RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-CHAMP-10-30-10-20200520
Date de publication : 20/05/2020

BNC - Champ d'application - Activités et revenus imposables - Professionnels de santé

Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux
Champ d'application et territorialité
Titre 1 : Activités et revenus imposables
Chapitre 3 : Etudes particulières de certaines professions ou activités
Section 1 : Professionnels de santé

Sommaire :

I. Les professions médicales et para-médicales
A. Les professions médicales
1. Les chirurgiens-dentistes
2. Les médecins
a. Cas général
b. Cas particuliers
1° Médecins attachés à des collectivités, des établissements, des organismes et des entreprises
2° Médecins des hôpitaux publics
3° Médecins exerçant une activité à caractère commercial
4° Médecins remplaçants
5° Médecins propharmaciens
B. Professions para-médicales
1. Situation au regard de l'impôt sur le revenu des aidants familiaux
a. Notion d'aidants familiaux : définition
b. Situation fiscale des aidants familiaux
1° Salarié de la personne handicapée (y compris un membre de sa famille)
2° Aidant familial non salarié au sens de l'article R. 245-7 du CASF
2. Gardes-malades
3. Professions paramédicales et auxiliaires de santé
4. Chimistes
5. Laboratoires d'analyse médicale
6. Pharmaciens
a. Pharmaciens des établissements publics hospitaliers
b. Pharmaciens des établissements hospitaliers privés et des cliniques
II. Soins divers
A. Guérisseurs, magnétiseurs, rebouteux
B. Esthéticiennes, coiffeurs, manucures
III. Vétérinaire
A. Secteur prestations médicales et ventes annexes de médicaments

B. Secteur hors prestation médicale
C. Secteur sanitaire
1. Vétérinaire sanitaire
2. Mandat de police sanitaire
3. Autres revenus imposables dans la catégorie des traitements et salaires
a. Vétérinaires chargés de l'inspection des viandes dans les abattoirs municipaux
b. Inspecteurs vétérinaires aux frontières pour le contrôle de la salubrité des animaux importés

Actualité liée : 20/05/2020 : RSA - BNC - Aidants familiaux non salariés - Exonération des sommes perçues à titre de dédommagement (loi n° 2019-1446 du 24 décembre 2019 de financement de la sécurité sociale pour 2020, art. 14)

1

Le présent document traite du régime fiscal applicable aux activités et professions du secteur de la santé humaine ou animale.

I. Les professions médicales et para-médicales

A. Les professions médicales

1. Les chirurgiens-dentistes

10

Les chirurgiens-dentistes qui se bornent à la pratique de leur art sont considérés comme exerçant une profession non commerciale, même s'ils vendent des dents artificielles, dentiers et autres appareils de prothèse aux personnes qu'ils soignent.

Il en est de même pour ceux qui possèdent plusieurs cabinets dentaires et recourent à la publicité pour solliciter la clientèle, dans la mesure où il n'est pas établi que des soins peuvent être donnés par un personnel échappant à leur direction (C.cass., décision du 27 octobre 1938).

Par ailleurs, les profits retirés par les chirurgiens-dentistes de la vente d'appareils de prothèse à des personnes dont ils n'assurent pas le traitement sont imposés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, lorsque ces ventes présentent un caractère accessoire par rapport à l'activité de chirurgien-dentiste (code général des impôts [CGI], art. 155, I-2).

Il en est de même des profits résultant d'opérations commerciales réalisées, dans le cadre d'un contrat de collaboration, par les chirurgiens-dentistes qui mettent à la disposition de confrères des locaux équipés, du matériel et, éventuellement, une partie de leur clientèle. Ces opérations commerciales peuvent en effet, être regardées comme constituant un prolongement de l'activité libérale exercée à titre principal.

20

En revanche, un contribuable, qui n'étant pas muni du diplôme de chirurgien-dentiste, exploite un cabinet dentaire avec le concours d'un aide possédant ce diplôme, doit être regardé comme exerçant une profession de caractère commercial (CE, décision du 12 février 1932, n° 16133 et CE, décision du 4 juillet 1945, n° 70405).

