

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CHAMP-70-10-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 23/11/2022

BIC - Champ d'application et territorialité - Personnes imposables - Exploitants individuels

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Champ d'application et territorialité

Titre 7 : Personnes imposables

Chapitre 1 : Exploitants individuels

Sommaire :

I. Détermination de l'exploitant

A. Précision

B. Conventions fictives

C. Conventions occultes

II. Modalités d'imposition

1

En vue d'établir l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels, commerciaux et artisanaux réalisés dans une entreprise individuelle, il convient d'identifier l'exploitant qui exerce l'activité imposable.

10

Toutefois, dans certains cas, les revenus de l'entreprise ne font pas l'objet d'une imposition distincte au nom de l'exploitant mais sont rattachés au foyer fiscal auquel il appartient.

20

En conséquence le présent chapitre traitera successivement :

- des principes qui président à la détermination de l'exploitant ;

- des modalités d'imposition des résultats de l'entreprise à l'impôt sur le revenu.

I. Détermination de l'exploitant

A. Précision

30

Il convient de considérer comme exploitant celui qui apparaît comme tel, notamment :

- par l'accomplissement d'obligations commerciales (inscriptions ou radiations au registre du commerce ou au répertoire des métiers...) ou fiscales (déclarations d'existence, de résultats, de cession ou de cessation...);

- à la lumière de certaines circonstances de droit ou de fait.

40

À cet égard, la jurisprudence a estimé que devait être regardé comme le véritable exploitant et assujéti à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfiques industriels et commerciaux :

- un contribuable qui, ne possédant pas le diplôme de pharmacien, fait gérer une officine dont il est propriétaire par un prête-nom titulaire de ce diplôme et à qui il verse des appointements fixes (CE, arrêt du 5 juillet 1958, req. n° 40149, RO, p. 182);

- un contribuable qui a fait donation à ses enfants mineurs d'une partie des immeubles et du matériel de son entreprise, mais non des stocks ni des créances et des éléments incorporels du fonds de commerce. Au cas particulier, les enfants ne pouvaient être considérés comme étant devenus copropriétaires du fonds et, par suite, leur père n'était pas fondé à demander, pour eux, des impositions distinctes dans les conditions visées au 2 de l'article 6 du code général des impôts (CGI) (CE, arrêt du 22 octobre 1962, req. n° 53557, RO, p. 174 ; à rapprocher de CE, arrêt du 22 novembre 1967, req. n° 71667);

- un contribuable qui a exploité un fonds de commerce sous sa seule responsabilité et en prenant à sa charge tous les risques, moyennant le versement au propriétaire du fonds d'une redevance forfaitaire trimestrielle, nonobstant la circonstance qu'il ait été au vu d'un contrat de travail et de bulletins de salaire, regardé par la juridiction prud'homale comme un directeur salarié (CE, arrêt du 26 juin 1968 req. n° 68696. RJCD, 1re partie, p. 223);

- un contribuable qui assume la responsabilité de la gestion administrative et financière d'un établissement de cure pour enfants auquel une association de bienfaisance se borne à apporter un appui matériel et moral dès lors qu'il bénéficie des résultats de l'exploitation. Il en est ainsi alors même que certaines installations ne lui appartiennent pas et que la gestion de l'établissement a été poursuivie de façon partiellement désintéressée (CE, arrêt du 25 juin 1969. req. n° 70573, RJCD 1re partie, p. 155);

- un contribuable désigné, dans un acte de location gérance régulièrement soumis à la formalité de l'enregistrement, comme le gérant libre d'un fonds de commerce. Ce dernier ne pouvait faire échec à l'imposition en faisant état d'une prétendue inexécution du contrat, dès lors que celle-ci n'avait jamais été portée à la connaissance de l'Administration. De même a été considéré comme inopérant le fait que le contrat n'avait pas fait l'objet des publications légales et que l'intéressé avait omis de s'inscrire au registre du commerce (CE, arrêt du 17 décembre 1975, req. n° 95771, RJ, n° II, p. 177, à rapprocher de l'arrêt du 30 octobre 1974, req. n° 91145, RJ, n° II, p. 130, rendu en matière de taxes sur le chiffre d'affaires) ;

- un contribuable qui se prévaut de la prorogation verbale d'une société en participation ayant existé entre lui-même et une autre personne mais qui ne peut, pour exciper de cette prorogation, en établir la date ni même l'existence (CE, arrêt du 28 janvier 1976, req. n° 92907) ;

- un contribuable qui, en rémunération d'une importante activité dans le négoce des produits pétroliers, a appréhendé soit personnellement, soit par l'intermédiaire d'un tiers des sommes nominalement destinées à une société (CE, arrêt du 24 novembre 1982, req. n° 17946).

