

CHAPITRE 2

Sociétés de personnes et assimilées

Plan du chapitre		§§
A	Champ d'application du régime	37565
B	Imposition des bénéfices sociaux	37600
C	Régime des cessions de droits sociaux	37715
D	Particularités	37775

« Translucidité fiscale » des sociétés de personnes Pour la détermination et l'imposition de leurs bénéfices, les sociétés de personnes et groupements assimilés sont soumis – sauf option pour l'impôt sur les sociétés – à un régime de « semi-transparence » (souvent qualifié de « translucide »). Il s'agit d'un régime hybride, où les résultats sont déterminés, déclarés et vérifiés au niveau de la société ou du groupement lui-même, mais sont imposés au nom des associés, chacun pour la part lui revenant.

37500
CGI art. 8
DCV-1s

A. Champ d'application du régime

Sociétés et groupements concernés Le régime des sociétés de personnes s'applique, parfois sous certaines conditions ou selon des modalités particulières, et sauf option contraire, aux sociétés et groupements suivants, visés par l'article 8 ou d'autres articles du CGI :

37565
DCV-250 s

	Précisions (nos)
- sociétés en nom collectif (CGI art. 8 ; DC-V-15100 s.)	
- sociétés en commandite simple pour la part de bénéfice des commandités (CGI art. 8)	37775
- sociétés civiles (CGI art. 8)	37785 s.
- sociétés en participation (y compris les syndicats financiers) pour les membres indéfiniment responsables et connus de l'administration (CGI art. 8)	37800 s.
- SARL de famille ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes (CGI art. 8)	36960 s.
- SA, SAS et SARL ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes (CGI art. 8)	36980 s.
- EURL pour l'associé personne physique (CGI art. 8)	37825
- EARL (exploitations agricoles à responsabilité limitée) (CGI art. 8)	16435
- groupements d'intérêt économique (CGI art. 239 quater et 239 quater C)	37835
- groupements d'intérêt public (CGI art. 239 quater B ; DC-V-26600 s.)	
- groupements de coopération sanitaire et groupements de coopération sociale et médico-sociale (CGI art. 239 quater D ; DC-V-26900 s.)	
- sociétés de fait (CGI art. 238 bis L)	37845 s.
- indivisions constitutives d'une société de fait	37860
- copropriétés de navires (CGI art. 8 quater)	37870 s.
- SCP (CGI art. 8 ter) et SCM (CGI art. 239 quater A)	13855 s.
- associations d'avocats (CGI art. 238 bis LA)	37815
- Sisa (sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires) (CGI art. 8)	37840
- divers groupements de nature agricole : Gaec (Loi 62-917 du 8-8-1962), groupements forestiers (CGI art. 238 ter), syndicats forestiers (CGI art. 239 quinquies), groupements fonciers agricoles (Code rural art. L 322-1), groupements fonciers ruraux (Code rural art. L 322-22), copropriétés de cheval de course ou d'étaalon constituées sous forme de sociétés en participation (CGI art. 8 quinquies)	16425 s.
- diverses sociétés immobilières : sociétés de construction-vente (CGI art. 239 ter), sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) (CGI art. 239 septies), sociétés de copropriété « transparentes » (CGI art. 8 bis)	30420 s., 30750 et 30770 s.

Règles générales Sociétés exerçant une activité professionnelle Le résultat imposable est déterminé dans les conditions prévues pour les exploitants individuels, c'est-à-dire globalement au niveau de la société, suivant les règles propres à la **catégorie de bénéficiaires** dont relève l'activité de la société : bénéficiaires industriels et commerciaux, bénéficiaires des professions non commerciales ou bénéficiaires agricoles. Dans les sociétés exerçant une activité relevant des BIC ou des BA, cette règle s'applique sous réserve des dispositions de l'article 155, II du CGI relatives à l'abandon des effets de la théorie du bilan (n° 7345). Le **régime d'imposition** de la société (bénéfice réel normal, régime simplifié...) dépend en principe du montant de ses recettes. Mais les sociétés de personnes sont exclues des régimes micro-BIC et micro-BNC, et, pour celles créées depuis le 1^{er} janvier 1997, du forfait agricole, exception faite des Gaec et des groupements forestiers.

