RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CHAMP-30-20160203
Date de publication : 03/02/2016

BIC - Champ d'application et territorialité - Limites avec les autres catégories de revenus - Activités imposables par attraction

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Champ d'application et territorialité
Titre 3 : Activités imposables par attraction

Sommaire :

I. Extension de l'activité industrielle ou commerciale à une activité agricole
II. Extension de l'activité industrielle ou commerciale à une activité non commerciale
III. Activités de nature agricole ou non commerciale indépendantes de l'activité commerciale exercée concurremment

1

Tout contribuable qui dispose de revenus professionnels ressortissant à des catégories différentes est passible de l'impôt sur le revenu à raison de l'ensemble de ces revenus déterminés, en principe, selon les règles propres à chacune des catégories à laquelle ils appartiennent (BOI-BIC-CHAMP-20).

10

Toutefois, conformément au 1 du I de l'article 155 du code général des impôts (CGI), lorsqu'une entreprise industrielle ou commerciale -que celle-ci soit exploitée à titre individuel ou par une société de personnes ou assimilée n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés- étend son activité à des opérations dont les résultats entrent dans la catégorie des bénéfices de l'exploitation agricole ou dans celle des bénéfices des professions non commerciales, il est tenu compte de l'ensemble de ces résultats pour la détermination des bénéfices industriels et commerciaux à comprendre dans les bases de l'impôt sur le revenu (règle dite du « cumul »).

Remarque :

La portée du 1 du I de l'article 155 du CGI est strictement limitée à l'impôt sur le revenu. Elle ne s'étend donc pas, notamment, à l'impôt sur les sociétés (CGI, art 205).

Elle ne s'étend pas non plus aux taxes et participations diverses assises sur les salaires (CE, arrêt du 19 décembre 1975, n° 88119).

20

Le 1 du I de l'article 155 du CGI trouve à s'appliquer dès lors que les opérations agricoles ou non commerciales -effectuées à titre complémentaire ou accessoire- peuvent être considérées comme une simple extension de l'activité industrielle ou commerciale. En d'autres termes, cette disposition n'est applicable qu'aux contribuables qui se livrent à des opérations relevant en principe de catégories différentes mais constituant, en fait, l'exploitation d'une seule et même entreprise dans laquelle l'objet industriel et commercial est prédominant.

30

Par contre, il n'est pas nécessaire que l'activité industrielle ou commerciale prédominante soit antérieure aux activités qui en sont considérées comme le prolongement.

40

Le caractère prépondérant de l'entreprise industrielle ou commerciale dépend des conditions d'exploitation qu'il convient d'examiner, dans chaque cas d'espèce, compte tenu des circonstances et au vu de la comptabilité décrivant les diverses activités exercées (importance des capitaux mis en œuvre, de la main-d'œuvre utilisée, du chiffre d'affaires commercial réalisé, montant des produits achetés à des tiers, etc.).

50

Lorsqu'il y a lieu de faire application des dispositions du 1 du I de l'article 155 du CGI, les résultats imposables de l'ensemble des activités exercées sont déterminés suivant les règles propres aux bénéfices industriels et commerciaux.

60

Les commentaires suivants, tirés de la jurisprudence du Conseil d'État, permettent de définir le champ d'application du 1 du I de l'article 155 du CGI.

I. Extension de l'activité industrielle ou commerciale à une activité agricole

70

L'application du 1 du I de l'article 155 du CGI n'implique pas que l'activité industrielle ou commerciale soit antérieure à l'activité agricole qui doit être complémentaire ou accessoire. Elle suppose que l'entreprise industrielle ou commerciale soit prédominante et absorbe la majeure partie de la production agricole.

80

A contrario, lorsque l'activité agricole est prépondérante ou nettement distincte de l'activité commerciale, les produits de chacune de ces activités demeurent rattachés, en principe et sauf application des dispositions de l'article 75 du CGI, à la catégorie fiscale dont ils relèvent (cf. I § 110).

