RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-REC-SOLID-20-30-20120912
Date de publication : 12/09/2012

REC – Solidarités diverses et actions patrimoniales – Solidarités de paiement - Responsabilité liée à la cession et à l'exploitation d'un fonds de commerce

Positionnement du document dans le plan :

REC - Recouvrement
Solidarités diverses et actions patrimoniales
Titre 2 : Mise en œuvre de la solidarité de paiement
Chapitre 3 : Responsabilités liées à la cession et à l'exploitation d'un fonds de commerce

Sommaire :

I. Champ d'application de la responsabilité
A. Les personnes concernées
1. Le cessionnaire d'un fonds de commerce
2. Le cessionnaire d'une entreprise non commerciale
3. Le propriétaire de fonds de commerce non exploitant
a. L'exploitant du fonds de commerce
b. Le propriétaire
c. Moment auquel doivent être appréciées les qualités d'exploitant et de propriétaire
B. Les impôts concernés
1. Les impôts auxquels s'étend la responsabilité des cessionnaires
2. Les impôts auxquels s'étend la responsabilité du propriétaire non exploitant
a. Les droits simples
b. Les majorations et frais de poursuites
1° Les majorations
2° Les frais de poursuites
C. Le calcul servant de base à l'application de la responsabilité
D. Les modalités de mise en cause du cessionnaire et du propriétaire non exploitant
1. Responsabilité des cessionnaires
2. Responsabilité solidaire du propriétaire non exploitant
a. Mise en œuvre de la solidarité
b. Information et voies de recours du propriétaire

Les dispositions du code général des impôts (CGI) prévoient trois cas de responsabilité solidaire pour le paiement des impôts directs, à la charge respectivement du cessionnaire d'un fonds de commerce, du cessionnaire d'une entreprise non commerciale et du propriétaire non exploitant de fonds de commerce.

Le 1 de l'article 1684 du CGI vise les cas de cessions d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou minière,

Le 2 de l'article 1684 du code général des impôts, vise les cas de cession à titre onéreux soit d'une charge ou d'un office, soit d'une entreprise libérale ou du droit d'exercer une profession non commerciale.

Dans les deux cas, , le successeur du contribuable peut être rendu responsable solidairement avec son prédécesseur du paiement de l'impôt sur le revenu afférent aux bénéfices réalisés par ce dernier pendant l'année de la cession jusqu'au jour de celle-ci ainsi qu'aux bénéfices de l'année précédente lorsque, la cession étant intervenue pendant le délai normal de déclaration, ces bénéfices n'ont pas été déclarés avant la date de la cession.

Le 3 de l'article 1684 établit un régime de solidarité entre le propriétaire d'un fonds de commerce et l'exploitant de l'entreprise.

I. Champ d'application de la responsabilité

A. Les personnes concernées

1. Le cessionnaire d'un fonds de commerce

1

Il résulte des dispositions du 1 de l'article 1684 du CGI que le cessionnaire d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou minière, peut être rendu responsable avec le cédant du paiement de certains impôts directs, à concurrence de la valeur du fonds et pendant un temps déterminé.

Cette responsabilité contraint, en pratique, le cessionnaire ou acquéreur à ne pas verser immédiatement au cédant ou vendeur le prix de vente du fonds de commerce afin de réserver ce paiement au Trésor si le comptable des finances publiques lui en fait la demande.

10

Ce régime de solidarité s'applique dans tous les cas de cession, qu'il s'agisse d'une vente forcée ou volontaire, qu'elle ait lieu à titre onéreux ou à titre gratuit. Le cessionnaire responsable peut donc être le donataire.