Par ailleurs, un chirurgien-dentiste, qui apporte à un dispensaire dépendant d'une association une collaboration régulière suivant un horaire qu'il s'est engagé à respecter, qui fournit ses soins dans les locaux et avec l'aide du personnel du dispensaire à des patients dont il n'a pas le libre choix et qui ne constituent pas sa clientèle personnelle, doit, bien qu'il dispose d'autre part de l'indépendance nécessaire à l'exercice de son art ainsi que d'une certaine latitude pour fixer lui-même l'époque et la durée de ses congés et qu'enfin il cotise pour la retraite en qualité de travailleur indépendant, être regardé comme placé à l'égard de la direction du dispensaire dans un état de subordination. Ses rétributions sont dès lors, quels qu'en soient le montant, le mode de calcul et la qualification, passibles de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires (CE, décision du 6 mai 1966, n° 65889).

2. Les médecins

a. Cas général

30

Quelles que soient leur qualification et leur spécialité, les médecins, qui ont une clientèle particulière, exercent une profession libérale dont les revenus entrent dans la catégorie des bénéfices des professions non commerciales.

Il en est ainsi même pour ceux qui sont liés par convention aux caisses de sécurité sociale, car ces conventions ne créent, pour eux, aucun lien de subordination vis-à-vis des caisses. Les intéressés conservent, en effet, le libre choix de leurs clients qui leur versent directement leurs honoraires et auprès desquels ils pratiquent la médecine avec toute l'indépendance nécessaire à l'exercice libéral de leur art (CE, décision du 26 octobre 1966, n° 67946).

b. Cas particuliers

1° Médecins attachés à des collectivités, des établissements, des organismes et des entreprises

40

La situation de ces médecins dépend, essentiellement, des conditions de droit et de fait dans lesquelles ils sont appelés à exercer leur activité. Même en l'absence d'un contrat écrit et quel que soit le mode de rémunération (traitement fixe ou vacations), les intéressés doivent, sur le plan fiscal, être assimilés à des salariés, lorsqu'ils se trouvent dans un état de subordination vis-à-vis de la collectivité, l'établissement ou l'entreprise qui utilise leurs services.

Sur la qualité de salarié, diverses décisions jurisprudentielles sont exposées au X § 90 et suivants du BOI-RSA-CHAMP-10-10-30.

50

Dans le cas contraire, ils sont réputés exercer une profession non commerciale.

C'est également à la catégorie des revenus non commerciaux que doivent être rattachées les rémunérations perçues par des médecins, ayant à titre principal la qualité de salarié, à l'occasion des soins qu'ils dispensent à leur clientèle privée particulière.

En application du principe énoncé ci-dessus, le Conseil d'État a notamment jugé que :

- un médecin ne saurait du seul fait qu'il soigne habituellement des assurés sociaux et doit, par suite, se soumettre à la législation sur la Sécurité sociale ou qu'il concourt au fonctionnement du service de l'aide médicale gratuite et donne ses soins aux victimes de la guerre suivant des conditions particulières de rémunération, être regardé comme en état de subordination vis-à-vis de la collectivité qui le rémunère, dès lors qu'il conserve normalement l'indépendance qui caractérise une profession libérale et qu'il exerce son art, non dans un hôpital ou un autre centre de soins, mais sous la forme de consultations à son cabinet ou de visites à domicile (CE, décision du 22 mai 1968, n° 63237). Ses rémunérations ont, dans ce cas, le caractère de revenus non commerciaux ;

- le médecin qui est chargé, en qualité de conseiller médical d'un laboratoire de produits pharmaceutiques de rédiger et de publier des articles et des annonces relatifs aux produits de ce laboratoire, comme d'étudier les produits des établissements concurrents et qui perçoit, en rémunération, des honoraires calculés proportionnellement au chiffre d'affaires réalisé par ledit laboratoire, est passible de l'impôt au titre des bénéfices non commerciaux (CE, décision du 11 juillet 1938, n° 60118) ;

- en vertu d'une décision du Conseil d'État du 24 avril 1981 (n° 25248), les rémunérations perçues par les médecins membres des commissions médicales chargées d'apprécier l'aptitude des candidats au permis de conduire et des conducteurs ont le caractère de salaires sous réserve que les conditions exposées au X § 90 et suivants du BOI-RSA-CHAMP-10-10-30 soient remplies. Dans le cas contraire, ces rémunérations relèvent de la catégorie des bénéfices non commerciaux.

