RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BA-CHAMP-10-10-10-20140306
Date de publication : 06/03/2014
Date de fin de publication : 06/04/2016

BA - Champ d'application - Revenus imposables - Activités génératrices de 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 1 : Activités génératrices de bénéfices agricoles

Sommaire :

I. Principes généraux
II. Cas particuliers
III. Applications à certaines activités
A. Productions végétales
1. Production forestière
2. Exploitation de champignonnières
3. Ventes d'herbe sur pied
4. Obtention de nouvelles variétés végétales
B. Productions animales
1. Principes
2. Applications
a. Exploitations d'aviculture et d'accouvage
b. Exploitations conchylicoles
c. Exploitations piscicoles
d. Exploitations apicoles
C. Marais salants
D. Activités de cultures marines
E. Droits d'entrée perçus pour la visite d'une exploitation agricole

I. Principes généraux

1

Au sens du premier alinéa de l'article 63 du code général des impôts (CGI), sont considérés comme bénéfices de l'exploitation agricole pour l'application de l'impôt sur le revenu, les revenus que

l'exploitation des biens ruraux procure soit aux fermiers, métayers, soit aux propriétaires exploitant eux-mêmes. Les produits provenant de l'exploitation des biens ruraux s'entendent d'une manière générale des profits résultant de la culture et de l'élevage.

Afin d'éviter toute difficulté sur la nature fiscale des revenus procurés par certaines activités, les deuxième et troisième alinéas de l'article 63 du CGI précisent que la catégorie des bénéfices agricoles comprend notamment :

- les profits retirés de la production forestière, même si les propriétaires se bornent à vendre les coupes de bois sur pied ;

- les produits de l'exploitation de champignonnières en galeries souterraines, des exploitations apicoles, avicoles, piscicoles, ostréicoles et mytilicoles, ainsi que les profits réalisés par les obtenteurs de nouvelles variétés végétales au sens de l'article L. 623-1 du code de la propriété intellectuelle à l' article L. 623-35 du code de la propriété intellectuelle.

En outre, les alinéas 4 à 7 de l'article 63 du CGI rangent sous certaines conditions dans la catégorie des bénéfices agricoles diverses activités :

- les activités équestres (BOI-BA-CHAMP-10-20) ;

- la vente de biomasse sèche ou humide et la production d'énergie à partir de produits ou sous-produits majoritairement issus de l'exploitation agricole (BOI-BA-CHAMP-10-40) ;

- la mise à disposition de droits au paiement au titre du régime du paiement unique (BOI-BA-CHAMP-10-40 cité ci-avant) ;

- les activités de courses en attelage d'enseignement de la conduite et du travail avec les chiens et de prestations de transports en traîneaux ou de louage de traîneaux (BOI-BA-CHAMP-10-40 cité ci-avant *)*.

10

L'exploitant agricole est donc passible de l'impôt sur le revenu à raison des profits que lui procurent :

- d'une part, la vente des récoltes et des produits de l'élevage ;

- et, d'autre part, la consommation de ces mêmes récoltes et produits.

À cet égard, il est précisé que, si les produits ne sont pas vendus mais consommés entièrement par l'exploitant, l'impôt n'en demeure pas moins exigible, en principe.

En effet, d'une part, le 1 de l'article 13 du CGI dispose que le revenu net annuel imposable est constitué par l'excédent du produit brut, y compris la valeur des profits et avantages dont le contribuable a joui en nature, sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu.

D'autre part, aucune disposition ne prévoit d'exonération lorsque la récolte est uniquement affectée à la consommation familiale. Il s'ensuit que l'article 63 du CGI trouve, en principe, à s'appliquer quelles que soient l'importance et la nature des propriétés rurales exploitées, même si l'activité agricole de l'exploitant n'est pas exercée à titre principal et si les produits de la récolte sont uniquement affectés à la consommation familiale de l'intéressé.

> *Ainsi jugé, notamment en ce qui concerne un contribuable qui, propriétaire d'une vigne de faible superficie consommait la totalité de sa récolte pour ses besoins personnels et ceux de sa famille (CE, arrêt du 25 novembre 1966 n° 64893).*

En ce qui concerne les prélèvements de l'exploitant, il convient de se reporter au BOI-BA-BASE-20-20-10 au II-B § 120.