2. Le cessionnaire d'une entreprise non commerciale

30

Aux termes de l'alinéa 2 de l'article 1684 du CGI, en cas de cession à titre onéreux soit d'une charge ou d'un office, soit d'une entreprise ou du droit d'exercer une profession non commerciale, le successeur du contribuable peut être rendu responsable solidairement avec son prédécesseur du paiement de l'impôt sur le revenu afférent aux bénéfices réalisés par ce dernier pendant l'année de la cession jusqu'au jour de celle-ci ainsi qu'aux bénéfices de l'année précédente lorsque, la cession étant intervenue pendant le délai normal de déclaration, ces bénéfices n'ont pas été déclarés avant la date de la cession.

3. Le propriétaire de fonds de commerce non exploitant

Les dispositions de l'alinéa 3 de l'article 1684 du CGI s'appliquent dans tous les cas où le propriétaire du fonds de commerce n'exploite pas lui-même, sans qu'il y ait lieu de distinguer selon la nature du contrat ou du lien existant entre le propriétaire et l'exploitant. Il suffit que pendant la période retenue pour l'établissement des impôts, le fonds de commerce ait été exploité par une personne autre que son propriétaire.

a. L'exploitant du fonds de commerce

40

On entend ici par exploitant, toute personne autre que le propriétaire qui, à un titre quelconque et en vertu d'un rapport de droit ou une situation de fait, exploite le fonds de commerce.

L'exploitant peut être une personne physique ou morale avec une des qualités suivantes. Il peut être :

- gérant exploitant en vertu d'un contrat de gérance libre ou de location-vente ;

- époux exploitant un fonds appartement en propre à l'autre conjoint ;

- le conjoint commun en biens exploitant un fonds dépendant de la communauté ;

- le parent (père ou mère) exploitant en vertu du droit de jouissance d'un fonds de commerce, appartenant à son enfant mineur et qui lui aurait été dévolu par voie légale ou judiciaire ;

- séquestre ou administrateur si le fonds fait l'objet d'un litige ;

- indivisaire qui exploite le fonds indivis mais, dans ce cas, les indivisaires non exploitants du fonds ne peuvent être rendus responsables, en vertu de l'alinéa 4 l'article 1684 du CGI qu'à concurrence de la fraction des impôts, en proportion de leur part d'indivision.

50

Cette énumération n'est pas limitative. D'autres personnes qui, par suite de circonstances de fait, sont amenées à exploiter un fonds ne leur appartement pas, peuvent être considérées comme des exploitants au sens de l'alinéa 3 de l'article 1684 du CGI, le propriétaire du fonds restant solidairement responsable.

60

Le nu-propriétaire d'un fonds de commerce ne peut pas être recherché en paiement des impôts dont l'usufruitier exploitant le fonds se trouve redevable. Autrement dit, en cas de démembrement de propriété, seuls ceux qui en perçoivent les fruits directement (exploitation) ou indirectement (redevance pour concession du droit d'usage) sont solidaires en paiement des impôts induits par cette exploitation.

Lorsque l'usufruitier loue le fonds à un tiers pour que ce dernier l'exploite, les impôts dus par le tiers (gérant libre) à raison de l'exploitation peuvent être réclamés à l'usufruitier. Le loueur de fonds usufruitier ne peut être poursuivit qu'à concurrence de sa part d'usufruit.

b. Le propriétaire

70

Le propriétaire est la personne physique ou morale à qui appartient le fonds de commerce.

La responsabilité solidaire des propriétaires non exploitants de fonds de commerce pour le paiement des impôts directs établis à raison de l'exploitation de ces fonds, instituée par l'alinéa 3 de l'article 1684 du CGI s'applique à la personne à qui appartient le fonds de commerce et non pas nécessairement à la personne qui le donne en « location-gérance ».

