RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CHAMP-20-10-10-20170104
Date de publication : 04/01/2017

BIC - Champ d'application - Revenus imposables par détermination de la loi - Profits réalisés par les marchands de biens et assimilés - Opérations imposables

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Champ d'application et territorialité
Titre 2 : Revenus imposables par détermination de la loi
Chapitre 1 : Profits réalisés par les marchands de biens et assimilés
Section 1 : Opérations imposables

Sommaire :

I. Caractère habituel et intention spéculative
A. Principes généraux
1. Notion d'habitude
2. Intention spéculative
B. Cas particuliers
1. Entreprises industrielles et commerciales
2. Personnes morales
3. Première opération ou opération isolée
II. Opérations d'achats et de ventes
A. Principes
B. Mutations à titre gratuit - Règle de la non-opposabilité des donations entre vifs
1. Modalités d'application
2. Portée de la règle
III. Nature des biens vendus
A. Définition des biens vendus
1. Droits immobiliers
2. Droits mobiliers
a. Droits mobiliers proprement dits
b. Actions ou parts de sociétés immobilières non dotées de la transparence fiscale
c. Titres de sociétés dotées de la transparence fiscale au sens de l'article 1655 ter du CGI
B. Caractère de stock immobilier des biens vendus

1

Aux termes mêmes du 1° du I de l'article 35 du code général des impôts (CGI), présentent le caractère de bénéfices industriels et commerciaux, pour l'application de l'impôt sur le revenu, les

bénéfices réalisés par les personnes physiques 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 créées ou émises par les mêmes sociétés.

10

Pour que les dispositions du 1° du I de l'article 35 du CGI soient applicables, trois conditions doivent être simultanément remplies :

- les opérations doivent être habituelles et les achats ou les souscriptions doivent avoir été effectués avec l'intention de revendre ;

- elles doivent consister en achats (ou souscriptions) suivis de ventes ;

- et porter sur les biens limitativement énumérés par le 1° du I de l'article 35 du CGI : immeubles, fonds de commerce, actions ou parts de sociétés immobilières.

I. Caractère habituel et intention spéculative

20

Conformément à la règle générale posée au 1° du I de l'article 35 du CGI, les opérations doivent présenter un caractère habituel et procéder d'une intention spéculative.

A. Principes généraux

1. Notion d'habitude

30

Elle résulte soit de la pluralité des ventes réalisées dans le cadre d'une même opération, soit de l'activité passée ou présente du cédant.

Si celui-ci est un professionnel du commerce des biens ou de la promotion immobilière (marchand de biens, promoteur-constructeur, société de construction-vente), il est évident que la notion d'habitude est sous-jacente à la profession exercée ou à l'objet social défini dans les statuts.

S'il s'agit, en revanche, d'un particulier, un examen plus approfondi des « antécédents » du redevable peut s'avérer nécessaire. Les opérations qu'il a pu réaliser dans le passé -y compris au cours d'années couvertes par la prescription- doivent être recensées de façon à établir le nombre, l'importance et la fréquence de ces opérations.

> Pour l'application de ce régime, il n'est pas nécessaire que l'activité de marchands de biens soit exercée à titre professionnel ni même à titre principal (RM Le Guen n° 88380, JO AN du 2 mai 2006 p, 4698).

En cas de difficultés, un examen de la jurisprudence rendue par le Conseil d'État pour l'application du 1° du I de l'article 35 du CGI peut apporter d'utiles éléments de comparaison. Un aperçu de la jurisprudence et de la doctrine est présenté au BOI-BIC-CHAMP-20-10-20.

2. Intention spéculative

(40)

50

L'intention spéculative - l'intention de revendre - s'apprécie au moment de l'achat ou de la souscription et non à celui de la revente (CE, arrêt du 2 juin 2006, n° 266507) ; aussi les raisons qui ont pu déterminer les aliénations importent peu : aliénations volontaires ou forcées, expropriations, difficultés de trésorerie, vente à perte, modification des statuts.

