

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CHAMP-20-10-30-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

BIC - Champ d'application - Revenus imposables par détermination de la loi - Profits réalisés par les marchands de biens et assimilés - Personnes 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 3 : Personnes imposables

Sommaire :

- I. Personnes physiques
 - A. Règles générales
 - B. Marchands de biens professionnels
 - 1. Présomption du caractère professionnel de leurs opérations
 - 2. Solutions diverses
 - 3. Cas particuliers
- II. Personnes morales
 - A. Personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés
 - 1. Sociétés de capitaux et assimilées
 - 2. Sociétés civiles
 - 3. Associations régies par la loi du 1er juillet 1901
 - B. Sociétés commerciales de personnes

1

Le régime d'imposition des marchands de biens concerne aussi bien les personnes physiques que les personnes morales.

I. Personnes physiques

A. Règles générales

10

Dès lors que les trois conditions exposées au [BOI-BIC-CHAMP-20-10-10-§ 10](#) (habitude, intention de revendre, nature des opérations et des biens) sont réunies, les dispositions du [1° du I de l'article 35 du code général des impôts \(CGI\)](#) sont applicables quelle que soit la qualité de la personne qui accomplit les opérations immobilières, et même si cette personne est un simple particulier qui n'exerce pas à titre professionnel l'activité de marchand de biens. De plus, pour qu'une personne physique relève du régime d'imposition des marchands de biens, il n'est pas nécessaire que les opérations d'achat et de vente des biens immobiliers soient exclusives de toute autre occupation.

La profession principale exercée par une personne ne s'oppose nullement à ce que celle-ci soit considérée comme exerçant accessoirement celle de marchand de biens (Cons. préf. Limoges, 17 juin 1948).

Ont ainsi été considérés comme marchands de biens, deux bijoutiers parisiens qui, au cours de la période du 1er janvier 1962 au 31 octobre 1964, d'une part, ont acquis, par douze opérations distinctes, des immeubles bâtis, des parties de tels immeubles, des terrains et des parts d'une société civile immobilière, d'autre part, ont revendu, par trente-huit opérations, certains de ces immeubles ou des lots de ces immeubles et, en outre, ont fait apport d'un fonds de commerce à une société ayant pour objet le commerce de biens (CE, arrêt du 3 mai 1972, req. n° 81 639).

A également été considéré comme marchand de biens un médecin qui, de 1967 à 1970, a acquis cinq immeubles et revendu onze autres (CE, arrêt du 22 juillet 1977, req. n° 2610).

Dans le même ordre d'idée, ont été considérés comme exerçant la profession de marchand de biens : un exploitant forestier (CAA Nancy, arrêt du 26 février 1991, n° 89 - 1492), un orthopédiste (CE, arrêt du 13 juin 1979, n° 10962), un entrepreneur de travaux publics (CE, arrêt du 25 juillet 1975, n° 89522), un charcutier (CE, arrêt du 26 juillet 1991, n° 79 551), un exploitant de bar-tabac (CE, arrêts du 13 janvier 1992, n°s 72 570 et 72 571).

De même, les opérations de marchands de biens effectuées par les officiers publics ou ministériels entrent dans le champ d'application de la loi. Il importe peu que ces opérations soient régulières ou non, au point de vue civil ou administratif. La circonstance qu'un officier public ou ministériel contreviendrait aux règles de sa profession en accomplissant des opérations de marchand de biens ne saurait modifier sa situation au regard de la loi fiscale.

Remarque : S'il a été admis en ce qui concerne les professions libérales, que les profits résultant d'opérations commerciales réalisées à titre occasionnel peuvent être soumis à l'impôt sur le revenu au titre des BNC à la condition que ces opérations réalisées soient directement liées à l'exercice de la profession libérale et constituent strictement le prolongement de cette dernière, en revanche, lorsque les opérations commerciales accessoires ne sont pas directement liées à l'activité libérale, mais relèvent d'une activité distincte, les profits en résultant doivent être imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

B. Marchands de biens professionnels

1. Présomption du caractère professionnel de leurs opérations

10

En principe, toute transaction immobilière -de quelque nature qu'elle soit- effectuée par un professionnel du commerce des biens est présumée être faite dans le cadre de son activité commerciale et les profits consécutifs à cette transaction doivent être soumis à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux en application du [1° du I de l'article 35 du CGI](#).

