

ETUDES FISCALES INTERNATIONALES**LA SOCIÉTÉ CIVILE A ACTIVITÉ COMMERCIALE**

Les sociétés civiles ne sont pas imposables à l'impôt sur les sociétés et relèvent du régime fiscal des sociétés de personnes, prévu par l'article 8 du CGI, chaque associé étant personnellement imposé sur la part de bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société.

En principe, la société civile doit avoir un objet uniquement civil ; en fait l'activité peut devenir commerciale soit volontairement, en connaissance de cause soit accidentellement par réalisation d'une activité commerciale

Dans cette dernière situation de commercialité involontaire, les conséquences fiscales peuvent devenir très lourdes tant pour la société que pour les associés et ce sans compter des possibilités d'abus de droit..(cf nos tribunes sur l'abus de droit)

I	PRINCIPE DE BASE.....	2
A)	La société de personne en fiscalité internationale.....	2
	Le cas des sociétés de personnes translucides françaises.....	2
	Le cas des sociétés translucides étrangères.....	4
B)	La société de personne en fiscalité française.....	5
II	L'EXCEPTION : L'IS.....	5
A)	Société civile soumise à l'IS.....	5
B)	Société civile non soumise à l'IS par tempérament.....	5
C)	Société civile exclue du champ d'application de l'IS.....	6
D)	Société civile ayant une activité commerciale.....	6
a	Sociétés exerçant une activité immobilière.....	6
	1° Location de locaux meublés.....	7
	2° Location d'un établissement industriel ou commercial muni du mobilier et du matériel nécessaires à son exploitation.....	7
	3° Locations d'immeubles ou de locaux aménagés avec participation à l'activité.....	8
b	Société civile se livrant à une activité d'agent d'affaires.....	8
c	Société civile participant à des opérations financières.....	8
	Le prêt à un locataire en difficulté.....	8
	Le prêt à une filiale.....	9
	Activité commerciale accidentelle.....	9
	La société civile de gestion de trésorerie.....	9
d	la gestion de participation est elle civile ?.....	10

I PRINCIPE DE BASE

Les sociétés civiles ne sont pas imposables à l'impôt sur les sociétés et relèvent du régime fiscal des sociétés de personnes, prévu par l'article 8 du CGI, chaque associé étant personnellement imposé sur la part de bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société.

En principe, la société civile doit avoir un objet uniquement civil ; en fait l'activité peut devenir commerciale soit volontairement, en connaissance de cause soit accidentellement par réalisation d'une activité commerciale

Dans cette dernière situation, commercialité involontaire, les conséquences fiscales peuvent devenir très lourdes tant pour la société que pour les associés et ce sans compter des possibilités d'abus de droit.(cf nos tribunes sur l'abus de droit)

En fiscalité, la définition d'une activité commerciale est entourée d'un flou artistique qui dépend beaucoup du « cas d'espèce fiscal » comme nous pourrons le lire en essayant de comprendre la tendance de la jurisprudence.

L'objectif de cette tribune est donc uniquement d'attirer l'attention des praticiens dans un domaine peu expliqués et faire un point de jurisprudence

RÉGIME APPLICABLE AUX MEMBRES DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES ET ASSIMILÉES

DB5B14

A) La société de personne en fiscalité internationale

Quel est le régime fiscal d'une société de personne non imposé à l'IS ?

Le cas des sociétés de personnes translucides françaises

LE CADRE DOCTRINAL

Le cadre doctrinal a été défini par l'administration dans sa documentation administrative « Une société étrangère membre d'une société de personnes française est imposable en France à raison de sa participation même si elle n'a pas elle-même d'exploitation située en France c'est au niveau de la société que sont déterminés le siège et les résultats attribuables à chacun ».

Les personnes morales étrangères passibles de l'impôt sur les sociétés sont personnellement assujetties à cet impôt à raison de la quote-part des bénéfices des sociétés de personnes ou des GIE, des GEIE (ou des autres groupements de personnes obéissant à des règles analogues) correspondant à leurs droits sociaux (voir notamment, CGI art. 218 bis, 239 quater, 239 quater B et 239 quater C).

Cette part de bénéfices est déterminée selon les règles applicables à l'impôt sur les sociétés (CGI art. 238 bis K).

