

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BA-CHAMP-10-10-20-04/07/2018

Date de publication : 04/07/2018

BA - Champ d'application - Revenus imposables - Revenus exclus de la catégorie des bénéfices agricoles

Positionnement du document dans le plan :

BA - Bénéfices agricoles

Champ d'application

Titre 1 : Revenus imposables

Chapitre 1 : Produits de l'exploitation agricole

Section 2 : Revenus exclus de la catégorie des bénéfices agricoles

Sommaire :

I. Activités extra-agricoles

A. Vente de produits ne provenant pas de l'exploitation

1. Vente de produits préalablement achetés

a. Produits non récoltés sur l'exploitation

1° Producteur de lait

2° Maraîcher

3° Horticulteur

4° Pépiniériste

5° Élevage

b. Produits à la culture ou à l'élevage desquels le contribuable ne participe pas

2. Vente de produits dans le cadre d'un contrat de commission ou portant sur des produits en dépôt

a. Ventes effectuées dans le cadre d'un contrat de commission

b. Ventes de produits en dépôt

c. Vente par une société civile ou un GAEC de stocks apportés par ses membres lors de sa constitution

B. Vente selon des méthodes commerciales des produits de l'exploitation

1. Principes

2. Applications

a. Éleveurs exerçant concurremment la profession de boucher ou de marchand de bestiaux

b. Emboucheurs ou herbagers

c. Horticulteurs

d. Viticulteurs

II. Transformation de produits agricoles

A. Principes

B. Applications

1. Transformation de produits provenant exclusivement de l'exploitation

2. Transformation portant à la fois sur des produits récoltés et sur des produits achetés

- a. Fabricants de fromages
- b. Osiériculteurs-vanniers

III. Opérations sans lien direct avec l'exploitation agricole

A. Principes

B. Applications

1. Enlèvement des boues et vidanges
2. Opérations de déneigement
3. Agriculteurs apportant leur aide à autrui
4. Activités de tourisme à la ferme et travaux forestiers réalisés pour le compte de tiers
 - a. Définition des activités concernées
 - 1° Les activités de tourisme à la ferme
 - 2° Les travaux forestiers
 - b. Régime fiscal applicable
 - 1° Exploitants soumis à un régime réel d'imposition
 - 2° Exploitants placés sous le régime des micro-exploitations
5. Agriculteurs organisant des visites de leur exploitation
6. Horticulteurs : entretien de jardins et de cimetières, location de plantes vertes, exploitation d'un parc floral
7. Jardiniers travaillant pour le compte d'autrui
8. Pépiniéristes exerçant la profession d'architecte-paysagiste
9. Prise en pension et gardiennage d'animaux
10. Vente d'animaux domestiques
11. Location de taureaux à des organisateurs de spectacles
12. Toiletteurs de chiens
13. Administrateurs des organismes de mutualité sociale agricole
14. Administrateurs et dirigeants d'organismes agricoles
15. Jeunes agriculteurs : Stage réalisé dans le cadre d'un plan de professionnalisation personnalisé

1

Les produits d'activités purement agricoles peuvent être imposés au titre des bénéfices industriels ou commerciaux (BIC) : il en est ainsi, en application du 1 du I de l'article 155 du code général des impôts (CGI), lorsque ces activités ne constituent que l'accessoire d'une activité industrielle ou commerciale. En pareil cas, la totalité du bénéfice professionnel est imposée dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BOI-BIC-CHAMP-60-10 au IV § 300 et suivants et BOI-BIC-CHAMP-30).

Les agriculteurs peuvent se livrer, concurremment à la mise en valeur de biens ruraux, à des activités qui ne relèvent pas de l'agriculture. Dans cette hypothèse, les produits retirés de l'exploitation agricole demeurent taxés au titre des bénéfices agricoles mais les bénéfices procurés par les activités extra-agricoles sont en principe imposés dans la catégorie de revenus correspondant à la nature des opérations réalisées.

Toutefois, les recettes accessoires de nature commerciale ou non commerciale peuvent être prises en compte dans la détermination du bénéfice agricole lorsqu'elles n'excèdent ni 50 % des recettes issues de l'activité agricole, ni 100 000 €. Cette possibilité de rattachement au bénéfice agricole prévu à l'article 75 du CGI est exposée au IV § 140 et suivants du BOI-BA-CHAMP-10-40.

I. Activités extra-agricoles

10

Les revenus provenant d'opérations qui ne se situent pas dans le prolongement normal de l'agriculture sont, en principe et sauf application des dispositions de l'article 75 du CGI (BOI-BA-CHAMP-10-40), imposés dans la catégorie correspondant à la nature de l'activité dont ces opérations relèvent, dès lors que l'activité agricole du contribuable est prédominante ou nettement distincte.