Toutefois, le cédant est autorisé à apporter la preuve que les biens vendus n'étaient pas compris dans le stock immobilier sur lequel porte son négoce. En fait, cette preuve est à apprécier d'après les

circonstances propres à chaque affaire.

2. Solutions diverses

20

Le tableau suivant présente une analyse sommaire des décisions doctrinales ou jurisprudentielles retenues dans un certain nombre de cas précis.

PERSONNES IMPOSABLES : analyse sommaire des décisions doctrinales ou jurisprudentielles

Références de la décision	Analyse sommaire de l'opération	Solution
CE, arrêt du 15 novembre 1963, req. n° 40 965 Dans le même sens, CE arrêts du 2 novembre 1987, n° 59 283 et du 16 novembre 1987, n° 48 125	Opérations réalisées à des fins essentiellement familiales par un marchand de biens.	L'intention de revendre doit être appréciée au moment de l'achat. D'où il suit que les achats d'immeubles à des fins essentiellement familiales n'entrent pas dans le champ d'application de l'impôt.
CE, arrêt du 24 octobre 1969, req. n° 76 357 Dans le même sens, CE, arrêt du 21 novembre 1973, req. n° 85 705	Contribuable qui, ayant acquis des appartements de 1945 à 1952 dans le cadre d'une activité de marchand de biens, s'est abstenu de toute vente de 1958 à 1961 puis a cédé, de décembre 1962 à décembre 1963, onze de ces appartements	Jugé que l'intéressé doit, eu égard au nombre des opérations effectuées, être réputé s'être livré à nouveau et de manière habituelle à l'activité de marchand de biens à raison de laquelle il est passible de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux en vertu du I de l'article 35 du CGI .

<p>RM n° 7761, M. Beucler, député. JO, débat AN du 31 janvier 1970, p. 243 et 244 Dans le même sens, voir RM M. Briane, n° 26 176, JO, débats AN du 13 janvier 1973 et RM M. Héraud, JO, débats AN du 1er septembre 1980, p. 3703, n° 31 458</p>	<p>Cession de biens détenus depuis de nombreuses années par un marchand de biens (propriétés rurales acquises depuis 25 ou 30 ans).</p>	<p>En principe, toute transaction immobilière -de quelque nature qu'elle soit- effectuée par un professionnel du commerce des biens est présumée faite dans le cadre de son activité commerciale. Dans le cas d'espèce évoqué, l'administration, tout en indiquant que le long délai écoulé entre la date d'acquisition des biens et celle de leur aliénation pouvait laisser présumer que ces biens n'avaient pas été acquis en vue de la revente, a répondu qu'il ne pourrait être pris parti avec certitude sur ce point qu'après examen de l'ensemble des circonstances de fait.</p>
<p>CE, arrêt du 4 octobre 1972, req. n° 83 791. RJ, p. 160</p>	<p>Apport, par un marchand de biens professionnel, à une société en nom collectif ayant pour objet la construction et la vente d'immeubles, de promesses de vente d'immeubles destinés à être démolis que l'intéressé avait acquises gratuitement.</p>	<p>Le contribuable dont il s'agit a été 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 (il est à noter que c'est la valeur réelle de ces parts qui aurait été retenue si elle avait été différente de la valeur nominale).</p>
<p>CE, arrêt du 26 avril 1972, req. n° 81 841</p>	<p>Achat par un marchand de biens, à parts égales avec trois confrères, d'un domaine qu'ils se proposaient de revendre (engagement dans l'acte de vente)</p>	<p>Jugé que les trois intéressés devaient être regardés comme ayant constitué entre eux une société de fait ; et que la plus-value acquise par les parts sociales depuis l'institution de la société de fait jusqu'à sa dissolution constituait un bénéfice imposable au nom des associés.</p>