37615
CGI art. 60 et
238 bis K, II
DCV-1250 s
et 2880 s

Pour tout ce qui concerne la **détermination des bénéficiaires**, on se reportera, selon la catégorie, à la rubrique correspondante du Mémento. Les sociétés de personnes sont soumises sur ce plan aux règles générales, sous réserve de certaines particularités – signalées dans ces rubriques – dues à la forme sociale : par exemple, limite d'application des régimes d'imposition, comptes courants d'associés, amortissement des biens donnés en location, crédit d'impôt recherche...

Pour la **déduction des charges**, voir n° 37670 s.

En cas de cession d'immobilisations, les **plus et moins-values** relèvent du régime des plus-values professionnelles à court ou à long terme. Les plus-values peuvent, le cas échéant, bénéficier de l'un ou l'autre des deux régimes d'exonération suivants (exclusifs l'un de l'autre) pour la part revenant aux associés relevant de l'impôt sur le revenu.

37620

Pour le cas particulier des **éléments d'actif non exclusivement utilisés pour les besoins de l'activité professionnelle** relevant des BIC ou des BA, voir n° 18460 s.

a. Exonération en fonction des recettes : les plus-values réalisées par la société sont totalement ou partiellement exonérées en application de l'article 151 septies du CGI lorsque les conditions d'application de ce dispositif (voir n° 18200 s.), appréciées au niveau de la société, sont remplies : la société doit notamment exercer son activité depuis au moins cinq ans et le montant de ses recettes ne doit pas excéder certains seuils. Toutefois, lorsque l'exercice de l'activité au sein de la société a été précédé d'un exercice à titre individuel, le délai de cinq ans doit être apprécié en cumulant les durées d'exploitation. (CE-13-1-2010 n° 301985 - RIF 4/10 n° 350).

Dans les **sociétés civiles agricoles** (notamment les Gaec), les conditions d'exonération tenant au montant des recettes et à la durée de l'activité s'apprécient au niveau des associés lorsque ceux-ci exercent leur activité professionnelle au sein de la société :

- la limite d'exonération est déterminée pour chaque associé en retenant sa quote-part dans les recettes sociales, éventuellement majorée de ses recettes individuelles et, s'il est membre d'une autre société civile agricole, de sa quote-part dans les recettes de celle-ci (CGI art. 70, al. 2 ; BOI-BA-BASE-20-20-30-30 n° 90) ;

- la durée d'activité est appréciée, le cas échéant, en totalisant les périodes d'activité à titre individuel et dans la société de personnes. En cas de fusion de Gaec, les périodes d'activité des deux groupements peuvent être cumulées (BOI-BA-BASE-20-20-30-30 n° 70).

b. Exonération en cas de cession d'une branche d'activité : lorsque la valeur des éléments cédés n'excède pas 500 000 €, la société de personnes peut bénéficier de l'exonération totale ou partielle des plus-values prévue par l'article 238 quinquies du CGI (n° 19650 s.).

Sociétés exerçant une activité patrimoniale Lorsque l'activité de la société est de nature patrimoniale, donc non professionnelle, le résultat social est déterminé suivant les règles applicables aux **revenus fonciers** ou aux **revenus mobiliers**, selon que la société gère un patrimoine immobilier ou un portefeuille-titres. Les plus-values réalisées par la société relèvent pour leur part du régime des plus-values privées : **plus-values immobilières** ou **plus-values de cession de valeurs mobilières**.

37625

Précisions Une société de personnes détenue par des personnes physiques et dont l'unique objet consiste à détenir des **participations dans des sociétés de personnes exerçant une activité industrielle ou commerciale**, sans participation aucune à l'activité de ces sociétés, exerce une activité civile par nature. Elle ne peut déduire de ses résultats les charges financières supportées pour l'acquisition du capital des sociétés d'exploitation (BOI-BIC-DEF-10 n° 100 ; CE 17-11-2006 n° 254597 - RIF 2/07 n° 173).