Cf. également l'arrêt du Conseil d'État du 29 décembre 1978 (CE, arrêt du 29 décembre 1978 n° 05103).

20

Toutefois, il est fait exception à ce principe au profit du revenu en nature résultant de la culture d'un jardin en vue de la production de légumes destinés exclusivement à être consommés par le contribuable et sa famille, lorsque le contribuable n'est pas un exploitant agricole.

Il est également admis que les jardins de moins de cinq ares, attenant à un immeuble bâti et appartenant au même propriétaire que le sol de cet immeuble dont ils constituent une dépendance immédiate et indispensable, sont exonérés de l'impôt sur le revenu frappant les bénéfices agricoles.

II. Cas particuliers

30

Les profits que procure à un ancien agriculteur la vente de stocks qu'il a conservés après cession ou cessation de son exploitation constituent des bénéfices agricoles.

Le Conseil d'État a ainsi jugé que :

- une société civile agricole qui a donné à bail le domaine viticole qu'elle exploitait, mais a conservé les stocks de vins provenant des récoltes antérieurement levées sur la propriété et a assuré leur commercialisation, poursuit de ce fait son activité d'exploitant agricole (CE, arrêt du 29 septembre 1982 n° 22589 ; dans le même sens, CE, arrêt du 18 mars 1988 n° 73693) ;

- la cession par un agriculteur du produit de récoltes comprises dans un stock, continue de relever du régime d'imposition des bénéfices agricoles, alors même que cet agriculteur a cessé son exploitation (CE, arrêt du 18 mai 1984 n° 36867) ;

- un exploitant agricole qui cesse d'exploiter lui-même directement et donne à bail son domaine mais qui conserve des stocks de cognac et assure leur commercialisation, poursuit une activité agricole (CE, arrêts du 2 octobre 1991 n° 74857 et n° 120723).

40

En cas de décès de l'exploitant et dans l'hypothèse où les héritiers procèdent eux-mêmes à l'écoulement des stocks reçus lors de la succession, les produits qu'ils retirent de ces ventes constituent des revenus imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles s'ils ont eux-mêmes la qualité d'exploitant. Dans le cas contraire, l'imposition du gain de cession provenant des stocks relève du régime des plus-values sur biens meubles défini aux articles 150 UA du CGI et suivants (RM. Jean Valleix n° 43523, JO AN du 3 février 1997 p.517).

50

Par ailleurs, les revenus tirés par toute personne d'une activité agricole sont, quelle que soit leur importance, passibles de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles. Il n'existe aucune dérogation à ce principe en faveur des agriculteurs retraités qui continuent d'exploiter une parcelle dans les

conditions prévues aux articles L. 732-18 et suivants du code rural et de la pêche maritime (RM de Gastines n° 28278, JO AN du 14 janvier 1991 n°28278 p.111) .

III. Applications à certaines activités

60

Les bénéfices de l'exploitation embrassent les produits de toute nature résultant de la mise en valeur de tous terrains propres à la culture (terres, prés, vignes, vergers, jardins maraîchers, etc.). Les produits de l'élevage entrent dans la catégorie des bénéfices agricoles au même titre que ceux provenant de la culture proprement dite.

A. Productions végétales

70

Le caractère particulier de certaines productions appelle les précisions ci-après.

1. Production forestière

80

Par revenus de la production forestière, il convient d'entendre tous les revenus provenant de propriétés boisées, qu'il s'agisse de bois proprement dits, d'aulnaies, d'oseraies, de saussaies ou de bois industriels, c'est-à-dire de ceux dont l'exploitation a pour objet principal ou accessoire la récolte de produits tels que fruits, résine ou écorces.

Tous ces revenus, même si les propriétaires se bornent à vendre les coupes de bois sur pied, entrent dans la catégorie des bénéfices agricoles, sous réserve :

- que la propriété boisée ne figure pas à l'actif d'une entreprise industrielle ou commerciale, soit à titre d'immobilisation, soit en tant que stock (exemple : marchand de biens) ;

- de l'application des dispositions du 1 du I de l'article 155 du CGI (BOI-BA-CHAMP-10-10-20 ou BOI-BIC-CHAMP-30 au II § 120).