<p>CE, arrêt du 25 juillet 1975, req. n° 91 204. RJ. III p. 142</p>	<p>Entrepreneur de bâtiment qui a acheté et loti un terrain sur lequel il a édifié un ensemble de pavillons et qui a vendu ces derniers à l'exception de deux d'entre eux dont il s'est réservé l'usage et qu'il n'a cédés que sept ans après.</p>	<p>Jugé que ces pavillons constituaient dans leur ensemble des produits de l'activité du contribuable et devaient donc tous être compris dans le stock des immeubles destinés à la vente, à moins que l'intéressé n'eût, après avoir loti le terrain, manifesté clairement son intention de réserver certaines parcelles à des fins personnelles. Le contribuable ne justifiait pas, en l'espèce, avoir manifesté une telle intention, décidé, en conséquence, que la cession des deux pavillons devait, alors même que ces biens n'étaient pas inscrits à l'actif de son entreprise, être regardée comme intervenue dans le cadre de l'activité de cette entreprise.</p>
<p>CAA Paris, arrêt du 17 décembre 1992, n° 91-282</p>	<p>Marchand de biens qui - bien qu'ayant cessé officiellement son activité - procède, en deux années et demie, à huit reventes d'immeubles acquis selon le régime des marchands de biens.</p>	<p>Les biens ont été acquis antérieurement à la cessation d'activité selon le régime des marchands de biens (art. 1115 du CGI) et inscrits sur le répertoire professionnel. Dans ces conditions, bien que le contribuable n'ait effectué aucun achat d'immeubles pendant la période où se situent les ventes, il doit être regardé comme ayant continué d'exercer en fait son activité de marchand de biens.</p>
<p>CE, arrêt du 17 mai 1995, n° 133008</p>	<p>Marchand de biens ayant revendu pour des motifs personnels en 1983 un appartement acquis en 1981 à titre de résidence principale, et occupé conformément à cet usage.</p>	<p>Le contribuable ayant établi, malgré sa qualité de marchand de biens, que le bien vendu avait été acquis pour satisfaire des besoins personnels ou familiaux, la vente relève de la simple gestion du patrimoine personnel.</p>

<p>CAA Lyon, arrêt du 8 novembre 1995, n° 92- 510</p>	<p>Un marchand de biens a acquis des parts de SCI (société civile immobilière) de construction-vente sans comptabiliser à l'actif de son entreprise les parts et créances détenues sur la SCI.</p>	<p>Les opérations immobilières réalisées par un marchand de biens sont présumées faire partie de son négoce, à moins que des circonstances particulières ne justifient qu'elles sont effectuées pour satisfaire des besoins familiaux ou personnels. Le fait que l'intéressé n'ait pas demandé, lors de l'acquisition, à bénéficier du régime des marchands de biens (art. 1115 du CGI), est sans incidence sur la qualification de l'opération, dès lors que ces dispositions ont un caractère facultatif. En l'absence de circonstances justifiant que l'acquisition a été faite à titre personnel, elle doit être considérée comme relevant de l'activité de marchand de biens et, à ce titre, les parts doivent être portées au compte de stock de l'entreprise.</p>
<p>CAA Bordeaux, arrêt du 30 avril 1996, n° 94-667</p>	<p>Un marchand de biens professionnel a acquis en 1984, moyennant 10 000 F, 500 parts d'une société en nom collectif constituée uniquement par des marchands de biens professionnels, et les a revendues en 1986 pour un prix de 1 576 781 F</p>	<p>Il résulte des statuts mêmes de la SNC qu'elle avait notamment pour objet " toutes opérations d'acquisition, de rénovation, de vente et de location d'immeuble ". Elle doit donc être regardée comme une société immobilière au sens du 1° du I de l'article 35 du CGI. D'autre part, le fait que le contribuable aurait été dans l'obligation de vendre pour des raisons financières ne justifie pas que l'acquisition n'ait pas été faite avec l'intention de revendre. Par suite, ces parts doivent être regardées non comme un élément de l'actif immobilisé du contribuable, mais comme faisant partie de son stock immobilier.</p>