D. adm. 4 H-1413 n° 70 et 71, 1^{er} mars 1995.

Dans une instruction du 26 février 2003, 4 H-1-03, l'administration a renoncé à soumettre à la retenue à la source les bénéfices correspondant aux droits des sociétés étrangères dans des sociétés de personnes ayant leur siège en France.

DB 4 H 1422

L'administration ajoute que les revenus passifs sont rattachés au siège de la société sauf rattachement à un établissement stable de l'associé.

L'instruction du 26 avril 1999, 14 B-3-99 qui commente la convention franco-américaine précise que « les sociétés de personnes ne sont pas transparentes et doivent être considérées comme des sujets fiscaux ».

Par ailleurs, l'administration française a émis une réserve au traité modèle fiscal proposé par l'OCDE par laquelle elle se réserve le droit de traiter les sociétés de personnes comme des sujets fiscaux français.

Enfin, la France a signé très peu de conventions fiscales internationales où directement ou indirectement ses sociétés de personnes sont envisagées.

Les principales concernent notamment l'Allemagne, l'Italie, le Luxembourg, l'Autriche, la Belgique, le Japon, la Suisse, Israël, la Bulgarie.

Le fait que la France ait signé quelques conventions ne signifie pas pour autant que les Etats avec lesquels la France a signé ont la même conception que la France de l'interprétation des dispositions conventionnelles.

1° Plus values immobilières réalisées par une société de personnes détenue par des non résidents

Le prélèvement s'applique aussi bien aux sociétés de personnes et aux sociétés de capitaux qu'aux organismes de toute nature (trust, association, caisse de retraite, fonds de pension, etc.) même si, dans ce dernier cas, ils ne sont pas dotés de la personnalité morale. Inst. 14 janvier 2004, 8 M-1-04 Fiche 14 n° 7 ; Inst. 4 août 2005, 8 M-1-05 Fiche 14 n° 5.

Tribunes EFI

La plus value est imposable en France au nom des associés

2° Dividendes versés par une société de personne à un non résidents

Instruction du 26 FEVRIER 2003 4H 1 03

Les sociétés ou groupements soumis au régime fiscal des sociétés de personnes ont une personnalité fiscale distincte de celle de leurs associés ou membres.

En conséquence, ces sociétés ou groupements constituent des sujets d'imposition et, s'ils ont leur siège en France, ont la qualité de résident de France au sens des conventions fiscales conclues par la France lorsque les conditions requises par les dispositions pertinentes de ces conventions sont remplies.

Il en résulte que ce sont les sociétés de personnes elles-mêmes qui réalisent les bénéfices tirés de l'exploitation de leurs activités exercées en France et non leurs associés ou membres.

Dans ces conditions ces associés ou autres membres ne peuvent pas être assujettis au prélèvement de 25 % prévu aux articles 115 quinquies et 119 bis-2 du code général des impôts.

Ils demeurent, redevables en France de l'impôt sur les sociétés pour le résultat de la société de personnes se rapportant à leurs droits.

Le cas des sociétés translucides étrangères

Par une décision « Diebold Courtage » du 13 octobre 1999» n° 191191 , le Conseil d'Etat a accepté de rechercher si les associés d'une société de personnes néerlandaise, dépourvue de la personnalité juridique et fiscalement transparente, avaient la qualité de résidents des Pays-Bas et pouvaient, à ce titre, bénéficier des dispositions de la convention fiscale franco-néerlandaise.

L'administration française a précisé sa position dans l'instruction du 29 mars 2007

Instruction. 29-3-2007, 4 H-5-07 :

Trois conséquences peuvent être tirées de ces principes administratifs

- la société de personnes est un sujet fiscal même si elle n'est pas contribuable,
- les associés non-résidents sont en principe imposables en France sur les bénéfices de la société de personnes, même s'ils n'ont pas eux-mêmes un établissement stable en France et
- la société de personnes est résidente de France indépendamment de la résidence de ses associés.

LE CADRE JURISPRUDENTIEL

Dans le cadre jurisprudentiel,

Il existe deux arrêts significatifs :

L'arrêt King Group,

CE 4 avril 1997, n° 144211, 9e et 8e s.-s., Sté Kingroup Inc.

« Une société non-résidente membre d'un GIE français est redevable de l'IS sur le revenu passif (c'était des redevances) que reçoit le GIE du seul fait qu'elle en soit associée, même si elle n'a pas d'établissement stable en France ».