80

Cette responsabilité ne s'applique donc pas à la personne qui, sans être propriétaire d'un fonds de commerce, a cependant compétence pour le donner à bail. Tel est le cas lorsque l'administration d'un fonds a été confiée à un mandataire de justice qui,est chargé de l'administrer. , Il ne peut pas être mis en cause, sur le fondement de l'article 1684 du CGI, pour le paiement d'impôts dus par le locataire-gérant. Dans une situation de ce type, le propriétaire du fonds de commerce demeure susceptible d'être mis en cause pour le paiement des impôts dus par le locataire-gérant, même si la location a été consentie par le mandataire de justice.

c. Moment auquel doivent être appréciées les qualités d'exploitant et de propriétaire

90

Les qualités d'exploitant et de propriétaire doivent être appréciées en fonction de la situation de fait pendant la période retenue pour l'établissement des impôts. La mise en jeu de la solidarité ne peut être influencée par des actes ou des conventions intervenus ou passés ultérieurement, même s'ils ont eu pour effet de modifier rétroactivement la qualité juridique des intéressés.

Il résulte des termes mêmes de l'alinéa 3 de l'article 1684 du CGI que son application est limitée au cas où, pendant la période retenue pour l'établissement des impositions litigieuses, le fonds de commerce a été exploité par une personne autre que son propriétaire. Ainsi les qualités de propriétaire et d'exploitant doivent-elles être appréciées au moment de l'établissement de l'impôt.

En cas de vente du fonds, si l'exploitant continue l'exploitation, l'ancien propriétaire ne peut être mis en cause que pour le paiement des impôts de l'exploitant afférents à la période antérieure à la vente ; le nouveau propriétaire est responsable seulement du paiement des impôts de l'exploitant afférents à la période postérieure à la vente.

B. Les impôts concernés

Il convient de distinguer la solidarité des cessionnaires (au sens des alinéas 1 et 2 de l'article 1684 du CGI) et celle du propriétaire non exploitant (au sens de l'alinéa 3 du même article).

1. Les impôts auxquels s'étend la responsabilité des cessionnaires

100

La solidarité établie par le 1er alinéa de l'art. 1684 CGI s'applique exclusivement aux impôts directs visés par ce texte : outre les cotisations d'impôt sur le revenu du cédant, le cessionnaire est responsable de l'impôt sur les sociétés et de la taxe d'apprentissage, restant dus par le cédant, conformément au troisième alinéa de cet article, qui étend la solidarité " dans les mêmes conditions en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés et la taxe d'apprentissage ".

110

L'alinéa 4 de l'article 1684 CGI prévoit quant à lui que les tiers visés aux alinéas 1 à 3 (cessionnaire, successeur ou exploitant) sont également tenus solidairement avec le contribuable cédant d'effectuer en l'acquit des impositions dont il est responsable, les versements d'acomptes provisionnels d'impôt

sur le revenu, à concurrence de la fraction de ces versements calculés sur les cotisations correspondantes de l'année précédente.

110

Dans le cas de cession d'entreprises non commerciales (alinéa 2 de l'article 1684 du CGI), ce régime de responsabilité s'applique dans les mêmes conditions en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés.

120

La quotité servant de base à la responsabilité pour le paiement de l'impôt sur le revenu est déterminée forfaitairement par l'article 383 ter de l'annexe III au CGI (***cf n° 210***).

130

La période au titre de laquelle est fixé l'impôt sur le revenu dû solidairement varie en fonction du dépôt de la déclaration de l'année précédant la cession.

En effet, le cessionnaire est solidairement responsable avec le cédant du paiement de l'impôt sur le revenu établi au titre de deux périodes consécutives :

- dans tous les cas, celui afférent aux bénéfices réalisés entre le début de l'année ou de l'exercice de la cession et le jour de celle-ci ;

- il s'y ajoute éventuellement l'impôt sur le revenu de l'année précédente ou de l'exercice précédent, lorsque, la cession étant intervenue pendant le délai normal de déclaration, ces bénéfices n'ont pas été déclarés avant la date de la cession.

Autrement dit, la responsabilité s'étend aux bénéfices réalisés pendant cette période s'ils n'ont pas été déclarés par le cédant avant la date de la cession.

