Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

**DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS**

## 5 G-6-02

**N° 91 du 21 MAI 2002**

BENEFICES NON COMMERCIAUX. ACTIVITES ET REVENUS IMPOSABLES. EXPLOITATIONS LUCRATIVES ET SOURCES DE PROFITS. ACTIVITES EXERCEES A TITRE PROFESSIONNEL. DEDUCTION DES DEFICITS. SITUATION DES PROPRIETAIRES DE CHEVAUX DE COURSE.

(C.G.I., art. 156-1)

NOR : ECO F 02 20168 J

**Bureau C2**

### PRESENTATION GENERALE

Des hésitations se sont produites pour apprécier les règles d'imposition à l'impôt sur le revenu des propriétaires non-entraîneurs de chevaux de course.

La présente instruction apporte des précisions de nature à faciliter l'appréciation des différentes situations rencontrées.

•



2 507091 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.** Les gains de course réalisés par le propriétaire d'un cheval de course éleveur sans sol ou non-éleveur qui se borne à confier son cheval à un entraîneur sans exercer aucune diligence en vue de s'aménager une source de revenus ne constituent pas des produits taxables et sont, de ce fait, exonérés d'impôt sur le revenu. Seuls sont imposables, dans ce cas, les profits ou les plus-values retirés de la vente des chevaux.

**2.** Les gains de course et plus-values réalisés par les propriétaires qui ne remplissent pas la condition d'exonération précitée et les profits ou plus-values retirés par les éleveurs sans sol de la vente de leurs chevaux sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, sous réserve de l'application des règles particulières prévue en faveur de certains éleveurs entraîneurs par l'instruction du 4 juillet 2000 (BOI 5 G-5-00).

**3.** En cas de constatation d'un déficit, les modalités d'imputation de ce dernier dépendent des conditions d'exercice de l'activité.

**4.** Lorsque l'activité déployée par le propriétaire présente un caractère professionnel, le déficit s'impute sur les bénéfices de même nature réalisés au cours de l'année d'imposition par les membres du foyer fiscal. A défaut de tels bénéfices, le déficit est imputable sur le revenu global dans les conditions de droit commun.

**5.** Lorsque l'activité ne présente pas un caractère professionnel, le déficit n'est déductible ni d'un bénéfice professionnel, ni du revenu global. Il peut seulement être imputé sur les bénéfices tirés d'activités semblables durant la même année ou les cinq années suivantes (CGI, art. 156-I-2°).

**6.** Le caractère professionnel d'une activité non commerciale s'apprécie au regard de deux critères : l'activité doit être exercée à titre habituel et constant et dans un but lucratif. Ces deux conditions doivent être remplies simultanément.

**7.** Des hésitations s'étant produites pour apprécier l'existence ou non de diligences de la part des propriétaires non-entraîneurs de chevaux de course et le caractère professionnel ou non de leur activité, la présente instruction apporte des précisions propres à faciliter l'appréciation de ces situations.

## Section 1 : Conditions d'exonération des gains de course

**8.** Lorsque le propriétaire d'un cheval de course, éleveur sans sol ou non-éleveur, se borne à confier son cheval à un entraîneur sans exercer aucune diligence en vue de s'aménager une source de revenus, les gains de course qu'il réalise ainsi que les primes qui lui reviennent du fait de sa qualité de propriétaire ou d'éleveur du cheval, n'entrent pas dans le champ d'application de l'impôt sur le revenu et ses pertes ne peuvent faire l'objet d'aucune imputation (cf. DB 5 G 47, n° 4 édition de décembre 2000).

**9.** Tel est le cas lorsque le propriétaire ne prend aucune initiative tant en ce qui concerne la préparation que l'engagement de son cheval et n'exerce aucun contrôle sur sa carrière.

**10.** En pratique, un contrat-type par lequel le propriétaire confie à l'entraîneur la gestion de son écurie sans assumer personnellement ni initiative ni diligence peut être établi entre le propriétaire et l'entraîneur. Un modèle de contrat figure en annexe à la présente instruction.