90

Tel est notamment le cas :

> *- d'un négociant en vins possédant un vignoble dont le produit -écoulé en presque totalité dans l'entreprise commerciale de l'intéressé- ne correspond qu'à un très faible pourcentage du chiffre d'affaires de celle-ci. Au cas particulier, l'activité agricole, considérée comme une extension de l'exploitation commerciale, était antérieure à cette dernière : elle faisait l'objet d'une comptabilité séparée et était*

exercée avec un personnel et un matériel distincts (CE, arrêt du 10 juillet 1954, n° 25557 ; dans le même sens, CE, arrêt du 17 décembre 1956, n° 34431) ;

- d'un marchand expéditeur de fruits exploitant une plantation d'arbres fruitiers dont les produits -écoulés, en presque totalité, dans l'entreprise commerciale de l'intéressé- ne représentent qu'un très faible pourcentage de l'ensemble des ventes réalisées par celle-ci. L'activité agricole du contribuable a été regardée comme une extension de son activité commerciale principale, bien qu'elle ait été exercée avec l'aide d'un personnel distinct et ait fait l'objet d'une comptabilité séparée (CE, arrêt du 17 mars 1951, n° 6778) ;

- d'un contribuable qui, exerçant à titre principal la profession de négociant en fruits et pommes de terre, gère en outre une exploitation agricole dont l'essentiel de la production est écoulé dans l'entreprise commerciale de l'intéressé. Au cas particulier, l'activité agricole du contribuable ne faisait pas l'objet d'une comptabilité distincte et s'exerçait avec le concours de cultivateurs voisins travaillant à façon ou d'employés de l'entreprise commerciale, sur quelques parcelles dispersées de faible superficie, à l'aide d'un matériel restreint et d'une simple remise (CE, arrêt du 3 mars 1956, n° 23306) ;

- d'un contribuable exploitant un commerce de bois et écoulant, dans son entreprise commerciale, principalement des bois achetés à des tiers et accessoirement les bois provenant de ses propriétés forestières (CE, arrêt du 5 mai 1968, n° 72085). Toutefois, l'article 155 du CGI ne trouve pas à s'appliquer dans l'hypothèse où une partie appréciable des produits de l'exploitation forestière de l'intéressé est vendue directement à des tiers (CE, arrêt du 31 janvier 1962, n° 50963).

100

Tel est également le cas :

- d'un exploitant forestier dont le commerce consiste à acheter des arbres sur pied pour revendre les bois coupés ; l'acquisition d'une forêt par l'intéressé doit être reprise dans les écritures de l'entreprise commerciale, en application de l'article 155 du CGI à moins qu'il n'apporte la preuve que lors de l'acquisition toute idée d'affectation ultérieure du produit de la forêt à son entreprise était exclue. Le Conseil d'État a jugé qu'en l'absence de cette preuve, le produit de la vente des coupes de bois, même comme suite à l'expropriation du terrain nu, devait être imposé dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et le profit en résultant déterminé par différence entre, d'une part, le prix de cession des bois coupés et, d'autre part, non le prix d'achat fictif des bois sur pied lors de leur coupe, mais le prix de revient même des arbres achetés augmenté des frais de coupe (CE, arrêt du 4 mai 1979, n° 10121). La même solution a été retenue dans un arrêt du Conseil d'État du 30 mars 1979, n° 9676, concernant l'exploitant d'une scierie-caisserie qui avait utilisé dans son entreprise commerciale des bois provenant d'une forêt lui appartenant) ;

- d'un contribuable qui exploite une entreprise de scierie et perçoit en outre des revenus pour sa participation dans un groupement forestier agricole qu'il contrôle totalement avec un associé et qui approvisionne totalement les scieries qu'ils exploitent chacun à titre personnel (CE, arrêt du 9 novembre 1990, n° 64965) ;

- d'un négociant en primeurs et en pommes de terre vendant les pommes de terre de semence récoltées sur des terres qu'il a prises à bail dès lors que :

- ces ventes représentent un très faible pourcentage du chiffre d'affaires de l'entreprise,

- les deux activités sont retracées dans une comptabilité unique et exercées à l'aide du même personnel (CE, arrêt du 19 mars 1956, n° 20921 ; dans le même sens, CE, arrêt du 27 juin 1966, n° 66742) ;

