

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-BASE-10-20-10-12/05/2021

Date de publication : 12/05/2021

BIC - Base d'imposition - Définition du résultat imposable - Définition de la part de bénéfices imposables en cas de participations dans une société de personnes - Règles générales

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

Section 1 : Règles générales

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

- 1° Personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun
- 2° Certaines entreprises imposables à l'impôt sur le revenu, qu'il s'agisse d'exploitation individuelle ou de personnes morales ou assimilées

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

a° Dispense de double détermination du résultat social de la société de personnes

b° Incidence de la neutralisation des effets fiscaux de la théorie du bilan (CGI, art. 155, II)

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 des 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

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

I. Détermination du bénéfice social

1

En vertu du premier alinéa de l'article 60 du code général des impôts (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) (BOI-BIC-BASE-10-20-20).

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'État constantes (en ce sens, CE, décision du 26 janvier 1923, req. n° 73330, et CE, décision du 31 mars 1978, n° 2273).

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 ;
- et, 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.

Exemple :

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 :

$$- A : 30\,000\ € + 9\,000\ € + (70\,000 \times 60/100) = 81\,000\ €,$$

$$- B : 45\,000\ € + 6\,000\ € + (70\,000\ € \times 40/100) = 79\,000\ € ;$$

- 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 :

$$- A : 30\,000\ € + 9\,000\ € - (45\,000 \times 60/100) = 12\,000\ €,$$

$$- B : 45\,000\ € + 6\,000\ € - (45\,000 \times 40/100) = 33\,000\ € ;$$

- 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 :

$$- A : 30\,000\ € + 9\,000\ € - (120\,000\ € \times 60/100) = - 33\,000\ € ;$$

$$- B : 45\ 000\ € + 6\ 000\ € - (120\ 000\ € \times 40/100) = 3\ 000\ €.$$

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, décision du 19 décembre 1941, req. n° 63218).

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 du deuxième alinéa 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 à l'[article 8 du CGI](#), à l'[article 8 quinquies du CGI](#), à l'[article 239 quater du CGI](#), à l'[article 239 quater B du CGI](#) ou à l'[article 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 I de l'[article 238 bis K du CGI](#) vise :

1° Personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun

125

Sont donc concernées les sociétés et collectivités dont les bénéficiaires 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.

2° Certaines entreprises imposables à l'impôt sur le revenu, qu'il s'agisse d'exploitation individuelle ou de personnes morales ou assimilées

127

Ne sont concernées que 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 bénéficiaires industriels et commerciaux ou dans celle des bénéficiaires agricoles ; se trouvent donc écartées les personnes qui sont imposables à l'impôt sur le revenu dans une autre catégorie (bénéficiaires 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 des micro-entreprises (ou micro-BIC) ou, sur option, selon un régime réel ;
 - 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 I de l'[article 238 bis K du CGI](#) lorsque la moyenne de leurs recettes est inférieure à la limite du régime des micro-exploitations (ou micro-BA). 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-SD du formulaire [LIASSE BIC/IS - REGIME RSI](#) (CERFA n° 15948 ; commerçants ou artisans) et au cadre D de l'annexe n° 2139 bis à l'imprimé n° [2139-SD](#) (CERFA n° 11144 ; agriculteurs). Ces imprimés LIASSE BIC/IS - REGIME RSI et n° 2139-SD sont accessibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr.

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 régime « micro »), 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 [BOI-BIC](#) 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 [BOI-BA](#) 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 bénéfices industriels et commerciaux (BIC) ou des bénéfices agricoles (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 3° du 1 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 duodécies et suivants du CGI](#) (régime des plus-values ou moins-values à court ou à long terme).

Remarque : Sauf exceptions, les plus ou moins-values de cession réalisées par les sociétés passibles de l'IS sont exclues du régime du long terme ([CGI, art. 219, I-a quater](#)).

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.

Pour l'application du régime des plus ou moins-values à long terme sur titres de participation réalisées par les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 219, I-a quinquies), il convient de se reporter au [III-A § 130 à 150 du BOI-IS-BASE-20-20-10-20](#).

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

a° Dispense de double détermination du résultat social de la société de personnes

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 micro-BA ;
- 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).

b° Incidence de la neutralisation des effets fiscaux de la théorie du bilan (CGI, art. 155, II)

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, relatives à l'abandon des effets de la théorie du bilan.

Lorsqu'une société de personnes ou un groupement assimilé exerce, d'une part, une activité professionnelle imposable au titre des bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC) ou des bénéficiaires agricoles (BA) et, d'autre part, une activité patrimoniale (générant des revenus d'actifs immobilisés non affectés à l'exploitation professionnelle BIC ou BA conformément aux précisions formulées au BOI-BIC-BASE-90), deux secteurs distincts doivent être déterminés :

- l'un afférent à l'activité professionnelle imposable dans la catégorie des BIC, des BA et des bénéficiaires non commerciaux (BNC) et regroupant les actifs, les produits et les charges ayant trait à cette activité ;
- et l'autre afférent à l'activité non professionnelle. Le résultat de cette dernière relève, selon la nature du bien, soit du régime des revenus fonciers et des plus ou moins-values immobilières, soit du régime des revenus de capitaux mobiliers et des plus ou moins-values mobilières.