Il en est ainsi dans les hypothèses suivantes :

- les produits agricoles vendus par l'exploitant ne proviennent pas exclusivement de son exploitation ;
- l'exploitant procède à la transformation de produits agricoles ;
- l'exploitant réalise des opérations qui ne se rattachent pas à la vente des produits récoltés.

A. Vente de produits ne provenant pas de l'exploitation

1. Vente de produits préalablement achetés

20

Sous réserve de l'application des dispositions exposées au [BOI-BA-CHAMP-10-40](#), lorsque des agriculteurs vendent, en même temps que les produits de leur propre exploitation, des produits achetés, les profits réalisés sur la vente de ces derniers entrent dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

De même, les contribuables qui ne participent pas eux-mêmes à la culture des produits qu'ils vendent réalisent, en principe, sur ces produits des profits de nature commerciale.

a. Produits non récoltés sur l'exploitation

1° Producteur de lait

30

L'agriculteur qui achète du lait à des tiers pour compléter sa production doit être assujéti à l'impôt sur le revenu :

- dans la catégorie des bénéfices agricoles pour les revenus provenant de son exploitation proprement dite ;
- et dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux pour les profits réalisés sur la vente des produits achetés.

Ces règles s'appliquent, sous réserve de la mise en œuvre des dispositions de l'[article 75 du CGI](#) ou de celles du I de l'[article 155 du CGI](#) en fonction de l'importance relative de chaque activité. Ainsi, si la production de lait provenant de l'exploitation agricole ne représente pas une part prépondérante dans la quantité totale du lait de toutes origines vendu, l'intéressé doit être assujéti à l'impôt sur le revenu pour l'ensemble des profits dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

2° Maraîcher

40

Le contribuable qui ne se borne pas à écouler la production de son exploitation maraîchère mais se livre à la vente de produits maraîchers achetés est imposable, à raison des profits retirés de ce commerce, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux sous réserve de l'application des dispositions de l'[article 75 du CGI](#).

3° Horticulteur

50

L'horticulteur qui, en sus de sa propre production, revend des produits achetés, est imposé à raison des profits qu'il tire de ces opérations au titre des bénéfices industriels et commerciaux, dès l'instant que les opérations d'achat suivies de revente ne présentent pas un caractère exceptionnel. Toutefois, il convient d'apprécier si les dispositions de l'[article 75 du CGI](#) peuvent être mises en œuvre.

4° Pépiniériste

60

La revente en l'état, par un pépiniériste, de plants qu'il a achetés au cours de la même année, constitue une opération commerciale. Les profits qui en sont retirés sont, par suite, considérés comme des bénéfices commerciaux, sous réserve de l'application des dispositions de l'[article 75 du CGI](#).

5° Élevage

70

Doivent être imposés au titre des bénéfices industriels et commerciaux (BIC), sous réserve de l'application des dispositions de l'[article 75 du CGI](#), les profits réalisés :

- par un contribuable qui, faisant habituellement des achats plus fréquents ou plus importants que ne le justifient la nature et l'étendue de son domaine, n'y fait pas séjourner le bétail acheté pendant un délai suffisant pour qu'on puisse le considérer comme cherchant principalement à réaliser, pour la revente, le croît des animaux ;

- par un contribuable qui, ne se bornant pas à exploiter ses terres, vend sur différents marchés des bêtes ne provenant pas de son exploitation (CE, arrêt du 3 novembre 1947, n° 8580) ;

- par un négociant en chevaux, en même temps éleveur de bovins, dès lors que les pâtures ne servent que subsidiairement à l'entretien des chevaux achetés pour la revente et sont principalement affectées à l'élevage (CE, arrêt du 7 juillet 1971, n° 71564).

b. Produits à la culture ou à l'élevage desquels le contribuable ne participe pas

80

Les contribuables qui ne participent pas eux-mêmes à la culture ou à l'élevage des produits qu'ils vendent ne peuvent pas être considérés comme ayant la qualité d'exploitant agricole. Il n'est fait exception à cette règle qu'à l'égard des propriétaires qui donnent leurs terres en métayage ([BOI-BA-CHAMP-20-10 au III § 80 à 120](#)).