- d'un contribuable possédant un négoce de volailles ainsi qu'une exploitation agricole composée, entre autres éléments, d'un élevage avicole. Pour préparer, vendre et expédier les volailles qu'il élevait, le contribuable utilisait partiellement les moyens en matériel et en personnel de son négoce où les produits de collecte étaient largement prépondérants par rapport à ceux qui provenaient de son élevage. L'élevage avicole a été, en conséquence, regardé comme une extension de l'activité commerciale alors même que les facturations étaient distinctes et que les produits étaient différemment marqués (CE, arrêt du 19 décembre 1975, n° 88119, 7°, 8° et 9° s.-s. réunies) ;

- d'un éleveur, en même temps négociant en bestiaux, qui utilise ses prairies à la fois pour l'embouche et pour le séjour des animaux achetés en vue de la revente, les résultats financiers de l'activité commerciale étant notablement supérieurs aux résultats provenant de l'exploitation agricole d'élevage (CE, arrêt du 7 juillet 1971, n° 71564) ;

- d'un agriculteur éleveur et marchand de bestiaux dès lors :

- que le rapprochement du nombre de bêtes achetées et revendues par l'intéressé avec celui des animaux qui, compte tenu du rendement normal de pâturages, provient de l'embouche, fait apparaître une prépondérance de l'activité de négoce (CE, arrêt du 17 janvier 1975, n° 86610),

- que faute de tout document comptable régulier, il ressort de l'expertise effectuée que le nombre maximum de bêtes qu'il est possible d'engraisser dans les prairies et étables de l'exploitant est inférieure à la moitié du nombre total de bêtes vendues au cours de chaque exercice (CE, arrêt du 14 mai 1975, n° 92369),

- que l'intéressé utilise son exploitation agricole à la fois pour la production de bêtes de viande et pour le séjour des animaux faisant l'objet de son négoce durant la période s'écoulant entre leur acquisition et leur revente ; que la grande majorité des bovins acquis pour les besoins de l'exploitation agricole le sont par l'intermédiaire de son activité de négoce ; que le chiffre d'affaires réalisé dans l'activité de négoce est largement prépondérant par rapport au chiffre d'affaires de l'exploitation agricole (CE, arrêt du 6 février 1981, n° 17584 et n° 18369).

Dans ces deux espèces, le fait que la plupart des animaux élevés sur les herbages du contribuable n'aient pas été vendus par l'intermédiaire de son entreprise commerciale n'a pas été considéré comme suffisant pour dénier l'existence d'un lien de connexité entre l'exploitation agricole et l'entreprise commerciale.

110

Tel est également le cas :

- d'un contribuable qui exploite simultanément un commerce de détail de boucherie-charcuterie et un élevage de bovins dans la mesure où l'activité commerciale de boucherie-charcuterie représente elle-même plus de 70 % du chiffre d'affaires total réalisé et où les produits de l'activité agricole d'élevage sont absorbés en proportion importante par l'activité commerciale de boucherie-charcuterie (CE, arrêt du 3 juin 1988, n° 54007) ;

- d'un chevillard se livrant à l'élevage des moutons dès lors que les ventes à la cheville sont supérieures à celles qui portent sur les animaux vivants venant du propre troupeau du contribuable et que ce dernier réalise une véritable spéculation commerciale sur le prix des animaux achetés, lesquels ne séjournent sur ses terres d'embouche que pendant une période très courte et, le plus souvent, inférieure à quatre mois (CE arrêt du 18 mars 1963, n° 57117) ;

- d'un fabricant de beurre et fromage exploitant un domaine agricole pour la production du lait et utilisant ce lait dans sa fabrication comme celui qu'il achète à d'autres producteurs ;

- d'un horticulteur fleuriste vendant sa production dans un magasin de détail agencé commercialement ou à l'aide d'un personnel spécial distinct de celui qui est exclusivement affecté à la production agricole, dès lors que l'exploitation agricole apparaît comme l'accessoire de l'activité commerciale ;