L'arrêt Hubertus :

CE 9 février 2000, n° 178389, 8e et 9e s.-s.,

« La plus-value réalisée sur la vente d'un immeuble situé en France par une SCI n'est pas considérée comme une plus-value réalisée par l'associé étranger de la société de personnes. L'associé est imposable en France parce que la SCI y est établie ».

La jurisprudence du Conseil d'Etat, en matière de société de personnes penche vers la translucidité donc vers la thèse de l'administration fiscale.

B) La société de personne en fiscalité française

LE REGIME FISCAL DES SOCIETES CIVILES DB 4H11

II L'EXCEPTION : L'IS

A Société civile soumise à l'IS

Les sociétés civiles sont assujetties à l'impôt sur les sociétés, lorsqu'elles se trouvent dans l'un des trois cas ci-après :

(art 206 -2 CGI)

- a) Quelle que soit son activité, la société revêt la forme d'une société de capitaux.
- b) La société s'est volontairement placée, par voie d'option, sous le régime fiscal des sociétés de capitaux
- c) La société se livre à une exploitation ou à des opérations présentant fiscalement un caractère industriel ou commercial au sens des articles 34 et 35 du CGI.

.

B) Société civile non soumise à l'IS par tempérament

- les sociétés dont les activités commerciales présentent un caractère accessoire

L'administration a décidé de ne pas les soumettre à l'impôt sur les sociétés tant que le montant hors taxes de leurs recettes de nature commerciale n'excède pas 10 % du montant de leurs recettes totales hors taxes.

Rép. Berger : AN 11 mai 1981 p. 2009 n° 33593 ;

D. adm. 4 H-1132 n° 1 et 2, 1er mars 1995.

- les sociétés civiles de construction-vente qui satisfont à certaines conditions.

C) Société civile exclue du champ d'application de l'IS

DB 4H1132

Outre les mesures de tempérament, des dispositions particulières prévoient que certaines sociétés civiles sont exclues du champ d'application de l'impôt sur les sociétés.

Tel est le cas :

- des sociétés civiles professionnelles constituées pour l'exercice en commun de la profession de leurs membres, même lorsqu'elles ont adopté le statut de coopérative (CGI, art. 8 ter) [cf. H 1216] ;
- des sociétés civiles de moyens visées à l'article 239 quater A du CGI, même si ces sociétés ont pris la forme de sociétés coopératives (cf. H 1215) ;
- des sociétés civiles ayant pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente (CGI, art. 239 ter) [cf. H 1217, n°s 3 et suiv.] ;
- des sociétés civiles procédant à des opérations de lotissement et n'ayant pas la qualité de marchands de biens (cf. H 1218) ;
- des sociétés civiles de placement immobilier (CGI, art. 239 septies) [cf. H 1218, n°s 8 et suiv.] ;
- des sociétés civiles immobilières de copropriété dotées de la transparence fiscale (CGI, art. 1655 ter) [cf. H 1217, n°s 1 et 2] ;
- des groupements forestiers (CGI, art. 238 ter) [cf. H 1214, n°s 2 et suiv.].

Une société civile exploitant, en fait, une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale relève de l'impôt sur les sociétés (CE 6 avril 1959 n° 42653 : RO p. 397).

Cet impôt s'applique notamment aux sociétés civiles lorsqu'elles se livrent à des opérations qui, eu égard aux travaux exécutés, aux installations utilisées ou aux prestations de service rendues, présentent un caractère industriel ou commercial.

D. adm. 4 H-1131 n° 12 et 13, 1er mars 1995.

D) Société civile ayant une activité commerciale

a Sociétés exerçant une activité immobilière

4 H 1131 n°18

La réalisation de certaines opérations immobilières par les sociétés civiles entraîne leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

Il en est ainsi :

a. Des sociétés civiles qui exercent une activité de marchand de biens au sens de l'article 35-I-1° du CGI.

Sont considérées comme ayant une activité de marchand de biens les personnes qui habituellement achètent en leur nom, en vue de les revendre, des immeubles, des fonds de commerce, des actions ou parts de sociétés immobilières ou qui, habituellement, souscrivent, en vue de les revendre, des actions ou parts de ces sociétés.

Il est donc indispensable que l'intention de revendre soit au moins présumée au moment de l'achat et que les opérations d'achat et de revente présentent un caractère habituel.

