

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CHAMP-60-30-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

### **BIC - Champ d'application et territorialité – Précisions doctrinales et jurisprudentielles relatives à certaines professions - Personnes exerçant une activité dans les domaines de la santé, de la beauté ou des soins aux animaux**

---

#### **Positionnement du document dans le plan :**

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Champ d'application et territorialité

Titre 6 : Précisions doctrinales ou jurisprudentielles relatives à certaines professions

Chapitre 3 : Personnes exerçant une activité dans les domaines de la santé, de la beauté ou des soins aux animaux

#### **Sommaire :**

I. Assistantes maternelles (gardiennes et nourrices d'enfant)

II. Clinique, maison de santé (exploitant d'une)

A. Exploitants non médecins

B. Exploitants exerçant la médecine

III. Coiffure, esthéticienne, institut de beauté (exploitant d'un) et manucure

IV. Dentistes (et mécaniciens-dentistes)

V. Laboratoires d'analyses médicales

VI. Pharmaciens

VII. Vétérinaires

### **I. Assistantes maternelles (gardiennes et nourrices d'enfant)**

1

La loi n° 77-505 du 17 mai 1977 a conféré aux assistantes maternelles le statut de salariées. Les rémunérations qu'elles perçoivent sont donc, au plan fiscal, imposables dans la catégorie des traitements et salaires.

## II. Clinique, maison de santé (exploitant d'une)

### A. Exploitants non médecins

---

10

Les exploitants non médecins de cliniques ou de maisons de santé doivent être imposés au titre des bénéficiaires industriels et commerciaux.

20

De même, un contribuable, non médecin qui a installé dans plusieurs villes des cliniques médicales dont tous les frais (loyer, achat de matériel, publicité, etc.) sont assumés par lui et qui a placé à la tête de ses cliniques des médecins rétribués par un traitement fixe annuel, qui donnent des consultations et pratiquent des examens radiographiques, sans que cependant, les malades soient couchés et nourris, doit être considéré comme exerçant une profession commerciale, dès l'instant qu'il spéculé sur la fourniture des soins donnés aux malades qui fréquentent ses établissements.

Doit être considéré comme exerçant une activité commerciale le contribuable qui exploite dans un château dont il est propriétaire, un établissement pour enfants « arriérés profonds » et qui est rétribué par un prix de journée arrêté par l'administration, lequel comprend notamment sa rémunération, des avantages en nature et le versement d'un intérêt pour le capital non amorti.

Il en est ainsi alors même que :

- les enfants sont placés par l'administration au titre de l'aide sociale ;
- le contribuable a pris l'engagement de verser en cas de cessation d'activité à un établissement poursuivant un but similaire ou éventuellement à une collectivité publique, le fonds de roulement et les provisions non employées ainsi qu'une somme correspondant à la plus-value immobilière résultant des dépenses couvertes par le prix « de journée » ;

*- que le tarif pratiqué serait inférieur à celui d'entreprises similaires, cette circonstance n'étant pas de nature à établir le caractère non lucratif de l'établissement (CE 8 octobre 1975 n° 88229).*

*Constitue l'exercice d'une profession commerciale l'exploitation d'une maison d'enfants dans laquelle sont accueillis vingt-cinq à trente pupilles de l'Assistance publique, dès lors que l'exploitante a recours à trois employés, recrutés et rémunérés par elle, est seule responsable de l'organisation et est rémunérée sur une base forfaitaire et alors même qu'elle ne serait pas inscrite au registre du commerce et que la direction départementale de l'action sanitaire et sociale la regarderait comme une salariée (CE 20 février 1980 n° 7235).*

### B. Exploitants exerçant la médecine

---

30

Les médecins ou chirurgiens tenant des maisons de santé doivent être considérés comme réalisant :

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

- et, d'autre part, des bénéfices industriels et commerciaux pour la partie des bénéfices afférents au service des fournitures (CE, arrêts du 28 mars 1928, req. n° 88423, RO, 5200 et du 20 mars 1944 req. n° 71601, RO, p. 77 ; cf. [BOI-BIC-CHAMP-50 au III-3](#)).

