

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CHAMP-50-20180704

Date de publication : 04/07/2018

BIC - Champ d'application et territorialité - Limites avec les autres catégories de revenus

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Champ d'application et territorialité

Titre 5 : Limites avec les autres catégories de revenus

Sommaire :

- I. Limites avec la catégorie des revenus fonciers
 - A. Les propriétés sont inscrites à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale
 - B. La location porte à la fois sur un immeuble et des biens meubles ou s'accompagne de prestations particulières
 - 1. Locations d'établissements commerciaux ou industriels munis du mobilier ou du matériel nécessaire à leur exploitation
 - 2. Location d'immeubles nus ayant pour effet de faire participer le bailleur à la gestion ou aux résultats de l'entreprise commerciale exploitée par le preneur
 - 3. Location du fonds de commerce et des locaux où il est exploité
 - 4. Location de garages ou de remises
 - 5. Location en meublé
 - 6. Sous-location
 - 7. Mise à disposition d'immeubles pour le tournage de films
 - C. Les propriétés ne sont pas inscrites à l'actif de l'entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, mais sont affectées par l'exploitant propriétaire à l'activité professionnelle
 - D. Revenus accessoires
 - 1. Entreprises industrielles, commerciales ou artisanales soumises à un régime micro
 - 2. Location du droit de chasse assortie de prestations de services
 - E. Revenus distribués par un FPI
- II. Limites avec la catégorie des traitements et salaires
- III. Limites avec la catégorie des bénéfices non commerciaux
 - A. Exercice d'une seule activité
 - B. Activités commerciales et non commerciales exercées concurremment
 - 1. L'activité commerciale est prépondérante
 - 2. L'activité non commerciale est prépondérante
 - 3. Les activités commerciales et non commerciales sont distinctes
- IV. Limites avec la catégorie des bénéfices agricoles
 - A. L'activité agricole est accessoire à l'activité commerciale
 - B. L'activité commerciale est accessoire à l'activité agricole
 - C. L'activité agricole et l'activité commerciale sont exercées distinctement
 - 1. Vente de produits ne provenant pas de l'exploitation

2. Vente selon des méthodes commerciales des produits de l'exploitation
3. Transformation de produits agricoles
4. Opérations sans lien direct avec l'exploitation

1

Les opérations constitutives des professions commerciales, industrielles ou artisanales visées du [BOI-BIC-CHAMP-10](#) au [BOI-BIC-CHAMP-40](#) entrent, généralement, dans la catégorie de celles qui sont réputées être des « actes de commerce » du point de vue de la saisine de la juridiction commerciale ([code de commerce \[C. com.\]](#), art. L. 110-1 et [C. com.](#), art. L. 110-2).

10

Si les indications fournies par le code de commerce sont d'une manière générale, à retenir en vue de la distinction qui doit être établie pour l'assiette de l'impôt sur le revenu, entre les diverses catégories de revenus commerciaux ou non, la jurisprudence résultant des jugements des tribunaux de commerce ne peut servir de référence seule.

20

En effet, [l'article 34 du code général des impôts \(CGI\)](#) vise non seulement les professions commerciales mais aussi les professions industrielles. Il s'ensuit que ces dernières professions, même lorsqu'elles n'ont pas juridiquement le caractère commercial, n'en sont pas moins rangées parmi celles dont les profits relèvent de la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux.

30

Au surplus, pour décider du classement d'une profession dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux, il faut, le cas échéant, procéder par analogie avec les opérations dont le caractère industriel ou commercial est indiscuté. C'est ainsi que les propriétaires qui louent des locaux en meublé sont considérés comme exerçant une profession commerciale au même titre que les contribuables dont le commerce consiste dans la fourniture de logement (CE, arrêt du 10 juillet 1925, n° 84803).

40

Ainsi, le présent titre sera consacré à l'examen des principes généraux qui définissent les bénéficiaires industriels et commerciaux par rapport aux autres catégories de revenus.