2. Les impôts auxquels s'étend la responsabilité du propriétaire non exploitant

La responsabilité du propriétaire du fonds de commerce s'étend à la fois aux impôts directs dus par le gérant et aux majorations y afférentes, ainsi qu'aux frais de poursuites s'y rapportant

a. Les droits simples

140

Les impôts dont le paiement peut être réclamé au propriétaire comprennent les impôts directs dus par le gérant à raison de l'exploitation du fonds.

Il s'agit donc de :

- l'impôt sur le revenu afférent aux bénéfices provenant de l'exploitation du fonds, ainsi que des acomptes provisionnels de cet impôt;

- l'impôt sur les sociétés ;

- la cotisation foncière des entreprises ;

- l'imposition forfaitaire annuelle ;

- taxes régionales, départementales, intercommunales, communales et annexes ou additionnelles perçues au profit de certains établissements ou organismes publics, assimilées à des impôts directs et établies à raison de l'exploitation du fonds de commerce ou frappant des éléments utilisés pour cette exploitation, telles les taxes pour frais de chambres des métiers et de l'artisanat ou de chambres de commerce et d'industrie ;

- la participation ds employeurs à l'effort de construction.

En aucun cas, le propriétaire d'un fonds de commerce ne peut être mis en cause pour le paiement des impôts personnels du gérant.

150

Si, lors de la reprise de son fonds, le propriétaire se trouve débiteur, à un titre quelconque, de son ancien gérant, il n'est tenu de donner suite aux oppositions qui pourraient être pratiquées entre ses mains par le comptable public que dans la limite de ce dont il ne s'est pas encore libéré.

Les dispositions relatives à l'établissement de l'impôt frappant les bénéfices industriels et commerciaux en cas de cessation d'activité commerciale et à l'exigibilité immédiate de l'imposition correspondante ne s'appliquent pas à l'assiette de la solidarité :

- elles ne limitent pas la solidarité entre le propriétaire d'un fonds de commerce et son exploitant au paiement des impôts dont les rôles ont été mis en recouvrement antérieurement à la cessation ;

- et ne prévoient aucun délai spécifique à l'administration pour établir les impositions dont l'exploitant reste passible et rendues exigibles par ce fait générateur ni pour mettre ces sommes en recouvrement.

En outre, le propriétaire du fonds peut être poursuivi aussi longtemps que subsiste la créance du comptable public contre l'exploitant (CE 22 mai 1953 n° 99249, 7ème SS).

160

Les poursuites exercées contre l'exploitant interrompent la prescription à son encontre, aussi bien qu'à l'encontre du propriétaire du fonds.

Dans tous les cas le propriétaire du fonds peut être poursuivi sur ses biens personnels pour le recouvrement des impôts de l'exploitant. Ses biens personnels sont grevés du privilège du Trésor, dès lors qu'il a la qualité de redevable de l'impôt.

b. Les majorations et frais de poursuites

1° Les majorations

170

En l'absence de toute disposition contraire, la solidarité du propriétaire du fonds de commerce s'étend à la majoration de 10% pour paiement tardif, celle-ci devant être considérée comme l'accessoire de l'impôt, même si cette majoration est causée par un retard imputable à l'exploitant (CE 10 mai 1952, n° 13640, 7ème SS).

La responsabilité du propriétaire, engagée dans le paiement des majorations pour défaut de déclaration, est limitée aux pénalités applicables en matière d'impôt sur le revenu.

2° Les frais de poursuites

180

La responsabilité du propriétaire du fonds de commerce s'étend aux frais de poursuites exposés en vue du recouvrement des impositions établies à raison de l'exploitation du fonds (CE 10 juillet 1951 n° 3080).

Les modalités de mise en œuvre de la solidarité

Les modalités d'application des dispositions relatives au montant de l'impôt sur le revenu sont les mêmes pour le cessionnaire d'une entreprise industrielle ou commerciale ou d'une entreprise non commerciale (uniquement à titre onéreux dans ce dernier cas).