Détermination de la part revenant aux entreprises associées Participation directe Quelle que soit la nature de l'activité de la société de personnes, le résultat social imposable est en principe déterminé selon les règles qui régissent les opérations réalisées par les associés dans deux cas :

- lorsqu'un associé de la société de personnes est une **société soumise à l'impôt sur les sociétés** dans les conditions de droit commun ;
- lorsqu'un associé est une **entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole** relevant de l'impôt sur le revenu et placée de plein droit sous un régime de bénéfice réel (réel normal ou simplifié).

37630

CGI art.
238 bis K, I
DCV-1200 s

c. Le contribuable qui n'a pas déposé de déclaration de résultat au titre de l'exercice de cession n'a pas pris la décision de gestion de renoncer à la faculté d'imputer la plus-value à long terme réalisée au cours de l'exercice sur le déficit de cet exercice ou sur les déficits antérieurs (CE 10-8-2007 n° 277113 et 277238 : RJF 12/07 n° 1379).

d. Cas particulier des indemnités d'assurance ou d'expropriation, voir n° 19295.

Le recouvrement de l'imposition sur la plus-value s'effectue par voie de rôle, comme l'impôt de droit commun.

En cas de cession de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exercice de l'activité professionnelle ou d'une branche complète d'activité, le vendeur qui accepte un paiement différé ou échelonné du prix (crédit-vendeur) peut demander un étalement du paiement de l'impôt suivant le même calendrier, sans toutefois pouvoir dépasser le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la cession (Inst. CP 03-056-A1, non reprise dans Bofip).

Moins-value nette à long terme Lorsque, au titre d'un exercice (ou d'une année), la compensation entre plus-values et moins-values à long terme fait apparaître une moins-value nette à long terme, celle-ci est imputable uniquement sur les plus-values à long terme réalisées au cours des dix exercices (ou années) suivants, jamais sur le bénéfice ordinaire ou le revenu global.

L'exercice de cession ou de cessation de l'entreprise, la moins-value nette à long terme constatée à cette occasion et celles restant encore reportables peuvent être déduites des bénéfices de l'exercice pour une fraction de leur montant, actuellement de 48 % : elle est déterminée d'après le rapport existant entre le taux d'imposition des plus-values à long terme applicable lors de l'exercice de réalisation de la moins-value et le taux de l'impôt sur les sociétés en vigueur lors de l'exercice de cession ou cessation d'entreprise.

2. Cas d'exonération

Plusieurs régimes d'exonération sont prévus en faveur des entreprises soumises à l'impôt sur le revenu :

- l'un concerne toutes les cessions d'éléments d'actif réalisées en cours ou en fin d'exploitation par les **petites entreprises** dont le montant des recettes n'excède pas certaines limites : n° 18200 s. ;
- d'autres sont spécialement conçus pour les **transmissions de PME** : n° 19490 s. ;
- certains sont spécifiques à certaines catégories de contribuables : n° 18275 s.

Les **plus-values immobilières à long terme** peuvent échapper à l'impôt par application de l'abattement pour durée de détention : n° 18095.

a. Exonération en fonction des recettes

Les plus-values réalisées en cours ou en fin d'exploitation par les contribuables dont les recettes n'excèdent pas certains seuils sont exonérées en tout ou partie, à condition que l'activité ait été exercée à titre professionnel pendant au moins cinq ans et que le bien cédé ne soit pas un terrain à bâtir ou un bien assimilé (voir n° 18235).

Conditions d'exonération Nature de l'activité L'exonération est réservée aux plus-values réalisées dans le cadre d'une activité agricole, artisanale, commerciale, industrielle ou libérale, exercée à titre professionnel, ce qui implique la participation personnelle, directe et continue du contribuable à l'accomplissement des actes nécessaires à l'exploitation (CGI art. 155, IV).