À cet égard, le Conseil d'État a jugé que le contrat par lequel un propriétaire concède à un adjudicataire l'exploitation de pins résineux a le caractère, non d'un contrat de vente d'une quantité déterminée de résine, mais d'un contrat de louage d'un terrain planté en arbres susceptibles de produire une quantité variable de résine et, par suite, que l'adjudicataire du gemmage de pins résineux qui vend la résine par lui récoltée ne peut être regardé comme accomplissant des actes de commerce (CE, arrêt du 20 mai 1927 n° 81194).

Il s'ensuit que les opérations de gemmage de pins résineux ont le caractère d'opérations agricoles et qu'en conséquence, les gemmeurs auxquels les propriétaires de bois de pins confient le soin de récolter la résine moyennant l'abandon d'une partie du prix de vente du produit recueilli par eux, sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles.

2. Exploitation de champignonnières

90

Sous réserve de l'application des dispositions du 1 du I de l'article 155 du CGI (BOI-BA-CHAMP-10-10-20 ou BOI-BIC-CHAMP-40-20 au III-A § 240), l'exploitation de champignonnières, qu'elle soit pratiquée en galeries souterraines ou en surface, relève de la catégorie des bénéfices agricoles.

3. Ventes d'herbe sur pied

100

La vente des herbes sur pied constitue, non pas une location mais un mode d'exploitation et le propriétaire qui y a recours est imposé au titre des bénéfices de l'exploitation agricole à raison des terrains exploités dans ces conditions (en ce sens, CAA Paris, arrêt du 23 avril 1991 n° 89PA01218).

À ce sujet, d'après la jurisprudence de la Cour de cassation, la concession à titre onéreux d'un droit de pacage constitue une vente de récolte sur pied. Il en résulte que le propriétaire qui se réserve la jouissance des pâturages dépendant d'une propriété qu'il donne à bail et en concède le droit de pacage à des propriétaires de troupeaux de moutons est considéré comme exploitant et se trouve imposable au titre des bénéfices agricoles (BOI-BA-CHAMP-20-10).

4. Obtention de nouvelles variétés végétales

110

La recherche de nouvelles variétés végétales (fleurs, céréales, plantes maraîchères) est généralement le fait d'horticulteurs ou de pépiniéristes. Depuis 1970, les découvertes dans ce domaine sont protégées par la délivrance d'un certificat « d'obtention » qui s'apparente à un brevet industriel.

L'article 63 du CGI range expressément dans la catégorie des bénéfices agricoles les profits réalisés par les obtenteurs de nouvelles variétés végétales (BOI-BA-SECT-40).

B. Productions animales

1. Principes

120

Les opérations d'élevage ou d'engraissement s'inscrivent dans le cycle biologique de croissance de l'animal. Elles constituent une activité agricole, quelle que soit l'importance des produits achetés pour l'alimentation des animaux.

Ce principe a été posé par l' rrêt du Conseil d'État du 6 février 1970 n° 70512; RJ n° Ill, p. 33 qui considère que l'élevage d'animaux constitue en lui-même une activité de caractère agricole dont la nature n'est pas modifiée lorsque l'alimentation de ces animaux ne provient pas, à titre principal, d'une exploitation agricole appartenant au propriétaire de l'élevage.

Il en résulte que, quelle que soit la proportion de nourriture achetée hors de l'exploitation, les profits retirés de l'élevage d'animaux de toute espèce relèvent, en principe, de la catégorie des bénéfices agricoles (voir toutefois BOI-BA-CHAMP-10-10-20 et BOI-BIC-CHAMP-40-20).

Les profits retirés des opérations d'élevage ou d'engraissement doivent être soumis à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices agricoles alors même que les animaux appartiendraient à un tiers.

Toutefois, par exception à ce principe, les revenus des éleveurs relèvent de la catégorie des traitements et salaires quand les intéressés peuvent être considérés comme des travailleurs à domicile. Mais il en est ainsi seulement dans le cas relativement exceptionnel où le contrat conclu entre le propriétaire des animaux et l'éleveur satisfait à l'ensemble des conditions posées par l'article L. 7412-1 du code du travail à l'article L. 7412-3 du code de travail et, notamment, à celles relatives au calcul de la rémunération des travailleurs à domicile (BOI-RSA-CHAMP-10-40-10 au I § 10).