<p>CAA Bordeaux, arrêts du 1er avril 1997, n°s 94-1569, 94-1570 et 94-1571</p>	<p>Un contribuable et son fils, membres d'une société de fait exerçant une activité de marchand de biens, ont acquis un immeuble en indivision, cette acquisition étant déclarée faite pour partie pour le compte de la société de fait et pour le reste, à savoir six lots constituant trois appartements et leurs annexes, pour leur compte personnel.</p>	<p>Compte tenu de l'activité de marchand de biens exercée par la société de fait, du lien d'étrite connexité existant avec les opérations portant sur les autres lots du même immeuble, du fait qu'il n'y a pas eu d'occupation personnelle par les associés ou leur famille, et que les lots en litige ont fait l'objet d'une revente dans des conditions semblables à celles des lots inscrits dans les stocks de la société de fait, les dits lots doivent être considérés comme faisant partie des stocks de la société de fait. Leur revente relève donc du champ d'application du 1° du I de l'article 35 du CGI, et ce, malgré le fait que l'acquisition des lots en cause a donné lieu à la perception de droits d'enregistrement, qu'ils ont été affectés au patrimoine privé des associés et ont produit des revenus fonciers déclarés par eux.</p>
--	--	--

3. Cas particuliers

30

Héritier d'un marchand de biens :

Lorsque l'héritier d'un marchand de biens continue à exercer la profession de son auteur, les ventes qu'il effectue des biens acquis par ce dernier dans l'exercice de sa profession tombent sous l'application du **1° du I de l'article 35 du CGI**.

Ainsi il a été jugé qu'il doit être fait application du régime des marchands de biens au fils d'un marchand de biens qui a poursuivi cette activité commerciale à la mort de son père et qui n'établit pas que les immeubles vendus et provenant de la succession de son père ont été acquis en dehors de la profession commerciale de celui-ci (CE, arrêt du 17 juin 1964, n° 49 254, sieur Gaudré Robert).

En revanche, les dispositions du **1° du I de l'article 35 du CGI** ne trouvent pas leur application lorsque l'héritier n'a pas poursuivi l'exercice de la profession de son auteur [Il est à noter que dans cette situation, la plus-value latente sur le stock immobilier de l'auteur a dû, normalement, être comprise dans les résultats imposables de l'exercice en cours lors de la cessation d'entreprise].

40

Donataire d'un marchand de biens :

Le donataire d'un marchand de biens qui continue l'exercice de la profession du donateur, en achetant de nouveaux immeubles, est passible du régime d'imposition des marchands de biens à raison de la revente de tout ou partie du « stock immobilier » qu'il a reçu en donation. Il en est de même s'il ne poursuit pas l'exercice de la profession, lorsque, en vertu du **III de l'article 35 du CGI**, il est faite abstraction de la donation pour l'imposition des profits retirés de l'opération (cf. [BOI-BIC-CHAMP-20-10-10-II-B](#)).

50

Marchand de biens ayant cessé son activité :

Un marchand de biens qui, après avoir déclaré cesser son activité, continue de revendre des immeubles qu'il avait acquis dans le cadre de cette activité et dont il avait conservé la propriété sans les inclure dans son patrimoine personnel, doit être regardé comme poursuivant l'exploitation de son entreprise commerciale jusqu'à la liquidation du stock qu'il avait constitué en sa qualité de marchand de biens (CE arrêt du 25 octobre 1978, req. n° 9492 ; dans le même sens, CE, arrêt du 19 décembre 1979, req. n° 6151 et CAA Paris, arrêt du 17 décembre 1992, n° 91-282).