40

Il est précisé, en outre, que les profits retirés de séances d'hydrothérapie ou d'électrothérapie sont également passibles de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (CE, arrêt du 16 janvier 1931, req. n° 84895, RO, 5526).

50

Il convient de noter, enfin, que reste sans influence sur le caractère commercial des profits retirés de l'exploitation proprement dite de la clinique ou maison de santé le fait que la gestion de l'établissement soit assurée de façon partiellement désintéressée et que, notamment, les prix soient inférieurs à ceux pratiqués par les entreprises similaires ou soient fixés par l'Administration qui y place des malades au titre de l'aide sociale (CE, arrêt du 25 juin 1969, req. n° 70573, RJCD 1re partie, p. 155 ; voir dans le même sens, CE, arrêt du 8 octobre 1975, req. n° 88229, RJ n° II, p. 120 ).

**Remarque :**

L'activité libérale de médecin ou de chirurgien ne pouvant en aucun cas être considérée comme le prolongement de la profession commerciale d'exploitant de maison de santé ou de clinique, les dispositions de l'article 155 du code général des impôts (CGI) n'ont pas lieu de s'appliquer au cas particulier (cf. [BOI-BIC-CHAMP-50-III-3](#))

### III. Coiffure, esthéticienne, institut de beauté (exploitant d'un) et manucure

60

La profession d'esthéticienne, comme d'ailleurs celle de coiffeur ou de manucure, relève de la catégorie des professions commerciales (RM Méhaignerie, JO AN du 19 septembre 1958, p. 2693, n° 8832 : BOCD 1958-II-630).

70

Un coiffeur qui exploite à la fois un salon et une école de coiffure dans laquelle il dirige lui-même les leçons réalise des bénéfices commerciaux pour son salon de coiffure et des bénéfices non commerciaux pour son école, sauf application de l'article 155 du CGI.

80

De même, les profits réalisés par les instituts de beauté sont passibles de l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux.

**90**

*Le Conseil d'État a ainsi jugé que l'exploitant d'un établissement où sont pratiqués les traitements habituellement faits par les instituts de beauté doit, bien qu'il ne soit inscrit ni au registre du commerce ni au registre des métiers (actuellement « répertoire des métiers »), être regardé, en raison tant de la nature de son activité et du personnel qu'il emploie que des méthodes publicitaires utilisées comme exerçant une profession dont les profits relèvent de la catégorie des bénéfices commerciaux (CE, arrêt du 1er juillet 1966. req. n° 65678, RO, p. 207).*

## **IV. Dentistes (et mécaniciens-dentistes)**

**100**

Cf. [BOI-BIC-CHAMP-50-III-A](#) et [BOI-BIC-CHAMP-50-III-2](#).

## **V. Laboratoires d'analyses médicales**

**110**

Les profits réalisés par l'exploitant d'un laboratoire d'analyses médicales sont passibles, en principe, de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Toutefois, ces profits relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux dans les deux cas suivants :

**120**

En application des dispositions de l'[article 155 du CGI](#), lorsque les laboratoires d'analyses médicales sont exploités -à titre accessoire- par des pharmaciens ou des fabricants de produits pharmaceutiques. A cet égard, 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 ;

**130**

*Selon la jurisprudence constante du Conseil d'État, lorsque l'exploitant, eu égard à l'importance des capitaux investis et au nombre de ses employés diplômés ou non, peut être regardé comme spéculant principalement sur la main-d'œuvre et sur la mise en œuvre du matériel (cf. CE, arrêts du 5 février 1968, req. n° 69751, RJCA, 1re partie. p. 21 ; du 3 novembre 1976. req. n° 99416, rendus en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et du 9 février 1983 n° 10943).*

## **VI. Pharmaciens**

## 140

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

*De même, un contribuable qui, ne possédant pas le diplôme de pharmacien, fait gérer une officine dont il est propriétaire par un prête-nom titulaire de ce diplôme, à qui il verse des appointements fixes, doit être regardé comme le véritable exploitant et assujéti, comme tel à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (CE, arrêt du 5 juillet 1958, req. n° 40149, RO, p. 182).*

Cas particulier : Situation d'un pharmacien exploitant également un laboratoire d'analyses médicales, cf. § 110 et suiv.

