RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CHAMP-60-50-20140711
Date de publication : 11/07/2014
Date de fin de publication : 02/09/2019

BIC - Champ d'application – Précisions doctrinales ou jurisprudentielles relatives à certaines professions - Autres professions

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Champ d'application et territorialité
Titre 6 : Précisions doctrinales ou jurisprudentielles relatives à certaines professions
Chapitre 5 : Autres professions

Sommaire :

I. Administrateurs et dirigeants de sociétés
II. Architectes
III. Auto-école (exploitant d'), aviation (formation des pilotes)
IV. Cantines (gérant de)
V. Carrières (exploitant de)
VI. Chauffeurs de taxi
VII. Créances sur fonds de commerce (achat de)
VIII. Eaux minérales ou thermales (exploitant de sources d')
IX. Enlèvement de boues, d'ordures ménagères ou de matériaux divers (entreprise d')
X. Enseignement (établissement d')
XI. Entraîneurs publics de chevaux de course
XII. Gardiennage
XIII. Géomètre-expert
XIV. Gérants libres de fonds de commerce
XV. Grottes (exploitant de)
XVI. Ingénieur
XVII. Machines agricoles (exploitant de)
XVIII. Magasinage et manutention (entrepreneur de)
XIX. Main-d'œuvre (entrepreneur de)
XX. Maîtres-ouvriers des corps de troupe
XXI. Marchands de bestiaux
XXII. Nourriture et logement (fourniture de)
XXIII. Photographes
XXIV. Produits de la propriété industrielle
A. Produits perçus par les particuliers
B. Produits perçus par les entreprises industrielles et commerciales
C. Cas particulier : certificats d'obtention végétale
a. Produits réalisés par les obtenteurs ou leurs héritiers

b. Produits réalisés par des acquéreurs à titre onéreux
XXV. Professionnels de la publicité
XXVI. Théâtre (exploitant de)
XXVII. Transports (entrepreneur de)
XXVIII. Diagnostiqueurs immobiliers
XXIX. Acquisition de bitcoins en vue de leur revente

I. Administrateurs et dirigeants de sociétés

1

Le régime fiscal des diverses rémunérations des dirigeants de sociétés est étudié au BOI-RSA-GER. Cependant, ces derniers peuvent également être passibles de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, notamment lorsqu'ils se portent caution au profit de leur société.

10

En droit privé, le cautionnement est par nature un contrat civil et conserve ce caractère même lorsqu'il est donné par un commerçant en garantie d'une obligation de nature commerciale.

20

Il en va différemment et le cautionnement devient un acte de commerce lorsque le contribuable avait un intérêt personnel dans l'affaire à l'occasion de laquelle il s'est porté caution (ou a donné son aval).

30

En application de ces principes, il y a lieu de considérer, dans le cas d'aval donné au profit d'une société anonyme par ses administrateurs, que les commissions de garantie perçues en pareil cas par les intéressés doivent être rangées, en principe, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (en ce sens, CE. arrêt du 2 mars 1977, n° 98483).

40

Toutefois, le Conseil d'Etat a jugé que le fait pour l'administrateur-délégué d'une société anonyme d'avoir, pendant trois années consécutives, avalisé des prêts consentis par une banque à la société et d'avoir perçu, à cette occasion. des commissions de garantie ne pouvait, dans les circonstances de l'affaire, être regardé comme constituant l'exercice d'une profession distincte susceptible d'entraîner l'imposition de l'intéressé au titre des bénéfices industriels et commerciaux.

Au cas particulier l'administrateur-délégué détenait à lui seul la majorité des actions et il n'avait avalisé d'autres opérations que celles de la société. Dans ces circonstances de fait, le Conseil d'État a estimé que les commissions de garantie correspondaient en réalité, à l'attribution d'une partie des bénéfices sociaux à un associé privilégié (CE, arrêt du 6 février 1939, n° 56068, RO, p. 63).

50

De même, est imposable, en principe, au titre des bénéfices industriels et commerciaux, la commission annuelle que le directeur général reçoit de sa société pour laquelle il s'est porté caution. Mais si, compte tenu des circonstances de fait, cette commission peut être considérée comme

correspondant, en réalité, à l'attribution d'une partie des bénéfices sociaux, elle doit être soumise à l'impôt sur le revenu au titre des revenus de capitaux mobiliers.

II. Architectes

60

Les architectes exercent en principe une profession libérale et les profits qu'ils en retirent sont imposés dans la catégorie des revenus non commerciaux.

Toutefois, ils peuvent dans certains cas exercer une activité commerciale dont les profits sont imposables dans la catégorie des revenus industriels et commerciaux, notamment :

- gérance d'immeubles ;

- activités de marchands de biens, de promoteur immobilier, de promoteur-constructeur ainsi que l'achat ou la souscription de parts de sociétés civiles immobilières en vue de la vente (code général des impôts (CGI), art. 35, I-1° et 1 bis).

> **Remarque :** Lorsque l'activité commerciale devient l'activité principale des intéressés, les dispositions de l'article 155 du CGI sont susceptibles de s'appliquer.

III. Auto-école (exploitant d'), aviation (formation des pilotes)

70

Les dirigeants des écoles d'enseignement de la conduite des véhicules à moteur sont considérés, selon la jurisprudence, comme n'exerçant pas une profession commerciale dans la mesure où ils se consacrent essentiellement à la direction de leur établissement, l'activité de direction devant comprendre notamment le contrôle des leçons données par les moniteurs salariés. Il n'y a pas lieu de prendre en considération l'importance du matériel utilisé et du personnel employé ni la circonstance que les intéressés ne donnent pas eux-mêmes des cours de code ou des leçons de conduite. Il en est ainsi que l'activité soit exercée dans une exploitation individuelle ou sous forme de société de personnes lorsque, dans ce cas, les associés qui possèdent 40 % au moins du capital social prennent une part active et constante à la direction de l'entreprise selon les modalités indiquées ci-dessus.