S'agissant de l'impôt sur le revenu, la catégorie d'imposition des rémunérations perçues par les médecins appelés à effectuer des expertises auprès des administrations dépend d'un examen au cas par cas des conditions dans lesquelles ces expertises sont pratiquées. Il résulte d'une jurisprudence constante, tant administrative que judiciaire, que les sujétions imposées aux personnes qui exercent des fonctions d'expert près les tribunaux ou les compagnies d'assurance ne caractérisent pas l'existence d'un lien de subordination, l'expert désigné agissant en toute indépendance. Les revenus tirés de cette activité relèvent dès lors de la catégorie des bénéfices non commerciaux en application de l'article 92 du CGI, indépendamment de leur affiliation, par détermination de la loi, au régime général de la sécurité sociale. Ainsi, les praticiens hospitaliers réalisant, même à titre secondaire, des expertises judiciaires rémunérées par des honoraires continuent à relever, pour leur imposition, de la catégorie des bénéfices non commerciaux. En revanche, lorsque les médecins se trouvent placés en fait, vis-à-vis des collectivités ou organismes auxquels ils sont attachés, dans un véritable lien de subordination, leurs rémunérations sont imposables selon les règles de droit commun des traitements et salaires. Tel est notamment le cas des médecins qui participent aux commissions médicales des permis de conduire (RM Bourg-Broc n° 105823, JO AN du 23 août 2011, p. 9092).

2° Médecins des hôpitaux publics

60

Les médecins, chirurgiens et spécialistes, chefs de service ou non, faisant partie du corps médical des hôpitaux publics, sont autorisés à dispenser leurs soins à une clientèle particulière dans l'hôpital où ils exercent.

Les honoraires qu'ils perçoivent directement, en rémunération des soins dispensés à cette clientèle particulière, doivent être regardés comme des bénéfices non commerciaux.

70

En revanche, les sommes qu'ils touchent en leur qualité de membres du corps médical hospitalier ont le caractère de salaires.

3° Médecins exerçant une activité à caractère commercial

80

Dans le cadre de leur activité médicale, les médecins peuvent aussi réaliser des profits de nature commerciale.

Tel est le cas des médecins ou chirurgiens qui exploitent une maison de santé ou une clinique. Ils doivent alors être considérés comme réalisant :

- d'une part, des bénéfices non commerciaux pour la partie de leurs profits correspondant à l'activité médicale proprement dite ;

- d'autre part, des bénéfices industriels et commerciaux pour la partie des bénéfices afférents au service des fournitures (CE, décision du 28 mars 1928, n° 88423).

90

Toutefois, il n'y a pas lieu de faire application, à leur égard, des dispositions de l'article 155 du CGI (II-C-1 § 92 à 97 du BOI-BNC-CHAMP-10-20), car l'activité médicale n'est jamais, en la circonstance, le prolongement de la profession commerciale, et l'activité commerciale n'est pas non plus le prolongement de l'activité médicale.

4° Médecins remplaçants

100

Le régime fiscal applicable aux rémunérations perçues dépend des conditions dans lesquelles est effectué le remplacement.

Si, eu égard aux conventions intervenues, le médecin remplaçant ne se trouve pas placé dans un état de subordination vis-à-vis de son confrère, les sommes perçues relèvent de la catégorie des revenus non commerciaux. Le Conseil d'État a ainsi jugé que les rémunérations perçues par un médecin à l'occasion de remplacements de confrères exerçant leur profession de manière libérale doivent être regardées comme des bénéfices non commerciaux dès lors que les rapports de l'intéressé avec la clientèle étaient les mêmes que ceux qu'avaient les praticiens qu'il remplaçait et que les modalités de remplacement convenues avec ces derniers ne le plaçaient pas dans une situation de subordination à leur égard (CE, décision du 18 mai 1979, n° 02957).

110

Dans le cas contraire, elles constituent des salaires.

Pour apprécier la nature juridique de ces rémunérations, il n'y a pas lieu de prendre en considération la circonstance que le remplaçant reste seul juge et entièrement responsable de ses prescriptions et de ses actes médicaux, l'indépendance dont le médecin jouit dans l'exercice de son art et les règles que la déontologie lui reconnaissent n'étant nullement incompatibles avec la condition de salarié dans

laquelle il peut se trouver.