60

L'intention de revendre s'apprécie d'après les circonstances spéciales à chaque affaire :

- court délai séparant les acquisitions ou les souscriptions des reventes (CE, arrêt du 18 juin 1955) ;

- montant des bénéfices réalisés (Cons. préf. Nice, 26 octobre 1949) ;

- opérations nombreuses et fréquentes (CAA Nantes, arrêt du 22 décembre 1993, n° 92 - 204 et CAA Paris, arrêt du 16 juin 1994, n° 91-851) ;

- situation géographique des immeubles ou des fonds de commerce dans les quartiers recherchés par les acquéreurs (CE, arrêt du 6 janvier 1947) ;

- profession du vendeur (CE, arrêt du 21 février 1951 ; CAA Lyon, arrêt du 8 novembre 1995, n° 92-510 ; CAA Bordeaux, arrêt du 30 avril 1996, n° 94-667) : le marchand de biens est toutefois autorisé à apporter la preuve que les biens vendus n'étaient pas compris dans le stock immobilier sur lequel porte son négoce (CE, arrêt du 2 octobre 1981, n° 25405 ; CE, arrêt du 17 mai 1995, n° 133008) ;

- lotissement effectué immédiatement après l'acquisition (Cons. préf. Seine, 15 octobre 1946).

Mais il a été jugé que la revente d'immeubles dont l'acquisition avait été effectuée à des fins essentiellement familiales n'entre pas dans le champ d'application de l'impôt (CE, arrêt du 15 novembre 1963).

70

Remarque. Le long délai écoulé entre l'achat de l'immeuble et sa revente peut constituer un élément important pour apprécier s'il y a intention spéculative. Ainsi, dans le cas des profits de construction c'est pour éviter, au maximum, toute contestation à ce sujet que l'administration a prévu que l'intention spéculative serait, a priori, écartée lorsque la vente des immeubles intervient quinze ans ou plus après leur achèvement. Mais il ne s'agit là que d'une règle pratique. Il n'est donc pas exclu que des profits consécutifs à la vente d'immeubles achevés depuis plus de quinze ans soient exceptionnellement imposés dans la catégorie des BIC lorsqu'il est manifestement établi qu'ils avaient été construits en vue de la vente.

B. Cas particuliers

1. Entreprises industrielles et commerciales

80

Les critères d'appréciation du caractère habituel des opérations et de l'intention spéculative du cédant, tels que définis ci-dessus s'appliquent, *mutatis mutandis*, aux entreprises industrielles et

commerciales.

En ce qui concerne ces entreprises, la question qui se pose est celle de savoir si les immeubles sont compris dans le stock immobilier de l'entreprise ou constituent au contraire des moyens permanents d'exploitation faisant partie de l'actif immobilisé. Sur ce point il convient de se reporter au BOI-BIC-CHAMP-20-10-30.

2. Personnes morales

90

La qualité de marchand de biens est reconnue aux personnes morales qui, indépendamment de leur forme juridique, réalisent des opérations immobilières présentant un caractère habituel et volontaire.

Le caractère habituel des opérations et l'intention de revendre sont, le plus souvent, révélés par la définition de l'objet social donnée par les statuts (CE, arrêts du 16 janvier 1931, 17 mars 1951 et 30 avril 1954). Si les circonstances de fait sont également à prendre en considération, les dispositions du pacte social ont une importance primordiale, et c'est seulement dans l'hypothèse où l'activité réelle de l'entreprise ne correspond pas aux statuts que la présomption résultant de ces derniers doit être écartée (BOI-BIC-CHAMP-20-10-20).

Mais la circonstance que les statuts ne prévoient pas la réalisation d'opérations immobilières ne saurait exclure que la société puisse être regardée comme un marchand de biens si les faits démontrent, par ailleurs, que les deux conditions d'habitude et d'intention de revendre sont réunies. Ainsi, la condition d'habitude se trouve suffisamment établie par la continuité et le grand nombre des cessions et l'intention de revendre s'apprécie lors de l'achat initial (CAA Nantes, arrêt du 2 décembre 1992, n°91-634).

100

Les associés des sociétés relevant de l'impôt sur le revenu au titre des BIC et les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés sont, en tout état de cause, imposables à raison des gains qu'ils réalisent sur des biens visés au 1° du I de l'article 35 du CGI. Mais le point de savoir si les opérations correspondantes entrent dans les prévisions de cet article est néanmoins important au regard de la qualification des gains réalisés : gains sur les éléments du stock ou plus-value sur éléments de l'actif immobilisé (cf. **I-B-1 § 80**).