Ne peuvent donc pas être considérées comme réalisant des bénéfices agricoles :

- un contribuable qui achète des sarments de vigne, les confie à un pépiniériste pour les greffer et les cultiver et les revend à des tiers après arrachage ;
- un contribuable qui réalise des bénéfices provenant d'opérations de prégermination de plants de pommes de terre, lorsque ces opérations ne sont pas le fait d'un agriculteur et portent

principalement sur des produits achetés ;

- un horticulteur remettant des graines à des cultivateurs et leur achetant des plants (CE, arrêt du 20 janvier 1933) ;

- un contribuable qui fournit à des planteurs des greffons et les bois de greffage et qui leur achète, à un prix convenu d'avance, pour les livrer au commerce, les plants développés (CE, arrêt du 27 novembre 1925, RO 50) ;

- une association qui fournit gratuitement aux cultivateurs avec lesquels elle traite les betteraves sélectionnées par elle et leur achète la graine produite par la culture de ces betteraves en leur versant les deux tiers du prix de vente de ladite graine qu'elle livre au commerce (CE, arrêts des 27 janvier 1933, 19 novembre 1934) ;

- des agriculteurs qui vendent pour leur compte des marchandises qu'ils ont reçues en échange des produits de leur récolte. Ainsi doit être imposé dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux, un agriculteur qui livre sa récolte de betteraves à une sucrerie en échange de sucre raffiné, qu'il vend ensuite pour son compte personnel (CE, arrêt du 26 mars 1931, n° 11380) ;

- des propriétaires qui revendent à titre habituel les produits de fermages payés en nature .

De même, lorsque le contribuable ne participe pas lui-même à l'élevage des animaux qu'il vend mais les donne à élever à façon, les profits qu'il réalise relèvent de la catégorie des BIC. Il en est ainsi pour :

- un contribuable dont l'industrie consiste à acheter aux éleveurs de vers à soie des cocons qui lui servent à obtenir la graine qu'il vend à la clientèle. Il en est ainsi même si la semence destinée à la production de cocons est livrée gratuitement aux éleveurs ;

- un contribuable qui place des animaux chez des cultivateurs pour réaliser des bénéfices sur la vente du produit de ces animaux ou sur la vente de ces animaux eux-mêmes ;

- le propriétaire d'un troupeau de moutons qu'il fait engraisser sur des terres ne lui appartenant pas (CE, arrêt du 12 novembre 1945, n° 71703).

En revanche, le Conseil d'État a jugé que les revenus tirés de contrats d'élevage à façon revêtent un caractère agricole pour le propriétaire des animaux lorsque celui-ci exerce un droit de contrôle sur l'activité de l'éleveur et assume une part des charges et des risques de l'élevage (CE, arrêt du 11 mai 1979, n° 12862).

90

Par ailleurs, dans le domaine de l'élevage, le contrat d'intégration consiste pour un agriculteur appelé « intégré » à s'engager envers une entreprise, l'« intégrateur », à élever, à engraisser des animaux ou à produire des denrées d'origine animale en se conformant à des règles concernant la conduite de l'élevage, l'approvisionnement en moyens de production ou l'écoulement des produits finis.

Les profits réalisés par l'« intégrateur » qui confie l'élevage de poules pondeuses à des agriculteurs « intégrés » sont en principe imposables dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux, dès lors que l'intéressé ne participe pas lui-même à l'élevage des animaux et alors même qu'il fournirait la nourriture nécessaire à leur alimentation. Il n'en va autrement, sous réserve de l'application de l'article 155 du CGI, que si l'« intégrateur » a lui-même produit les poules qu'il confie à l'agriculteur « intégré » ou si, ayant acheté des poussins, il a participé de manière déterminante à leur cycle biologique de croissance en les faisant séjourner pendant un délai suffisamment long dans son entreprise avant

de les confier à un agriculteur « intégré ». En outre, pendant toute la période où il les confie à ce dernier, l' « intégrateur » doit en garder la propriété, acquitter une part des charges de l'élevage, assurer la surveillance vétérinaire, assumer au moins pour partie les risques de l'élevage et, de manière générale, en conserver la responsabilité. Dans cette hypothèse, les profits réalisés seraient imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles (RM Durand, JO AN du 8 mai 1989, p. 2124, n° 7610).