En revanche, ne se livre pas à une activité commerciale la rendant passible de l'impôt sur les sociétés une société civile immobilière qui revend dans des conditions financières défavorables des appartements qu'elle a acquis récemment sans intention de les revendre et qui loue occasionnellement, pendant trois mois, un appartement meublé dont elle réserve, en principe, la jouissance gratuite à son gérant (CE, arrêt du 19 janvier 1983, req. n° 31906).

Des sociétés civiles qui effectuent des opérations d'intermédiaires, même à titre occasionnel à l'occasion de l'achat, de la souscription ou de la vente des biens immobiliers, actions ou parts désignés ci-dessus au « a » (CGI, art. 35-I-2°).

Des sociétés civiles bénéficiaires d' une promesse unilatérale de vente portant sur un immeuble vendu par fractions ou par lots (CGI, art. 35-I-4°).

Des sociétés civiles qui procèdent à des opérations de lotissement mais dans le cas seulement où elles ont par ailleurs la qualité de marchands de biens au sens de l'article 35-I-1° du CGI (CGI, art. 35-I-3°).

Des sociétés civiles qui réalisent des profits à titre habituel en achetant des biens immeubles en vue d'édifier un ou plusieurs bâtiments et de les vendre, en bloc ou par locaux (CGI, art. 35-I-1°, 2e al.).

Il s'ensuit que les sociétés civiles qui ont pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente relèvent normalement de l'impôt sur les sociétés pour les bénéfices retirés de ces opérations.

Par exception au principe d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés des sociétés civiles qui retirent des profits à raison des opérations décrites ci-dessus, l'article 239 ter du CGI exclut du champ d'application de l'impôt sur les sociétés les sociétés civiles de construction-vente qui répondent à certaines conditions (cf. H 1217).

Des sociétés civiles qui donnent en location des locaux meublés, un établissement industriel ou commercial ou des immeubles.

1° Location de locaux meublés.

Une société civile immobilière qui, après avoir loué en meublé des immeubles dont elle était propriétaire, les a donnés à bail à une SARL -dont le gérant de fait était également l'associé majoritaire et le gérant de la société civile- doit être considérée comme ayant poursuivi, selon des modalités juridiques différentes, l'activité de loueur en meublé à laquelle elle s'était précédemment livrée (CE, arrêt du 12 février 1975, req. n° 87340, RJ II, p. 23).

Par ailleurs, la Haute Assemblée a précisé qu'une société civile qui donne en location des locaux meublés exerce une activité commerciale et doit être assujettie à l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 206-2 du CGI, qu'elle soit ou non propriétaire des meubles garnissant ces locaux (CE, arrêt du 10 juillet 1985, req. n° 40789).

De même, les sociétés civiles dont la seule activité est de louer un local meublé durant la saison estivale exercent une activité industrielle et commerciale ; en application des dispositions de l'article 206-2 du CGI, elles sont donc passibles de l'impôt sur les sociétés (Rép. Mauger, AN 20 novembre 1989, p. 5081, n° 15286).

2° Location d'un établissement industriel ou commercial muni du mobilier et du matériel nécessaires à son exploitation.

3° Locations d'immeubles ou de locaux aménagés avec participation à l'activité

La seule activité d'une société civile immobilière consistait à donner à bail un local aménagé par elle pour l'installation d'une bombe au cobalt exploitée par la société locataire.

Le loyer avait été fixé d'après un pourcentage du bénéfice annuel de la société locataire et était payable par acomptes définitivement acquis et s'élevant à 10 % des recettes brutes. Il a été jugé qu'un tel mode de calcul du loyer entraînait la participation de la société civile bailleuse aux résultats commerciaux de la société locataire. Par suite, l'activité de la société civile immobilière revêtait un caractère commercial la rendant passible de l'impôt sur les sociétés (CE, arrêt du 3 mars 1976, req. n° 94802, RJ II, p. 26).

Il a été également jugé que la location d'un local à usage de pharmacie par une société civile immobilière à l'un de ses associés est de nature commerciale, dès lors que le loyer comporte, outre une part fixe, une participation importante aux résultats du preneur (5 % du chiffre d'affaires). La circonstance que le bailleur s'abstienne de percevoir la part variable stipulée au contrat de bail ne suffit pas pour enlever à cette dernière son caractère de créance acquise à raison des termes échus (CE, arrêt du 28 mai 1984, req. n° 36308).

