

Extrait Documentation de base 5 G 116

SECTION 6

Cas particuliers Limites avec les autres catégories de revenus

1 La liste alphabétique ci-après concerne des activités, professions ou sources de profits dont le caractère au regard des lois fiscales a été déterminé par des décisions de jurisprudence ou par la doctrine administrative.

L'attention du service est appelée sur le fait que certaines solutions contenues dans cette liste constituent des solutions d'espèce et sont essentiellement données à titre d'information.

ADJUDICATAIRES DE DROITS COMMUNAUX

2 L'article 35-I-6° du CGI range expressément dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux les profits réalisés par les adjudicataires, concessionnaires et fermiers de droits communaux.

Mais cette disposition ne doit pas faire l'objet d'interprétations extensives. Ainsi, celui qui exerce dans diverses communes les fonctions de régisseur des droits de place sur les marchés sans être ni adjudicataire, ni concessionnaire, ni fermier de ces droits doit être :

- regardé comme un simple employé communal dans les localités où, nommé par arrêté municipal et révocable dans les mêmes formes, il exerce son activité sous l'autorité du maire et reçoit exclusivement une rémunération mensuelle fixe ;
- assimilé à un gérant d'entreprise dont les profits ont le caractère de bénéfices non commerciaux, lorsque sa rémunération est calculée au prorata des droits de place perçus par lui et prélevée par lui-même sur ces droits au moment de leur versement à la caisse du receveur municipal (CE, arrêt du 17 juin 1959, req. n° 39488, RO, p. 444).

ADMINISTRATEURS ET DIRIGEANTS DE SOCIÉTÉS

3 Le régime fiscal des rémunérations des dirigeants de sociétés est étudié en détail dans la DB [5 H](#).

ADMINISTRATEURS ET DIRIGEANTS D'ORGANISMES AGRICOLES

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

ADMINISTRATEURS DE CAISSES D'ÉPARGNE

5 Les indemnités dites jetons de présence, allouées aux administrateurs de caisses d'épargne pour chaque séance d'opérations, sont considérées comme des bénéfices non commerciaux.

ADMINISTRATEURS DES ORGANISMES DE SÉCURITÉ SOCIALE

6 Les indemnités servies aux administrateurs des organismes de sécurité sociale sont passibles de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires (cf. DB 5 F 1113, n° [34](#)).

AGENTS CHARGÉS DE LA PERCEPTION DES DROITS D'AUTEUR

7 Les agents régionaux ou locaux chargés de la perception des droits d'auteur par la société des auteurs, compositeurs et éditeurs de musique (SACEM) et la société des auteurs et compositeurs dramatiques (SACD) sont, quelle que soit leur dénomination (agents ou directeurs régionaux), nommés par simple lettre et exercent leur activité dans l'état d'étroite subordination qui caractérise le contrat de travail. Ils sont, en conséquence, regardés comme des salariés (cf. DB 5 F 1111, n° [14](#)).

AGENTS ARTISTIQUES

8 La loi n° 69-1185 du 26 décembre 1969 (JO du 30 décembre 1969) relative au placement des artistes du spectacle réglemente la profession d'agent artistique, laquelle englobe notamment tous ceux qui, sous l'appellation d'« imprésario », de « manager » ou sous toute autre dénomination reçoivent au cours d'une année civile mandat de plus de deux artistes du spectacle de leur procurer des engagements.

L'article 3 de cette loi, comme le fait d'ailleurs l'article L. 762-4 du code du travail, précise que l'activité d'agent artistique présente un caractère commercial (cf. DB 4 F 114, n° [115](#)).

AGENTS D'AFFAIRES

9 La loi ne définit pas expressément l'agent d'affaires.

Toutefois, l'article 632 du code de commerce permet de définir l'agence d'affaires, d'une manière générale, comme l'activité qui consiste, sans aucun caractère public, à se charger habituellement des affaires d'autrui, moyennant une rémunération.

L'agent d'affaires est, en conséquence, celui qui, à titre de profession habituelle, exerce cette forme d'activité¹.

