Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

5 G-12-02

N° 186 du 28 OCTOBRE 2002

DISPOSITIONS DIVERSES - REGIME FISCAL DES ASSOCIATIONS DE CARRIERE DE CHEVAL DE COURSE

(C.G.I., art. 8 quinquies, 39 F, 61 A, 92 et suivants et 238 bis K)

NOR : BUD F 02 20210 J

Bureau C2

P R E S E N T A T I O N

Cette instruction précise le régime fiscal des « associations de carrière de cheval de course ».

Les associations de carrière constituées sous la forme d'une indivision conventionnelle et dont l'objet est l'exploitation et la mise à l'entraînement d'un cheval de course sans moyen propre en matériel et en personnel, sont réputées transparentes sur le plan fiscal.

Dès lors, chaque associé, qu'il intervienne à titre professionnel ou non professionnel, est placé sous un régime fiscal qui correspond à sa situation.

Ainsi, lorsque les droits dans la copropriété sont inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle ou commerciale ou d'une exploitation agricole ou sont affectés à l'exercice d'une activité non commerciale, les profits retirés de l'exploitation en course du ou des chevaux objet de l'association relèvent, selon le cas, du régime des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices agricoles ou des bénéfices non commerciaux.

Lorsque l'associé détient les parts dans son patrimoine privé, la quote-part des gains de courses qui lui revient est imposable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux s'il peut être considéré comme exerçant une activité lucrative.

Enfin, l'associé, simple apporteur de capitaux, qui ne prend aucune initiative n'est pas imposable sur la quote-part qui lui revient des gains de course réalisés par l'association.

•

2 507186 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975 B.O.I. I.S.S.N. 0982 801 X
DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12
Directeur de publication : François VILLEROY de GALHAU Responsable de rédaction : Christian LE BUHAN
Impression : ACTIS S.A. Abonnement : 135,68 € TTC Prix au N° : 3,05 € TTC
146, rue de la Liberté - 59601 Maubeuge

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE
DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE

INTRODUCTION

1. Le prix élevé d'un cheval de course et le fait que les sommes allouées à son propriétaire au titre des gains et primes diverses ne permettent généralement pas de couvrir totalement le coût de la mise à l'entraînement du cheval conduisent souvent des personnes à se regrouper pour acquérir un cheval, exploiter sa carrière, et partager le risque financier qui en découle.

2. Ce regroupement peut s'effectuer sous la forme d'une association de carrière de cheval de course qui revêt généralement la forme d'une indivision conventionnelle, au sens des articles 1873-1 à 1873-15 du code civil.

3. Il a paru possible de considérer qu'une association de carrière de cheval de course constituée sous la forme d'une indivision conventionnelle bénéficie de la transparence fiscale dès lors que son objet est l'exploitation et la mise à l'entraînement d'un cheval de course sans moyen propre en matériel et en personnel.

4. Dès lors, chaque associé, qu'il soit simple participant, intervenant à titre professionnel ou non professionnel, est placé sous un régime fiscal qui correspond à sa situation.

5. Cette instruction a pour objet de définir la notion d'association de carrière et de préciser le régime fiscal qui lui est applicable.

Section 1 : Définition et mode de fonctionnement

6. L'association de carrière de cheval de course et son mode de fonctionnement ne sont pas définis par la loi. Cette association n'est pas immatriculée et n'a pas de personnalité morale. Toutefois, son mode de fonctionnement fait l'objet d'une réglementation par les codes des courses. Selon les dispositions communes aux codes des courses de trot et de galop, plusieurs personnes, copropriétaires déclarés, peuvent mettre en commun l'exploitation totale ou partielle de la carrière d'un cheval. Une quote-part des profits et des primes de courses est attribuée à chaque associé par un contrat écrit qui fait généralement l'objet d'un acte sous seing privé.