120

Présentent également le caractère de revenus non commerciaux, les bénéfices réalisés par la veuve d'un médecin (elle-même non diplômée) pendant la gestion temporaire du cabinet de son mari par un remplaçant (CE, décision du 19 novembre 1962, n° 45475).

5° Médecins propharmaciens

130

Le médecin qui, dans les localités dépourvues de pharmacien, fournit aux malades qu'il soigne les médicaments nécessaires, sans tenir officine et sans vendre à tout venant, est considéré comme ne faisant pas acte de commerce. Il est donc imposé au titre des bénéfices non commerciaux pour l'ensemble de ses profits (CGI, art. 155, I-2).

B. Professions para-médicales

1. Situation au regard de l'impôt sur le revenu des aidants familiaux

a. Notion d'aidants familiaux : définition

140

L'aidant familial est une personne qui vient en aide à titre non professionnel à une personne dépendante de son entourage pour les activités de la vie quotidienne. Cette aide peut prendre plusieurs formes : soins, accompagnement, démarches administratives, veille, soutien psychologique, activités domestiques.

La reconnaissance juridique des aidants familiaux résulte de la loi n° 2005-102 du 11 février 2005 pour l'égalité des droits et des chances, la participation et la citoyenneté des personnes handicapées et de ses décrets d'application (décret n° 2005-1588 du 19 décembre 2005 relatif à la prestation de compensation à domicile pour les personnes handicapées et modifiant le code de l'action sociale et des familles (dispositions réglementaires) et le code de la sécurité sociale (deuxième partie : Décrets en Conseil d'Etat) et décret n° 2005-1591 du 19 décembre 2005 relatif à la prestation de compensation à domicile pour les personnes handicapées). Le régime juridique des aidants familiaux est encadré par l'article L. 245-3 du code de l'action sociale et des familles (CASF), l'article L. 245-12 du CASF ainsi que l'article R. 245-7 du CASF et l'article D. 245-51 du CASF.

b. Situation fiscale des aidants familiaux

143

Il convient de distinguer selon les deux situations prévues au premier alinéa de l'article L. 245-12 du CASF.

1° Salarié de la personne handicapée (y compris un membre de sa famille)

145

Les sommes perçues par ces salariés sont imposables à l'impôt sur le revenu selon les règles de droit commun des traitements et salaires.

Certaines indemnités représentatives de frais peuvent être exonérées d'impôt sur le revenu si les conditions du 1° de l'article 81 du CGI sont remplies.

2° Aidant familial non salarié au sens de l'article R. 245-7 du CASF

147

L'article L. 245-12 du CASF dispose que la prestation mentionnée à l'article L. 245-3 du CASF peut être utilisée par la personne handicapée pour dédommager un aidant familial qui n'a pas de lien de subordination avec elle.

Conformément aux dispositions du b du 9° ter de l'article 81 du CGI modifié par l'article 14 de la loi n° 2019-1446 du 24 décembre 2019 de financement de la sécurité sociale pour 2020, les sommes perçues par l'aidant familial dans ces conditions ne sont pas imposables.

Cette exonération s'applique aux sommes perçues à compter du 1er janvier 2019.

2. Gardes-malades

150

Les profits réalisés par les gardes-malades qui n'occupent pas un emploi salarié doivent être considérés comme des bénéfices non commerciaux.

3. Professions paramédicales et auxiliaires de santé

160

Certaines professions paramédicales, généralement réglementées par le code de la santé publique (CSP), peuvent être exercées, soit à titre libéral, soit en qualité de salarié. Sont notamment visés :

- les infirmiers et infirmières ;

- les sages-femmes ;

- les masseurs-kinésithérapeutes ;

- les pédicures ;

- les ergothérapeutes (apparentés aux masseurs-kinésithérapeutes, mais spécialisés dans la rééducation des handicapés physiques) ;

- les aides-orthoptistes (chargés de la rééducation des yeux) ;

- les orthophonistes (qui pratiquent la rééducation de la voix et de l'ouïe) ;

- les rééducateurs d'enfants dyslexiques (qui soignent les enfants présentant certains troubles particuliers du langage écrit tenant surtout à la confusion des lettres) ;

- les rééducateurs en psychagénésie (qui s'occupent des enfants présentant un arrêt partiel ou total du développement psychique et mental) ;

- les puéricultrices ;

- les psychologues.