**11.** La production d'un tel contrat par le contribuable constitue un simple indice de l'absence d'activité lucrative qui, pour permettre au propriétaire de bénéficier de l'exonération de ses gains de course, devra être corroboré par la réalité des faits.

**12.** Bien entendu, lorsque le propriétaire est également éleveur sans sol, les profits qu'il retire de la vente de ses chevaux restent imposables en application des dispositions de l'article 92-1 du CGI.

**13.** Les mêmes principes s'appliquent aux membres d'une association de carrière de cheval de course lorsqu'ils détiennent leurs parts dans leur patrimoine privé et n'interviennent pas dans la carrière du cheval, se comportant comme de simples apporteurs de capitaux recueillant la part des gains de course qui leur revient (voir instruction à paraître dans la série 4 A).

## Section 2 : Conditions d'appréciation du caractère professionnel de l'activité

**14.** Les développements qui suivent concernent l'ensemble des propriétaires éleveurs sans sol ainsi que les propriétaires, éleveurs ou non, qui ne remplissent pas les conditions d'exonération de leurs gains de course définies aux n° s **8.** à **13.**.

**15.** La question de savoir si l'activité déployée par le propriétaire d'un cheval de course, éleveur sans sol ou non-éleveur, présente ou non un caractère professionnel revêt une importance fondamentale lorsque cette activité est déficitaire car elle permet de déterminer les conditions d'imputation de ce déficit.

**16.** Lorsque l'activité déployée présente un caractère professionnel, le déficit s'impute sur les bénéfices de même nature réalisés au cours de l'année d'imposition par les membres du foyer fiscal. A défaut de tels bénéfices, le déficit est imputable sur le revenu global dans les conditions de droit commun.

**17.** Lorsque l'activité ne présente pas un caractère professionnel, le déficit n'est déductible ni d'un bénéfice professionnel, ni du revenu global. Il peut seulement être imputé sur les bénéfices tirés d'activités semblables (c'est-à-dire d'activités non commerciales non professionnelles) durant la même durée ou les cinq années suivantes (CGI, art. 156-I-2°).

**18.** Le caractère professionnel d'une activité non commerciale s'apprécie au regard de deux critères : l'activité doit être exercée à titre habituel et constant et dans un but lucratif. Ces deux conditions doivent être remplies simultanément.

Sous-section 1 : Indices permettant de présumer que l'activité est exercée à titre habituel et constant

**19.** D'une manière générale, le caractère habituel et constant d'une activité résulte de la répétition pendant plusieurs années des opérations qui la caractérisent. **La circonstance que l'activité en cause puisse être exercée parallèlement à une autre profession procurant à l'intéressé son moyen principal d'existence n'exclut pas, par principe, la reconnaissance de son caractère professionnel.**

**20.** Dans le cas particulier des éleveurs sans sol et des propriétaires non-éleveurs non-entraîneurs ou membres d'une association de carrière de cheval de course, le caractère habituel et constant de l'activité résulte principalement de l'exercice permanent d'un pouvoir de décision et de toutes diligences traduisant une implication personnelle dans cette activité. Tel est le cas lorsque le contribuable intervient personnellement et habituellement dans les opérations principales de l'activité exercée.

**A. ACTIVITE D'ELEVAGE SANS SOL**

**21.** Le propriétaire intervient dans les opérations suivantes :

- choix du haras ;
- choix des poulinières à acquérir ;
- choix de l'origine des chevaux ;
- choix des croisements ;
- choix de la fréquence des saillies ;
- choix des interventions vétérinaires ;
- décision des opérations d'achats ou de ventes des chevaux ;
- préparation des ventes et intervention dans leurs négociations.