L'activité des agents d'affaires est multiple. À cet égard, la doctrine et la jurisprudence ont largement contribué à en cerner la notion.

Sont notamment réputés agents d'affaires ceux qui :

- administrent ou gèrent les biens ou les intérêts financiers de leurs clients ;
- se chargent de la direction de procès, du recouvrement de créances, de la rédaction de contrats, de diverses formalités à accomplir, etc. ;
- interviennent dans la conclusion des actes ou servent d'intermédiaires entre les parties.

Les agents d'affaires ont la qualité de commerçant. Ainsi, les opérations qu'ils réalisent sont taxables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (cf. DB 4 F 114, n°s [11 et suiv.](#)).

En revanche, ne sont pas considérés comme agents d'affaires, en particulier :

- les juristes, qui se bornent à fournir des conseils juridiques sans faire d'acte d'intermédiaire ;
- les mandataires ou auxiliaires de justice, tels que administrateurs aux redressements judiciaires, administrateurs judiciaires, administrateurs et liquidateurs de société, arbitres rapporteurs ;
- les agents d'assurances (cf. ci-après, n°s [31 et suiv.](#)) ;
- les agents commerciaux, les représentants de commerce (cf. ci-après n° [11](#)) ;
- les personnes qui se chargent des affaires d'autrui mais qui, ayant un caractère public, sont soumises à un statut particulier exclusif de la qualité de commerçant : certains officiers ministériels, les avocats².

Les bénéfices ou revenus tirés de ces activités, dont la liste n'est pas exhaustive, sont imposables au titre des bénéfices non commerciaux.

AGENTS ET SOUS-AGENTS D'ASSURANCES

Voir Assurances.

AGENTS COMMERCIAUX

10 La loi n° 91-593 du 25 juin 1991 modifiée relative aux rapports entre les agents commerciaux et leurs mandants définit l'agent commercial comme un mandataire qui, à titre de profession indépendante, sans être lié par un contrat de louage de services, est chargé, de façon permanente, de négocier et, éventuellement, de conclure des contrats de vente, d'achat, de location ou de prestation de services, au nom et pour le compte de producteurs, d'industriels, de commerçants ou d'autres agents commerciaux. Chaque partie a le droit, sur sa demande, d'obtenir de l'autre partie un écrit signé mentionnant le contenu du contrat d'agence, y compris celui de ses avenants.

L'agent commercial peut accepter sans autorisation la représentation de nouveaux mandants. Toutefois, il ne peut accepter la représentation d'une entreprise concurrente de celle de l'un de ses mandants sans l'accord de ce dernier.

Les agents commerciaux doivent se faire immatriculer, avant le début de l'activité, sur un registre spécial tenu au greffe du tribunal de commerce ou du tribunal de grande instance, dans le ressort duquel ils sont domiciliés (article 4 du décret n° 58-1345 du 23 décembre 1958 modifié). Cette immatriculation doit être renouvelée sous le même numéro, par période de cinq ans, avant l'expiration de chacune de ces périodes (arrêté du 22 août 1968).

Les dispositions législatives relatives à la carte d'identité professionnelle de représentant ne sont pas applicables aux agents commerciaux.

11 Quant au régime fiscal applicable aux revenus réalisés par ces intermédiaires du commerce et de l'industrie, il se détermine selon les conditions d'exercice de leur activité.

En règle générale, ils relèvent à raison de leurs revenus de la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Toutefois, la qualité d'agent commercial à l'égard de certaines maisons n'excluant pas celle de représentant salarié pour le compte d'autres maisons, il peut leur être appliqué des régimes différents.