C. Le calcul servant de base à l'application de la responsabilité

190

Le 1er alinéa de l'article 383 bis de l'annexe III au CGI prévoit que le cessionnaire est solidairement responsable avec le cédant, dans les conditions et limites fixées par les 1, 2 et 4 de l'article 1684 du CGI du paiement de l'impôt sur le revenu afférent aux bénéfices ou revenus réalisés par celui-ci.

Dans le cas de cession soit d'une entreprise industrielle commerciale artisanale ou minière soit d'une charge ou d'un office d'une entreprise ou du droit d'exercer une profession non commerciale le cessionnaire est solidairement responsable avec le cédant, dans les conditions et limites fixées par les 1, 2 et 4 de l'article 1684 du CGI, du paiement de l'impôt sur le revenu afférent aux bénéfices ou revenus réalisés par ce dernier redevable.

200

Le propriétaire d'un fonds de commerce est solidairement responsable avec l'exploitant dans les conditions fixées par les 3 et 4 de l'article 1684 du CGI, du paiement de l'impôt sur le revenu afférent aux bénéfices provenant de l'exploitation de ce fonds.

210

En application de l'article 383 ter de l'annexe III au CGI, le montant de l'impôt dont le paiement peut être réclamé au cessionnaire ou au propriétaire en vertu de l'article 383 bis est déterminé forfaitairement en appliquant à la cotisation assignée au cédant ou à l'exploitant le rapport existant entre le montant des bénéfices ou revenus visés audit article et le montant du revenu global ayant servi de base à la cotisation considérée augmenté le cas échéant des charges déduites de ce revenu en application de l'article 156 du CGI.

220

Il est rappelé que le cessionnaire n'est responsable que jusqu'à concurrence du prix du fonds de commerce, si la cession a été faite à titre onéreux, ou de la valeur retenue pour la liquidation du droit de mutation entre vifs, si elle a lieu à titre gratuit (article 1684, alinéa 1, du CGI).

Ces dispositions sont applicables dans les mêmes conditions en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés et la taxe d'apprentissage.

230

Par ailleurs, lorsque le cessionnaire a déjà versé au comptable de la DGFIP une partie du prix en l'acquit d'autres impôts directs ou de taxes sur le chiffre d'affaires, il ne peut lui être réclamé, pour le paiement des impôts visés à l'article 1684, que le reliquat du prix.

En revanche, les versements faits, avant l'expiration du délai de trois mois (***cf n° 240***), au cédant ou aux autres créanciers de celui-ci n'ont pas pour effet de le décharger de sa responsabilité.

D. Les modalités de mise en cause du cessionnaire et du propriétaire non exploitant

1. Responsabilité des cessionnaires

Le cessionnaire n'est responsable que jusqu'à concurrence du prix de cession et durant un certain délai. Les modalités d'application de l'une et l'autre responsabilité sont identiques. Il ne s'agit pas d'une solidarité parfaite.

240

Il ne peut être mis en cause que pendant un délai de trois mois qui commence à courir du jour de la déclaration prévue au 1 de l'article 201 du CGI si elle est faite dans le délai imparti par ledit article, ou du dernier jour de ce délai, à défaut de déclaration.

250

La mise en cause du cessionnaire s'exerce par la notification d'un avis lui précisant qu'il est mis en cause en vertu de l'article 1684, alinéa 1 du CGI et l'invitant à verser le prix s'il ne l'a pas encore payé au cédant ou une somme égale au prix s'il l'a déjà payé. Si le cessionnaire ne défère pas à cet avis, il est poursuivi par voie de mise en demeure, puis sur ses biens personnels.