I. Limites avec la catégorie des revenus fonciers

45

Les revenus fonciers sont étudiés au [BOI-RFPI-CHAMP-10-10](#).

50

Il est rappelé que sont compris dans la catégorie des revenus fonciers, lorsqu'ils ne sont pas inclus dans les bénéficiaires d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, d'une exploitation agricole ou d'une profession non commerciale :

- les revenus des propriétés bâties proprement dites ([CGI, art.14, 1°](#)) telles que notamment les maisons, usines, magasins ou bureaux, locaux destinés à loger les gardiens, garages, granges,

écuries, caves, étables, etc. ;

- les revenus des propriétés non bâties (CGI, art. 14, 2°) de toute nature, y compris ceux des terrains occupés par les carrières, mines et tourbières, les étangs les salines et les marais salants ;

- les revenus accessoires, c'est-à-dire les revenus provenant de la location du droit d'affichage ou du droit de chasse, de la concession du droit d'exploitation des carrières, de redevances foncières et, de façon générale toutes autres redevances qui ont leur origine dans le droit de propriété ou d'usufruit.

60

En revanche, ressortissent notamment, à la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux définie par l'[article 34 du CGI](#), l'[article 35 du CGI](#) et l'[article 35 A du CGI](#) les activités suivantes :

- les revenus tirés de la mise en location des immeubles inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale sans lien avec les besoins de l'activité exercée à titre professionnel à la condition que ces revenus soient accessoires à l'activité professionnelle (cf. [I-A § 70](#)) ;

- les revenus tirés de la location simultanée d'immeubles et de meubles ou qui s'accompagne de certaines prestations (cf. [I-B § 80 à 140](#)) ;

- les revenus tirés d'immeubles appartenant à l'exploitant, quoique non inscrits à l'actif de l'entreprise, et affectés à l'activité professionnelle (cf. [I-C § 150](#)) ;

- les revenus accessoires aux revenus tirés de locations incluses dans des bénéfices professionnels (cf. [I-D § 160 à 180](#)) ;

- les revenus distribués par un FPI mentionné à l'[article 239 nonies du CGI](#) au titre de la fraction afférente aux loyers issus de la location meublée (cf. [I-E § 182](#)).

A. Les propriétés sont inscrites à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale

70

D'une manière générale, les revenus des propriétés inscrites à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale sont inclus dans les résultats de l'entreprise ou de l'exploitation, s'ils proviennent de l'activité exercée à titre professionnel conformément au 1° du 1 du II de l'[article 155 du CGI](#).

Lorsqu'une société, non soumise à l'impôt sur les sociétés, exerce plusieurs activités relevant de catégories distinctes pour l'assiette de l'impôt sur le revenu, il y a lieu, en principe, de considérer séparément chaque secteur d'activité. C'est ainsi que lorsqu'une société en nom collectif exerce une activité civile (location d'immeubles) et à titre principal ou accessoire une activité commerciale, les revenus tirés de la location ne sont taxables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux que dans la mesure où :

- les immeubles loués figurent à l'actif du secteur commercial de la société et le total des produits ne provenant pas de l'activité exercée à titre professionnel, y compris les loyers mais hors produits rattachés à une activité professionnelle accessoire et plus-values de cession d'un élément d'actif immobilisé, n'excèdent pas 5 % (ou 10 %) de l'ensemble des produits de l'exercice, y compris ceux issus des activités professionnelles accessoires mais hors plus-values de cession, en application du 3 du II de l'article 155 du CGI ([BOI-BIC-BASE-90](#)), ou ;

- les immeubles sont compris dans son stock immobilier (il convient de se reporter également au [BOI-RFPI-CHAMP-10-30](#)).