- d'un paysagiste dont le volume des affaires commerciales est cinq fois plus important que celui qu'il réalise dans le cadre d'une activité agricole de pépiniériste dont la production est destinée à concurrence de 85 % à la satisfaction des besoins de l'entreprise de paysagiste. L'intégralité des bénéfices dégagés dans les deux activités doit être imposée dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux sans qu'il y ait lieu, au cas particulier, de tenir compte des montants respectifs des profits ou de l'importance respective des moyens mis en œuvre dans l'un et l'autre des secteurs d'activité (CE, arrêt du 5 décembre 1979, n° 9325 [remarque : l'activité de paysagiste que le Conseil d'État a regardée comme présentant un caractère industriel et commercial en raison notamment des travaux immobiliers d'aménagement et des prestations de service de toute nature qu'elle comportait, consistait à concevoir et à réaliser pour le compte de collectivités publiques et de grands ensembles d'habitation, des jardins et espaces verts, des terrains de sport et des abords d'autoroute]). Voir également CE, arrêt du 5 février 1986, n° 35298, relatif à un contribuable exploitant simultanément une entreprise de création et d'aménagement de parcs et jardins et une pépinière ;

- d'un fabricant de conserves exerçant également la profession de champignonniste dès lors que :

- la main-d'œuvre utilisée et les capitaux investis dans l'entreprise de conserverie sont les plus importants,

- les achats dépassent largement la vente de champignons frais,

- l'intéressé a confondu ses deux activités dans sa comptabilité (CE, arrêt du 12 juillet 1956, n° 21611) ;

- d'un fabricant d'engrais qui utilise principalement son domaine agricole à des recherches tendant à éprouver l'action de certains engrais (CE, arrêt du 25 novembre 1964, n° 47657) ;

- d'un agriculteur exerçant une activité de production de cultures générales et fruitières et relevant à ce titre du régime du forfait agricole. Le Conseil d'État a jugé qu'il était imposable dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux sur les sommes que lui verse une SARL dont il détient 50 % des parts en contrepartie, d'une part, de son activité agricole d'élevage de poules pondeuses et, d'autre part, de son activité commerciale et de prestataire de services consistant dans le calibrage, le conditionnement et la livraison d'œufs produits par son élevage ou collectés auprès d'autres producteurs. L'activité

commerciale de prestataire de services a, en effet, un caractère prépondérant par rapport à l'activité avicole et des liens étroits existent entre ces deux activités (CE, arrêt du 9 décembre 1992, n° 78406) ;

- d'un marchand de chiens se livrant également à l'élevage de chiens, dès lors que le rapprochement entre le nombre de chiens provenant de l'élevage et le nombre de ceux achetés et revendus établit que l'activité commerciale est largement prédominante. La circonstance que l'activité d'éleveur ait été antérieure à celle de négociant et que les ventes de chiens achetés aient pu être facilitées par la bonne renommée de l'élevage ne s'oppose pas à ce que l'ensemble des bénéfices soit imposé dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (CE, arrêt du 5 octobre 1977, n° 99846).

II. Extension de l'activité industrielle ou commerciale à une activité non commerciale

120

En application du 1 du I de l'article 155 du CGI, les profits retirés d'une activité non commerciale exercée accessoirement à la profession commerciale doivent être soumis à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux.

130

Symétriquement, en vertu du 2 du I de l'article 155 du CGI, les profits retirés d'une activité commerciale exercée accessoirement à la profession non commerciale sont soumis à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices non commerciaux (BOI-BNC-CHAMP-10-20 au II-C-1 § 92 à 97).

140

Lorsque ces conditions ne sont pas remplies, il y a lieu de considérer qu'il s'agit d'activités distinctes.

150

L'activité de bénéfice non commercial a été considérée comme accessoire à celle de bénéfices industriels et commerciaux notamment :

- à un contribuable se livrant aux opérations suivantes :

- opérations de nature commerciale : collecte chez les bouchers, manipulation et conservation à ses frais et dans des locaux lui appartenant, de cuirs verts pour le compte d'un tiers auquel il n'est lié par aucun contrat écrit ; le cas échéant, achats de peaux pour son propre compte,

- opérations non commerciales liées à l'activité de représentant à l'achat : achats de laine auprès d'éleveurs pour le compte d'un autre tiers, dans une région délimitée par contrat mais à des époques choisies par lui et moyennant des prix librement fixés dans la limite d'un maximum.