2. Vente de produits dans le cadre d'un contrat de commission ou portant sur des produits en dépôt

100

Le régime fiscal et les recettes à prendre en compte pour la détermination du revenu imposable peuvent être différents selon que les ventes sont effectuées dans le cadre d'un contrat de commission ou portant sur des produits en dépôt.

a. Ventes effectuées dans le cadre d'un contrat de commission

110

Le commissionnaire, défini par l'[article L. 132-1 du code de commerce](#) comme étant celui qui agit en son nom propre ou sous un nom social pour le compte d'un commettant, réalise des opérations commerciales dont les résultats sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ([BOI-BIC-CHAMP-30](#)).

b. Ventes de produits en dépôt

120

Dans l'hypothèse d'un contrat de dépôt-vente, deux situations doivent être envisagées :

- l'exploitant agricole agit en son nom propre : le régime fiscal exposé au **I-A-2-a § 110** est applicable ;
- l'exploitant agricole agit au nom d'autrui : cette activité relève de la catégorie des bénéfices non commerciaux. Le chiffre d'affaires correspondant s'entend alors du montant brut des commissions et non de la totalité des sommes reçues des clients.

Quelle que soit la catégorie d'imposition dont relèvent ces activités accessoires (bénéfices industriels et commerciaux ou bénéfices non commerciaux), les dispositions de l'[article 75 du CGI](#) sont éventuellement applicables.

c. Vente par une société civile ou un GAEC de stocks apportés par ses membres lors de sa constitution

130

Un exposé est consacré au [BOI-BA-CHAMP-20-20](#).

B. Vente selon des méthodes commerciales des produits de l'exploitation

1. Principes

140

Lorsqu'ils se bornent à vendre des produits provenant de leur exploitation, les agriculteurs peuvent, en principe, employer certains procédés du commerce sans que les profits ainsi réalisés deviennent pour autant passibles de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

C'est ainsi qu'ils peuvent :

- vendre ou faire vendre leurs produits sur les marchés ;
- faire vendre leurs produits par un commissionnaire ;
- faire usage de marques déposées.

2. Applications

a. Éleveurs exerçant concurremment la profession de boucher ou de marchand de bestiaux

150

Le fait pour un agriculteur d'abattre les bêtes de son élevage et d'expédier la viande ou de la vendre au détail ne peut être considéré comme un acte sortant des usages de la profession agricole, même si les opérations ont un caractère habituel.

Tous les profits provenant de l'élevage perdent leur caractère agricole si l'élevage peut être considéré, au sens du 1 du I de l'[article 155 du CGI](#), comme l'accessoire de l'activité industrielle ou commerciale de l'entreprise ([BOI-BIC-CHAMP-40-10](#)).

b. Emboucheurs ou herbagers

160

Les revenus réalisés par les emboucheurs ou herbagers qui engraisent des bêtes pour les vendre à la boucherie sont considérés comme des bénéfices de l'exploitation agricole.

c. Horticulteurs

170

Les profits réalisés par les horticulteurs et horticulteurs-fleuristes sont imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles.

Les horticulteurs qui vendent les produits de leurs récoltes, soit sur leur exploitation, soit dans un local aménagé non distinct de leur exploitation, soit à la fois sur leur exploitation et sur les marchés du lieu ou des environs, ou sur le carreau des halles, réalisent des profits qui ne doivent pas être considérés comme des bénéfices industriels et commerciaux, mais comme des bénéfices agricoles.

Ainsi, les profits réalisés par un établissement horticole qui livrait chaque jour à des grands magasins des plantes provenant de son exploitation qu'il disposait dans des stands situés à l'intérieur ou à l'extérieur de ceux-ci ont le caractère de bénéfices agricoles (CE, arrêt du 14 décembre 1977, n° 06292). Un salarié de l'établissement horticole conseillait la clientèle mais les ventes étaient faites par les grands magasins qui encaissaient le prix et supportaient seuls les risques afférents au paiement sans qu'il soit fait mention du nom de l'horticulteur. En fin de mois, l'établissement horticole facturait aux grands magasins le prix des plantes ainsi vendues sous déduction d'une remise.

d. Viticulteurs

180

Un viticulteur producteur réalise des bénéfices agricoles lorsqu'il se borne à vendre le produit de sa récolte directement de ses chais à sa clientèle.

Le fait pour un viticulteur d'écouler le vin provenant de sa récolte en un autre lieu que celui où il a été récolté n'est pas de nature à rendre l'intéressé passible de l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux.

II. Transformation de produits agricoles

A. Principes

190

Les profits réalisés par les cultivateurs qui font subir des transformations aux produits qu'ils récoltent eux-mêmes ne sont considérés comme des bénéfices agricoles que lorsque les opérations de transformation portent sur des produits ou sous-produits destinés à l'alimentation de l'homme et des animaux ou qui peuvent être utilisés à titre de matières premières dans l'agriculture ou l'industrie.