80

> *Le Conseil d'Etat en a jugé ainsi dans le cas d'un contribuable exerçant exclusivement la profession d'exploitant d'une école de conduite automobile, qui dirige, coordonne et contrôle les leçons données par le personnel qu'il emploie. L'intéressé dispensait, en outre, une partie de l'enseignement sans tirer des véhicules mis à la disposition des élèves d'autres profits que ceux résultant de l'enseignement proprement dit. Il prenait ainsi une part prépondérante à l'enseignement et ne pouvait dès lors être regardé comme exerçant une activité commerciale au sens de l'article 34 du CGI (CE, arrêt du 24 janvier 1966 n° 64861. RO, p. 35).*

> *Cette décision qui range implicitement les profits de l'espèce dans la catégorie des bénéfices non commerciaux a confirmé la jurisprudence résultant des arrêts rendus en matière de taxes sur le chiffre d'affaires :CE, arrêts du 28 juin 1965 n° 59583 et du 13 juillet 1965 n° 60609).*

90

De même a été considéré comme exerçant une activité non commerciale. le propriétaire d'une école de conduite automobile qui se rend chaque jour dans cet établissement pour y enseigner le code de la route, donne aussi des leçons de conduite automobile et assiste aux séances des examens pour l'obtention du permis de conduire que passent ses élèves. La nature de cette activité ne se trouve pas modifiée par le fait que l'intéressé emploie deux moniteurs et une secrétaire et qu'il se consacre davantage à une autre activité professionnelle ; dès lors, les bénéfices réalisés par ce contribuable ne sauraient être regardés comme provenant de la seule mise en œuvre du matériel utilisé et du personnel employé (CE, arrêt du 29 mai 1968 n° 66528 , rendu en matière de taxes sur le chiffre d'affaires).

100

En revanche, les exploitants qui ne prennent pas une part réelle et effective à la marche de leur établissement sont considérés comme poursuivant la recherche du profit dans l'exploitation du personnel et du matériel et, en conséquence comme exerçant une activité commerciale.

110

Tel est le cas :

- d'un contribuable qui n'assurait aucune responsabilité dans l'enseignement dispensé par l'établissement dont il était propriétaire et dont il se bornait à assurer la gestion administrative (CE, arrêt du 20 décembre 1965 n° 61531, BOCD, 1966-II 3384).

- d'un contribuable qui exploite une école de conduite automobile comportant des bureaux dans plusieurs villes situées dans deux départements limitrophes. Au cas particulier le Conseil d'État a estimé que, compte tenu de l'importance du parc automobile utilisé par l'intéressé, du nombre et de la dispersion géographique de ses établissements, au fonctionnement de chacun desquels il ne pouvait prendre une part effective. l'exploitant d'auto-école ne pouvait être regardé comme se livrant à une activité d'enseignement, bien qu'il ait assisté aux séances de l'examen pour l'obtention du permis de conduire passé par les élèves de son établissement (CE, arrêt du 11 décembre 1970 n° 76226).

IV. Cantines (gérant de)

120

Un contribuable qui, assurant en vertu de contrats passés avec diverses entreprises l'exploitation de cantines destinées au personnel de ces dernières, a la charge de l'approvisionnement, engage et rémunère le personnel, assume seul la responsabilité financière de sa gestion et, en outre, est rétribué suivant des modalités n'excluant pas la réalisation de gains d'un montant variable doit être regardé comme exerçant, pour son propre compte, une activité commerciale (CE, arrêts du 29 octobre 1965 n° 64227 et 64229 ; BOCD 1965-II-3172).

130

Les cantiniers attachés à l'armée sont également passibles de l'impôt au titre des bénéfices industriels et commerciaux

V. Carrières (exploitant de)

140

Les revenus du propriétaire d'une carrière qui se borne à en concéder l'exploitation moyennant une redevance proportionnelle aux quantités extraites. entrent dans la catégorie des revenus fonciers, sauf si la carrière figure à l'actif d'une entreprise industrielle ou commerciale ou si la location porte sur un établissement de carrière muni de mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation au sens du 5° du I de l'article 35 du CGI (BOI-BIC-CHAMP-50 au I § 50).

150

Par contre, l'exploitant de carrière (qu'il soit propriétaire ou simple locataire) qui procède à la vente des matériaux extraits de sa carrière, alors même qu'il ne leur ferait subir aucune transformation. est imposable dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux pour les profits qu'il réalise (cf. en ce sens, CE, arrêt du 10 février 1928 n° 80939, RO, 5177).

160

Enfin, sont considérés comme des bénéfices industriels et commerciaux les redevances versées à l'exploitant d'une carrière par des entrepreneurs de terrassements pour les décharges qu'ils effectuent dans cette carrière.

VI. Chauffeurs de taxi

170

Les sommes qu'un propriétaire de voitures automobiles de place verse aux chauffeurs assurant la conduite des véhicules ont le caractère de salaires -encore que lesdits chauffeurs jouissent d'une certaine liberté dans l'organisation de leur travail- dès lors que leur activité est contrôlée sinon à tout moment sur la voie publique, du moins de manière exacte et fréquente, notamment par le relevé des taximètres et des compteurs kilométriques placés à cet effet sur les véhicules, que leur embauchage et leur licenciement se déroulent dans les mêmes conditions que pour tout salarié et qu'ainsi ils se trouvent placés dans la situation de subordination inhérente au contrat de louage de services (CE, arrêt du 15 juillet 1964 n° 58508, RO, p. 159).