60

Conjoint divorcé d'un marchand de biens :

Après liquidation et partage consécutifs à un jugement de divorce, une contribuable a été attributaire de droits de propriété sur des immeubles acquis au nom de la communauté conjugale, au sein d'une indivision. Les copropriétaires indivis (au nombre desquels se trouvait de plein droit la contribuable du fait de son régime matrimonial, alors même qu'elle n'était pas associée aux décisions de l'indivision) ayant acquis ces immeubles en vue de les revendre dans l'exercice d'une activité de marchand de biens, les ventes faisant suite au partage de la communauté conjugale constituent des opérations relevant du 1° du I de l'article 35 du CGI, les conditions d'intention spéculative et d'habitude étant établies (CAA Nancy, arrêt du 9 mars 1994, n° 92-652).

II. Personnes morales

A. Personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés

1. Sociétés de capitaux et assimilées

70

Les dispositions du 1° du I de l'article 35 du CGI sont sans effet sur le principe même de l'imposition des sociétés par actions, des sociétés à responsabilité limitée (SARL) et des sociétés de personnes ayant opté pour le régime des sociétés de capitaux.

En effet, ces sociétés sont passibles de l'impôt sur les sociétés sur l'ensemble de leurs profits, quelle que soit la nature de leur activité.

Mais l'existence même de cet article peut entraîner l'application du régime fiscal des bénéfices d'exploitation -aux lieu et place du régime des plus-values d'actif immobilisé- aux gains provenant de cessions d'éléments de l'actif, lorsque ces opérations sont considérées comme présentant un caractère habituel et spéculatif (cf. BOI-BIC-CHAMP-20-10-10-I-B).

Ainsi il a été jugé qu'une société anonyme ayant, d'une part, vendu à divers acquéreurs, non seulement un immeuble, autrefois loué par appartements, puis endommagé par faits de guerre, sur lequel elle a fait exécuter elle-même les travaux de reconstruction, de réfection et d'aménagements nécessaires, mais également des emplacements d'appartements à construire, ainsi que le droit d'en édifier de nouveaux en surélévation, doit être regardée comme s'étant livrée, non pas à la cession en fin d'exploitation d'éléments de l'actif immobilisé mais 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 que la plus-value retirée de l'opération ne peut, par suite, bénéficier du régime applicable aux plus-values d'actif immobilisé (CE,

arrêt du 19 janvier 1966, req. n° 51 846).

Il a été également jugé qu'un immeuble à usage d'hôtel, vendu par appartements par la société qui l'exploitait précédemment (les statuts l'y autorisant), doit être regardé comme ayant perdu le caractère d'éléments de l'actif immobilisé pour devenir l'objet même du négoce de la société (CE, arrêt du 4 mai 1966, req. n° 57 056).

De même, il a été jugé qu'à défaut de preuve contraire, la revente par une société anonyme ayant la qualité de marchand de biens de parts de SCI inscrites à son actif doit être considérée comme se rattachant à son activité professionnelle de marchand de biens ; dès lors, les parts de SCI cédées faisaient partie du stock de biens de ladite société (CAA Paris, arrêt du 26 mars 1991, n° 89-1175).

2. Sociétés civiles

80

En vertu du [2 de l'article 206 du CGI](#), la réalisation des opérations immobilières suivantes par les sociétés civiles entraîne l'assujettissement de celles-ci à l'impôt sur les sociétés :

- Opérations habituelles d'achat et de revente d'immeubles, de fonds de commerce, d'actions ou parts de sociétés immobilières ([CGI, art. 35-I-1°](#)).

Pour qu'une société civile soit considérée comme exerçant en fait la profession de « marchand de biens », il est indispensable que les opérations d'achat et de revente présentent un caractère habituel et que l'intention de revendre soit au moins présumée au moment de l'achat. En vue d'apprécier si ces conditions sont remplies, il convient de se référer d'abord aux dispositions du pacte social. C'est seulement lorsque l'activité réelle de la société ne correspond pas aux statuts que la présomption inhérente à ces derniers peut être écartée (cf. [BOI-BIC-CHAMP-20-10-20-40](#)).