2. Applications

130

Le caractère de bénéfices agricoles a été reconnu notamment aux profits procurés par l'élevage de :

- renards argentés ;

- chiens ;

- lapins domestiques ;

- petits animaux à fourrure ou destinés à être vendus à des laboratoires.

140

De même, sont classés dans la catégorie des bénéfices agricoles les profits réalisés par :

- les laitiers-nourrisseurs ;

- les emboucheurs ou herbagers (voir toutefois BOI-BA-CHAMP-10-10-20) ;

- les exploitants agricoles qui procèdent à des ventes de saillies de leurs animaux reproducteurs.

150

Par ailleurs, les activités d'élevage expressément mentionnées à l'article 63 du CGI appellent les précisions suivantes.

a. Exploitations d'aviculture et d'accouvage

160

L'aviculture s'entend de l'élevage, non seulement de volailles mais d'oiseaux de toute espèce.

C'est ainsi que le caractère de bénéfices agricoles a été reconnu :

- aux profits retirés de l'élevage de perruches, de faisans de chasse et de volière ;

- aux profits réalisés par les aviculteurs qui achètent des poussins à des tiers, dès lors que les animaux séjournent pendant un délai suffisant sur l'exploitation pour caractériser l'exercice d'une activité d'élevage (exemple : aviculteurs achetant des poussins d'un jour pour les revendre à l'âge de trois mois).

Par ailleurs, le Conseil d'État a jugé que les opérations accomplies par un aviculteur-accouveur en vue de transformer en poussins les œufs achetés par lui se rattachent au cycle biologique naturel de l'évolution du poulet. Il en résulte que les profits tirés de telles opérations présentent le caractère de bénéfices agricoles, même si elles nécessitent un appareillage perfectionné (CE, arrêts du 26 février 1962 n° 53 348 et du 06 mai 1963 n° 56 920).

Le Conseil d'État a également jugé que constitue une activité agricole celle exercée par un accouveur qui confie à des éleveurs à façon des poussins d'un jour produits dans son établissement d'accouvage (CE, arrêt du 11 mai 1979 n° 12862). Au soutien de la qualification agricole de l'exploitation débouchant sur la vente d'animaux engraissés à façon, le juge de l'impôt relève que, généralement, au cours de l'élevage, l'aviculteur-accouveur conserve seul la propriété du cheptel, acquitte personnellement les frais de nourriture, de transport et de mise en place des animaux, assure la surveillance vétérinaire de l'ensemble et assume, pour partie, les risques de l'élevage.

Selon une jurisprudence de la Cour Administrative d'Appel de Lyon en date du 7 février 1990 (CAA Lyon, arrêt du 7 février 1990 n° 89LY00598), la qualité d'exploitant agricole a également été reconnue à un aviculteur qui acquiert des poulettes pondeuses et des poussins pour les mettre en pension chez des agriculteurs en vue de la production d'œufs. Dans l'espèce jugée, l'aviculteur assurait lui-même la collecte, le conditionnement et la commercialisation de ses produits, ce qui constitue la dernière phase du cycle biologique de production d'œufs.

Le Tribunal Administratif de Lyon, par un jugement en date du 15 janvier 1998 n° 91-1103, a, pour sa part, estimé que la fabrication et la fourniture par une société de la nourriture destinée à l'alimentation des poulettes pondeuses et des poussins qu'elle a confiés à des éleveurs, en vue de la production d'œufs dont elle assure le conditionnement et la commercialisation, participent directement au cycle biologique de production d'œufs et qu'ainsi cette société peut être qualifiée d'exploitant agricole.

En définitive, le caractère agricole de l'activité au sens de l'article 63 du CGI est présumé, lorsqu'il s'agit aussi bien de la production d'œufs à féconder ou à consommer que de la production de volatiles destinés à la ponte ou à la vente en tant que volailles de chair. Cette présomption bénéficie aux «intégrateurs» qui remplissent certaines conditions (notamment, le propriétaire des animaux doit exercer un droit de contrôle sur l'activité de l'éleveur, assurer le suivi vétérinaire et alimentaire des animaux et assumer une part des charges et des risques de l'élevage (BOI-BA-CHAMP-10-10-20 au I-A-1-b § 80).