B. La location porte à la fois sur un immeuble et des biens meubles ou s'accompagne de prestations particulières

1. Locations d'établissements commerciaux ou industriels munis du mobilier ou du matériel nécessaire à leur exploitation

80

Les profits correspondants sont en principe inclus dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux en application du 5° du I de l'article 35 du CGI ([BOI-BIC-CHAMP-20-60](#) au II § 20 et suiv.).

En revanche, si le bail ne porte que sur les terrains, les bâtiments et l'outillage fixe d'un établissement industriel, les produits de la location sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

Conformément à la jurisprudence du Conseil d'État, il convient également d'assimiler à des recettes commerciales les produits de la location d'un immeuble industriel et commercial, même si elle ne porte que sur des locaux nus, lorsque, eu égard aux circonstances, la location apparaît comme un procédé destiné à permettre à l'ancien exploitant de poursuivre, sous des modalités différentes, son ancienne activité (CE, arrêt du 30 juin 1967, n° 70037).

2. Location d'immeubles nus ayant pour effet de faire participer le bailleur à la gestion ou aux résultats de l'entreprise commerciale exploitée par le preneur

90

Les profits tirés de ces locations sont rangés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ([BOI-BIC-CHAMP-60-20](#) au I-B-1 § 70 et suiv.).

Il en est notamment ainsi lorsque le loyer est calculé en fonction du bénéfice ou du chiffre d'affaires du locataire ou encore lorsqu'une clause du bail implique une participation du propriétaire aux résultats de l'entreprise locataire (CE, arrêt du 18 juillet 1973, n° 82577). Il en est de même lorsque le bailleur poursuit lui-même une activité commerciale qui constitue un ensemble économique étroitement intégré avec les activités de son ou de ses locataires (CE, arrêt du 29 avril 1977, n° 00275).

3. Location du fonds de commerce et des locaux où il est exploité

100

Le propriétaire est imposable dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux pour l'ensemble des profits qu'il retire de cette location.

Il est cependant précisé que, si les locaux commerciaux sont situés dans un immeuble dont le surplus est donné en location, dans les conditions de droit commun, il convient de procéder à la ventilation suivante :

- les produits de la location du fonds de commerce et du local où il est exploité relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ;

- les autres loyers sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

4. Location de garages ou de remises

110

Les revenus provenant de la location d'emplacements ou de boxes pour le garage de véhicules automobiles -ou le stockage de marchandises- entrent dans la catégorie des revenus fonciers, à la condition que le propriétaire n'assure aucun service ou prestation (lavage, distribution d'essence, atelier de réparations par exemple).

Dans le cas contraire, ces profits ont le caractère de revenus commerciaux ([BOI-BIC-CHAMP-60-20](#) au III-E § 390 à 400).

5. Location en meublé

120

Aux termes du 5° bis du I de l'[article 35 du CGI](#), relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux les profits réalisés par les personnes qui donnent en location directe ou indirecte des locaux d'habitation meublés. Ainsi, les revenus provenant d'une activité de location meublée, y compris lorsqu'elle est exercée de manière occasionnelle, sont imposés dans cette catégorie.

L'activité de location en meublé est exposée au [BOI-BIC-CHAMP-40](#).

6. Sous-location

130

Les profits réalisés par des personnes qui sous-louent à des tiers des immeubles dont elles sont locataires n'entrent pas dans la catégorie des revenus fonciers. Ils relèvent, d'une manière générale, de celle des bénéfices non commerciaux (cf. [III § 215 et suiv.](#)).

Toutefois, si la sous-location est consentie en meublé, les loyers ont le caractère de revenus commerciaux.

7. Mise à disposition d'immeubles pour le tournage de films

140

Les revenus perçus en échange de la mise à disposition d'un local nu ou d'espaces extérieurs pour le tournage d'un film sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

Les revenus perçus en échange de la mise à disposition d'un local meublé pour le tournage d'un film sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Cela étant, si cette mise à disposition présente un caractère ponctuel (cf. **I-B-5 § 120**), ces revenus demeurent imposables dans la catégorie des revenus fonciers. S'agissant de revenus accessoires, il est précisé que ceux-ci ne peuvent, le cas échéant, bénéficier de l'exonération prévue au II de l'[article 15 du CGI](#).