3. Première opération ou opération isolée

110

En règle générale, c'est par un contrôle *a posteriori* que le service pourra juger du caractère habituel et de l'intention spéculative lorsqu'il s'agit d'une première opération ou d'une opération isolée.

Dans la généralité des cas, ce contrôle doit permettre de juger, sans réelles difficultés, du caractère imposable ou non de l'opération puisque le service disposera du recul nécessaire pour apprécier l'importance de cette opération et l'activité présente ou passée du cédant.

Un problème se trouve posé cependant dans le cas d'opérations isolées de faible importance, dénouées par un nombre limité de ventes : dans cette situation, en effet, la frontière entre le caractère habituel ou occasionnel est difficile à établir.

À titre d'exemples, il a été jugé que la condition d'habitude se trouve suffisamment établie par la continuité et le grand nombre des reventes, même si ces reventes

proviennent d'un achat unique, ainsi que par l'importance des achats, alors même qu'il n'a été procédé qu'à une seule revente ou même par un achat unique suivi d'une seule revente (Cons. préf. Nice, 7 janvier 1931 ; CE, arrêt du 16 janvier 1931 ; Cons. préf. Seine, 15 octobre 1946 ; CE, arrêts des 21 février 1951, 18 juin 1955 et 12 octobre 1956).

De même, l'achat d'un seul immeuble en bloc, suivi de sa division et de sa revente par lots suffit à caractériser la condition d'habitude au sens du 1° du I de l'article 35 du CGI (CE, arrêt du 12 juin 1992, n°s 67 758 et 67 759).

En revanche, ne peut être qualifié de marchand de biens, le contribuable qui, s'il a procédé à de nombreuses acquisitions de parts de SCI au cours d'une période de cinq ans, n'a fait qu'une seule revente importante et une autre revente de faible importance, alors qu'au vu des éléments du dossier, la cession de deux parts de golf et de trois parts d'un port de plaisance se rattache à une simple gestion patrimoniale (CE, arrêt du 13 juin 1990, n° 71 477).

Par ailleurs, ne peut être regardé comme ayant acheté habituellement des immeubles en vue de les revendre, un contribuable qui, en l'espace de quinze ans, a procédé à vingt trois acquisitions d'immeubles ou de parts de SCI mais qui n'a effectué, dans le même temps, que deux opérations de revente dont l'une à caractère familial et qui, ensuite, au cours des années litigieuses, n'a opéré qu'une seule cession de trois appartements (CAA Nancy, arrêt du 9 juillet 1991, n° 90-107).

De même, un contribuable qui n'a réalisé qu'une seule opération de construction, comprenant un cabinet médical et six appartements, et a procédé par la suite à la vente des appartements en plusieurs fois sur trois ans ne peut être regardé comme s'étant livré à une activité de marchand de biens. En effet, bien qu'elle soit réalisée à des fins spéculatives, l'opération ne revêt pas un caractère habituel (CAA Bordeaux, arrêt du 30 décembre 1993, n° 92-285).

II. Opérations d'achats et de ventes

A. Principes

120

Les termes « achat » et « vente » visés au 1° du I de l'article 35 du CGI doivent être entendus dans un sens très large. Ainsi doivent être assimilées à des ventes proprement dites les transmissions de propriété de toute nature à la seule exclusion de celles résultant de mutations à titre gratuit entre vifs ou par décès et notamment :

- les apports en société, qui sont des achats pour la société qui les reçoit et des ventes pour les marchands de biens apporteurs. Ainsi, il a été jugé qu'un marchand de biens qui a fait apport à une société en nom collectif, ayant pour objet la construction et la vente d'immeubles, de diverses promesses de vente d'immeubles destinés à être démolis qu'il avait acquises gratuitement, doit être regardé comme ayant réalisé un profit professionnel égal, en principe, à la valeur nominale des parts qu'il a reçues en contrepartie de son apport (CE, arrêt du 4 octobre 1972, req. n° 83791) ;

- les remises à l'échange ;

- les expropriations pour cause d'utilité publique (et les cessions amiables réalisées à la suite de la déclaration d'utilité publique) ;

- et plus généralement toute opération par laquelle une personne ou une société, ayant acquis à titre onéreux un immeuble en vue de le revendre, en réalise l'aliénation (CE, arrêt du 19 mai 1933 n° 24640).