**B. ACTIVITE DE COURSE**

**22.** le propriétaire réalise les actes suivants :

- possession des couleurs ;
- choix de confier les chevaux à un entraîneur indépendant sur lequel le propriétaire exerce un pouvoir de contrôle ;
- lorsque le propriétaire dispose lui-même d'installations, engagement d'un entraîneur salarié ; les initiatives et contrôles sont alors réputés procéder du lien de subordination inhérent au contrat de louage de services ;
- gestion de la carrière de ses chevaux ;
- choix, seul ou en accord avec l'entraîneur, de l'engagement des chevaux dans les courses hippiques.

**23.** Ces indices peuvent être recherchés au travers de tous les éléments dont peut avoir connaissance le service comme par exemple les récépissés d'inscription des chevaux en course qui font apparaître le nom de celui qui engage le cheval, ou les factures d'achats ou de ventes des chevaux.

Sous-section 2 : Indices permettant de présumer que l'activité est exercée dans un but lucratif

**24.** D'une manière générale, la persistance d'un niveau très bas de recettes ou une disproportion marquée entre recettes et dépenses est un indice du caractère non professionnel d'une activité, mais la circonstance que l'intéressé ne tire pas de l'activité l'essentiel de ses ressources ne suffit pas pour qualifier celle-ci de non professionnelle.

**25.** Il convient en effet d'apprécier si l'activité est exercée dans un but lucratif. A défaut de revenus conséquents, le caractère lucratif peut résulter de la mise en œuvre de moyens ou de méthodes analogues à ceux d'un professionnel. La recherche d'un gain doit être un objectif poursuivi de manière évidente.

**26.** Or le domaine des courses se caractérise non seulement par le caractère particulièrement aléatoire du gain, mais aussi par le fait que les propriétaires ne possèdent souvent qu'un seul cheval ou même qu'une part dans une copropriété ou une association de carrière. Pour beaucoup, la possession d'un cheval est une passion et ne constitue pas une source régulière de revenus. Le caractère lucratif de l'activité peut alors être recherché au travers de l'examen des conditions d'exercice de l'activité et de la volonté du propriétaire de réduire l'aléa des courses par ses interventions.

**27.** Tel est le cas notamment lorsque le propriétaire :

- dispose d'installations matérielles et de moyens en personnel lui permettant d'assurer lui-même la préparation de ses chevaux ;
- possède un ou plusieurs chevaux ;
- monte lui-même en course ;
- inscrit régulièrement ses chevaux en course ;
- est reconnu pour la qualité de l'élevage ou le succès de ses chevaux en course (notoriété) ;
- est régulièrement présent sur le champ de course ;
- consacre une part importante de son temps à l'activité (cf. CAA NANTES, 27 mars 1996, rec n° 94-97).

**28.** Ces indices pourront être recherchés au travers de tous les éléments dont pourra avoir connaissance le service.

Annoter documentation administrative 5 G 116, n° 48, G 25 et G 47, n°s 4, 15 et 16.

Le Directeur de la Législation fiscale

Hervé LE FLOC'H-LOUBOUTIN

●

**Annexe**

**Modèle de contrat-type signé entre un propriétaire et un entraîneur**

**CONTRAT-TYPE**

Le soussigné (prénom, nom, domicile), propriétaire de chevaux de course, donne tous pouvoirs à M..... (prénom, nom), entraîneur public, (domicile), pour :

- assurer la préparation, l'entretien et l'entraînement des chevaux lui appartenant,

- procéder aux engagements dans toutes les courses publiques qui lui apparaîtront les plus conformes à leur aptitude et à leur valeur,

- prendre toutes les initiatives qu'exigent leur condition physique et leur état de santé.

Ce mandat pourra être révoqué à tout moment à l'initiative des deux parties.

Fait à ..., le ...,

| | |
|---|---|
| Le propriétaire | L'entraîneur |
| (signature) | (signature) |

Ce contrat est en principe signé en trois exemplaires destinés respectivement au propriétaire, à l'entraîneur et à France Galop, société de course.