Dans le cas contraire, les profits retirés d'opérations de transformation sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Toutefois, en application des dispositions de l'alinéa 5 de l'[article 63 du CGI](#), sont considérés comme bénéfices de l'exploitation agricole les revenus provenant de la vente de biomasse sèche ou humide, majoritairement issue de produits ou sous-produits de l'exploitation. Il en est de même des revenus provenant de la production d'énergie à partir de produits ou sous-produits majoritairement issus de l'exploitation agricole. La prépondérance est appréciée en masse au regard de chaque produit commercialisé par l'exploitant. Cette disposition fait l'objet de développements figurant au [I-A § 10 et suivants du BOI-BA-CHAMP-10-40](#).

200

En revanche, lorsque des agriculteurs transforment des produits ne provenant pas tous de leur exploitation, leur situation fiscale doit être réglée différemment suivant que les produits mis en œuvre proviennent principalement de leurs récoltes ou, au contraire, d'achats.

Dans le premier cas, seuls les profits tirés de la transformation des produits achetés sont imposés au titre des bénéfices industriels et commerciaux, sous réserve de l'application des dispositions de l'[article 75 du CGI](#). Dans la seconde situation, l'ensemble des profits de l'exploitation est rattaché à cette catégorie de revenus.

B. Applications

1. Transformation de produits provenant exclusivement de l'exploitation

210

Il résulte des principes exposés ci-dessus que les agriculteurs se livrant à la distillation des betteraves, des fleurs, des résines, à la fabrication de la farine, du pain, du vin, de la fécule, du sucre, etc. et traitant exclusivement les produits de leur exploitation ne sont pas imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

Il a été ainsi jugé qu'un cultivateur qui se livre à la mise en conserve des petits pois de sa récolte au moyen d'un matériel et à l'aide d'un personnel répondant à l'importance de l'exploitation, doit être considéré, eu égard notamment aux difficultés qu'il aurait rencontrées pour écouler autrement ses produits, comme effectuant des opérations qui constituent le prolongement normal de son exploitation agricole (CE, arrêt du 8 novembre 1937, n° 57850).

De même il a été admis que :

- un cultivateur qui écrase dans un moulin lui appartenant du blé provenant de sa propre récolte et qui vend la farine ainsi obtenue ne réalise pas des profits entrant dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ;

- un apiculteur qui fabrique des produits de confiserie avec le miel provenant de sa récolte et du sucre acheté dans le commerce exerce une profession qui peut être considérée comme le prolongement de son activité agricole s'il ne spéculé pas sur la fourniture du sucre ;

- les profits retirés par un contribuable possédant une dizaine de ruches, de la vente d'emplâtres qu'il fabrique en partant du propolis ne sont pas, compte tenu du caractère sommaire des opérations de fabrication, rangés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ;

- que les profits retirés de l'exploitation de marais salants sont imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles, même si l'exploitant utilise un outillage mécanique, dès lors qu'il se borne à recueillir sur ses terres le sel déposé par l'eau de mer et à faire subir au produit recueilli la préparation nécessaire pour le rendre propre à la consommation sans se livrer à aucune transformation (CE, arrêt du 17 mai 1929, n° 77625). En revanche, l'exploitation industrielle, la transformation ou le conditionnement des produits récoltés entraînerait, ipso facto, l'imposition des profits retirés de cette activité dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ;

- les profits retirés de la transformation en engrais des sous-produits d'une exploitation avicole revêtent un caractère agricole, sans qu'il y ait lieu de prendre en considération la nature ou l'importance des moyens mis en œuvre, dès lors que l'activité agricole n'est pas le prolongement d'une entreprise industrielle.

2. Transformation portant à la fois sur des produits récoltés et sur des produits achetés

a. Fabricants de fromages

220

En ce qui concerne les cultivateurs qui fabriquent des fromages, il convient de distinguer selon qu'ils mettent en œuvre principalement du lait acheté ou du lait provenant de leur exploitation.

Dans le premier cas, la fabrication des fromages doit être considérée comme ayant, dans son ensemble, un caractère industriel et les bénéfices provenant de la totalité des opérations entrent dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

Au contraire, si la majeure partie du lait mis en œuvre provient de l'exploitation agricole des intéressés, seuls doivent être considérés comme des bénéfices industriels et commerciaux ceux provenant de la vente de fromages fabriqués avec des laits achetés, sous réserve de l'application des dispositions du 1 du I de l'[article 155 du CGI](#) (cf. I § 10).

b. Osiériculteurs-vanniers

230

Les osiériculteurs-vanniers relèvent normalement du régime des bénéfices industriels et commerciaux. Par mesure de simplification, il a toutefois été admis que puissent être imposés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles, les osiériculteurs-vanniers qui utilisent exclusivement l'osier provenant de leur propre récolte.