7. La création de l'association doit faire l'objet d'une déclaration auprès de la société organisatrice des courses (société-mère du galop ou société-mère du trot). Cette déclaration, qui n'est valable que pour la durée de la carrière de course du cheval, doit comporter :

- l'identité et l'adresse de toutes les personnes ayant une part de propriété du cheval objet de l'association ;

- la proportion de cette part. Lorsqu'un ou plusieurs associés n'ont pas de part de propriété sur le cheval, la déclaration doit préciser les conditions financières de l'association avec notamment l'engagement pour ces associés de participer pour une part déterminée aux frais d'exploitation de la carrière du cheval ;

- l'identité du responsable de l'association qui a le pouvoir d'engager le cheval dans la compétition, de déclarer forfait, de le faire courir sous ses propres couleurs, d'encaisser les sommes gagnées et de les répartir ensuite entre tous les membres de l'association.

8. Les déclarations d'association font l'objet d'une publication dans les bulletins édités par chaque société-mère (revue périodique retraçant le calendrier des diverses manifestations hippiques en France).

9. Les associés, dont le nombre varie de deux à six, sont solidairement responsables du paiement des sommes éventuellement dues aux sociétés de courses et partagent les gains et primes perçus à l'occasion des courses ainsi que les frais d'entretien et d'entraînement du cheval. Il s'agit en général de simples particuliers, mais une association peut comprendre parmi ses associés des éleveurs ou des professionnels du monde des courses (entraîneurs notamment).

10. L'association se comporte comme un propriétaire non-entraîneur non-éleveur. Notamment, elle choisit de confier son cheval à un entraîneur sur lequel elle exercera ou non un pouvoir de contrôle.

11. Lorsque l'association gère la carrière de course au galop d'un cheval, les associés peuvent opter pour qu'une répartition des sommes gagnées par le cheval et des sommes dues en vertu du code des courses (frais d'engagements, prélèvements divers, rétributions de l'entraîneur, etc.) soit effectuée entre chacun d'eux par les soins de France Galop, société-mère des courses au galop. Le compte de chaque associé est périodiquement crédité et débité de ces sommes en fonction de ses droits dans l'association et indiqués dans la déclaration visée au n° **7.**.

12. Lorsque l'association gère la carrière de course d'un trotteur, la répartition des gains de courses et primes générées par ces gains est effectuée soit par le propriétaire associé dirigeant de l'association, soit par la Société du Cheval Français.

Section 2 : Régime fiscal

13. Dès lors que l'association de carrière est constituée sous la forme d'une indivision conventionnelle, elle est considérée comme transparente sur le plan fiscal. Il est admis que le caractère indivisaire de l'exploitation du cheval ne soit pas remis en cause lorsque l'association comporte parmi ses membres des personnes exerçant des activités professionnelles liées aux chevaux de course (entraîneurs par exemple). Chaque associé, qu'il soit simple participant, intervenant à titre professionnel ou non professionnel, est placé sous un régime fiscal qui correspond à sa situation.

Sous-section 1 : Régime d'imposition

14. Les membres de l'association de carrière d'un cheval de course ont, du fait de leur seule qualité de copropriétaires de celui-ci, la qualité de coexploitant du cheval au regard de la loi fiscale.

15. Compte tenu du caractère transparent reconnu sur le plan fiscal à l'association, le résultat de son activité doit être déterminé en fonction de l'activité exercée par chacun des copropriétaires.

16. Ainsi, lorsque les droits dans la copropriété sont inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle ou commerciale ou d'une exploitation agricole ou sont affectés à l'exercice d'une activité non commerciale, les profits retirés de l'exploitation en course du ou des chevaux objet de l'association relèvent, selon le cas, du régime des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices agricoles ou des bénéfices non commerciaux.

17. Ces règles sont applicables que le copropriétaire soit ou non un résident de France. Pour plus de précisions sur les règles de territorialité, il convient de se référer au n° 53 de la DB 4 A 2314 relative aux syndicats d'étalon dont les indications sont transposables aux associations de carrière.

18. Elles s'appliquent également aux copropriétaires membres d'associations de carrière de chevaux de courses constituées hors de France pour la quote part des gains de course et des charges qui leur revient en fonction de leurs droits dans l'association.