Dans le même ordre d'idées, la location par une société civile immobilière d'un panneau d'affichage relève d'une activité commerciale, dès lors que celle-ci est consentie moyennant, outre un loyer fixe, une participation aux résultats de la société locataire (CE, arrêt du 28 septembre 1984, req. n° 40666).

b Société civile se livrant à une activité d'agent d'affaires

Une société civile dont l'objet est d'apporter aux personnes menacées d'expropriation tous moyens et concours nécessaires à leur défense et dont l'intervention est rémunérée par un pourcentage de la majoration d'indemnité obtenue grâce à ses diligences, effectuée de façon habituelle des actes d'entremise caractéristiques d'une gestion d'affaires. Cette activité qui présente un caractère commercial, est passible de la TVA et de l'impôt sur les sociétés.

(CE 6 mai 1985, n° 48457 à 48459, 7e et 8e sous-sections).

Constituent l'exercice d'une activité commerciale les actes d'entremise effectués pendant plusieurs années par une société civile et qui ont consisté à verser des commissions à des intermédiaires en vue d'obtenir l'attribution de marchés de travaux à deux sociétés anonymes.

La société civile est donc imposable à l'impôt sur les sociétés à raison des rémunérations perçues de ces deux sociétés.

CE 7 octobre 1987 n° 53090 et 71611, 9e et 7e s.-s..

c Société civile participant à des opérations financières

Le fait pour une société civile de « prêter » à un tiers ou à un associé constitue-t-il une activité commerciale d'entremise la rendant passible de l'impôt sur les sociétés ?

Une réponse définitive est difficile à donner compte tenu de la jurisprudence qui paraît être plus « sévère »

Il s'agit d'abord d'une question de fait à analyser avec une prudence de sages et sans complaisance

Le prêt à un locataire en difficulté

Le conseil a jugé que ne constituait pas une activité commerciale l'opération consistant, pour une société civile ayant pour objet l'acquisition et la gestion de biens immobiliers, à contracter des emprunts hypothécaires en vue de consentir des avances au preneur de l'immeuble dont elle est propriétaire et de rétablir ainsi sa solvabilité. La société civile demeure par suite hors du champ d'application de l'impôt sur les sociétés, et ses membres doivent être personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part correspondant à leurs droits sociaux au titre de la plus-value réalisée par la société.

CE 2 mars 1987 n° 53977, 8e et 9e s.-s.

Le prêt à une filiale

Conseil d'État N° 290372 30 mai 2008 SCI Trévoux Investissements

Une société civile avait obtenu des apports en compte courant de ses associé afin de financer une société anonyme dont elle détenait la quasi totalité du capital. Le conseil a jugé que, si les actes décrits ci-dessus de la société civile n'ont produit, en l'espèce, aucun profit, ils caractérisent une activité de mise à disposition de fonds, nécessitant des apports en compte courant de la part de ses associés, qui, même si elle n'a pas été accomplie de manière habituelle, par l'entremise qu'elle implique, est de nature commerciale au sens des dispositions de l'article 34 du code général des impôts ;

Activité commerciale accidentelle

CE 13 juin 1988 N° 72491 société civile immobilière "Résidence du Pont d'Allier"

la circonstance que la société civile immobilière "Résidence du Pont d'Allier" a été amenée, à titre exceptionnel, à accorder des avances de fonds sans intérêt à ses associés ainsi qu'à une autre société ayant les mêmes porteurs de parts ne permet pas d'estimer que ladite société a eu en fait une autre activité que la construction d'immeubles en vue de la vente ; qu'il en est de même du fait qu'antérieurement aux années d'imposition, elle a cédé deux terrains dont il n'est pas allégué qu'ils avaient été acquis pour être revendus ;

La société civile de gestion de trésorerie

L'affaire société civile de participation et de garantie

CE 5 mars 1999 n° 155975 société civile de participation et de garantie,

la société civile de participation et de garantie avait, durant les années en cause, mis à la disposition de diverses sociétés contrôlées par ses associés, grâce à des découverts bancaires qui lui avaient fait supporter d'importants frais financiers, des avances sans intérêt, Le conseil a jugé qu'elle devait être regardée comme s'étant, ainsi, livrée à des actes d'entremise caractérisant une activité commerciale entrant dans les prévisions de l'article 34 du code général des impôts ;

L'affaire polygone

Une société civile qui effectue des opérations de gestion de trésorerie pour le compte de ses associés exerce une activité d'entremise de nature commerciale alors même qu'elle n'en retire aucun profit. Elle est en conséquence passible de l'impôt sur les sociétés en application de l'article 206, 2 du CGI, ainsi que de la taxe professionnelle.