170

Tous ces professionnels prolongent l'action du médecin et, en général, dispensent leurs soins sur prescription médicale. Ils peuvent d'ailleurs être conventionnés, s'ils exercent à titre libéral.

En principe, les profits tirés des diverses activités mentionnées au **I-B-3 § 160**, lorsqu'elles sont exercées à titre libéral, sont imposables dans la catégorie des bénéfices des professions non commerciales.

Lorsque les praticiens dont il s'agit sont attachés à des cabinets médicaux ou à des établissements publics ou privés, la nature de leurs rémunérations dépend, comme pour les médecins qui sont dans la même situation, des conditions dans lesquelles ils exercent leur activité.

S'il résulte de ces conditions qu'ils sont en état de subordination, les intéressés sont considérés comme des salariés.

Dans le cas contraire, ils relèvent de la catégorie des bénéfices des professions non commerciales.

180

En outre, lorsque les intéressés réalisent, dans le cadre de leur profession, des bénéfices de nature commerciale, ils doivent être imposés comme les médecins :

- d'une part, au titre des bénéfices non commerciaux pour les profits résultant de leur activité paramédicale ;

- d'autre part, au titre des bénéfices industriels et commerciaux pour les profits de nature commerciale.

Il en est ainsi pour une sage-femme tenant une clinique d'accouchement et réalisant ainsi des profits non commerciaux (soins) et des bénéfices commerciaux (fournitures).

Il n'est pas fait application dans ce cas -comme dans celui du médecin tenant une maison de santé- des dispositions de l'article 155 du CGI (II-C § 98 du BOI-BNC-CHAMP-10-20), car l'activité paramédicale ne peut pas être regardée comme le prolongement de l'activité commerciale, et l'activité commerciale ne constitue pas non plus le prolongement de l'activité paramédicale.

> **Remarque :** Par dérogation aux principes exposés ci-dessus, les profits résultant d'opérations commerciales réalisées, à titre accessoire, par des personnes exerçant une profession libérale sont imposés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, lorsque les opérations de caractère commercial constituent le prolongement de l'activité libérale (II-C-1 § 92 à 97 du BOI-BNC-CHAMP-10-20). Cette mesure est susceptible de concerner les membres de certaines professions paramédicales, tels que masseurs-kinésithérapeutes, pédicures-podologues, qui vendent des appareils de prothèse en dehors de leur clientèle en cours de traitement.

4. Chimistes

190

Les chimistes, qui ne sont pas les employés d'une entreprise et effectuent des analyses pour des particuliers ou des collectivités sans vendre aucun produit, doivent être considérés comme réalisant des bénéfices non commerciaux.

5. Laboratoires d'analyse médicale

200

Les profits réalisés dans l'exploitation de laboratoires d'analyses médicales, dont le statut est fixé par les articles L. 6211-1 et suivants du CSP, constituent, en principe, des bénéfices non commerciaux.

Toutefois, les bénéfices provenant des travaux d'analyses médicales sont, dans les deux cas suivants, compris dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux pour l'établissement de l'impôt sur le revenu :

- lorsque des fabricants de produits pharmaceutiques ou des pharmaciens exploitent, à titre accessoire, un laboratoire d'analyses médicales, l'ensemble des profits qu'ils réalisent doivent être regardés, en application des dispositions de l'article 155 du CGI, comme des bénéfices commerciaux. À cet égard, il est précisé que le lieu dans lequel le laboratoire est installé et la nature de sa clientèle ne constituent que des éléments de fait susceptibles d'être retenus en vue d'apprécier si l'exploitation de ce laboratoire a ou non un caractère accessoire par rapport à l'activité industrielle ou commerciale exercée ;

- si un exploitant, eu égard à l'importance des capitaux investis dans son laboratoire d'analyse et au nombre de ses employés, diplômés ou non, utilisés par lui, peut être regardé comme spéculant principalement sur le travail de ces employés et sur la mise en œuvre du matériel, les profits qu'il réalise ont, selon la jurisprudence constante du Conseil d'État, un caractère commercial (CE, décision du 5 février 1968, n° 69751, rendue en matière de taxes sur le chiffre d'affaires).