## VII. Vétérinaires

Cf. également [BOI-BNC-CHAMP-10-30-10-III](#).

### 150

L'activité des vétérinaires s'exerce dans trois secteurs imposés différemment :

### 160

- un secteur prestations médicales qui comprend :

- les prestations de soins ;
- 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.

Les profits réalisés dans ce secteur ressortissent à la catégorie des bénéfices non commerciaux.

### 170

- un secteur hors prestations médicales qui concerne :

- les ventes de médicaments qui ne sont pas consécutives à la délivrance d'une ordonnance ;
- les ventes de produits autres que des médicaments ;
- les recettes provenant d'opérations dont l'objet essentiel n'est pas thérapeutique (toilette, prise en pension...).

Ces profits sont, en principe, imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

## 180

Toutefois, il est admis qu'ils soient taxés au titre des bénéfiques 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.

## 190

Le franchissement de ce seuil entraîne la taxation de la totalité des recettes des deux secteurs au titre des bénéfiques industriels et commerciaux, à l'exception de la première année de dépassement.

## 200

- un secteur prophylaxie

Antérieurement à l'entrée en vigueur des dispositions de l'[article 10 de la loi n° 89-412 du 22 juin 1989](#), les rémunérations perçues par les vétérinaires chargés des mesures de prophylaxie collective de l'inspection des viandes et des inspections aux frontières étaient, sous certaines conditions, imposées dans la catégorie des traitements et salaires.

## 210

L'[article 10 de la loi n° 89-412 du 22 juin 1989](#) (article 215-8 nouveau du Code rural), modifiant et complétant certaines dispositions du livre deux du Code rural ainsi que certains articles du Code de la santé publique, prévoit que les rémunérations perçues par les vétérinaires investis d'un mandat sanitaire sont assimilés, pour l'application du Code général des impôts et du Code de la sécurité sociale, à des revenus tirés de l'exercice d'une profession libérale lorsqu'elles sont la contrepartie des actes accomplis :

- dans le cadre des opérations de prophylaxie collective des maladies des animaux dirigées par l'État ;
- dans le cadre d'opérations de police sanitaire relative à ces maladies.

Ces dispositions s'appliquent :

- aux prestations de prophylaxie collective afférentes aux campagnes ouvertes après le 22 novembre 1990, date de publication du [décret d'application n° 90-1032 du 19 novembre 1990](#), c'est-à-dire, en pratique, dans la grande majorité des départements, à compter du 1<sup>er</sup> octobre 1991 ;
- aux prestations de police sanitaire effectuées par les vétérinaires sanitaires à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1991 ([décret n° 90-1032 du 19 novembre 1990, art. 5](#)).

Entrent dans la catégorie des traitements et salaires les rémunérations perçues par :

- les vétérinaires chargés de l'inspection des viandes dans les abattoirs municipaux ;
- les inspecteurs vétérinaires aux frontières pour le contrôle de la salubrité des animaux importés.

## 220

Situation des vétérinaires exploitant une clinique pour animaux.

Les intéressés sont imposables suivant les mêmes règles que les médecins exploitant une maison de santé.

Ils doivent, en conséquence, être considérés comme réalisant :

- d'une part, des bénéfices non commerciaux pour la partie des profits afférents aux services médicaux proprement dits ;
- d'autre part, des bénéfices industriels et commerciaux pour la partie des profits correspondants au service des fournitures.

Il est précisé que l'activité médicale ne pouvant être considérée comme le prolongement de la profession commerciale, les dispositions de l'article 155 du CGI ne sont jamais applicables en l'espèce (cf. [BOI-BIC-CHAMP-50-III-3](#)).