Dans les circonstances de l'espèce, la majeure partie des commissions encaissées provenant des opérations sur les cuirs, le Conseil d'État a jugé qu'il y avait lieu d'appliquer l'article 155 du CGI (CE, arrêt du 14 février 1942, n° 65168) ;

- à une société en participation ayant pour objet principal l'exploitation d'un négoce de tissus et étendant, en fait, son activité commerciale à la représentation d'une tierce société, par l'intermédiaire de son gérant. Au cas particulier, ce dernier avait

conservé son ancienne activité de représentant de ladite société mais cette activité était, en réalité, étroitement liée à celle qu'il exerçait en tant que gérant de la société en participation qui d'ailleurs prenait à sa charge l'essentiel des frais de déplacement exposés à cette occasion. À noter que les clientèles visitées étaient, en partie, communes et que les co-associés recevaient une part des commissions versées par la tierce société. Il a été jugé, dans ces conditions, que l'activité de représentation déployée par le gérant devait être regardée comme exercée à titre accessoire, au profit de la société en participation (CE, arrêt du 10 juillet 1968, n° 73397 ; dans le même sens, CE, arrêt du 22 avril 1966, n° 68429) ;

- à l'agent de change qui effectue habituellement pour son compte personnel, mais à l'aide de fonds prélevés sur l'ensemble des ressources destinées à assurer la marche de sa charge, des opérations de bourse identiques à celles qu'il réalise pour le compte de ses clients (CE, arrêt du 3 juin 1947, n° 86799) ;

- à l'agent d'affaires qui donne accessoirement à ses clients des conseils juridiques (CE, arrêt du 21 janvier 1956, n° 19066 et n° 32135) ;

- à un contribuable exploitant à titre principal une fabrique de machines à bois dont il est l'inventeur et assurant, en outre, les fonctions de conseiller technique auprès d'une entreprise concurrente qu'il fait bénéficier de ses connaissances en la matière et à laquelle il a concédé la licence de fabrication de ses machines (CE, arrêt du 7 janvier 1963, n° 54842). On notera à ce sujet que la concession d'une licence de fabrication, dans les conditions susvisées, doit être considérée comme une simple extension des opérations industrielles et commerciales de l'entreprise en cause, alors même que la valeur des brevets concédés ne figurerait pas en comptabilité (CE, arrêt du 3 novembre 1947, n° 84512).

160

L'activité de bénéfice non commercial a également été considérée comme accessoire à celle de bénéfices industriels et commerciaux :

- à une directrice d'internat qui assure la nourriture et le logement aux élèves d'un cours secondaire de jeunes filles, donnant accessoirement à ses pensionnaires un complément d'instruction consistant notamment en études surveillées (CE, arrêt du 20 mars 1944, n° 73114 ; à rapprocher de l'arrêt du Conseil d'État du 15 novembre 1943, n° 66286) ;

- à un fromager, à raison des indemnités de caractère non commercial reçues d'un groupement de fromagers pour surveiller la fabrication des emballages chez un industriel fournisseur du groupement ;

- à un commerçant locataire de l'immeuble où il exerce son activité et qui sous-loue des pièces nues, à condition toutefois que ces dernières fassent partie des locaux sur lesquels porte le bail commercial (il est rappelé que les revenus provenant de la sous-location de locaux nus relèvent, en principe, de la catégorie des bénéfices non commerciaux [BOI-BIC-CHAMP-50 au I-B-6 § 130]) ;

- à un contribuable qui sous-loue des appartements non meublés et qui, à l'aide d'un personnel nombreux, assure le service complet desdits appartements, le fonctionnement d'un restaurant et l'exploitation d'un bar. L'intéressé doit, en raison notamment de l'importance du personnel et des recettes correspondant à la partie commerciale de l'activité exercée, être imposé dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux pour l'ensemble de ses profits (CE, arrêt du 25 janvier 1960, n° 25427 et n° 37394) [remarque : il est rappelé que les revenus provenant de la sous-location de locaux nus relèvent, en principe, de la catégorie des bénéfices non commerciaux (BOI-BIC-CHAMP-50 au I-B-6 § 130)] ;