Remarque : Il n'existait pas de contrat écrit entre le propriétaire des voitures et les chauffeurs. Ces derniers étaient rémunérés par la recette de la journée mais reversaient au propriétaire une redevance par kilomètre parcouru. Ils supportaient également le prix de l'essence consommée.

180

En revanche, lorsque la société propriétaire des voitures ne donne aucune directive aux chauffeurs auxquels elle en confie l'exploitation quant à leurs horaires ou leurs conditions de travail, se borne à procéder périodiquement au relevé des compteurs kilométriques et à percevoir une redevance proportionnelle au nombre de kilomètres parcourus par chaque véhicule sans que les chauffeurs soient tenus de lui rendre compte des recettes qu'ils ont perçues de la clientèle, ni de l'emploi qu'ils ont fait du véhicule, les intéressés ne peuvent être considérés comme des salariés. Dans cette hypothèse excluant tout lien de subordination à l'égard de 'entreprise, les chauffeurs de taxis sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (CE, arrêt du 9 mai 1973 n° 82187, RJ III p.78).

VII. Créances sur fonds de commerce (achat de)

190

L'achat par un particulier à titre habituel et à des fins lucratives, de créances sur fonds de commerce est caractéristique de l'exercice d'une activité commerciale. Les profits qui en résultent, y compris les revenus accessoires constitués par les intérêts reçus des débiteurs, sont passibles de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (CGI, art. 34).

VIII. Eaux minérales ou thermales (exploitant de sources d')

200

L'exploitation de sources thermales a, tant par la nature des opérations effectuées que les moyens mis en œuvre pour leur réalisation, un caractère industriel ou commercial (CE, arrêt du 26 juillet 1950 n°s 2715 et 2716).

210

C'est ainsi qu'un contribuable qui exploite des sources d'eaux minérales est également passible de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux en raison des profits qu'il retire de l'exercice de cette profession lorsque, eu égard aux travaux exécutés et aux installations utilisées. son exploitation présente un caractère industriel (CE, arrêt du 6 janvier 1936 n°s 46299 et 47238, RO, p. 6348).

220

A été aussi jugé passible de l'impôt sur le revenu dans la catégorie précitée comme se livrant indirectement à la gestion d'un fonds de commerce, le concessionnaire d'une source thermale qui, s'il concède lui-même l'exploitation de ladite source, ne se borne pas à donner à bail les immeubles affectés à l'établissement thermal et au casino mais reste étroitement associé aux profits de l'exploitation de ces établissements qui forment une entreprise industrielle (CE, arrêt du 4 décembre 1944 n° 74650, RO, p. 200).

230

Enfin, le dépositaire d'une compagnie fermière d'eaux minérales, qui ne se borne pas à visiter la clientèle et à transmettre les commandes mais qui prend livraison des marchandises, fait l'avance des frais de transport, supporte les frais de manutention et de camionnage, effectue en son propre nom la vente au détail et est responsable des marchandises en magasin ainsi que des encaissements faits au comptant, ne saurait être considéré comme lié par un contrat de représentation le rendant passible de l'impôt sur les traitements et salaires. Il doit être regardé comme exerçant la profession d'entrepreneur de magasinage, de manutention et de vente au détail d'eaux minérales dont les profits relèvent de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (CE, arrêt du 18 août 1944 n° 70428, RO, p. 176).

IX. Enlèvement de boues, d'ordures ménagères ou de matériaux divers (entreprise d')

240

La personne qui effectue l'enlèvement des boues, ordures ménagères, vidanges et matériaux divers exerce, en principe, une activité industrielle ou commerciale.

250

Est notamment imposable dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux un entrepreneur de transports qui met à la disposition d'une commune, pour le ramassage des ordures ménagères, un camion et son chauffeur, étant précisé :

- que le chauffeur ne participe ni au chargement ni au déchargement, opérations assurées par le personnel municipal ;

- que les dommages causés éventuellement par le véhicule au cours des opérations restent à la charge du transporteur ;

- et que la rémunération de l'entrepreneur de transports est constituée par un prix forfaitaire global établi par jour de ramassage.

260

De même, une entreprise qui se livre moyennant une rémunération fixée par tonne de matériaux évacuée à l'enlèvement de cendres, déblais et gravats, exerce la profession commerciale d'entrepreneur de transports (CE, arrêt du 1er février 1937 n° 54864, RO, p. 72).

270

En ce qui concerne les agriculteurs assurant l'enlèvement de boues et vidanges, il convient de se référer au BOI-BA-CHAMP-10-10-20 au III-B-1 § 250.

X. Enseignement (établissement d')

280

Il convient de se référer à l'étude effectuée au BOI-BNC-CHAMP-10-30-20.

On indiquera seulement ici que les chefs d'établissement sont, en principe, passibles de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux pour les profits retirés de l'activité d'enseignement ainsi que pour ceux retirés de la fourniture du logement et de la nourriture, lorsque cette prestation complémentaire facilite l'activité principale d'enseignement (CE, arrêt du 8 avril 1932 n° 23929, RO, 5802).

290

Dans le cas contraire, il y a lieu à imposition au titre des bénéfices non commerciaux, d'une part, et des bénéfices industriels et commerciaux, d'autre part, pour les profits provenant respectivement de chacune de ces activités distinctes, sous réserve toutefois de l'application de l'article 155 du CGI lorsque l'activité d'enseignement peut être considérée comme l'extension de la fourniture de logement et de nourriture (BOI-BIC-CHAMP-30 au II § 120).