Ainsi, dans un arrêt du 13 juillet 1963, requête n° 59128 (RO, p. 404), le Conseil d'État a jugé que, d'une part, doit être regardé non comme un employé salarié, mais comme un agent jouissant d'une personnalité professionnelle distincte, dont les gains entrent dans la catégorie des bénéfices des professions non commerciales, un représentant, qui n'est lié à des maisons de commerce par aucun contrat répondant aux prescriptions du code du travail, ne reçoit de ses commettants que des directives générales le laissant libre de l'organisation de son travail, dispose de locaux professionnels importants signalés par une enseigne et utilise le concours de trois sous-agents et d'un nombre égal d'employés de bureau, mais que, d'autre part, à l'égard d'un certain nombre d'autres maisons, ce représentant, qui exerce sa profession de façon exclusive et constante, et ne fait aucune opération commerciale pour son compte personnel, conserve la qualité de salarié, lorsqu'il leur est lié par des contrats indiquant la nature des marchandises à vendre, la région dans laquelle il doit exercer son activité et le taux des rémunérations ou commissions qui lui sont allouées.

Dans le même sens, cf. CE, arrêt du 6 mars 1970, req. n° 72022.

Enfin, les agents commerciaux, qui effectuent des opérations commerciales pour leur propre compte, sont imposables au titre des bénéficiaires industriels et commerciaux, à raison des profits réalisés à l'occasion desdites opérations, avec application éventuelle des dispositions de l'article 155 du CGI.

AGENTS IMMOBILIERS

12 Cette activité est réglementée par les dispositions de la loi n° 70-9 du 2 janvier 1970 modifiée.

Elles s'appliquent aux personnes qui, d'une manière habituelle, se livrent ou prêtent leur concours, même à titre accessoire, à des opérations portant sur les biens d'autrui et relatives à :

- l'achat, la vente, l'échange, la location ou la sous-location en nu ou en meublé d'immeubles bâtis ou non bâtis ;
- l'achat, la vente ou la location-gérance de fonds de commerce ;
- la cession d'un cheptel mort ou vif ;
- la souscription, l'achat, la vente d'actions ou de parts de sociétés immobilières donnant vocation à une attribution de locaux en jouissance ou en propriété ;
- l'achat, la vente de parts sociales non négociables, lorsque l'actif social comprend un immeuble ou un fonds de commerce ;
- la gestion immobilière ;
- la vente de listes ou de fichiers relatifs à l'achat, la vente, la location ou sous-location en nu ou en meublé d'immeubles bâtis ou non bâtis (à l'exclusion des publications par voie de presse) ;
- la conclusion de tout contrat de jouissance d'immeuble en temps partagé régi par les articles L. 121-60 et suivants du code de la consommation.

Les personnes, qui réalisent des opérations de cette nature, ont la qualité d'agent d'affaires et, en conséquence, sont imposables, à raison des revenus et profits qu'ils en retirent, dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux.

AGENTS OU COURTIERS MATRIMONIAUX

13 Ils ont la qualité d'agents d'affaires (cf. en conséquence, ci-dessus n° [9](#)).

AGENTS DE PUBLICITÉ

14 Cf. ci-après n° [153](#).

AGENTS DE VOYAGES

15 La loi n° 75-627 du 11 juillet 1975 régit les conditions d'exercice des activités relatives à :

- l'organisation de voyages et séjours individuels ou collectifs ou la vente des produits de cette activité ;
- la prestation des services pouvant être fournis à l'occasion de voyages ou de séjours (délivrance de titres de transport, réservation de places dans les moyens de transport ou dans les établissements hôteliers...) ;
- la prestation des services liés à l'accueil touristique (organisation de visites, service de guides interprètes...).

Les personnes qui exercent de telles activités sont considérées comme agents d'affaires.

Les bénéficiaires qu'elles en retirent sont imposables au titre des bénéficiaires industriels et commerciaux.

ARCHITECTES

16 Les architectes exercent, en principe, une profession libérale et les profits qu'ils retirent de leur activité constituent des bénéfices non commerciaux.

Toutefois, les conditions dans lesquelles ils peuvent être appelés à exercer leur profession conduisent, dans certains cas :

- à les assimiler à des salariés ;
- à reconnaître à une fraction ou à la totalité de leurs profits le caractère de bénéfices commerciaux.