L'interdiction de prendre en compte les charges et produits afférents à des actifs immobilisés mais non affectés à l'exploitation connaît toutefois une exception lorsque les produits afférents à ces biens non professionnels représentent 5 % (ou 10 %) au plus de l'ensemble de ceux de l'activité professionnelle. Dans ce cas, la société ou le groupement ne détermine qu'un résultat professionnel et y inclut ces produits non professionnels et, dans la limite du montant de ces derniers, les charges non professionnelles correspondant au même bien (CGI, art. 155, II-3).

Enfin, le résultat de la cession d'un bien inscrit à l'actif mais qui n'a pas été exclusivement utilisé pour les besoins de l'activité professionnelle fait l'objet de règles particulières de détermination (CGI, art. 155, II-2). Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-BIC-PVMV-10-20-30-20.

Exemple :

Une société en nom collectif (SNC), imposable au réel, exerce une activité industrielle et commerciale. Elle a inscrit à l'actif de son bilan un immeuble de rapport qu'elle donne en location nue. A la clôture de l'exercice N, les loyers perçus représentent 12 % du total des produits de la SNC (dont les loyers).

La SNC compte deux associés : l'associé A qui est un entrepreneur individuel relevant du régime des bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC), imposable au réel de plein droit et qui a inscrit à son actif les parts détenues dans la SNC et l'associé B qui est une personne physique, simple

apporteur de capitaux.

La quote-part de résultat revenant à l'associé A est déterminée en application des règles qui lui sont applicables (CGI, art. 238 bis K, I), et en particulier de celles prévues au II de l'article 155 du CGI.

Ainsi, la SNC détermine son résultat imposable au titre des BIC en extournant les produits et les charges afférents à l'activité civile de location. Ces produits et ces charges se rapportant à un immeuble, la SNC détermine un résultat défini par application des règles applicables aux revenus fonciers.

La quote-part de résultat revenant à l'associé B est déterminée en application des règles applicables à l'activité de la SNC (CGI, art. 238 bis K, II). Conformément au II de l'article 155 du CGI, la SNC détermine son résultat imposable au titre des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) en extournant les produits et les charges afférents à son activité civile de location, au motif que les produits de celle-ci représentent 12 % de l'ensemble de ses produits. La SNC procédera donc de la même manière que pour A en distinguant un résultat BIC d'un résultat foncier.

195

Les sociétés de personnes ou les groupements assimilés investissant dans des sociétés ou entités dans le cadre de la gestion du patrimoine privé de leurs associés ou membres (sociétés civiles immobilières, sociétés civiles de portefeuilles etc.) ne sont pas réputés exercer une activité professionnelle (BOI-BIC-BASE-90). Dès lors, en vertu du II de l'article 155 du CGI, leur résultat ne peut être considéré comme provenant d'une activité exercée à titre professionnel et sera imposable au titre de la catégorie de revenus correspondant à la nature du bien géré (revenus fonciers, revenus de capitaux mobiliers, plus ou moins-values mobilières ou immobilières).

Compte tenu de la neutralisation des effets fiscaux de la théorie du bilan, le régime fiscal applicable afin de déterminer le résultat d'une société de personnes ou d'un groupement assimilé lorsque l'un de ses associés est imposable au réel au titre des BIC ou des BA est défini comme suit :

Modalités de détermination de la catégorie de revenus applicable à une société de personnes ou groupement assimilé

Revenus industriels et commerciaux (CGI, art. 34 et CGI, art. 35)	Revenus agricoles (CGI, art. 63)	Revenus non commerciaux (CGI, art. 92)	Revenus patrimoniaux (revenus d'actifs non affectés à une exploitation professionnelle BIC, BA ou BNC)	Régime fiscal applicable
X	X	.	.	BIC si application du 1 du I de l'article 155 du CGI BA si application de l'article 75 du CGI À défaut, BIC et BA

X	.	X	.	BIC si application du 1 du I de l'article 155 du CGI BNC si application du 2 du I de l'article 155 du CGI À défaut, BIC et BNC
X	.	.	X	BIC si revenus patrimoniaux \leq 5 % des revenus globaux (ou 10 % en cas de dépassement temporaire) À défaut, BIC et secteur patrimonial
.	X	X	.	BA si application de l'article 75 du CGI BNC si application du 2 du I de l'article 155 du CGI À défaut, BA et BNC
.	X	.	X	BA si revenus patrimoniaux \leq 5 % des revenus globaux (ou 10 % en cas de dépassement temporaire) À défaut, BA et secteur patrimonial

		X	X	BNC et secteur patrimonial(CGI, art. 92 ;pas d'application du II de l'article 155 du CGI)
--	--	---	---	-------------------------------------------------------------------------------------------

Il est précisé que la règle de neutralisation des effets fiscaux de la théorie du bilan ne fait pas obstacle aux règles d'attraction entre activités professionnelles de nature différente prévues à l'article 75 du CGI et au I de l'article 155 du CGI.