Il peut s'agir d'une activité exercée dans une **entreprise individuelle** ou dans le cadre d'une **société de personnes** relevant de l'impôt sur le revenu. Dans ce dernier cas, l'exonération peut concerner tant les plus-values réalisées par la société (voir n° 37620) que celles réalisées par les associés à l'occasion de la cession de leurs droits sociaux (voir n° 37715 s. et 37745 s.).

Précisions a. La condition relative à la participation personnelle, directe et continue de l'exploitant exclut du dispositif les plus-values réalisées en cas de cession d'un fonds de commerce donné en **location-gérance**. Mais le régime d'exonération lié à la valeur des éléments cédés peut le cas échéant s'appliquer dans ce cas : voir n° 19650 s.

b. Application du régime aux **loueurs en meublé professionnels** : voir n° 90550.

c. Le **nu-proprétaire** indivis d'un fonds de commerce qui n'a pas la qualité d'exploitant ne peut pas bénéficier de l'exonération de la plus-value réalisée à l'occasion de la cession d'un bien affecté à l'exploitation du fonds (CE 28-4-2006 n° 278857 : RJF 7/06 n° 887).

Durée minimale de l'activité L'activité doit avoir été exercée (à titre principal ou non) pendant au moins cinq ans. Cette condition n'est toutefois pas requise pour les plus-values constatées à la suite d'une **expropriation** ou de la perception d'**indemnités d'assurance**.

18110

BIC-XIX-10550 s

18115

BIC-VII-8100 s

18120

BIC-XIX-10340 s

18140

18200

CGI art.
151 septies
BIC-VII-21000 s

18205

18210

BIC-VII-23600 s

Le **décompte** de la durée d'exercice de l'activité est effectué à partir du début d'activité, c'est-à-dire à partir de la création ou de l'acquisition de la clientèle ou du fonds par le contribuable, jusqu'à la date de clôture de l'exercice au titre duquel la plus-value est déterminée. Ainsi, la condition de durée d'activité est regardée comme satisfaite si le délai de cinq ans est atteint à cette date.

Précisions a. Lorsqu'une activité est exercée successivement au sein d'une **société de personnes puis à titre individuel**, le point de départ du délai de cinq ans est fixé au début de l'activité au sein de la société (CE 17-5-1995 n° 136878 ; RJF 7/95 n° 819 ; BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20 n° 80).

b. Dans le cas d'**époux mariés sous le régime de la communauté de biens**, le décompte du délai est effectué à partir du début d'exploitation effectif de l'entreprise par l'un des époux. Mais s'il ressort des conditions réelles d'exploitation que chacun d'eux exploite une entreprise distincte, le délai est apprécié de manière séparée (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20 n° 90). L'administration refuse l'exonération aux **héritiers** d'un commerçant qui poursuivent l'activité s'ils cèdent le fonds moins de cinq ans après le décès (Rép. Charles : AN 12-11-1984 p. 4949 n° 43303 ; Rép. Dejoie : Sén. 17-3-1988 p. 371 n° 9225 ; non reprises dans Bofip).

c. Lorsqu'un contribuable exerce la **même activité** dans plusieurs établissements ou **plusieurs fonds**, de manière successive ou conjointe, l'exonération de la plus-value de cession est susceptible de s'appliquer si la durée cumulée d'activité excède cinq ans (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20 n° 60).

d. Les personnes qui **reprennent l'exploitation d'un fonds** de commerce qu'elles avaient **donné en location-gérance** peuvent cumuler les périodes d'exploitation directe écoulées avant et après la mise en location-gérance (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20 n° 520).

18215

BIC-VII-21800 s

Montant de recettes L'exonération des plus-values est totale ou partielle selon le montant des recettes de l'entreprise, étant précisé que son régime d'imposition est indifférent.

L'**exonération est totale** si les recettes n'excèdent pas :

- 250 000 € pour les entreprises industrielles et commerciales de vente ou fourniture de logements, à l'exception en principe des locations meublées (n° 90550), et les exploitants agricoles ;

- 90 000 € pour les prestataires de services.

L'exonération est **partielle** lorsque les recettes excèdent ces seuils sans dépasser respectivement 350 000 € et 126 000 €.