1. Architectes ayant la qualité de salariés (cf. DB 5 F 1111, n° [17](#)).

17 Il s'agit, en règle générale, des architectes qui, bien qu'inscrits au tableau de l'ordre, travaillent pour le compte de tiers, ayant ou non la qualité d'architectes, et qui se trouvent placés, vis-à-vis de ces derniers, dans un état de subordination suffisant pour caractériser l'existence d'un véritable contrat de travail.

Tel est le cas :

- d'un architecte attaché à un hospice municipal, bien que sa rémunération comporte, outre un traitement fixe, les honoraires d'usage correspondant à des travaux neufs (CE, arrêt du 29 novembre 1937, req. n° 58221, RO, p. 683) ;
- des architectes attachés aux services départementaux ou communaux d'architecture et qui ont la qualité de fonctionnaires.

2. Architectes exerçant une activité commerciale.

18 Dans cette situation, les architectes sont imposés au titre des bénéficiaires industriels et commerciaux, à raison de la fraction des profits retirés de leur activité commerciale³.

Au nombre des activités de caractère commercial susceptibles d'être exercées par des architectes, on peut citer, notamment :

- la gérance d'immeubles ;
- les activités de marchand de biens, de promoteur immobilier, de promoteur-constructeur, réputées commerciales en application de l'article 35-I-1° et 1° bis du CGI ;
- l'achat ou la souscription de parts de sociétés civiles immobilières en vue de la vente (CE, arrêt du 8 novembre 1965, n° 61910, RO, p. 430).

1 A contrario, cf. supra DB [5 G 1144](#).

2 Il est d'ailleurs interdit aux officiers ministériels et aux avocats d'être agents d'affaire.

3 Lorsque cette activité devient l'activité principale des intéressés, les dispositions de l'article 155 du CGI sont, bien entendu, susceptibles de trouver leur application.

3. Architectes-paysagistes.

19 Lorsqu'un architecte-paysagiste, procédant à la création de jardins pour le compte des particuliers et des collectivités publiques, exploite des pépinières dont il vend les plants, il doit être regardé comme exerçant :

- d'une part, la profession agricole de pépiniériste ;
- d'autre part, une profession libérale ou commerciale suivant la nature des opérations qu'il réalise en ce qui concerne la création de jardins.

ARTISTES-PEINTRES

Voir Peintres, sculpteurs.

ARTISTES DU SPECTACLE

I. Rappel des règles applicables en matière de législation du travail

20 Les articles L. 762-1 et suivants du code du travail définissent la situation juridique des artistes du spectacle.

1. Définition des artistes du spectacle.

21 Sont, notamment, considérés comme des artistes du spectacle, l'artiste lyrique, l'artiste dramatique, l'artiste chorégraphique, l'artiste de variétés, le musicien, le chansonnier, l'artiste de complément, le chef d'orchestre, l'arrangeur-orchestrateur et, pour l'exécution matérielle de sa conception artistique, le metteur en scène (code du travail, art. L. 762-1).

2. Nature des rémunérations perçues.

22 Tout contrat par lequel une personne physique ou morale s'assure, moyennant rémunération, le concours d'un artiste du spectacle en vue de sa production est présumé être un contrat de travail dès lors que cet artiste n'exerce pas l'activité objet de ce contrat dans des conditions impliquant son inscription au registre du commerce et des sociétés.

Cette présomption subsiste quels que soient le mode et le montant de la rémunération ainsi que la qualification donnée au contrat par les parties. Elle n'est pas non plus détruite par la preuve que l'artiste conserve la liberté d'expression de son art, qu'il est propriétaire de tout ou partie du matériel utilisé ou qu'il emploie lui-même une ou plusieurs personnes pour le seconder, dès lors qu'il participe personnellement au spectacle.

Le contrat de travail doit être individuel. Toutefois, il peut être commun à plusieurs artistes lorsqu'il concerne des artistes se produisant dans un même numéro ou des musiciens appartenant au même orchestre. Dans ce cas, le contrat doit faire mention nominale de tous les artistes engagés et comporter le montant du salaire attribué à chacun d'eux. Ce contrat peut n'être revêtu que de la signature d'un seul artiste, à condition que le signataire ait reçu mandat écrit de chacun des artistes figurant au contrat (code du travail, art. L. 762-1).