Sous-section 2 : Modalités d'imposition

A. IMPOSITION DES RESULTATS

19. Les résultats imposables au nom de chacun des copropriétaires sont constitués par la différence entre la quote-part des gains résultant de l'exploitation en commun de la carrière de course du cheval leur revenant en proportion de leurs droits dans la copropriété et la quote part des frais et charges exposés pour cette exploitation leur incombant en proportion de ces mêmes droits.

I. Parts inscrites à l'actif d'une exploitation

20. Les membres de l'association qui ont inscrit leurs parts de l'association de carrière à l'actif d'une exploitation agricole, d'une entreprise industrielle et commerciale ou d'une exploitation non commerciale ajoutent au résultat retiré de leur activité professionnelle leur quote-part dans le résultat de l'exploitation en commun déterminée par eux selon les règles (BA, BIC ou BNC) applicables à leur activité.

II. Parts détenues dans le cadre du patrimoine privé

21. Une distinction doit être faite selon que les personnes qui ont acquis leurs parts dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé font preuve ou non, dans l'association ou en dehors d'elle, de diligences afin de s'aménager une source de revenus.

1. L'associé ne fait preuve d'aucune diligence

22. Tel est le cas lorsque l'associé ne prend aucune initiative tant en ce qui concerne la préparation que les engagements de ses chevaux et n'exerce aucun contrôle sur leur carrière (contrôle de l'entraînement, choix des courses, du jockey). Dans cette situation, la quote-part qui lui revient des gains de course et primes générées par ces gains réalisés par l'association s'assimile aux gains de jeux qu'il pourrait être amené à réaliser directement et n'est donc pas imposable. L'associé est seulement imposable sur les plus values retirées de la cession du cheval ou de la vente des parts dans les conditions prévues pour les particuliers (CGI, art. 150 A et suivants).

2. L'associé fait preuve de diligences

23. Si l'associé fait preuve de diligences, la quote-part des gains de courses qui lui revient est imposable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux comme provenant d'une activité lucrative au sens des dispositions de l'article 92 du CGI.

24. Lorsque la différence entre la quote-part des gains et des charges correspondant aux droits de l'associé est déficitaire, ce déficit peut s'imputer sur le revenu global si l'activité déployée par ce dernier présente un caractère professionnel. Dans le cas contraire, le déficit ne peut s'imputer que sur les revenus retirés d'activités semblables au cours de la même année ou des cinq années suivantes.

25. Le caractère professionnel de l'activité s'apprécie au regard de deux critères cumulatifs : l'activité doit être exercée à titre habituel et constant et dans un but lucratif. Ces deux critères sont décrits dans la DB 5 G 25 à laquelle il convient de se référer. Toutefois, la détermination du caractère professionnel de l'activité reste subordonnée à l'examen au cas par cas des situations de fait et notamment des conditions réelles d'exercice de l'activité.

26. Il est précisé à ce titre que la réalisation isolée, par un associé, de l'une ou l'autre des opérations qui caractérisent l'exercice à titre habituel et constant de l'activité ne suffit pas à conférer un caractère professionnel à son activité. Celui-ci nécessite l'exercice permanent d'un pouvoir de décision et de toutes diligences traduisant une implication personnelle dans cette activité (choix et contrôle de l'entraîneur, intervention directe dans la gestion de la carrière du cheval, etc.).

27. De même, l'exercice de l'activité dans un but lucratif résultera de la réunion d'un faisceau d'indices suffisants pour démontrer la volonté du propriétaire de réduire l'aléa des courses par son comportement et notamment en y consacrant une part importante de son temps (CAA Nantes, 27 mars 1996, rec n° 94-97).

28. Des précisions propres à faciliter l'appréciation de ces différents critères sont apportées dans le BOI 5 G-6-02.

Cas particuliers :

29. **Présence d'un professionnel :** la présence dans l'association d'une personne ayant une activité professionnelle liée aux chevaux de course, un entraîneur par exemple, n'a pas pour effet de conférer un caractère professionnel à l'activité dès lors que les membres de l'association qui s'associent avec ce professionnel n'interviennent pas dans la carrière du cheval et se comportent comme de simples apporteurs de capitaux recueillant la part des gains de course qui leur revient. En effet, pour ces derniers, le fait que l'entraîneur soit ou non membre de l'association ne modifie pas le caractère aléatoire du gain. Dans cette situation, l'entraîneur doit être rémunéré pour son activité, indépendamment de sa qualité d'associé pour laquelle il reçoit sa quote-part dans les gains de course.