Les recettes sont prises en compte pour leur montant **hors taxes**. Il convient de retenir la **moyenne des recettes** réalisées au titre des exercices, ramenés le cas échéant à douze mois, clos au cours des deux années civiles qui précèdent la date de clôture de l'exercice de réalisation de la plus-value. Cette règle concerne tous les exploitants (BIC, BNC ou BA) et s'applique aux plus-values réalisées en cours d'activité ou en fin d'exploitation.

Exemple

En cas de cession d'une immobilisation en avril 2015 au cours d'un exercice ouvert le 1^{er} juillet 2014 et clos le 30 juin 2015, le seuil d'exonération est apprécié en retenant la moyenne des recettes réalisées au cours des exercices arrêtés en 2013 et 2014.

Si l'exercice 2013 n'a duré que 4 mois, les recettes de cet exercice seront multipliées par 3.

BIC-VII-22950 s

Précisions Les seuils d'exonération des plus-values réalisées par les **entreprises de travaux agricoles ou forestiers**, à l'occasion de la cession des biens d'équipement exclusivement affectés à la réalisation des travaux en question, sont ceux prévus pour les entreprises d'achat-revente (et non ceux des prestataires de services). Cette mesure est réservée aux entrepreneurs qui effectuent à titre principal (plus de 50 % des recettes annuelles) des travaux agricoles ou forestiers pour le **compte d'exploitants agricoles ou forestiers** ou de collectivités locales (CGI ann. III art. 41-0 A).

18220

Les **recettes à retenir** s'entendent :

- des créances acquises (avant déduction des escomptes de règlement) dans les entreprises industrielles, commerciales et agricoles ;

- des sommes effectivement encaissées par les titulaires de bénéfices non commerciaux qui n'ont pas opté pour la détermination de leur résultat à partir des créances acquises et des agriculteurs au forfait.

Il convient également de retenir les **recettes accessoires** rattachées, selon les cas, aux bénéfices industriels et commerciaux (voir n° 7925), aux bénéfices agricoles (voir n° 15200) ou aux bénéfices non commerciaux (voir n° 13170).

Les **recettes exceptionnelles** telles que celles provenant des cessions massives, globales ou partielles, de stocks en fin d'exploitation ne sont pas prises en compte (CE 20-10-2000 n° 181229 ; RJF 1/01 n° 6).

Lorsque le contribuable exploite personnellement **plusieurs entreprises** relevant du même revenu catégoriel, il doit comparer aux seuils légaux d'exonération le montant total des recettes réalisées dans l'ensemble de ses entreprises. Mais une telle globalisation n'a pas lieu d'être effectuée si des entreprises distinctes sont exploitées par des membres du foyer fiscal

(BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20 n° 600). Lorsque l'exploitant est également **membre d'une société de personnes**, le seuil d'exonération est apprécié en totalisant ses recettes individuelles et sa quote-part dans les recettes de la société de personnes.

Précisions Les exploitants agricoles peuvent faire abstraction :

- des recettes correspondant aux **apports de stocks à un Gaec** rémunérés par des parts sociales ;
- de la dotation aux jeunes agriculteurs et des **aides** perçues dans le cadre d'un contrat territorial d'exploitation (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20 n° 350 et 410).

Certaines recettes perçues par les **éleveurs** ne sont par ailleurs prises en compte que pour une fraction de leur montant, par extension des règles prévues pour la détermination du régime d'imposition (n° 15530, précision b et 15545). A l'inverse, les recettes provenant d'**opérations à façon** sont retenues après avoir été multipliées par cinq (CGI art. 69, V).

Portée de l'exonération Nature des opérations exonérées L'exonération concerne toutes les **transmissions à titre gratuit ou onéreux d'éléments d'actif**. Elle ne s'applique pas aux **redevances de concession de brevets**.