23 N'est pas considérée comme salaire, la rémunération due à l'artiste à l'occasion de la vente ou de l'exploitation de l'enregistrement de son interprétation, exécution ou présentation par l'employeur ou tout autre utilisateur dès que la présence physique de l'artiste n'est plus requise pour exploiter cet enregistrement et que cette rémunération n'est en rien fonction du salaire reçu pour la production de son interprétation, exécution ou présentation, mais au contraire fonction du produit de la vente ou de l'exploitation dudit enregistrement (code du travail, art. L. 762-2).

24 L'article L. 212-6 du code de la propriété intellectuelle précise que les dispositions de l'article L. 762-2 du code du travail ne s'appliquent, dans le cadre d'un contrat conclu entre un artiste-interprète et un producteur, pour la réalisation d'une oeuvre audiovisuelle, qu'à la fraction de la rémunération qui excède les bases fixées par la convention collective ou par l'accord spécifique conclu dans chaque secteur d'activité entre les organisations de salariés et d'employeurs représentatives de la profession.

Cette disposition s'applique exclusivement :

- aux **artistes-interprètes**, c'est-à-dire, conformément à la définition donnée par l'article L. 212-1 du code de la propriété intellectuelle, aux personnes qui représentent, chantent, récitent, déclament, jouent ou exécutent de toute autre manière une oeuvre littéraire ou artistique, un numéro de variétés, de cirque ou de marionnettes ;

- pour la rémunération perçue à l'occasion de la réalisation d'une oeuvre audiovisuelle, c'est-à-dire, conformément à la définition donnée par l'article L. 112-1 du code de la propriété intellectuelle, d'une oeuvre cinématographique ou de toute autre oeuvre consistant dans des séquences animées d'images, sonorisées ou non.

II. Régime fiscal des rémunérations perçues par les artistes

1. Rémunération de la prestation personnelle de l'artiste.

25 Avant l'intervention de la loi du 26 décembre 1969, il était déjà admis que les rémunérations servies en contrepartie de la prestation personnelle d'un artiste relevaient de l'impôt dans la catégorie des traitements et salaires.

Toutefois, le Conseil d'État avait jugé en sens contraire, notamment en ce qui concerne les artistes de variétés (cf. arrêt du 27 avril 1964, req. n° 58644, RO, p. 81).

La loi du 26 décembre 1969 a permis de lever les hésitations : les rémunérations perçues en vertu d'un contrat de travail répondant aux conditions exposées plus haut ont le caractère de salaires et doivent être taxées comme tels.

La présomption édictée par la loi de 1969 ne saurait s'étendre aux sommes ne rémunérant pas directement le concours de l'artiste au spectacle.

Par exemple, les gains réalisés par un metteur en scène à l'occasion de la revente à la société de production dont il était salarié, des droits d'auteur qu'il possédait sur une oeuvre littéraire n'ont pas le caractère d'un salaire, mais de bénéfices non commerciaux (CE, arrêt du 29 janvier 1964, req. n° 53032, RO, p. 21).

2. Profits réalisés par les artistes qui organisent eux-mêmes et pour leur propre compte des - représentations ou des concerts.

26 En principe, les profits réalisés par les artistes qui organisent pour leur propre compte des représentations ou des concerts entrent dans le champ d'application des bénéfices non commerciaux.

Toutefois, ces profits sont imposables au titre des bénéfices industriels et commerciaux, lorsque, compte tenu des conditions dans lesquelles les artistes se livrent à cette activité, ceux-ci peuvent être réputés exercer la profession commerciale d'entrepreneur de spectacles.

3. Rémunérations perçues par l'artiste à l'occasion de la réalisation et de l'exploitation d'une oeuvre audiovisuelle.

a. Rémunérations perçues à l'occasion de la réalisation d'une oeuvre audiovisuelle.