30. **Propriétaire associé dirigeant de l'association** : responsable de l'association, il a le pouvoir d'engager le cheval dans la compétition, de déclarer forfait, de le faire courir sous ses propres couleurs, d'encaisser les sommes gagnées et de les répartir ensuite entre tous les membres de l'association. Cette responsabilité ne peut pas, à elle seule, être considérée comme une preuve de diligence.

Exemple :

31. Une association de carrière a été constituée entre l'éleveur du cheval (BA), un entraîneur (BNC) et un courtier en chevaux (BIC). Cette association représente 1 000 parts.

L'éleveur détient 500 parts ; l'entraîneur et le courtier ont chacun 250 parts. Ces parts sont inscrites à l'actif de leurs exploitations.

Au titre de l'année 2001, le cheval, objet de l'association a rapporté 100 000 € de gains. Les frais de mise à l'entraînement et les charges d'exploitations sont égaux à 30 000 €.

1- quotes parts revenant à l'éleveur à ajouter aux résultats de son activité agricole :

- quote part dans les gains : 100 000 x 500/1000 = 50 000 €
- quote part dans les frais : 30 000 x 500/1000 = 15 000 €, soit un résultat net de 35 000 €.

2- quotes parts revenant à l'entraîneur à ajouter aux résultats de son activité non commerciale :

- quote part dans les gains : 100 000 x 250/1000 = 25 000 €
- quote part dans les frais : 30 000 x 250/1000 = 7 500 €, soit un résultat net de 17 500 €.

3- quotes parts revenant au courtier à ajouter aux résultats de son activité commerciale :

- quote part dans les gains : 100 000 x 250/1000 = 25 000 €
- quote part dans les frais : 30 000 x 250/1000 = 7 500 €, soit un résultat net de 17 500 €.

III. Profits liés à l'activité de reproduction

32. L'association de carrière peut, pendant la carrière de compétition du cheval, l'affecter à la reproduction soit en tant qu'étalon (vente de saillies), soit en tant que poulinière.

33. L'activité de reproduction exercée dans le cadre d'une association de carrière relève par nature de la catégorie des bénéfices non commerciaux.

34. Toutefois, compte tenu de la transparence, sur le plan fiscal, de l'association, lorsque les droits dans la copropriété sont inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle ou commerciale ou d'une exploitation agricole, les profits retirés de la reproduction relèvent, selon le cas, de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou de celle des bénéfices agricoles et sont taxés entre les mains des associés selon les règles (BA ou BIC) applicables à leur activité.

35. Dans le cas où l'associé détient les parts de l'association dans le cadre de son patrimoine privé et ne fait aucune diligence, la quote-part qui lui revient des profits relatifs à l'activité de reproduction est imposable à son nom dans la catégorie des bénéfices non commerciaux. L'exonération évoquée au n° **22.** ne concerne en effet que les gains de courses et primes générées par ces gains.

36. Dans cette situation, la détermination de la part de profit provenant de l'activité de reproduction est effectuée après répartition des charges d'exploitation du cheval entre chaque secteur d'activité au prorata des gains de course et des produits de l'élevage par rapport au chiffre d'affaire total.

Exemple :

Au cours de l'année 2001, l'association de carrière de cheval de course évoquée dans l'exemple figurant au n° **31.** a réalisé des ventes de saillies pour un montant total de 60 000 €.

On rappelle que ses gains de course s'élèvent à 100 000 € et ses charges d'exploitation à 30 000 €.

La quote part de charge afférente à l'activité de reproduction est égale à :

30 000 x 60 000/160 000 = 11 250 €

Chaque associé devra donc déclarer, au titre de l'activité de reproduction :

1- quotes parts revenant à l'éleveur à ajouter aux résultats de son activité agricole :

- quote part dans les gains : 60 000 x 500/1000 = 30 000 €
- quote part dans les frais : 11 250 x 500/1000 = 5 625 €, soit un résultat net de 24 375 €.

