par un associé non-résident soumis au régime des associés de sociétés de personnes à l'occasion de la cession de parts de ces sociétés dès lors que ces plus-values ne constituent pas des revenus de source française au sens de l'article 164 B du CGI.

**880**

Lorsque les parts sont cédées par un non-résident qui n'est pas soumis à un tel régime (cas des associés des sociétés en participation assujetties à l'impôt sur les sociétés sur option ou de plein droit pour la part des revenus correspondant aux droits des associés non indéfiniment responsables ou dont les noms et adresses n'ont pas été indiqués à l'administration), les plus-values ne sont généralement pas imposables en France en application de l'article 244 bis C du CGI. Toutefois, selon les dispositions de l'article 244 bis B du CGI, ces plus-values peuvent être imposées en France lorsque les droits dans les bénéfices de la société détenus par le cédant ou l'actionnaire ou l'associé, avec son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants, ont dépassé ensemble 25 % de ces bénéfices à un moment quelconque au cours des cinq dernières années.

Les conventions fiscales conclues par la France réservent en principe le droit d'imposer les plus-values résultant de la cession de droits sociaux à l'État de la résidence du cédant.

**890**

Cependant certaines conventions permettent à la France d'imposer les plus-values que les non-résidents tirent de la cession de ces titres, sous réserve que les titres cédés fassent partie d'une participation substantielle.

Pour plus de précisions on se reportera à l'article « gains en capital » de chaque convention ou s'il y a lieu aux autres dispositions pertinentes de la convention en l'absence d'un tel article.

**900**

Par ailleurs, la plupart des conventions fiscales disposent que lorsque les titres sont inscrits à l'actif d'un établissement stable en France d'une entreprise industrielle ou commerciale exploitée par un non-résident, ou appartiennent à une base fixe que le cédant non résident posséderait pour l'exercice d'une profession indépendante, les gains provenant de leur cession sont imposables en France, même en l'absence d'une participation substantielle.

## D. Copropriété d'étalon exploitée sous forme de société de fait

**910**

En application des dispositions de l'article 238 bis L du CGI, les bénéfices des sociétés de fait sont imposables selon les mêmes règles que ceux des sociétés en participation (BOI-BIC-CHAMP-70-20-60).

**920**

Par suite, une copropriété d'étalon exploitée sous forme de société de fait est soumise à l'un des régimes d'imposition suivants :

- imposition de la totalité des bénéfices à l'impôt sur les sociétés lorsque la société a opté pour son assujettissement à cet impôt ;

- imposition à l'impôt sur les sociétés des bénéfices revenant aux associés non indéfiniment responsables ou non révélés à l'administration ;

- imposition suivant le régime des sociétés de personnes dans les autres cas.