Les plus-values afférentes aux biens qui entrent dans le champ d'application de l'article 1594-0 G, A du CGI (n° 66290), réalisées en cours ou en fin d'exploitation, sont exclues du bénéfice de l'exonération et soumises au régime de droit commun des plus-values professionnelles, quels que soient la durée d'exercice de l'activité et le montant des recettes. Sont concernées les **cessions d'immeubles** assorties d'un engagement de construire pris par l'acquéreur, assujetti à la TVA, qui sont **exonérées de droits d'enregistrement** (terrains à bâtir, immeuble inachevé ou destiné à être remis à neuf...). Ainsi, les cessions de terrains à bâtir à des particuliers en vue de la construction d'immeubles d'habitation soumises aux droits d'enregistrement peuvent bénéficier de l'exonération.

Précisions Bien qu'ils répondent à la définition des terrains à bâtir, certains **terrains expropriés** ne sont pas considérés comme tels pour l'application de l'article 151 septies du CGI et peuvent par suite bénéficier de l'exonération (même si, dans ce cas, la condition de durée minimale d'activité n'est pas remplie : n° 18210). Sont visés les terrains expropriés définis par l'article L 13-15, II-1° a et b du Code de l'expropriation pour cause d'utilité publique, qui ne sont pas indemnisés comme des terrains à bâtir mais en fonction de leur seule valeur d'usage.

Montant exonéré L'exonération, totale ou partielle, porte sur les **plus-values nettes**, à court terme ou à long terme, déterminées après compensation avec les moins-values de même nature.

Lorsque le seuil d'**exonération totale** (250 000 € ou 90 000 € selon la nature de l'activité) n'est pas dépassé, les plus-values nettes ne supportent aucune taxation. Lorsque les recettes sont comprises dans la fourchette d'**exonération partielle** (250 000/350 000 € ou 90 000/126 000 € selon le cas), les plus-values sont exonérées pour une fraction de leur montant et imposées selon le régime des plus-values professionnelles à court ou à long terme (n° 18000 s.) pour l'autre fraction. Il s'agit d'une exonération partielle **dégressive**, la fraction de la plus-value imposée dans les conditions de droit commun étant d'autant plus élevée que les recettes sont proches de 350 000 € ou de 126 000 €. La **fraction exonérée** est obtenue en appliquant au montant de la plus-value réalisée un taux égal au rapport suivant :

- (350 000 € - montant des recettes) / 100 000 €, dans les entreprises industrielles et commerciales de vente ou fourniture de logement et les exploitations agricoles dont les recettes sont comprises entre 250 000 € et 350 000 € ;
- (126 000 € - montant des recettes) / 36 000 €, chez les prestataires de services dont les recettes sont comprises entre 90 000 € et 126 000 €.

Exemple

Soit une entreprise exerçant une activité d'achat-revente dont l'exercice coïncide avec l'année civile qui réalise une plus-value d'un montant de 15 000 € en 2015. La moyenne du chiffre d'affaires à retenir s'élève à 310 000 € HT. Le montant de la plus-value exonérée s'élève à $15\,000\ € \times (350\,000\ € - 310\,000\ € / 100\,000\ €) = 6\,000\ €$.

Précisions a. En cas de **dépassement des limites** de l'exonération partielle, le montant total de la plus-value est imposé selon le régime des plus-values professionnelles. Il en va de même, sauf exception (n° 18210), lorsque l'activité est exercée depuis moins de cinq ans, quel que soit le montant des recettes.

b. Dans le cas où la plus-value est réalisée par une **société de personnes** issue de la **transformation d'une société soumise à l'IS**, le régime d'exonération n'est applicable qu'à la fraction de plus-value acquise depuis le changement de régime fiscal : voir n° 38775, précision c.

c. Pour les **immobilisations non utilisées** pour l'exercice de l'**activité professionnelle**, seule une fraction de la plus-value, déterminée selon les modalités prévues aux n° 18460 s., bénéficie de l'exonération (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-10 n° 290).

d. Le présent dispositif ne peut être cumulé avec l'exonération des plus-values de cession de fonds de commerce en fonction de la valeur des éléments cédés (n° 19650 s.). Les régimes de reports d'imposition prévus en

18230
BIC-VII-24800 s

18235

18240
BIC-VII-24900 s