Pour plus de précisions sur l'absence d'exonération des revenus accessoires des logements dont le contribuable se réserve la jouissance, il convient de se reporter aux [BOI-RFPI-CHAMP-20-10](#) et [BOI-RFPI-CHAMP-20-20](#).

C. Les propriétés ne sont pas inscrites à l'actif de l'entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, mais sont affectées par l'exploitant propriétaire à l'activité professionnelle

150

Lorsqu'une propriété appartenant au patrimoine privé de l'exploitant est affectée à son activité industrielle, commerciale ou artisanale, le loyer fictif constitue une charge du résultat professionnel et peut à ce titre être déduit. L'exploitant doit soumettre à l'impôt sur le revenu le revenu fictif correspondant, dans la catégorie des revenus fonciers (CE, arrêt du 8 juillet 1998 n° 164657).

D. Revenus accessoires

160

S'agissant des entreprises industrielles, commerciales ou artisanales soumises à un régime de bénéfice réel : en raison de la neutralisation des effets fiscaux de la théorie du bilan instituée par le 1° du II de l'[article 155 du CGI](#), les produits qui ne proviennent pas de l'activité exercée à titre professionnel ne sont pas inclus dans les bénéfices de l'entreprise. Dès lors, les revenus accessoires provenant d'immeubles inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale soumise à un régime de bénéfice réel (normal ou simplifié) et non utilisés à des fins professionnelles doivent être exclus extra-comptablement des bénéfices de l'entreprise.

Par exception, ces produits restent inclus dans les bénéfices de l'entreprise si le total des produits non issus de l'activité exercée à titre professionnelle, y compris ces produits, représentent au plus 5 % (ou 10 %) de l'ensemble des produits de l'exercice, à l'exception des plus-values de cession (CGI, art. 155, II-3).

Pour plus de précisions sur l'application de ces règles, il convient de se reporter au [BOI-BIC-BASE-90](#).

1. Entreprises industrielles, commerciales ou artisanales soumises à un régime micro

170

Les recettes accessoires des revenus provenant d'immeubles immobilisés d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale soumise au régime micro ne

peuvent être intégrées au résultat professionnel que lorsque les locations accessoires de ces immeubles sont elles-mêmes affectées à l'exercice de l'activité professionnelle (RM Destrade n° 9748, JO AN du 23 février 1987, p. 991-992).

Dans le cas contraire, les revenus accessoires qui ne se rattachent pas directement à l'activité exercée sont exclus du résultat professionnel et doivent être imposés dans la catégorie des revenus fonciers.

2. Location du droit de chasse assortie de prestations de services

180

Les produits procurés par la location du droit de chasse ne peuvent présenter le caractère de revenus fonciers ou de bénéfices agricoles que si la location ne s'accompagne d'aucune prestation et si le gibier tiré et remis au bailleur n'est pas revendu par celui-ci.

Dans le cas contraire (location du droit de chasse assortie de la fourniture du couvert ou du gîte comme dans le cas des chasses à la journée, revente par le bailleur des animaux abattus, etc.), les produits de la location sont imposables, en principe, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, quel que soit le mode d'exploitation des terres.

Dans le cas où les revenus d'une chasse donnée en location sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, le loyer est pris en compte pour la détermination du résultat de l'exercice au cours duquel il est venu à échéance. Il convient, le cas échéant, d'y ajouter les profits retirés des prestations de services.

Il convient, bien évidemment, d'imposer le locataire dans la même catégorie des bénéfices industriels et commerciaux s'il pratique des opérations identiques (sous-location avec gîte ou couvert ou vente commerciale des animaux abattus).