Sur l'imposition d'une opération isolée d'achat-revente, (cf. [BOI-BIC-CHAMP-20-10-20-20](#)), [arrêt CE du 25 juillet 1980 n° 12091](#).

- Opérations habituelles de souscription et de revente d'actions ou parts de sociétés immobilières ([CGI, art. 35-I-1°](#)).

- Transactions portant sur le bénéfice d'une promesse unilatérale de vente sur un immeuble vendu par fractions ou lots ([CGI, art. 35-I-4°](#)).

- Opérations habituelles de construction d'immeubles en vue de la vente.

Toutefois, [l'article 239 ter du CGI](#) exclut du champ d'application de l'impôt sur les sociétés certaines sociétés civiles de construction-vente ([BOI-IS-CHAMP-20-10-20-B](#)).

Celles de ces sociétés qui ne remplissent pas les diverses conditions auxquelles est subordonnée l'application de [l'article 239 ter du CGI](#), en ce qui touche l'objet des sociétés, les modalités de leur création et la responsabilité des associés, sont soumises à l'impôt sur les sociétés.

3. Associations régies par la loi du 1er juillet 1901

90

Les profits immobiliers réalisés par les associations régies par la [loi du 1er juillet 1901](#) échappent à l'impôt lorsqu'ils proviennent de cessions d'immeubles bâtis ou non bâtis opérées dans le cadre de la gestion normale de leur patrimoine, en dehors de toute intention spéculative.

Mais il en est autrement si les profits dont il s'agit peuvent être considérés comme se rattachant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif au sens du [1 de l'article 206 du CGI](#) (par exemple : achat à titre habituel d'immeubles destinés à être revendus, cession de terrains préalablement lotis, construction en vue de la vente). Dans cette situation, les associations sont passibles, du chef desdits profits, de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun et sont, par conséquent, tenues, en matière de déclarations et de paiement de l'impôt, aux mêmes obligations que la généralité des personnes morales relevant de l'impôt sur les sociétés (cf. notamment [CGI, art. 222, 223, 1668 et ann. III au CGI, art. 358 à 362](#)).

Les critères d'appréciation de la lucrativité ou de la non lucrativité sont fixés au [BOI-IS-CHAMP-10-50-20](#).

B. Sociétés commerciales de personnes

100

À défaut d'option pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, les sociétés commerciales de personnes ne peuvent, quel que soit leur objet, être assujetties à l'impôt sur les sociétés.

Ainsi, il a été jugé qu'à défaut d'une telle option, une société en nom collectif ne pouvait être déclarée assujettie audit impôt, alors même qu'en conformité de son objet civil elle se serait livrée à des opérations immobilières de la nature de celles visées par l'[article 35 du CGI](#) (CE, arrêt du 26 avril 1965, req. n° 58 731).

Les bénéfices des sociétés commerciales de personnes sont imposés normalement au nom des associés à l'impôt sur le revenu, chacun pour la part correspondant à ses droits sociaux (CGI, art. 8) [en ce sens, cf. CE, arrêt du 6 décembre 1996, n° 156003].

Lorsque les sociétés dont les bénéfices sont imposés dans les conditions prévues à l'[article 8 du CGI](#) réalisent des opérations entrant dans les prévisions du [1° du I de l'article 35 du CGI](#), ces gains sont, en principe, soumis à l'impôt sur le revenu au nom des associés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. S'agissant de profits considérés comme provenant de la réalisation d'un stock immobilier, ils sont soumis au régime de droit commun des bénéfices d'exploitation prévu à l'[article 38 du CGI](#) et sont donc exclus du bénéfice du régime fiscal des plus-values d'actif immobilisé visé aux [articles 39 duodécies](#) et suivants du CGI.