B. Conventions fictives

50

L'administration considère comme exploitant celui qui s'est comporté en fait comme tel. À cet effet, elle peut :

- soit estimer que lui sont inopposables les conventions fictives dont entendent se prévaloir certains contribuables ;

- soit s'attacher à la situation apparente qui procède de telles conventions, nonobstant leur annulation prononcée par l'autorité judiciaire.

60

Le Conseil d'État en a ainsi jugé dans les deux espèces suivantes :

70

- dans le cas d'un propriétaire de plusieurs postes de distribution d'essence ayant cédé à son beau-fils, qui assumait déjà la direction de ces postes, un fonds de commerce dont l'un des-dits postes forme l'élément principal, la Haute Assemblée a jugé que le cédant doit être regardé comme ayant exploité ou fait exploiter pour son compte le fonds dont il s'agit, dès l'instant que les ventes effectuées dans ce fonds ont été portées en comptabilité avec celles concernant les autres postes et que les bénéficiaires y afférents ont été inscrits au crédit du compte de l'intéressé (CE, arrêt du 13 mai 1942, req. n° 66179, RO, p. 112) ;

Remarque : Les conventions passées entre le contribuable et son beau-fils lors de la cession du fonds de commerce, n'avaient jamais été exécutées et le poste à essence qui formait l'élément essentiel de ce fonds n'avait pas cessé de figurer à l'actif du cédant.

80

- un contribuable ayant exploité de 1943 à 1945 un fonds de commerce qui lui avait été donné en location, puis vendu, avec effet rétroactif, par un tiers, sans titre. Le Conseil d'État a jugé que l'intéressé a été régulièrement assujéti à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux à raison des profits retirés par lui de cette exploitation, bien que la vente du fonds ait été ultérieurement annulée par une décision de justice et que les fruits civils produits par le fonds, pendant la période considérée, aient été restitués au véritable propriétaire (CE, arrêt du 13 juin 1952 req. n° 14962, RO, p. 67).

Remarque : Le fonds avait d'abord été vendu fictivement par son propriétaire à un employé de l'exploitation et c'est ce dernier qui l'avait ensuite donné en location, puis vendu au contribuable visé par la décision.

90

Sociétés fictives :

Ont été considérées comme fictives deux sociétés civiles immobilières en raison de la méconnaissance des règles statutaires de répartition des profits entre les associés qui se sont en fait comportés en simple bailleurs de fonds à l'associé gérant, de l'absence d'assemblées générales ordinaires et de la non-présentation d'une comptabilité.

En réalité, sous couvert des-dites sociétés, le gérant dissimulait une activité personnelle et c'est à bon droit que les profits des deux sociétés ont été imposés pour leur totalité à son nom dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (CE, arrêts du 25 février 1981, req. n°s 19169 et 19170 ; dans le même sens, CE, arrêt du 23 mars 1984, req. n° 27225).

C. Conventions occultes

100

Les conventions auxquelles les parties ont entendu conserver un caractère occulte ne sont pas opposables aux tiers et, en particulier, à l'Administration qui, dans l'ignorance d'une telle convention, est fondée à établir l'impôt en tenant compte des situations apparentes sans préjudice du droit qui lui appartient, lorsqu'elle en a connaissance, d'en tirer le cas échéant, les conséquences fiscales.

110

Il a été ainsi jugé qu'un redevable, inscrit au registre du commerce, qui a souscrit un bulletin d'identification dans lequel il se présentait comme propriétaire de l'entreprise, a établi et déposé des déclarations en matière de TCA et d'impôt sur le revenu (BIC) et a inscrit deux ouvriers sur son livre de paye, a été regardé à bon droit comme exploitant personnellement l'entreprise. Pour demander l'annulation de l'imposition, ce redevable n'est pas fondé à soutenir que l'entreprise était, en réalité, exploitée par un de ses ouvriers, auquel il avait accepté de servir de prête-nom (CE, arrêt du 20 février 1974, req n° 83270, RJ, n° II, p. 38, rendu en matière de taxes sur le chiffre d'affaires ; à rapprocher de l'arrêt du 31 décembre 1959 req. n° 41864, RO, p. 542).

120

De même il a été jugé qu'un contribuable qui a exploité personnellement une entreprise de fonte de suif, qui s'est en permanence présenté aux tiers comme le propriétaire et le dirigeant de cette entreprise, qui notamment était seul inscrit au registre du commerce, traitant seul et en son nom personnel avec les clients et les fournisseurs, qui a déclaré aussi en son nom les résultats de l'exploitation, a été assujéti à bon droit à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, alors même qu'il aurait entendu former avec d'autres personnes une société en nom collectif dès lors que cette société a conservé un caractère occulte et que d'ailleurs cette même société a été déclarée nulle par décision de justice (CE, arrêt du 2 juillet 1975, req. n° 92958).