En revanche, la présomption d'activité agricole est détruite, lorsqu'il est établi, au vu des circonstances de fait, que l'aviculteur ou l'accouveur procède à des achats-reventes de volailles ou d'œufs à consommer en vue de leur commercialisation.

b. Exploitations conchylicoles

170

L'énumération contenue au troisième alinéa de l'article 63 du CGI des activités génératrices de profits agricoles est purement énonciative.

Aussi, bien qu'en ce qui concerne l'élevage de coquillages, ce texte ne vise expressément que les profits tirés de l'ostréiculture et de la mytiliculture, tous les produits de la conchyliculture doivent en principe être classés dans la catégorie des bénéfices agricoles.

Il est précisé que les ostréiculteurs doivent être distingués non seulement des marchands d'huîtres, mais également des pêcheurs d'huîtres qui, sans en faire l'élevage, vendent le produit de leur pêche et, de ce fait, sont imposables au titre des bénéfices commerciaux.

c. Exploitations piscicoles

180

Les profits tirés de la pisciculture sont imposés au titre des bénéfices agricoles quelle que soit la nature des poissons qui font l'objet de l'élevage.

Toutefois, il n'en est ainsi que dans l'hypothèse où les bénéfices résultent d'une exploitation. Aussi, lorsqu'un lac n'a fait l'objet au cours de la période d'imposition, ni d'une exploitation piscicole, ni d'une exploitation professionnelle d'aucune sorte de la part de son propriétaire, celui-ci ne doit pas être imposé au titre des bénéfices agricoles, mais au titre des revenus fonciers (CE, arrêt du 6 juillet 1966 n° 57644).

De même, l'activité consistant à acheter des truites propres à la consommation et à les conserver dans des bassins en vue de les revendre, soit au poids, soit après les avoir relâchées dans un étang contre une redevance à la journée payée par des pêcheurs, présente un caractère commercial et non agricole, en l'absence de toute intervention dans le cycle biologique de productions (CAA Nancy, arrêt du 21 mai 1991, n°89NC01564 et n° 89NC01566).

d. Exploitations apicoles

185

Aux termes du troisième alinéa de l'article 63 du CGI, relèvent des bénéfices agricoles les produits des exploitations agricoles (cf. I § 1). L'apiculture s'entend de l'élevage d'abeilles en vue de l'exploitation des produits qu'elles génèrent, tels le miel ou la cire.

Par ailleurs, l'activité de pollinisation consiste en la mise à disposition de ruches pour une durée déterminée auprès d'agriculteurs afin de valoriser la production de leur plantation grâce au travail de pollinisation effectuée par les abeilles. Sur le plan fiscal, cette activité de pollinisation peut être regardée comme exercée dans le cadre d'une exploitation apicole. Il est donc admis que les revenus tirés de cette activité soient imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles, au même titre que les autres produits issus de l'élevage des abeilles.

Remarque : la solution est sans incidence sur les règles applicables à l'activité en matière de TVA.

C. Marais salants

190

Les exploitants de marais salants sont en principe passibles de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles (BOI-BA-CHAMP-10-10-20).

D. Activités de cultures marines

200

Conformément aux dispositions de l'article L. 311-1 du code rural et de la pêche maritime, les activités de cultures marines sont réputées agricoles, nonobstant le statut social dont relèvent ceux qui les pratiquent.

E. Droits d'entrée perçus pour la visite d'une exploitation agricole

210

Parallèlement à leur activité agricole principale, certains agriculteurs organisent des visites de leur exploitation. Les sommes correspondant aux droits d'entrée demandés pour la visite d'une exploitation agricole trouvent normalement leur origine directement dans la mise en valeur de biens ruraux ou autre exploitation de nature agricole et sont en principe imposables à ce titre dans la catégorie des bénéfices agricoles. Il n'en est pas de même si la réalisation de la prestation relève d'une démarche commerciale (BOI-BA-CHAMP-10-10-20).