300

Activité exercée avec de nombreux collaborateurs :

Une société civile d'enseignement par correspondance utilisant les services d'une centaine de collaborateurs, lesquels, sans participer à la gestion de l'entreprise et à la répartition des bénéfices sociaux, assuraient la préparation des cours et la correction des devoirs, doit être regardée comme se livrant à une activité commerciale au sens de l'article 34 du CGI dès lors que ses bénéfices ne peuvent, en raison de l'importance du personnel employé, être regardés comme provenant principalement de l'activité de son dirigeant et de la mise en œuvre de ses compétences propres (la société a été déclarée passible de l'impôt sur les sociétés en application du 2 de l'article 206 du CGI ; CE, arrêt du 10 octobre 1979 n° 09441).

XI. Entraîneurs publics de chevaux de course

310

La profession d'entraîneur public de chevaux de course consiste à prendre en pension des chevaux avec mission de les préparer à se présenter dans les courses.

Il est admis que la totalité des profits encaissés -excédent du prix de pension sur les dépenses d'entretien des chevaux et pourcentage sur les prix gagnés par ces chevaux- puisse être soumise à l'impôt au titre des bénéfices non commerciaux.

320

Toutefois, dans le cas où il apparaît que la part principale de la rémunération des entraîneurs provient d'une spéculation sur la nourriture et le logement des chevaux, tous les profits réalisés doivent, bien entendu, être rangés dans la catégorie des bénéfices commerciaux (CE, arrêt du 20 juin 1953 n° 89339, RO, p. 280).

XII. Gardiennage

330

Une entreprise ayant pour objet de pourvoir à titre onéreux à la surveillance, soit de jour, soit de nuit, des habitations et des magasins, présente un caractère commercial (CE, arrêt du 19 juin 1931 n°s 8105 à 8112, RO, 5647).

Il en est de même d'une entreprise assurant le gardiennage des marchandises.

En revanche, ne sauraient être regardées comme des bénéfices commerciaux les rémunérations versées à une personne assurant sans aucune aide la surveillance d'immeubles ou de marchandises dans des conditions qui lui confèrent la qualité de simple employé.

XIII. Géomètre-expert

340

Les géomètres-experts qui se conforment aux règles de leur ordre sont passibles de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (cf. BOI-BNC-CHAMP-10-30-60 au II-B § 300 et suivants).

Par contre, les intéressés sont passibles de l'impôt au titre des bénéfices industriels et commerciaux s'ils effectuent des actes relevant de l'agence d'affaires ou s'ils réalisent des opérations prévues à l'

article 35 du CGI (marchands de biens et assimilés).

XIV. Gérants libres de fonds de commerce

350

Dans le cas de gérance libre, le propriétaire d'un fonds de commerce en confie temporairement l'exploitation à un gérant, à charge pour ce dernier de lui verser une redevance. Par l'effet de ce contrat qui est assimilable à un bail de biens meubles, les bénéfices restant après paiement de la redevance reviennent au gérant et c'est celui-ci qui assure la responsabilité de l'exploitation et en supporte tous les risques. Ayant de ce fait la qualité de commerçant, l'intéressé doit être taxé dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (voir aussi CE, arrêt du 26 juin 1968 n° 68696).

360

Les gérants libres de stations de distribution d'essence sont également assujettis à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux.

370

Toutefois, lorsque les gérants de ces stations agissent pour le compte d'employeurs ou de mandants, ces derniers sont personnellement soumis à l'ensemble des impôts et taxes afférents à l'exploitation, les gains réalisés par les gérants étant alors taxés dans la catégorie des traitements et salaires ou dans celle des bénéfices non commerciaux selon la nature des clauses du contrat de gérance. Lorsqu'ils procèdent accessoirement pour leur propre compte à des dépannages, à des réparations et à des ventes d'accessoires, de pneumatiques ou de chambres à air, ils sont imposables, à raison de cette activité, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

380

Si les gérants non salariés des magasins d'alimentation à succursales multiples et des coopératives de consommation sont assimilés à des salariés en vertu de l'alinéa 2 de l'article 80 du CGI les gérants d'autres magasins à succursales relèvent de la catégorie des professions non commerciales (BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-40 au XVI § 330).

390

En revanche, lorsqu'ils vendent certains articles pour leur propre compte, les gérants de succursales doivent être imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux pour les gains résultant de ces opérations.

XV. Grottes (exploitant de)

400

Les profits qu'un propriétaire retire de l'exploitation de grottes naturelles qu'il a aménagées en vue de leur visite par les touristes doivent être imposés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

En revanche, doit être considérée comme se livrant à une véritable activité commerciale, une entreprise qui exploite sur le plan touristique des grottes dotées d'aménagements artificiels importants autres que ceux strictement nécessaires à l'accès au site naturel, qui fait une large publicité et utilise le concours d'un personnel nombreux et met à la disposition des visiteurs divers services

commerciaux qui ne peuvent être dissociés de la visite des grottes, même si, généralement, ils sont exploités par des locataires (CE, arrêt du 18 février 1957 ; BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-40 au XIX § 360).

XVI. Ingénieur

410

La situation fiscale des ingénieurs et ingénieurs-conseils. quelle que soit leur spécialité dépend de la nature exacte de leurs opérations et des conditions dans lesquelles ils exercent effectivement leurs fonctions.

S'ils sont, vis à vis d'un employeur, dans un état d'étroite subordination caractérisant le louage de services, leurs rémunérations entrent dans la catégorie des traitements et salaires .

S'ils jouissent de l'indépendance propre aux professions libérales, leurs revenus sont considérés comme des bénéfices non commerciaux.