Dans certaines situations, les produits tirés de la location du droit de chasse assortie de prestations de services sont imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles (cf. [IV § 290 et suiv.](#)).

E. Revenus distribués par un FPI

182

Aux termes des dispositions de l'[article 35 A du CGI](#), sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux les produits perçus par les porteurs de parts d'un fond de placement immobilier (FPI) mentionné à l'[article 239 nonies du CGI](#) qui correspondent à la part de bénéfice réalisé par le FPI au titre d'une activité de location meublée ([BOI-BIC-BASE-10-30](#)).

II. Limites avec la catégorie des traitements et salaires

185

La définition des revenus imposables dans la catégorie des traitements et salaires est donnée au [BOI-RSA-CHAMP-10-10-10](#).

190

Alors que l'industriel, le commerçant ou l'artisan réalise des opérations lucratives pour son propre compte, le salarié agit pour celui d'un employeur dont il reçoit une rémunération pour le travail fourni.

Le salarié est lié à son employeur par un contrat de travail ou de louage de services selon la terminologie du droit civil qui implique l'existence d'un lien de subordination étroite entre employeur et employé et l'absence de spéculation de la part de ce dernier.

(200)

210

Doit être regardé comme le véritable exploitant et assujéti à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, un contribuable qui a exploité un fonds de commerce sous sa seule responsabilité et en prenant à sa charge tous les risques, moyennant le versement au propriétaire du fonds d'une redevance forfaitaire trimestrielle, nonobstant la circonstance qu'il ait été au vu d'un contrat de travail et de bulletins de salaire, regardé par la juridiction prudhommale comme un directeur salarié (CE, arrêt du 26 juin 1968, n° 68696).

III. Limites avec la catégorie des bénéfices non commerciaux

215

Les bénéfices non commerciaux sont étudiés au [BOI-BNC-CHAMP-10-10](#).

220

Sont considérés comme relevant de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux :

- les revenus provenant de l'exercice des professions libérales et des professions similaires où l'activité intellectuelle joue un rôle principal et qui consistent dans la pratique personnelle d'une science ou d'un art (médecin, chirurgien, avocat, expert-comptable et comptable agréé, etc.) ;
- les profits réalisés par les titulaires de charges et offices qui n'ont pas la qualité de commerçants ;
- les profits provenant de toutes occupations, exploitations lucratives et autres sources ne se rattachant pas à une autre catégorie de revenus [[CGI, art. 92](#)] (produits des opérations de bourse, profits retirés d'opérations réalisées en France à titre habituel sur les marchés à terme, etc.).

230

On rappellera brièvement les critères permettant de déterminer dans quelle mesure des revenus ressortissent à la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou à celle des bénéfices non commerciaux, en distinguant selon qu'ils proviennent de l'exercice d'une seule ou de plusieurs activités.

A. Exercice d'une seule activité

240

Lorsque l'importance des capitaux investis dans l'exploitation, de la main-d'œuvre employée et des moyens matériels utilisés est telle que l'activité exercée procède plus de la spéculation sur les divers éléments mis en œuvre que de l'exercice d'un art ou d'une science, il y a imposition dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

250

C'est en fonction de ces critères que la jurisprudence range, par exemple, dans la catégorie des bénéfiques industriels et commerciaux, les profits réalisés par certains exploitants d'auto-école ou de laboratoires d'analyses médicales [CE, arrêt du 9 février 1983, n° 10943] (BOI-BIC-CHAMP-60-50 au III § 70 et suivants et BOI-BIC-CHAMP-60-30 au V § 110 à 130).

Il en est de même lorsqu'une profession libérale ne peut être exercée personnellement par le propriétaire du cabinet en l'absence du titre ou du diplôme correspondant.