ARRET CAA LYON 27 Décembre 2002 97LY02088 SCI LE POLYGONE

L affaire Société civile ETUDES ET COMMUNICATIONS

CAA Versailles N° 02VE01199 18 janvier 2005

'en consentant ces avances et prêts dont M. X ne prouve pas qu'ils aient eu un caractère ponctuel et occasionnel, la société effectuait des prestations de service dans le cadre d'un objectif d'entreprise ou un but commercial caractérisé par un souci de rentabilité des capitaux investis ; qu'au surplus, elle a ratifié la caution solidaire consentie par M. X au nom de la société en garantie d'engagements pris par une tierce société résultant de crédits documentaires relatifs à l'acquisition et la diffusion de droits de quatre films ; qu'il résulte de l'ensemble de ces éléments que la société Etudes et Communication n'avait pas une simple activité civile de gestion de patrimoine mais se livrait à des opérations commerciales la rendant passible de l'impôt sur les sociétés

d la gestion de participation est elle civile ?

Le conseil vient de rendre différents arrêts confirmant que la seule activité de gérer des participations sans intervention dans la gestion était une activité civile et que la sarl defamille propriétaire de parts de snc ne pouvait pas opter pour le régime des sociétés de personnes

CE N° 254597 17 novembre 2006 (EURL) « la Palmoula »

Les conclusions de Mme Marie-Hélène Mitjavile, Commissaire du gouvernement

Le fait pour l'EURL « la Palmoula » d'avoir pour seul objet la détention d'un portefeuille de titres sans participer en aucune manière à l'activité commerciale des sociétés hôtelières ne saurait la faire regarder comme une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole ;

CE N° 284548 28 mars 2008

les conclusions de Mme Claire Landais, Commissaire du gouvernement

la garantie spéciale limitant à trois mois les vérifications sur place (art.52 LPF) °ne s'appliquent qu'au sociétés commerciales , industrielles, agricoles ou non commerciales ; les entreprises qui, comme la société requérante, exercent une activité à caractère civil de gestion d'un portefeuille de titres et créances se rattachant à ses participations n'entrent dans le champ d'aucune des dispositions de cet article ;

CE N° 300839 16 juillet 2008

Les conclusions de Mlle Célia Verot, Commissaire du gouvernement

L'administration fiscale a remis en cause le bénéfice du régime le régime fiscal des sociétés de personnes en application de l'article 239 bis AA du code général des impôts au motif que la SARL avait pour seule activité la gestion de ses participations dans la SNC « Le Prieuré » qui exploitait une maison de retraite médicalisée.

Le conseil a confirmé la position de l'administration au motif que la SARL JMSFB, associée de la SNC « Le Prieuré », ne participait ni à la gestion de celle-ci, qui avait été confiée à la société IGSA, ni à l'exploitation de la maison de retraite médicalisée ; Dans ces conditions la SARL, qui ne pouvait utilement se prévaloir de la qualité de commerçant que lui conférait son statut d'associé de la SNC, n'exerçait pas une activité à caractère commercial,

CE N° 283238 7 août 2008

Les conclusions de M. Emmanuel Glaser, Commissaire du gouvernement

l'administration a remis en cause le bénéfice de l'option de la SARL Verofrane pour le régime fiscal des sociétés de personnes et en a tiré les conséquences sur les revenus de M. et Mme A en y réintégrant les montants des déficits enregistrés par la SARL que les contribuables avaient déduits au titre des années 1993, 1994 et 1995 et en mettant à leur charge les compléments d'impôts sur le revenu litigieux ;

la SARL Verofane, dont l'objet social est l'exploitation directe ou indirecte d'hôtels, de résidences de tourisme et d'établissements d'accueil pour personnes âgées, avait pour activité la simple gestion d'une participation dans la société en nom collectif Reptory, sans aucune immixtion dans l'activité de cette dernière société ;et une telle activité constitue une activité de nature civile ;

Elle ne remplissait donc pas les conditions pour exercer l'option prévue par l'article 239 bis AA du code général des impôts ;