Tel est le cas notamment :

- d'un ingénieur qui se borne à dresser les plans et devis, à faire des études et surveiller l'exécution des travaux pour le compte de ses clients, lorsqu'il est chargé de traiter, en qualité de mandataire de son client, avec les fournisseurs, et nonobstant le fait que ces derniers lui versent une commission ;

- des ingénieurs conseils en propriété industrielle lorsqu'ils se bornent aux seules occupations d'ordre technique ayant pour objet l'obtention, la conception ou la revendication des droits de propriété industrielle en France et à l'étranger ;

S'ils accomplissent des actes de nature commerciale ressortissant, par exemple, à l'agence d'affaires, les profits qu'ils en retirent sont imposables au titre des bénéfices industriels et commerciaux.

Il en est ainsi :

- de l'ingénieur qui se charge de faire exécuter complètement un travail, sous sa responsabilité et traite en son nom propre avec les fournisseurs et les entrepreneurs ;

- des ingénieurs-conseils qui se livrent notamment à la vente ou à l'exploitation des brevets achetés.

XVII. Machines agricoles (exploitant de)

420

Les possesseurs de machines agricoles qui font des travaux à la journée ou à façon pour des agriculteurs doivent, même s'ils n'emploient pas de main-d'œuvre, être assujettis à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux.

XVIII. Magasinage et manutention (entrepreneur de)

430

Ont été considérés comme exerçant la profession d'entrepreneur de magasinage et de manutention et, à ce titre, imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux :

- un intermédiaire qui, après avoir pris commande des marchandises vendues par les diverses maisons qu'il représente, reconnaît à leur arrivée en gare les wagons

expédiés par lesdites maisons, répartit une fraction de leur contenu entre les acheteurs et conserve le surplus dans ses entrepôts en vue, notamment, de satisfaire à la demande de clients exigeant une livraison immédiate, qui fait, en outre, l'avance des frais de transport et en est remboursé soit à forfait, soit sur justifications et qui perçoit enfin, des frais de camionnage et de manutention ou des frais de dépôt (CE, arrêt du 23 novembre 1936 n° 39083, RO, 6592) ;

- un contribuable qui, bien que lié à des fabricants par des contrats de représentation et rémunéré par un pourcentage sur les affaires traitées par son intermédiaire, ne se borne pas à répartir les commandes des clients mais assure, avec l'aide d'un personnel rétribué par lui, la réception en gare des produits qui sont expédiés à son nom, entrepose ces produits dans un local loué par lui, en garantit la bonne conservation -et en supporte seul les frais de transport, d'emballage, de dépôt et de livraison (CE, arrêts du 16 février 1948 n°s 85883 et 90080, RO, p. 21) ;

- le dépositaire d'une compagnie fermière d'eaux minérales, qui ne se borne pas à visiter la clientèle et à transmettre les commandes mais qui prend livraison des marchandises, fait l'avance des frais de transport, supporte les frais de manutention et de camionnage, effectue en son propre nom la vente au détail et auquel incombe la responsabilité des marchandises en magasin ainsi que des encaissements faits au comptant (CE, arrêt du 18 août 1944 n° 70428, RO, p. 176).

XIX. Main-d'œuvre (entrepreneur de)

440

L'entrepreneur (ou fournisseur) de main-d'œuvre est celui qui s'engage, moyennant une rémunération en général forfaitaire, à fournir à des entreprises, en vue de l'exécution de certains travaux, une main-d'œuvre qu'il recrute et paie lui-même et dont il est généralement responsable, notamment en matière de législation sur les accidents du travail.

Le contribuable qui exerce dans ces conditions est passible de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux car il spécule sur la main-d'œuvre fournie (CE, arrêt du 24 décembre 1931 n°s 4423 et 4424, RO, 5747).

Il en est de même d'un chef de chantiers qui, chargé par contrat d'effectuer pour le compte d'une entreprise de travaux publics des travaux déterminés, recrute à son gré et paye le personnel qu'il emploie, est responsable de toutes malfaçons et de tous accidents, et dont la rémunération est constituée par la différence entre la valeur totale calculée forfaitairement, des travaux effectués sous sa direction et le montant de ses frais d'exploitation (CE, arrêt du 25 avril 1938 n° 59930, RO, p. 242).

L'entrepreneur de main-d'œuvre se distingue :

- du « facteur de fabrique » qui se charge de rechercher une main-d'œuvre en vue de faire exécuter des travaux pour le compte d'une tierce entreprise. L'intéressé qui est rémunéré par une commission proportionnelle à l'importance des objets exécutés ou des salaires distribués ne peut spéculer ni sur la main-d'œuvre ni sur la matière première ou le matériel utilisé. Il est passible de l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices non commerciaux (CE, arrêts du 26 janvier 1923 n° 75266, RO, 4845 et du 20 mars 1931 n° 20304, RO, 5583) ;

- du « fabricant à façon » ou façonnier qui, moyennant une rémunération dite « prix de façon », se charge d'exécuter lui-même des travaux de fabrication ou de transformation en utilisant, éventuellement, un personnel qu'il recrute et rémunère lui-même. En principe, le façonnier doit être considéré, au point de vue fiscal, comme exerçant une activité industrielle.

Comme le fabricant à façon, est également passible de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, le tâcheron qui, s'étant chargé à forfait d'un travail déterminé, exécute ce travail avec des instruments et un outillage lui appartenant et avec l'aide d'ouvriers qu'il rétribue lui-même.