Ainsi, dans le cas d'un mécanicien-dentiste qui, n'étant pas muni du diplôme de chirurgien-dentiste, fait appel pour exploiter le cabinet dentaire dont il est propriétaire, au concours d'un aide titulaire de ce diplôme, qu'il rémunère par une participation aux bénéfices, il a été jugé que le fait pour l'intéressé d'exercer dans de telles conditions ne change pas la nature de sa profession, qui, consistant à préparer des appareils et à faire des travaux pour des clients, a un caractère industriel ou commercial (CE, arrêt du 4 juillet 1945, n° 70405 ; à rapprocher de l'arrêt CE du 12 février 1932, n° 16133 ; une telle situation apparaît comme devoir revêtir un caractère exceptionnel).

B. Activités commerciales et non commerciales exercées concurrentement

1. L'activité commerciale est prépondérante

260

Conformément aux dispositions du 1 du I de l'[article 155 du CGI](#), les profits retirés d'une activité non commerciale exercée accessoirement à la profession commerciale doivent être soumis à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux ([BOI-BIC-CHAMP-30](#)).

2. L'activité non commerciale est prépondérante

270

Conformément aux dispositions du 2 du I de l'[article 155 du CGI](#), les profits résultant d'opérations commerciales accessoires à une activité non commerciale sont soumis à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices non commerciaux ([BOI-BNC-CHAMP-10-20 au II-C-1 § 92 à 97](#)). Ces dispositions s'appliquent notamment aux chirurgiens-dentistes, masseurs kinésithérapeutes qui vendent des appareils de prothèse, aux médecins ou vétérinaires propharmaciens ([BOI-BNC-CHAMP-10-30-10](#)).

3. Les activités commerciales et non commerciales sont distinctes

280

Lorsque les conditions mentionnées au **III-B-2 § 270** ne sont pas remplies, il y a lieu de considérer que l'on se trouve en présence d'activités distinctes qui doivent, par conséquent, être imposées dans la catégorie dont elles relèvent.

Tel est le cas, notamment, des huissiers et des architectes qui réalisent accessoirement des opérations de gestion immobilière.

De même, un médecin qui en plus de l'exercice de son art, exploite une maison de santé exerce à la fois une profession libérale et une profession commerciale dont les profits relèvent respectivement de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfiques non commerciaux et dans celle des bénéfiques industriels et commerciaux (CE, arrêt du 20 mars 1944, n° 71601 ; [BOI-BIC-CHAMP-60-30 au II-B § 30 à 50](#)).

IV. Limites avec la catégorie des bénéfiques agricoles

290

Les revenus provenant de la vente par les agriculteurs des produits de leur propre exploitation et même, le cas échéant, de certaines opérations accessoires à l'exploitation agricole (vente des emballages par exemple) sont imposés dans la catégorie des bénéfiques agricoles.

300

Par exemple : l'aviculteur-accoureur qui confie à des éleveurs à façon des poussins d'un jour qu'il produit dans son établissement, à charge pour ces éleveurs, moyennant rémunération, de conduire ces poussins à l'état de volailles adultes mais qui conserve seul la propriété du cheptel, en acquitte les frais de nourriture, de transport et de mise en place, en assure la surveillance vétérinaire et assume pour partie les risques de l'élevage, doit être regardé comme étant le producteur des volailles qu'il vend et, par suite, comme exerçant une activité de nature agricole et non pas une activité industrielle ou commerciale (CE, arrêt du 11 mai 1979, n° 12862).

310

En revanche, l'activité d'entrepreneur de parcs et jardins qui comporte, outre la vente des végétaux, un ensemble de prestations de services pour lesquelles la fourniture de main-d'œuvre est un élément important présente un caractère industriel et commercial et ne peut être regardée comme le simple prolongement d'une activité agricole, même lorsque les végétaux fournis aux clients sont issus, pour une large part, de pépinières appartenant au contribuable (CE, arrêt du 4 octobre 1978, n° 07665).