6. Pharmaciens

210

Les bénéfices réalisés par les pharmaciens dans l'exploitation de leur officine sont imposables au titre des bénéfices industriels et commerciaux.

a. Pharmaciens des établissements publics hospitaliers

220

Les rémunérations, qui leur sont allouées, revêtent le caractère de salaires et sont imposables comme tels.

b. Pharmaciens des établissements hospitaliers privés et des cliniques

230

Dans une décision du 4 juillet 1973 (n° 87349), le Conseil d'État a décidé qu'un pharmacien qui exploite une officine et assume, en outre, en tant que gérant, les responsabilités du fonctionnement de la pharmacie d'une clinique et est, en cette qualité, chargé de satisfaire les besoins des divers services de l'établissement en médicaments et en préparations officinales et magistrales, doit être regardé comme se trouvant à l'égard de la clinique dans un état de subordination dès lors qu'il ne délivre directement aucune fourniture aux malades, qu'il est contraint d'exercer ses fonctions dans les locaux dépendant de la clinique, enfin, qu'il perçoit une rémunération forfaitaire. Les émoluments qu'il reçoit à ce titre doivent, par suite, être imposés selon les règles prévues pour les traitements et salaires.

II. Soins divers

A. Guérisseurs, magnétiseurs, rebouteux

240

Les profits réalisés par les guérisseurs, magnétiseurs ou rebouteux ont le caractère de bénéfices non commerciaux (CE, décision du 17 juin 1981, n° 18222 et CE, décision du 23 octobre 1989, n° 87266).

Dès lors que le service est en mesure d'établir qu'ils exercent, en fait, une profession lucrative, la circonstance que leurs activités seraient contraires à la législation sur la santé publique est sans influence sur la validité des impositions établies à raison des profits tirés de ces activités.

B. Esthéticiennes, coiffeurs, manucures

250

Les professions d'esthéticienne, de coiffeur ou de manucure relèvent de la catégorie des professions commerciales ou artisanales. Il en est de même des professionnels exerçant une activité d'entretien corporel et de massage de bien-être.

III. Vétérinaire

260

Les vétérinaires exercent une profession libérale et relèvent, en principe, de la catégorie des bénéfices des professions non commerciales.

En outre, les prestations de soins qui concourent au diagnostic, à la prévention ou au traitement des maladies des animaux ainsi que les fournitures de médicaments qui en constituent le prolongement direct sont soumises à la TVA dans les conditions de droit commun.

Afin de simplifier les obligations comptables et déclaratives découlant de cet assujettissement, il a été décidé de redéfinir le régime d'imposition des vétérinaires en distinguant dans leur activité trois secteurs :

- le secteur prestations médicales et ventes annexes de médicaments ;

- le secteur hors prestation médicale ;

- le secteur sanitaire.

A. Secteur prestations médicales et ventes annexes de médicaments

270

Ce secteur comprend :

- les prestations de soins qui concourent au diagnostic, à la prévention ou au traitement des maladies des animaux ;

- les ventes de médicaments administrés au cours de ces prestations ;

- les ventes de médicaments effectuées dans le prolongement direct de l'acte médical ou chirurgical, quel que soit le montant de ces ventes.

En pratique, il s'agit des ventes de médicaments donnant lieu à l'établissement d'une ordonnance, qu'elles correspondent à la posologie initiale ou qu'elles soient consécutives à un renouvellement de posologie.

L'ensemble des profits réalisés dans le cadre de ce secteur est soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

B. Secteur hors prestation médicale

280

Il concerne :

- les ventes de médicaments qui ne sont pas consécutives à la délivrance d'une ordonnance comme, par exemple, les ventes aux groupements de défense sanitaire ;

- les ventes de produits autres que des médicaments : aliments supplémentés, produits diététiques, condiments minéraux, pesticides, etc. ;

- les recettes provenant d'opérations dont l'objet essentiel n'est pas thérapeutique, telles que le toilettage, la prise en pension ou le gardiennage des animaux (sauf s'il s'agit d'une surveillance post-opératoire).