En fait, l'activité exercée par un tâcheron qui emploie des ouvriers et travaille pour le compte d'un entrepreneur, comme sous-entrepreneur, est comparable à celle exercée, soit par un entrepreneur de main- d'œuvre, soit par un façonnier, selon les circonstances particulières dans lesquelles l'intéressé exécute le travail qui lui a été commandé.

Remarque : Les fabricants à façon ou les tâcherons répondant aux conditions de l'article 80 du CGI sont considérés comme des travailleurs à domicile et relèvent à ce titre, de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires.

XX. Maîtres-ouvriers des corps de troupe

450

Les maîtres-ouvriers des corps de troupe sont essentiellement des maîtres-ouvriers tailleurs et cordonniers qui, indépendamment des travaux auxquels ils sont obligatoirement tenus par la réglementation militaire et qui sont désignés sous l'appellation de « travaux administratifs », gardent la possibilité d'exécuter pour leur compte d'autres travaux dits « particuliers » (BOI-RSA-CHAMP-10-30-10 au II-J § 250 et suivants).

460

Les maîtres-ouvriers des corps de troupe sont soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires lorsqu'ils effectuent les travaux prévus par les règlements militaires. Mais, les intéressés deviennent imposables à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux lorsqu'ils exécutent d'autres travaux de même nature en dehors de leurs attributions normales.

Ainsi, un maître tailleur d'un corps de troupe, qui se livre, sur commande, à la confection d'uniformes pour officiers avec des matières premières lui appartenant et avec l'aide d'une main- d'œuvre non militaire, engagée par lui à cet effet, exerce une activité commerciale, encore bien que l'intéressé remplisse un emploi militaire (CE, arrêt du 5 février 1932 n° 24878, RO, 5757).

XXI. Marchands de bestiaux

470

Les marchands de bestiaux doivent être regardés comme exerçant une activité commerciale.

On rappelle toutefois que les profits retirés par les éleveurs de la vente d'animaux qu'ils ont élevés eux-mêmes sont de nature agricole, sauf dans le cas où l'élevage peut être considéré comme l'extension d'une entreprise industrielle ou commerciale.

XXII. Nourriture et logement (fourniture de)

480

La fourniture de nourriture ou du logement est une activité de nature commerciale.

> *Ainsi, la directrice de l'internat annexe d'un établissement d'enseignement public qui -dans un immeuble dont elle est personnellement locataire et au moyen d'un matériel lui appartenant- assure, à ses risques et périls et sans la participation financière d'aucune collectivité publique, la nourriture et le logement des élèves, doit être considérée comme exploitant une entreprise commerciale, encore que l'internat fonctionne sous le contrôle de l'Administration et que les prix qui y sont pratiqués soient obligatoirement conformes à des tarifs réglementaires (CE, arrêt du 15 mai 1954 n° 13800 RO, p. 62).*

XXIII. Photographes

490

Les photographes indépendants exercent, en principe, une activité relevant des bénéfices industriels et commerciaux.

Cas particuliers :

- photographes de mode : lorsque leur activité consiste principalement dans la pratique personnelle d'un art, ils sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux. En revanche, leurs revenus ressortissent aux bénéfices industriels et commerciaux lorsque l'importance des capitaux investis, de la main-d'œuvre employée et des moyens matériels utilisés est telle que l'activité exercée procède davantage de la spéculation sur les éléments mis en œuvre que de l'exercice personnel d'un art ;

- reporters-photographes titulaires de la carte professionnelle de journaliste : cf. correspondants de presse (BOI-RSA-CHAMP-10-20-20 au II-4 § 170).

XXIV. Produits de la propriété industrielle

A. Produits perçus par les particuliers

495

Se reporter au BOI-BNC-SECT-30-10-20

B. Produits perçus par les entreprises industrielles et commerciales

500

Il est rappelé que les droits de propriété industrielle -brevets, licences, marques, procédés techniques, modèles, dessins, concessions- font obligatoirement partie de l'actif commercial :

- lorsqu'ils ont été créés dans le cadre des activités de l'entreprise ;

- lorsque leur exploitation est l'objet même de l'entreprise ;

- *a fortiori*, lorsque l'entreprise en est devenue propriétaire.

510

Les produits attachés à de tels droits sont considérés comme procédant de l'exercice d'une activité industrielle ou commerciale.

520

Il en a été jugé ainsi à l'égard d'une société civile, ayant pour objet l'étude et la recherche de spécialités pharmaceutiques, qui avait concédé la licence d'exploitation de marques de produits apportés par l'un des associés lors de la constitution de la société (CE, arrêt du 28 février 1968, n° 68427, RJCD, 1re partie, p. 53).

530

En outre, lorsqu'il y a lieu de considérer que la cession ou la concession de droits de propriété industrielle constitue une simple extension de l'activité commerciale exercée par ailleurs par le contribuable, il convient, bien entendu, d'imposer l'ensemble des profits ainsi réalisés dans la catégorie des bénéfices commerciaux, par application de l'article 155 du CGI (BOI-BIC-CHAMP-30).

C. Cas particulier : certificats d'obtention végétale

Se reporter au BOI-BA-SECT-40

540

Les découvertes végétales sont protégées par un « certificat d'obtention » qui s'apparente à un brevet industriel.

550

Toute variété végétale nouvelle créée ou découverte peut faire l'objet d'un titre appelé « certificat d'obtention végétale » qui confère à son titulaire le droit exclusif de produire, d'introduire sur le territoire où la loi est applicable, de vendre ou d'offrir en vente tout ou partie de la plante, ou tous éléments de reproduction ou de multiplication végétative de la variété considérée et des variétés qui en sont issues.