- à un contribuable exploitant une entreprise commerciale individuelle de transport et qui a en outre la qualité de représentant non salarié d'une société exerçant une activité similaire. Le Conseil d'État a considéré qu'en raison de cette similitude et du caractère prépondérant de l'exploitation commerciale individuelle par rapport à l'activité de représentant, les opérations effectuées en cette dernière qualité doivent être rattachées à l'activité de son entreprise commerciale (CE, arrêt du 21 mars 1979, n° 7200. Dans le même sens, CE, arrêt du 7 avril 1986, n° 45260, concernant un agent commercial exploitant une entreprise individuelle) ;

- à un entrepreneur de bâtiment réalisant des études préalables, les honoraires perçus à ce titre étant sensiblement inférieurs aux revenus tirés de l'activité de construction (CE, arrêt du 24 juin 1985, n° 21521 et n° 21522).

III. Activités de nature agricole ou non commerciale indépendantes de l'activité commerciale exercée concurremment

170

Les dispositions du 1 du I de l'article 155 du CGI ne sauraient, en revanche, s'appliquer lorsque les activités de nature agricole ou non commerciale sont indépendantes de l'activité commerciale exercée concurremment ou ne peuvent être considérées comme son prolongement.

Ainsi la règle du « cumul » ne peut être retenue à l'égard :

- d'un contribuable qui exploite, d'une part, une entreprise d'édition, d'autre part, une propriété agricole importante, dès lors que ces deux exploitations doivent être regardées comme distinctes tant par leur objet que par leur organisation, nonobstant la circonstance que des capitaux provenant de l'entreprise d'édition auraient été investis dans l'entreprise agricole (CE, arrêt du 12 octobre 1955, n° 24144 et n° 24145) ;

- d'un cultivateur qui exploite un matériel de battage ;

- d'un marchand d'épicerie au détail exploitant une plantation de pommiers, dont le rendement normal dépasse de beaucoup les nécessités d'approvisionnement et les facultés d'écoulement du magasin de vente, les deux activités étant par ailleurs relatées dans deux comptabilités distinctes (CE, arrêt du 16 février 1948, n° 92614 ; cf. toutefois, les arrêts cités au I § 90 et 100) ;

- d'un contribuable qui exploite, d'une part, un domaine agricole de 120 hectares constitué pour un tiers de peupleraies et pour deux tiers de vignobles et d'arbres fruitiers et, d'autre part, une entreprise industrielle de scierie et de caisserie n'utilisant dans ses fabrications d'emballages que les bois provenant des peupleraies. Il a été jugé au cas particulier que, les revenus de l'exploitation agricole étant notablement supérieurs à ceux retirés de la scierie, ni l'exploitation agricole, ni même l'exploitation des seules peupleraies, qui ne constituent pas une partie dissociable de l'ensemble de l'exploitation agricole, ne peuvent être regardées comme l'accessoire de l'activité industrielle (CE, arrêt du 4 février 1974, n° 89543) ;

- d'un médecin qui exploite une maison de santé ou d'un vétérinaire qui exploite une clinique pour animaux (BOI-BIC-CHAMP-50 au III-B-3 § 280 et BOI-BIC-CHAMP-60-30 au II-B § 30 à 50). Remarque : cependant pour un médecin exploitant une maison de santé, les recettes provenant des séances

d'hydrothérapie et d'électrothérapie doivent être regardées comme constituant un élément du chiffre d'affaires afférent à la profession commerciale (CE, arrêt du 16 janvier 1931, n° 84895) ;

- des pharmaciens gérants d'établissements hospitaliers privés dont les rémunérations présentent le caractère de bénéfices non commerciaux et exploitant parallèlement une officine pharmaceutique ;

- des exploitants titulaires de débits de tabacs et des receveurs auxiliaires des impôts, gérants de tels établissements.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 10/06/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4701-PGP.html/identifiant=BOI-BIC-CHAMP-30-20160203