2- quotes parts revenant à l'entraîneur à ajouter aux résultats de son activité non commerciale :

- quote part dans les gains : 60 000 x 250/1000 = 15 000 €
- quote part dans les frais : 11 250 x 250/1000 = 2 812,50 €, soit un résultat net de 12 187,50 €.

3- quotes parts revenant au courtier à ajouter aux résultats de son activité commerciale :

- quote part dans les gains : 60 000 x 250/1000 = 15 000 €
- quote part dans les frais : 11 250 x 250/1000 = 2 812,50 €, soit un résultat net de 12 187,50 €.

B. REGIME DES PLUS-VALUES ET DES AMORTISSEMENTS

I. Plus-value imposable lors de la mise en copropriété du cheval

37. L'exploitation en copropriété de la carrière d'un cheval précédemment détenu par un seul propriétaire entraîne la taxation de la plus-value réalisée par ce propriétaire du fait de la mise en association.

38. 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 (voir DB 8 O 1). Il est admis que cette plus-value soit limitée à la différence entre le prix de vente des parts du cheval 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.

39. Lorsque le cheval faisait précédemment 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 du cheval 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.

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

Exemple :

41. M. X a acquis en 1999 un trotteur pour un prix de 15 000 € qu'il a inscrit à l'actif d'une activité professionnelle et qui n'a fait l'objet d'aucun amortissement.

Après plusieurs saisons de course où le cheval s'est bien comporté, la valeur du cheval est de 60 000 €.

Ayant des difficultés pour assurer seul l'entretien du cheval, M. X crée en 2002 une association avec trois autres personnes. Cette association représente 1 000 parts d'une valeur unitaire de 60 €, chaque associé ayant acquis 250 parts.

Détermination de la plus-value :

- Produit de la vente des parts aux 3 associés :	60 x 750 =	45 000 €
- Prix de revient des parts :	15 000 x 750/1000 =	- 11 250 €
- Plus-value		= 33 750 €

II. Modalités d'amortissement

42. L'amortissement du cheval est pratiqué au niveau de chaque membre de l'association lorsque la quote-part dans la copropriété de l'animal est inscrite à l'actif d'une exploitation agricole, industrielle et commerciale ou non commerciale.

43. Il résulte des modalités retenues pour le calcul de la plus-value imposable que le prix de revient des parts de l'association que le propriétaire initial conserve est égal à la valeur nette comptable du cheval, à la date de la mise en association, affectée du rapport entre le nombre de parts conservées et le nombre total de parts de l'association. 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.

44. Lorsque le cheval est utilisé à la fois pour la course et pour la reproduction et dégage pour les associés non professionnels des gains de course exonérés et des produits de l'élevage relevant de la catégorie des bénéfices non commerciaux, seule la fraction de la valeur des parts correspondant à l'activité de reproduction du cheval peut faire l'objet d'un amortissement.

III. Plus-values réalisées lors de la cession des parts

45. Le gain retiré de la cession des parts de l'association est passible de l'impôt entre les mains du cédant selon le régime des plus-values de cession d'éléments d'actif immobilisé si les parts sont affectées à l'exercice d'une exploitation industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou non commerciale ou selon le régime des plus-values des particuliers pour les associés qui détiennent leurs parts dans leur patrimoine privé.

Section 3 : Obligations comptables et déclaratives

46. Dès lors que l'association de carrière est considérée comme transparente sur le plan fiscal, elle n'est astreinte ni à la tenue d'une comptabilité retraçant les gains et les charges résultant de l'exploitation en commun du cheval ni au dépôt d'une déclaration de résultat. Les obligations déclaratives et comptables incombent individuellement à chaque copropriétaire en fonction des éléments qui lui sont communiqués, soit par France Galop, soit par la Société du Cheval Français, soit par le propriétaire associé dirigeant de l'association.

Section 4 : Entrée en vigueur

47. Il conviendra de faire application de la présente instruction dans le cadre des contrôles en cours ainsi que pour le règlement des litiges.

Annoter : DB 5 G 47.

Le Directeur de la Législation fiscale

Hervé LE FLOC'H-LOUBOUTIN