La durée de validité du certificat est de vingt ans à partir de sa délivrance. Elle est fixée à vingt-cinq ans si la constitution des éléments de production de l'espèce exige de longs délais.

a. Produits réalisés par les obtenteurs ou leurs héritiers

560

Les profits provenant de l'exploitation, de la cession ou de la concession d'un certificat relèvent des bénéfices agricoles. Toutefois, lorsqu'ils sont accessoires à des bénéfices industriels et commerciaux, ils sont imposables dans cette dernière catégorie en vertu des dispositions de l'article 155 du CGI. Il en serait ainsi, par exemple, des redevances perçues par un industriel à raison de la concession d'un certificat d'obtention qu'il utilise lui-même en vue d'améliorer les produits d'origine végétale qu'il incorpore dans ses fabrications.

b. Produits réalisés par des acquéreurs à titre onéreux

570

Lorsque l'acquéreur exploite lui-même le certificat, les profits ont, dans tous les cas, le caractère de bénéfices agricoles.

580

Les produits provenant de la cession ou concession sont considérés comme des bénéfices industriels et commerciaux.

590

Toutefois, ils constituent des bénéfices agricoles lorsqu'ils sont réalisés par un exploitant agricole dans l'une ou l'autre des situations suivantes :

- le certificat est cédé ou concédé après avoir été exploité par l'intéressé ;

- le certificat n'a pas été exploité par l'intéressé mais les recettes provenant de la cession ou de la concession dudit certificat, augmentées éventuellement des autres recettes accessoires à caractère industriel ou commercial réalisées par l'exploitant agricole n'excèdent pas les limites fixées dans l' article 75 du CGI (BOI-BA-CHAMP-10-40 au IV § 140 et suivants).

XXV. Professionnels de la publicité

Se reporter au BOI-BNC-CHAMP-10-20 au II-D-2 § 140

600

Relèvent des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) certains créateurs publicitaires tels que décorateurs publicitaires ayant des ateliers et exécutant des stands pour les foires et expositions ainsi que les éditeurs publicitaires.

610

Relèvent des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) les agents en publicité.

L'agent de publicité assure non seulement la conception et l'élaboration de la publicité sous toutes ses formes mais aussi sa réalisation, son exécution et sa diffusion.

Sa rémunération est constituée, d'une part, par les honoraires que lui versent les annonceurs auxquels il donne ses conseils, d'autre part, par les commissions que lui consentent les exploitants de supports de publicité auxquels il passe des ordres et, enfin, par les profits qu'il réalise sur les travaux de création et d'exécution.

Il est inscrit au registre du commerce et son rôle se différencie de celui du courtier par le fait qu'il facture lui-même au client annonceur et paie les exploitants de supports auprès desquels il est « ducroire » mais après avoir retenu le montant de sa commission.

620

Relèvent des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) les distributeurs de publicité.

Le distributeur de publicité assure au nom et pour le compte de ses clients annonceurs, la passation des ordres de publicité aux exploitants de supports ou aux établissements de photogravure.

Il est inscrit au registre du commerce. Il facture, presque toujours, les sommes dues par les annonceurs et, après avoir retenu sa commission, paie les exploitants de supports auprès desquels il se porte le plus souvent « ducroire ».

630

Relèvent des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) les conseils en publicité qui ne se bornent pas à exercer une activité de guide des annonceurs et s'entremettent en faveur de ceux-ci dans la passation des ordres de publicité.

640

Relèvent des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) les courtiers en publicité qui réalisent des opérations d'entremise.

> *Ainsi, celui qui est chargé par une entreprise de collecter des annonces en vue de la vente ou de la location de propriétés et de fonds de commerce sis en France doit, bien qu'il soit titulaire de la carte de journaliste être regardé comme exerçant une profession commerciale, dès lors qu'il organise la prospection de la clientèle à l'aide de démarcheurs et représentants recrutés par ses soins, encaisse le prix des annonces et paie les frais engagés (CE, arrêt du 25 octobre 1968 n° 73396, RJCD, 1re partie, p. 300).*

XXVI. Théâtre (exploitant de)

650

Les exploitants de théâtre et, d'une manière plus générale, les entrepreneurs de spectacles publics sont considérés comme exerçant une activité commerciale (C. com., art. L. 110-1).

660

> *Doit également être regardé comme un véritable chef d'entreprise commerciale, et non comme un préposé salarié, un contribuable qui exploite un théâtre municipal en vertu d'un contrat de concession, reçoit à ce titre des subventions de la ville tout en conservant la charge de la plupart des frais d'exploitation et notamment des dépenses de personnel, a la faculté d'organiser, à ses frais et sous la seule réserve de l'agrément préalable de l'autorité concédante, des représentations autres que celles qui lui sont imposées par cette dernière et jouit, ainsi, dans l'exercice de son activité, d'une indépendance exclusive du lien de subordination caractérisant le louage de services (CE, arrêt du 5 mars 1955 n° 14727, RO, p. 246).*

670

En ce qui concerne la location d'un théâtre, voir BOI-BIC-CHAMP-60-20 au III-G § 420

XXVII. Transports (entrepreneur de)

680

Les contribuables qui effectuent des opérations de transports au moyen de leurs propres voitures ou camions sans être liés par un contrat de louage de services, sont imposables au titre des bénéfices industriels et commerciaux.