La responsabilité mise à la charge du cessionnaire existe indépendamment de toute opposition sur le prix de vente du fonds de commerce (cf art. L 141-12 et s. du code de commerce). Elle entraîne une sorte d'indisponibilité du prix si le cessionnaire, soucieux de se garantir contre tout recours du Trésor estime devoir différer le paiement à son vendeur tant qu'il n'est pas certain, par l'expiration du délai ci-dessus, qu'il ne risque pas d'être mis en cause.

Aucune disposition législative ne prescrit de notifier au cessionnaire rendu responsable solidairement du paiement des impôts dus par le cédant les avis d'imposition relatifs à ces impôts.

2. Responsabilité solidaire du propriétaire non exploitant

a. Mise en œuvre de la solidarité

260

En vertu des règles générales de la solidarité, (articles 1200 et 1203 du code civil) l'administration peut réclamer indifféremment à l'exploitant d'un fonds de commerce ou au propriétaire de ce fonds la totalité du montant des impôts pour lesquels la solidarité est instituée. Il s'agit d'une solidarité parfaite.

Le propriétaire du fonds peut être mis en cause sans limitation de délai.

Il peut être entrepris tant que la créance du Trésor contre l'exploitant n'est pas prescrite. Les poursuites exercées contre l'exploitant interrompent la prescription à l'égard de l'exploitant et également à l'égard du propriétaire du fonds.

270

Les avis et actes de poursuites destinés au propriétaire du fonds doivent obligatoirement mentionner que celui-ci est mis en cause en vertu de l'article 1684, alinéa 3 du CGI comme solidairement

responsable des impôts établis à raison de l'exploitation du fonds. Aucune disposition législative ou réglementaire ne subordonne à des formalités particulières la mise en cause du propriétaire du fonds.

280

Il résulte de l'arrêt du Conseil d'État du 10 mai 1952 (n° 13640 7ème s.-s.) que la solidarité du propriétaire a la nature d'une solidarité passive. Le propriétaire, qui est tenu pour le tout envers le Trésor, n'est obligé à aucune part envers l'exploitant, mais s'il paie les impôts de l'exploitant, il a un recours contre lui,

En raison du caractère de son obligation, le propriétaire du fonds peut être poursuivi sur ses biens personnels pour le recouvrement des impôts de l'exploitant. Ses biens personnels sont grevés du privilège du Trésor. Il a la qualité de redevable de l'impôt.

290

La circonstance que l'administration n'a pas mis en œuvre tous les moyens dont elle dispose pour contraindre l'exploitant à s'acquitter du montant desdits impôts avant d'en réclamer le paiement au propriétaire, est sans influence sur la validité des poursuites engagées contre ce dernier.

300

Est également sans incidence le fait que les cotisations ont été établies au titre d'années antérieures, les dispositions légales susvisées n'imposant aucun délai aux services du recouvrement pour la mise en cause du propriétaire du fonds, de sorte que ce dernier peut être valablement poursuivi tant que subsiste la créance.

310

Si le propriétaire cède son fonds, l'opposition pratiquée sur le prix de vente (cf BOI-REC-GAR-20-30-20-20) visera les impositions assises à son nom de même que celles au paiement desquelles il est tenu. La responsabilité du cessionnaire prévue à l'article 1684 1er alinéa du CGI ne peut pas être mise en jeu dès lors qu'il ne s'agit pas d'impositions établies au nom du cédant.

b. Information et voies de recours du propriétaire

320

Le propriétaire peut se faire délivrer des bordereaux de situation, dans la limite du secret professionnel. Mais aucune disposition législative ou réglementaire n'impose à l'administration, avant d'engager des poursuites, de donner des informations au propriétaire sur les impositions.

330

Comme tous les tiers dont la responsabilité est mise en cause, les propriétaires peuvent agir au plan contentieux. Ils peuvent également soumettre à la juridiction gracieuse une demande en décharge de responsabilité, conformément à l'article L 247 du LPF.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 02/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2758-PGP.html/identifiant=BOI-REC-SOLID-20-30-20120912