Pour plus de précisions sur cette règle de neutralisation des effets fiscaux de la théorie du bilan, il convient de se reporter au BOI-BIC-BASE-90.

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 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 aux dispositions 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 bénéficiaires 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 bénéficiaires industriels et

commerciaux ou des bénéfiques 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 bénéfiques 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 bénéfiques agricoles, aux bénéfiques non commerciaux ou naturellement aux bénéfiques industriels et commerciaux si l'activité exercée est celle définie par l'[article 34 du CGI](#) ou par l'[article 35 du CGI](#).

Il est rappelé que si la société de personnes ou un groupement assimilé exerce une activité de nature imposable dans la catégorie des bénéfiques industriels et commerciaux ou dans la catégorie des bénéfiques agricoles et est imposable au régime du réel, le II de l'[article 155 du CGI](#) trouve alors à s'appliquer pour en déterminer le résultat de la même manière qu'indiqué au [II-A-1-b-2°-b° § 190 à 195](#). Cette mesure exclut du résultat imposable les charges et produits dépourvus de lien avec l'activité exercée à titre professionnel. Pour plus de précisions sur cette règle de neutralisation des effets fiscaux de la théorie du bilan, il convient de se reporter au [BOI-BIC-BASE-90](#).

Par ailleurs, pour déterminer le régime d'imposition des bénéfiques sociaux (régime micro-BA, 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 duodécies et suivants du CGI](#) ;

Remarque : Les plus-values réalisées par les très petites entreprises peuvent être exonérées sous les conditions prévues à l'[article 151 septies du CGI](#).

- soit pour partie au régime des plus-values professionnelles et pour partie au régime des plus-values des particuliers, si la société ou le groupement exerce une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole et est soumise de plein droit à un régime réel, en cas de cession d'un bien inscrit à son actif mais qui n'a pas toujours été utilisé pour les besoins de l'activité professionnelle, conformément au 2 du II de l'article 155 du CGI.

c. Cas particulier des 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

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 régime micro-BA.

De même, en application de l'[article 102 ter 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 mêmes proportions 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 (dispositions combinées de l'[article 8 du CGI](#) et de l'[article 12 du CGI](#)).

255

Il est rappelé qu'en application de la neutralisation des effets de la théorie du bilan prévue au II de l'[article 155 du CGI](#), les produits ou les charges sans lien avec l'activité imposable dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) ou des bénéfices agricoles (BA) exercée à titre professionnel par un exploitant individuel ou une société de personnes imposable au réel ne sont pas pris en compte pour déterminer le résultat professionnel, sauf si ces produits n'excèdent pas 5 % (ou 10 %) de l'ensemble des produits globaux. Dès lors, la quote-part de résultat revenant à un tel associé ne sera soumise au même régime fiscal que celui applicable à son revenu professionnel que si les produits ne provenant pas de l'activité exercée à titre professionnel, comprenant cette quote-part, représentent au plus 5 % (ou 10 %) de l'ensemble de ses produits, y compris les revenus des activités professionnelles accessoires hors plus-value.

Compte tenu de cette règle et des règles de rattachement des revenus professionnels entre eux ([CGI, art. 75](#), et [CGI, art. 155](#), I), le tableau suivant présente le régime fiscal applicable à la quote-part de résultat d'une société de personnes au niveau de l'associé à qui elle revient :

Modalités de détermination du régime fiscal applicable à la quote-part de résultat chez l'associé de la société de personnes ou groupement assimilé

Régime fiscal de l'associé	Revenus de la société de personnes	Régime fiscal de la quote-part de résultat
BIC	BIC	BIC
BIC	BNC ou BA	BIC si application du I de l'article 155 du CGI, à défaut BNC ou BA
BIC	Patrimoniaux	BIC si les revenus patrimoniaux de l'associé y compris la quote-part de revenus de la société de personnes \leq 5 % des revenus globaux. A défaut, revenus patrimoniaux distincts.
BA (hors micro-BA ou RSI sur option)	BIC	BA
BA (hors micro-BA ou RSI sur option)	BA	BA
BA (hors micro-BA ou RSI sur option)	Patrimoniaux	BA si les revenus patrimoniaux de l'associé y compris la quote-part de revenus de la société de personnes \leq 5 % des revenus globaux. A défaut, revenus patrimoniaux.
BA (micro-BA ou RSI sur option)	Indifférent	Quote-part imposable dans la catégorie de revenus correspondant à l'activité de la société de personnes. En effet, cette quote-part ne peut pas être incluse dans le bénéfice agricole imposable sous le régime micro, ce bénéfice étant déterminé en tenant compte de la seule activité individuelle de l'associé.

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](#)).

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.

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, 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 de l'article 1649 quater C du CGI à l'article 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 sociétés à responsabilité limitée (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.

280

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

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 Georges Mouly, n° 29519, JO Sénat du 29 août 1985, p. 1602).

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 l'article 206 du CGI) 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.

(300 - 920)

Remarque : Les commentaires des III et IV § 300 à 920 relatifs au régime fiscal des copropriétés de navires de commerce et au régime fiscal des copropriétés d'étalon sont transférés au [BOI-BIC-BASE-10-20-20](#).