III. Opérations sans lien direct avec l'exploitation agricole

A. Principes

240

Les agriculteurs se livrent parfois avec des tiers à des opérations (fournitures de denrées ou de services) qui n'ont pas pour objet les produits de leur récolte, ni des produits similaires ou acquis par échange. Dans ce cas, pour décider si les intéressés doivent ou non être assujettis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, on doit rechercher si les opérations dont il s'agit entrent ou non dans le cadre de l'exploitation agricole ou si elles caractérisent l'exercice d'une profession distincte.

B. Applications

1. Enlèvement des boues et vidanges

250

Un cultivateur qui s'est chargé de l'enlèvement des boues et des vidanges de la commune dans l'unique but de se procurer des matières fertilisantes pour l'amendement de ses terres ne peut être considéré comme exerçant une profession commerciale.

En revanche, un cultivateur qui, accessoirement à sa profession agricole, procède conformément à un cahier des charges régulièrement approuvé à l'enlèvement, pour le compte d'une commune, des boues et

immondices qu'il doit obligatoirement déposer à la décharge publique, doit être regardé comme exerçant à titre accessoire une profession commerciale dont les profits doivent être imposés dans la catégorie des bénéfiques industriels et commerciaux, sous réserve de l'application des dispositions de l'article 75 du CGI.

2. Opérations de déneigement

260

Les opérations de déneigement réalisées par des agriculteurs pour le compte de collectivités publiques constituent des prestations de services dont la rémunération relève de la catégorie des bénéfiques industriels et commerciaux, sous réserve de l'application des dispositions de l'article 75 du CGI (RM Maurice Dousset, JO AN du 19 novembre 1990, p. 5307, n° 27256).

3. Agriculteurs apportant leur aide à autrui

270

Les opérations faites à titre occasionnel dans le cadre de l'aide réciproque entre voisins que se prêtent traditionnellement les agriculteurs et ne donnant lieu à aucune rémunération, hormis le remboursement des dépenses exposées pour l'exécution du travail, sont considérées comme spécifiquement agricoles.

En revanche, les exploitants agricoles qui, à titre habituel pour des fins lucratives et moyennant rémunération en espèces ou en nature, effectuent à l'aide de leur matériel motorisé des transports pour autrui, exercent une profession commerciale.

4. Activités de tourisme à la ferme et travaux forestiers réalisés pour le compte de tiers

a. Définition des activités concernées

1° Les activités de tourisme à la ferme

280

Elles recouvrent notamment :

- la fourniture des repas (fermes-auberges, tables d'hôtes, dégustation cuisinée de produits régionaux) ;
- la location de logements en meublé ou en garni (gîtes ruraux, chambres d'hôtes, caravanes fixes aménagées et exclusivement réservées à l'habitation, etc.) ;
- la location de terrains de campement aménagés, ainsi que la location accompagnée d'un service de gardiennage, d'emplacements de campement sur des terrains nus (terrains de campement déclarés, aires naturelles de campement) ;
- la location de bicyclettes, barques, pédalos, skis... ;

- les activités d'accueil d'enfants en cours de scolarité exercées par un exploitant agricole chargé de la gestion d'une ferme pédagogique (RM Bouvier, JO Sénat du 4 août 1988, p. 887, n° 386)

).

2° Les travaux forestiers

290

Ils recouvrent notamment les travaux suivants :

- travaux d'exploitation de bois, à savoir abattage, tronçonnage, ébranchage, élagage, éhouppage, débardage, débroussaillage, nettoyage des coupes, transport de bois et, lorsqu'ils sont effectués sur le parterre de la coupe, travaux de façonnage, de conditionnement du bois, de sciage et de carbonisation, quels que soient les procédés utilisés ;
- travaux de reboisement et de sylviculture, y compris l'élagage, le débroussaillage et le nettoyage des coupes ;
- travaux d'équipement forestier lorsqu'ils sont accessoires aux travaux cités ci-dessus.

b. Régime fiscal applicable

300

En principe, les agriculteurs qui développent des activités de tourisme ou qui accomplissent des travaux forestiers pour le compte de tiers exercent une activité commerciale et sont donc imposables, en principe, pour les profits tirés de ces activités, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

Toutefois, les recettes provenant des activités de tourisme à la ferme ou de l'accomplissement de travaux forestiers pour le compte de tiers peuvent être imposées selon des modalités particulières.