Les ventes de médicaments sont imposées dans la catégorie des bénéfices non commerciaux dans la mesure où ils constituent le prolongement de l'activité médicale, en application du 2 du I de l'article 155 du CGI. Les autres profits réalisés dans le cadre de ce secteur demeurent, en principe, imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux s'ils ne peuvent être regardés comme le prolongement de l'activité médicale.

290

Toutefois, il est admis que les autres profits soient taxés au titre des bénéfices non commerciaux lorsque le montant des recettes réalisées dans le cadre de ce secteur n'excède pas 25 % du montant des recettes du secteur prestations médicales et ventes annexes, c'est-à-dire 20 % de l'ensemble des recettes réalisées dans les deux secteurs.

Dans ce cas, le contribuable ne doit souscrire qu'une seule déclaration de revenus professionnels.

300

En revanche, en cas de franchissement du seuil, les recettes des deux secteurs sont taxées dans la catégorie d'imposition qui leur est propre.

Cependant, afin d'éviter le passage au régime des bénéfices industriels et commerciaux pendant une courte période, il convient de maintenir l'imposition dans la catégorie des bénéfices non commerciaux pour l'année au titre de laquelle le seuil a été franchi pour la première fois.

C. Secteur sanitaire

310

L'ordonnance n° 2011-863 du 22 juillet 2011 relative à la modernisation des missions des vétérinaires titulaires d'un mandat sanitaire clarifie le cadre juridique d'intervention des vétérinaires sanitaires en fonction de la nature de leurs missions. Elle distingue les cas dans lesquels le vétérinaire intervient à la demande et pour le compte de l'éleveur ou des détenteurs des animaux (vétérinaire sanitaire) et ceux dans lesquels il intervient à la demande et pour le compte de l'État (mandat sanitaire).

1. Vétérinaire sanitaire

320

Tout vétérinaire en exercice peut être habilité par l'autorité administrative compétente en tant que vétérinaire sanitaire, conformément aux dispositions de l'article L. 203-1 du code rural et de la pêche maritime. Le vétérinaire sanitaire intervient auprès des détenteurs d'animaux pour la réalisation de missions permettant de garantir la santé publique vétérinaire.

Selon les dispositions de l'article L. 203-4 du code rural et de la pêche maritime, les interventions du vétérinaire sanitaire libéral sont effectuées dans le cadre de son activité libérale. Elles sont alors imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Si le vétérinaire sanitaire est salarié, il peut intervenir soit dans le cadre de son contrat de travail, soit à titre libéral. Dans ce dernier cas, la rémunération perçue est imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfice non commerciaux.

2. Mandat de police sanitaire

330

Conformément aux dispositions de l'article L. 203-8 du code rural et de la pêche maritime, l'autorité administrative mandate le vétérinaire de son choix pour participer, sous son autorité, à l'exécution de missions déterminées de police sanitaire ou à des opérations de contrôle, certification et expertises mentionnées au I de cet article. .

En vertu des dispositions de l'article L. 203-11 du code rural et de la pêche maritime, les rémunérations que le vétérinaire perçoit dans le cadre de son mandat sont assimilées à des rémunérations tirées de l'exercice d'une profession libérale. Elles sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

3. Autres revenus imposables dans la catégorie des traitements et salaires

340

Entrent toujours dans la catégorie des traitements et salaires, les rémunérations perçues par les inspecteurs de la santé publique vétérinaires, notamment dans les circonstances suivantes.

a. Vétérinaires chargés de l'inspection des viandes dans les abattoirs municipaux

350

Les indemnités allouées par les communes aux vétérinaires chargés de l'inspection des viandes sont considérées, sur le plan fiscal, comme des traitements et salaires, sans distinguer suivant que

l'activité qu'elles rémunèrent constitue ou non le prolongement de la profession libérale des intéressés.

b. Inspecteurs vétérinaires aux frontières pour le contrôle de la salubrité des animaux importés

360

Compte tenu des conditions dans lesquelles les inspecteurs vétérinaires aux frontières apportent leur concours à l'administration pour assurer la visite des animaux importés, les rémunérations qu'ils perçoivent sont considérées comme des traitements et salaires.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 19/07/2025