B. Mutations à titre gratuit - Règle de la non-opposabilité des donations entre vifs

130

Les mutations à titre gratuit ne constituent pas des cessions imposables au sens du 1° du I de l'article 35 du CGI.

Toutefois, le III de l'article 35 du CGI dispose que les donations entre vifs ne sont pas opposables à l'administration. Lorsqu'elle est en présence d'une telle donation, l'administration a la possibilité soit d'en faire abstraction, soit d'en admettre l'existence.

Cette règle est dite de la « non-opposabilité des donations entre vifs ».

1. Modalités d'application

140

Cette règle concerne, notamment, les opérations réalisées par les marchands de biens et assimilés et par les lotisseurs (CGI, art. 35, I-1° et 1°bis-3° et 4°).

Pour l'application de cette règle, il n'y a pas lieu de distinguer suivant la nature de la donation entre vifs, qui peut être notamment, une donation simple, une donation par contrat de mariage ou une donation-partage.

Toutefois, par mesure de tempérament, il a paru possible d'admettre que seules, en principe, les donations intervenues depuis le 1er janvier 1963 (date d'entrée en vigueur de la loi de finances n° 63-1241 du 19 décembre 1963 pour 1964) peuvent tomber sous le coup desdits articles.

2. Portée de la règle

150

Lorsqu'elle est en présence d'une telle donation, l'administration a la possibilité soit d'en faire abstraction, soit d'en admettre l'existence.

La faculté laissée à l'administration d'écarter certaines donations est destinée à lui permettre de faire échec aux combinaisons tendant soit à faire échapper le profit immobilier à l'impôt, soit d'en diminuer l'importance.

Tel peut être le cas des donations consenties à un descendant lorsque l'imposition des profits est subordonnée à la condition que le cédant ait acquis les biens à titre onéreux.

Lorsque l'administration invoque son inopposabilité, la donation est réputée inexistante pour l'application du I de l'article 35 du CGI.

III. Nature des biens vendus

A. Définition des biens vendus

160

Le 1° du I de l'article 35 du CGI concerne, limitativement, les biens suivants :

- immeubles bâtis ou non bâtis ;

- fonds de commerce ;

- actions ou parts de sociétés immobilières.

Il y a lieu d'assimiler à ces biens les droits immobiliers et les droits mobiliers qui s'y rapportent.

1. Droits immobiliers

170

Le 1° du I de l'article 35 du CGI est susceptible de s'appliquer à la cession de tous les droits immobiliers tels que : droits indivis, nue-propriété, usufruit, droit de surélévation, servitude, mitoyenneté, droit du preneur résultant d'un bail à construction ou d'un bail emphytéotique.

2. Droits mobiliers

180

Les droits mobiliers dont la cession est susceptible d'entrer dans le champ d'application du 1° du I de l'article 35 du CGI s'entendent des droits suivants :

a. Droits mobiliers proprement dits

190

Il s'agit des droits mobiliers se rapportant aux immeubles bâtis ou non bâtis définis ci-dessus : droit au bail, promesses unilatérales de vente, etc.

b. Actions ou parts de sociétés immobilières non dotées de la transparence fiscale

200

Il s'agit des titres des sociétés immobilières de toute nature, quels qu'en soient la forme ou l'objet, dont le patrimoine est essentiellement composé par des immeubles.

À titre d'exemple, et sans que cette énumération présente un caractère limitatif, le 1° du I de l'article 35 du CGI est susceptible de s'appliquer aux cessions portant :

- sur des titres de sociétés civiles ou de sociétés en nom collectif ayant pour objet la construction et la vente d'immeubles (CAA Lyon, arrêt du 8 novembre 1995, n° 92-510 ; CAA Bordeaux, arrêt du 30 avril 1996, n° 94-667) [cf. notamment, CGI, art. 239 ter] ;

- sur des actions, parts sociales, parts bénéficiaires, obligations convertibles, émises par les sociétés dont l'actif brut est principalement constitué par des terrains à bâtir et biens assimilés.

Toutefois, le Conseil d'État a jugé que ne peut être considérée comme une société immobilière au sens du 1° du I de l'article 35 du CGI, une société à objet agricole pour le seul motif qu'elle est propriétaire d'un domaine de 106 hectares (CE, arrêt du 23 avril 1980 n° 9845).

c. Titres de sociétés dotées de la transparence fiscale au sens de l'article 1655 ter du CGI

210

Les sociétés dotées de la transparence fiscale au sens de l'article 1655 ter du CGI étant réputées inexistantes pour l'application des impôts directs et des droits d'enregistrement, la cession de leurs titres est réputée porter directement sur les biens représentés par les titres.