1° Exploitants soumis à un régime réel d'imposition

310

Pour les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition, les recettes provenant des activités de tourisme à la ferme ou de l'accomplissement de travaux forestiers pour le compte de tiers peuvent être rattachées au bénéfice agricole selon les conditions fixées à l'[article 75 du CGI](#).

2° Exploitants placés sous le régime des micro-exploitations

320

Pour les exploitants agricoles placés sous le régime des micro-exploitations (régime "micro-BA"), ces recettes sont imposées dans les conditions de droit commun applicables aux bénéfices industriels et commerciaux, c'est à dire, sauf option pour un régime réel d'imposition ou lorsque ce dernier s'applique à titre obligatoire, le régime applicable de plein droit aux activités non agricoles accessoires des exploitants relevant du régime "micro-BA" est le régime des petites entreprises (micro-BIC) défini à l'[article 50-0 du CGI](#).

5. Agriculteurs organisant des visites de leur exploitation

330

Dès lors que les droits réclamés au titre de telles visites trouvent leur origine directement dans la mise en valeur de biens ruraux ou autre exploitation de nature agricole, ces droits sont imposables en bénéfices agricoles ([BOI-BA-CHAMP-10-10-10](#) au III-E § 210).

Toutefois, lorsqu'il s'avère que la réalisation de cette prestation relève d'une démarche commerciale (aménagement des immeubles faisant l'objet de la visite dans le but d'attirer le public, appel à du personnel spécialisé, publicité, etc.), les droits en cause constituent des recettes de nature commerciale. Ils sont donc imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, sous réserve bien entendu de l'application des dispositions de l'[article 75 du CGI](#).

6. Horticulteurs : entretien de jardins et de cimetières, location de plantes vertes, exploitation d'un parc floral

340

Les profits qu'un horticulteur retire de la création et de l'entretien de jardins particuliers ainsi que de l'entretien de tombes dans les cimetières doivent être rangés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. En effet, dès lors que cette activité consiste en prestations de services dans lesquelles la fourniture de main d'œuvre est l'élément prépondérant et n'a pas pour but principal de faciliter la vente ou l'utilisation des produits de l'exploitation horticole de l'intéressé, elle ne peut être regardée comme le prolongement normal de cette exploitation (CE, arrêt du 11 juillet 1956, n° 24601).

Les dispositions de l'[article 75 du CGI](#) peuvent toutefois trouver à s'appliquer.

Il en va de même des profits retirés par un horticulteur de la location de plantes vertes.

L'horticulteur qui exploite un parc floral ouvert au public moyennant un droit d'entrée exerce une profession commerciale et les profits correspondants sont, en principe, imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, sous réserve de l'application des dispositions de l'article 75 du CGI.

7. Jardiniers travaillant pour le compte d'autrui

350

Un jardinier travaillant à l'entretien de jardins pour le compte d'autrui, seul ou avec les membres de sa famille, habitant ou non sous le même toit, n'est pas considéré comme un agriculteur. Les revenus tirés d'une telle activité sont classés selon le cas, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou dans celle des traitements et salaires.

8. Pépiniéristes exerçant la profession d'architecte-paysagiste

360

Les pépiniéristes qui cultivent des plants en vue de la vente sont considérés comme des exploitants agricoles, quelle que soit d'ailleurs la qualité des personnes à qui les ventes sont effectuées.

Sont également considérés comme exploitants agricoles, à la condition qu'ils procèdent uniquement à la vente des produits de leur propre exploitation sans se livrer à des opérations caractéristiques d'une profession commerciale, les pépiniéristes-horticulteurs qui, eu égard à la superficie des terrains qu'ils utilisent, se livrent à une véritable exploitation agricole.

En revanche, lorsque tout en exploitant des pépinières dont il vend les plants, un contribuable se livre en même temps à la création de jardins pour le compte de particuliers ou de collectivités, il doit être regardé comme exerçant à la fois :

- la profession agricole de pépiniériste ;
- et une profession qui peut être soit libérale, soit commerciale, selon la nature des opérations auxquelles il se livre en ce qui concerne la création des jardins.

Les dispositions de l'[article 75 du CGI](#) peuvent également trouver à s'appliquer.

Enfin, lorsqu'un horticulteur revend des plantes achetées au cours du cycle de production, les profits qu'il réalise revêtent un caractère commercial s'ils ne peuvent être considérés comme rémunérant, à titre principal, l'activité de production agricole. Il en est ainsi, notamment, lorsque le délai ou le mode de détention des profits est comparable à celui de fleuristes détaillants ou lorsque le prix de vente des plantes, après achèvement du cycle de production, n'excède pas de manière significative celui qui aurait pu être obtenu en cas de commercialisation immédiate des produits achetés.