320

De même, dans le cas d'un exploitant agricole propriétaire d'un étalon qu'il met, pendant une période donnée, à la disposition d'éleveurs de chevaux moyennant une somme forfaitaire à charge pour ces derniers de gérer la carrière de l'animal qu'ils sont seuls chargés de maintenir en condition, d'héberger, de soigner, de mettre en valeur commercialement, en faisant leur affaire des bénéfiques comme des pertes de cette exploitation, le Conseil d'État a jugé, qu'en ces circonstances, le propriétaire a procédé non à une vente de saillies qui lui aurait procuré des recettes se rattachant à son entreprise agricole mais à une location, assimilable à une location de biens meubles, dont les produits sont imposables dans la catégorie des bénéfiques industriels et commerciaux (CE, arrêt du 26 mars 1980, n° 11223).

330

Par ailleurs, tous les profits procurés par l'exploitation de biens ruraux ou qui découlent d'une telle exploitation ne sont pas nécessairement classés dans la catégorie des bénéfiques agricoles.

340

Lorsqu'un contribuable exerce une activité purement agricole et une autre non agricole, il convient de faire application des principes suivants.

A. L'activité agricole est accessoire à l'activité commerciale

350

Les produits d'activités purement agricoles peuvent être imposés au titre des bénéfices industriels ou commerciaux. Il en est ainsi, en vertu de du 1 du I de l'[article 155 du 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-30](#)).

B. L'activité commerciale est accessoire à l'activité agricole

360

L'[article 75 du CGI](#) prévoit que les produits des activités accessoires relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (et de celle des bénéfices non commerciaux) réalisés par un exploitant agricole soumis à un régime réel d'imposition peuvent être pris en compte pour la détermination du bénéfice agricole lorsque, au titre des trois années civiles précédant la date d'ouverture de l'exercice, la moyenne annuelle des recettes accessoires commerciales et non commerciales de ces trois années n'excède ni 50 % de la moyenne annuelle des recettes tirées de l'activité agricole au titre desdites années, ni 100 000 €. Ces montants s'apprécient remboursements de frais inclus et taxes comprises. L'application de cette disposition ne peut se cumuler, au titre d'un même exercice, avec le régime des micro-entreprises (ou micro-BIC) prévu à l'[article 50-0 du CGI](#) ([BOI-BIC-DECLA-10](#) et [BOI-BIC-DECLA-20](#)).

C. L'activité agricole et l'activité commerciale sont exercées distinctement

370

Les agriculteurs peuvent se livrer concurremment à la mise en valeur de biens ruraux et 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 imposés dans la catégorie de revenu correspondant à la nature des opérations réalisées.

Il en est ainsi dans les hypothèses suivantes.

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

380

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 (sous réserve du bénéfice de la solution exposée au **IV-B § 360**).

390

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

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

400

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.

410

Toutefois, les profits que les agriculteurs retirent de la vente des produits de leurs récoltes doivent être assujettis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux lorsque les ventes sont réalisées dans une installation commerciale permanente agencée pour la vente au détail ou à l'aide d'un personnel spécialisé.

3. Transformation de produits agricoles

420

Les profits réalisés par les cultivateurs qui font subir des transformations aux produits qu'ils récoltent eux-mêmes ne sont considérés comme des bénéfices industriels et commerciaux que lorsque :

- les ventes sont effectuées dans un magasin de vente au détail distinct de l'exploitation agricole (cf. **IV-C-2 § 400 à 410**) ;
- les opérations de transformation portent sur des produits ou sous-produits autres que ceux qui sont 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.

430

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 la première situation, seuls les profits tirés de la transformation des produits achetés sont imposés au titre des bénéfices industriels et commerciaux. Dans la seconde situation, l'ensemble des profits de l'exploitation est rattaché à cette catégorie de revenus.

4. Opérations sans lien direct avec l'exploitation

440

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 (pour les cas d'application de ces principes, il convient de se reporter au [BOI-BA-CHAMP-10-10-20](#)).