B. Caractère de stock immobilier des biens vendus

220

Les immeubles bâtis ou non bâtis et les droits mobiliers ou immobiliers qui s'y rapportent, les fonds de commerce, les actions ou parts de sociétés immobilières acquis en vue de la revente par les marchands de biens et assimilés, constituent un stock et non pas des éléments de l'actif immobilisé.

Ainsi, dès lors qu'une société en nom collectif a pour objet statutaire et effectif le commerce des biens, le terrain dont elle est propriétaire doit être considéré comme faisant partie du stock immobilier sur lequel porte son négoce, quelles que soient l'ancienneté de son acquisition et les circonstances qui ont motivé son aliénation (vente amiable, expropriation).

De la même manière, constitue un stock l'immeuble acquis par une société en vue de la revente dès lors que la société peut être regardée comme ayant poursuivi son activité de marchand de biens, même si cet immeuble a été transféré à l'actif immobilisé (CAA Paris, arrêts du 10 juillet 1990, n° 89-762 et 89-763).

En effet, en l'absence de circonstances particulières justifiant qu'elles sont effectuées pour satisfaire des besoins familiaux ou personnels, les opérations immobilières réalisées par un marchand de biens sont présumées faire partie de son négoce et, à ce titre, doivent être portées au compte de stock de l'entreprise (CAA Lyon, arrêt du 8 novembre 1995, n° 92-510).

De même, les parts d'une société en nom collectif ayant pour objet de réaliser des opérations d'acquisition, de rénovation, de vente et de location d'immeubles et détenues uniquement par des marchands de biens doivent être regardées comme des parts de société immobilière. Par suite, ces parts ne doivent pas être considérées comme des éléments de l'actif immobilisé mais comme faisant partie du stock immobilier (CAA Bordeaux, arrêt du 30 avril 1996, n° 94-667).

230

Par ailleurs, dans le cas d'une société dont l'objet social était « la construction, l'exploitation et la revente d'immeubles de rapport et accessoirement l'acquisition de tous terrains nécessaires à son objet social », il a été jugé que la plus-value

réalisée lors de l'expropriation d'un terrain en fin d'exploitation devait être regardée comme provenant non de la cession d'un élément de l'actif immobilisé, mais bien d'une vente de marchandise, dès lors qu'aucune pièce du dossier ne permettait de penser que la société ait eu en vue, lors de l'acquisition du terrain, la construction d'un immeuble exclusivement pour un objet autre que la revente (CE, arrêt du 23 juin 1958, req. n° 36783, RO, p. 161).

Le Conseil d'État s'est également prononcé sur le cas d'une société qui ne s'est pas bornée à revendre purement et simplement son immeuble, bien social qu'elle avait cessé d'exploiter à la suite d'un sinistre mais qui, au contraire et comme ses statuts le lui permettaient, a conçu et dirigé une série d'opérations de reconstruction, d'aménagement et d'agrandissement réalisées tantôt directement pour son compte, tantôt pour le compte des acquéreurs des droits immobiliers vendus par elle ; jugé qu'une entreprise de cette nature, nonobstant la circonstance que la société se soit ensuite dissoute et liquidée, ressortit à l'activité, visée au 1° du I de l'article 35 du CGI, d'un marchand de biens qui écoule un stock immobilier et ne saurait s'analyser comme une cession en fin d'exploitation d'éléments d'actif immobilisé (CE, arrêt du 19 janvier 1966, req n° 51846, RO, p. 27 ; cf. également dans le même sens, l'arrêt du 4 mai 1966, req n° 57056, RO p. 153).

En conséquence, les revenus afférents à ces immeubles faisant partie du stock immobilier -et les charges correspondantes- doivent être retenus pour la détermination du bénéfice imposable: les plus-values réalisées lors des ventes qui ne constituent pas des cessions d'éléments d'actif mais des cessions d'immeubles en stock sont donc soumises à l'impôt dans les conditions de droit commun sans pouvoir bénéficier du régime fiscal des plus-values professionnelles prévu aux articles 39 duodecies et suivants du CGI.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 28/11/2026