Les dispositions de l'article 75 du CGI peuvent toutefois trouver à s'appliquer.

9. Prise en pension et gardiennage d'animaux

370

Les profits provenant d'opérations de pension ou de gardiennage d'animaux autres que les chevaux présentent un caractère commercial et sont imposables sous réserve des dispositions visées à l'[article 75 du CGI](#) selon les règles prévues pour les bénéficiaires commerciaux, même si l'entretien des animaux est assuré avec les produits de l'exploitation.

10. Vente d'animaux domestiques

380

Les règles d'imposition des bénéficiaires retirés de la vente d'animaux domestiques varient selon la nature de l'activité et les méthodes de vente mises en œuvre. Dans le cadre d'une activité professionnelle, les revenus liés à la vente de jeunes animaux relèvent soit des bénéfices agricoles si les opérations d'élevage s'inscrivent dans le cycle biologique de croissance de l'animal, soit des bénéfices industriels et commerciaux. Les profits résultant d'une activité non professionnelle sont soumis, pour leur part, aux bénéfices non commerciaux en application des dispositions du 1 de l'[article 92 du CGI](#) visant toutes les occupations, exploitations lucratives et sources de profit qui ne se rattachent pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus (RM n° 21463, M. Patrick BALKANY, JO AN du 15 mai 1995, p. 2485).

11. Location de taureaux à des organisateurs de spectacles

390

Lorsque les éleveurs se bornent à vendre les produits de leurs élevages qu'il s'agisse de ventes pour la boucherie ou de ventes à des entreprises de spectacles taurins les profits réalisés entrent dans la catégorie des bénéfices agricoles.

Mais lorsque des éleveurs se livrent à la location de taureaux à des organisateurs de spectacles, cette activité ne peut être considérée, ni comme constituant en

elle-même une activité agricole, ni comme le prolongement normal d'une exploitation agricole, et les bénéfiques qui en résultent ont le caractère de bénéfiques industriels et commerciaux (CE, arrêt du 28 octobre 1959, n° 20569).

Cependant les dispositions de l'[article 75 du CGI](#) peuvent toutefois trouver à s'appliquer.

12. Toiletteurs de chiens

400

À la différence des éleveurs et des éleveurs-dresseurs de chiens, qui exercent une activité agricole, les personnes qui se consacrent au « toilettage » des chiens réalisent des bénéfiques de nature commerciale.

13. Administrateurs des organismes de mutualité sociale agricole

410

Les indemnités servies aux agriculteurs qui exercent des fonctions d'administrateurs dans les organismes de mutualité sociale agricole constituent des salaires, et sont en conséquence soumises au régime fiscal applicable à ces rémunérations.

14. Administrateurs et dirigeants d'organismes agricoles

420

Les rémunérations allouées aux administrateurs dirigeants d'organismes agricoles (coopératives agricoles, caisses régionales de crédit agricole, associations professionnelles agricoles), en contrepartie des fonctions qu'ils exercent, relèvent de la catégorie des traitements et salaires.

Les allocations revenant aux responsables de chambres d'agriculture sont assimilées à des indemnités à forme de traitements, taxables suivant les modalités applicables à la catégorie des traitements et salaires ([BOI-RSA-CHAMP-10-10-20](#) au VIII § 80 à 110).

15. Jeunes agriculteurs : Stage réalisé dans le cadre d'un plan de professionnalisation personnalisé

430

Les jeunes agriculteurs nés à compter du 1^{er} janvier 1971, qui veulent s'installer et souhaitent être admis au bénéfice des aides mentionnées à l'[article D. 343-3 du code rural et de la pêche maritime](#), doivent réaliser un plan de professionnalisation personnalisé visé au 4° de l'[article D. 343-4 du code rural et de la pêche maritime](#) dont les conditions de mise en œuvre ont été définies par un [arrêté du 9 janvier 2009](#).

Le plan de professionnalisation personnalisé peut ainsi imposer la participation à un stage d'application en exploitation agricole d'une durée comprise entre un et six mois.

L'indemnité de tutorat prévue à l'[article D. 343-23 du code rural et de la pêche maritime](#), perçue par le maître-exploitant constitue un produit imposable dans la catégorie des bénéfiques agricoles.

L'indemnité versée au stagiaire par le maître-exploitant résulte de la convention liant l'exploitant et le stagiaire. Compte tenu de la situation de subordination dans laquelle se trouve le stagiaire, la rémunération et les avantages annexes sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires ([BOI-BA-BASE-20-30-40-10](#)).