Doivent, notamment, être considérés comme des entrepreneurs de transports :

- un contribuable qui, possédant un camion qu'il conduit lui-même, se charge d'effectuer le camionnage d'un industriel et reçoit de celui-ci une rémunération calculée chaque mois en raison du nombre de kilomètres parcourus. Le fait que les opérations de transport sont faites de façon exclusive et constante pour un seul client et en exécution d'un contrat fixant leurs conditions de réalisation ainsi que la rémunération du transporteur n'a pas pour effet de modifier la nature commerciale de l'activité ainsi exercée ;

- une entreprise qui se livre, moyennant une rémunération proportionnelle au tonnage des matériaux évacués, à l'enlèvement des cendres, déblais et gravats (CE, arrêt du 1er février 1937 n° 54864, RO, p. 72) ;

- un contribuable lié à une société industrielle par un contrat portant à la fois sur l'évacuation et sur la vente à la commission des mâchefers produits par les usines de la société, en vertu duquel cette évacuation doit être assurée régulièrement chaque jour, sans tenir compte des ordres d'achats reçus et moyennant une rémunération proportionnelle au tonnage transporté, ladite rémunération étant due même si son montant est supérieur au prix de vente des mâchefers. Le Conseil d'État a jugé que, dans ces circonstances, le contrat dont il s'agit ne saurait être regardé comme revêtant principalement le caractère d'un contrat de représentation et que l'intéressé doit, dès lors, être considéré comme exerçant en fait la profession commerciale d'entrepreneur de transports (CE, arrêts du 15 mai 1939 n° 61469, RO, p. 286 et du 29 novembre 1943, req. n° 67074, RO, p. 385) ;

- un entrepreneur de transports mettant son chauffeur et un camion à la disposition des services municipaux d'enlèvement des ordures ménagères et rémunéré par un prix forfaitaire global établi par jour de ramassage ;

- un contribuable qui, recevant des emballages vides d'un mandataire aux halles (auquel il n'est lié par aucun contrat de travail), les fait remplir de fleurs, produits maraîchers et fruits par les producteurs de son choix, puis assure le ramassage et l'expédition des colis par ses propres moyens et sous sa responsabilité moyennant une rémunération fixe par cageot plein expédié. Un tel contribuable exerce la profession commerciale d'entrepreneur de transports et d'expédition et ne saurait, dès lors, être considéré comme salarié (CE, arrêt du 24 avril 1944 n° 68838 RO, p. 84).

690

Les opérations de transports étant réputées commerciales (C. com., art. L. 110-1), les contribuables qui se livrent au transport des journaux à l'aide de bicyclettes, motos, voitures de tourisme ou autres véhicules leur appartenant et moyennant une rémunération fixe au kilomètre (même s'ils ne se livrent à aucune opération de transport) sont redevables, en principe, de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

700

En revanche, il a été considéré que le porteur d'un grand quotidien qui est tenu, d'après la convention passée avec ce journal, d'effectuer journellement une tournée déterminée moyennant un salaire mensuel et un pourcentage sur le prix des journaux vendus et qui, pour l'exécution de son travail, doit obligatoirement utiliser une voiture automobile achetée par l'administration du journal, laquelle en récupère le prix au moyen d'une retenue qu'elle fait supporter au porteur au nom et à la charge de qui cette voiture est immatriculée et assurée, conserve la qualité de salarié, malgré la circonstance qu'il se trouve tenu d'embaucher un homme de peine, à ses frais et à ses risques et périls.

710

La situation des porteurs de journaux et périodiques, au regard de l'impôt sur le revenu, dépend donc essentiellement des conditions dans lesquelles ils exercent leur activité et, en particulier, des stipulations du contrat qui les lie au dépositaire.

XXVIII. Diagnostiqueurs immobiliers

720

Concernant les diagnostiqueurs immobiliers, les précisions suivantes ont été apportées par l'administration :

RES n° 2012/34 (FP) du 30 décembre 2008 : Régime fiscal applicable aux diagnostiqueurs immobiliers.

***Question** : De quelle catégorie d'imposition relèvent les diagnostiqueurs immobiliers ?*

***Réponse** : La chambre commerciale de la Cour de Cassation, dans un arrêt du 5 décembre 2006, a jugé que l'activité de diagnostiqueur immobilier entre dans la catégorie des fournitures de services visée au 6° de l'article L. 110-1 du code de commerce et qu'une telle activité, qui n'est pas purement intellectuelle, revêt un caractère commercial dès lors qu'elle est exercée à titre habituel et lucratif. Cette activité relève en conséquence de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux en application de l'article 34 du CGI.*

XXIX. Acquisition de bitcoins en vue de leur revente

730

Le bitcoin est une unité de compte virtuelle qui peut être valorisée et utilisée comme outil spéculatif.

Par conséquent, conformément aux dispositions de l'article L. 110-1 du code de commerce qui répute acte de commerce toute acquisition de biens meubles aux fins de les revendre, l'achat-revente de bitcoins exercée à titre habituel et pour son propre compte constitue une activité commerciale par nature dont les revenus sont à déclarer dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) en application de l'article 34 du CGI.

En revanche, les produits tirés de cette activité à titre occasionnel sont des revenus relevant des prévisions de l'article 92 du CGI (BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-40 au XXIX § 1080).

740

Exemple :

Un contribuable, membre actif d'une coopérative de "mineurs", acquiert du matériel informatique spécialisé dans les opérations nécessaires au "minage" de bitcoins. Grâce à cette installation dédiée, il collecte de manière régulière des bitcoins attribués gratuitement à raison des blocs de transactions en bitcoins auxquels il a contribué à la validation et cède les bitcoins ainsi acquis sur des places de marchés en ligne en fonction du cours du jour.

Le résultat imposable tiré de cette activité est déterminé conformément aux règles de droit commun applicables aux bénéfices industriels et commerciaux, étant précisé que la valeur d'acquisition retenue pour le calcul du résultat imposable est nulle lorsque les bitcoins ont été attribués gratuitement.