Remarque : Au cas particulier, était également sans influence le fait qu'à la suite de la dissolution de la société à laquelle il a été procédé après la déclaration de nullité l'Administration tenant compte d'un acte de partage des biens et droits de l'entreprise consécutif à cette déclaration, a imposé chacun des associés d'après les plus-values apparues à la fin de l'exploitation de ladite entreprise.

130

La Haute Assemblée a jugé également qu'étaient inopposables à l'Administration des conventions de prête-nom demeurées occultes et grâce auxquelles un contribuable avait réuni entre ses mains l'ensemble des parts sociales d'une société à responsabilité limitée. Ainsi le service était fondé, pour l'établissement des impositions litigieuses, à tenir compte de l'existence apparente de cette société jusqu'à sa liquidation nonobstant sa dissolution rétroactive prononcée par un jugement du Tribunal de grande instance (CE, arrêt du 12 mai 1976, req. n° 93185 ; à rapprocher de l'arrêt du 18 mai 1960, req. n°s 44934 et 44934 bis, RO, p. 86).

Enfin, le Conseil d'Etat a jugé que, dans l'ignorance de l'existence d'une convention d'association en participation conclue pour l'exploitation d'une entreprise, l'Administration était en droit de considérer que cette exploitation était assurée par une société de fait (cf. sur ce point, BOI-BIC-CHAMP-70-20-60) dès lors qu'il résultait de ses constatations que les associés avaient fait des apports et qu'ils participaient tant à la direction qu'aux bénéfices de l'établissement.

C'est donc à juste titre que la part de bénéfices regardée comme appréhendée par chacun des associés de fait a été incluse dans ses revenus personnels soumis à l'impôt sur le revenu (CE, arrêt du 23 novembre 1977, req. n°s 95757 et 95758).

Remarque : Un arrêt rédigé en termes analogues, a été rendu le même jour en matière de taxes sur le chiffre d'affaires (CE, arrêt du 23 novembre 1977, req. n° 95756).

II. Modalités d'imposition

140

Il résulte de l'article 6 du CGI que l'exploitant individuel est personnellement assujéti à l'impôt sur le revenu à raison des bénéfices réalisés dans sa propre entreprise lorsqu'il est :

- une personne seule ;
- une personne mariée exploitant individuel, lorsque les époux font l'objet d'impositions distinctes en vertu du 4 de l'article 6 du CGI ;
- une personne mariée ou liée par un pacte civil de solidarité, exploitant individuel, lorsque les époux ou les partenaires liés par un pacte civil de solidarité font l'objet d'impositions distinctes en vertu du 5 de l'article 6 du CGI (pour les revenus dont elle a disposé pendant l'année de son mariage ou de la conclusion du pacte) à condition que les époux ou les partenaires liés par un pacte civil de solidarité aient opté de manière irrévocable pour l'imposition distincte des revenus dont chacun a personnellement disposé dans les délais prévus pour le dépôt de la déclaration initiale des revenus mentionnée à l'article 170 du CGI) ;
- un enfant mineur imposé distinctement en application du 2 l'article 6 du CGI.

Remarque : Les dispositions de l'article 6 du CGI sont également applicables aux personnes physiques associées ou membres des sociétés de personnes et assimilées relevant de l'impôt sur le revenu, pour l'imposition de la quote-part de bénéfices sociaux qui leur revient.

150

En revanche, les bénéfices ne font pas l'objet d'une imposition personnelle au nom de l'exploitant mais sont rattachés au foyer fiscal et donnent lieu à une imposition commune aux deux époux ou aux deux partenaires liés par un pacte civil de solidarité lorsque l'exploitant est :

- une personne mariée ou liée par un pacte civil de solidarité (cf. toutefois ci-dessus les 4 et 5 de l'article 6 du CGI) ;
- un enfant considéré comme à charge (cf. toutefois ci-dessus le 2 de l'article 6 du CGI) ;
- un enfant majeur rattaché (cf. le 3 de l'article 6 du CGI).

Remarque : L'époux ou le partenaire lié par un pacte civil de solidarité qui exerce une activité industrielle ou commerciale ou artisanale est seul compétent pour souscrire la déclaration spéciale de son bénéfice industriel et commercial et pour suivre les procédures de fixation des bases d'imposition ou de rectification des déclarations relatives à cette catégorie de revenus.

160

Cas particulier : résultat déficitaire

Si un déficit est constaté, celui-ci est imputé sur le revenu global.

Si après cette imputation, un reliquat déficitaire subsiste, ce dernier est reporté sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la sixième inclusivement (cf. I de l'article 156 du CGI). Toutefois, les déficits des loueurs en meublé non professionnels ne sont imputables que sur les bénéfices retirés de la même activité et, des autres activités non professionnelles du foyer fiscal (cf. 1° ter du I de l'article 156 du CGI).