27 La rémunération (ou **cachet**) qui est, le cas échéant, versée à l'artiste pour son interprétation, exécution ou présentation en vue d'un enregistrement et qui requiert sa **présence physique** a le caractère d'un salaire.

De même, les cachets perçus par les artistes qui prêtent leur concours à la réalisation d'émissions télévisées sont considérés comme des salaires et donnent lieu, le cas échéant, à l'application des déductions forfaitaires supplémentaires¹ pour frais professionnels prévues en faveur de certaines professions par l'article 5 de l'annexe IV au CGI (cf. DB 5 F 2532, n°s [1 et suiv.](#)). Le cachet ainsi alloué aux interprètes couvre la première diffusion de l'oeuvre et les utilisations dites non commerciales (utilisation sur les marchés professionnels, dans un but d'expérimentation technique, par des organismes d'intérêt général ou par les représentants officiels de la France à l'étranger).

b. Rémunérations perçues à l'occasion de l'exploitation d'une oeuvre audiovisuelle.

1 Rémunérations perçues en application de contrats conclus avant le 1er janvier 1986.

28 Lorsqu'elles sont perçues en application de contrats conclus avant le 1er janvier 1986, les redevances (ou royalties) dues à l'artiste en fonction du **produit de la vente ou de l'exploitation d'un enregistrement** n'ont pas le caractère de salaires, en vertu des dispositions de l'article L. 762-2 du code du travail (cf. ci-dessus, n° [23](#)). Ces rémunérations entrent donc dans la catégorie des **bénéfices non commerciaux**.

Par ailleurs, les émissions télévisées peuvent faire l'objet de rediffusions, sur des chaînes de télévision, françaises ou étrangères ; elles peuvent aussi être utilisées à d'autres fins (cinéma, disques, vidéocassettes, etc.). Toutes ces utilisations, dites secondaires, ouvrent droit à une rémunération complémentaire au profit des artistes ayant collaboré à la réalisation de l'émission.

En cas de rediffusion télévisée, la rémunération perçue représente un pourcentage du cachet initial, éventuellement réévalué. Pour les autres utilisations, la rémunération perçue par l'artiste est fonction du profit retiré de la cession de l'émission par le producteur de cette dernière.

La question s'est posée de savoir dans quelle catégorie de revenus ces rémunérations devaient être rangées.

L'article L. 762-2 du code du travail écarte le caractère de salaire pour la rémunération due à l'artiste à l'occasion de la vente ou de l'exploitation de l'enregistrement de son interprétation dès lors que la présence physique de l'artiste n'est plus requise pour exploiter ledit enregistrement et que cette rémunération n'est en rien fonction du salaire reçu pour la production de son interprétation, mais au contraire fonction du produit de la vente ou de l'exploitation dudit enregistrement.

A contrario, ce texte conduit à considérer comme des **salaires** les rémunérations, calculées en pourcentage du cachet initial, qui sont allouées aux artistes lors de la **rediffusion télévisée**, en France ou à l'étranger, d'une oeuvre à laquelle ils avaient prêté leur concours.

Quant aux rémunérations perçues par les artistes dans tous les **autres cas d'utilisations secondaires** d'émissions auxquelles ils ont collaboré, elles revêtent le caractère de **bénéfices non commerciaux**. Dans ces cas, en effet, la somme revenant globalement aux interprètes correspond à une fraction des recettes que la cession de l'émission a procurées au producteur, cette somme globale étant ensuite répartie entre les interprètes, proportionnellement au cachet initial perçu par chacun d'eux. C'est dire que le cachet n'intervient alors que comme clé de répartition et non comme base de calcul de la rémunération.

2° Rémunérations perçues en application de contrats conclus après le 1er janvier 1986.

29 Quels que soient leur fait générateur et leur mode de calcul, les rémunérations versées, dans les conditions définies aux articles L. 762-2 du code du travail (cf. ci-dessus, n° [23](#)) et L. 212-6 du code de la propriété intellectuelle (cf. ci-dessus, n° [24](#)), aux artistes-interprètes à l'occasion de la réalisation d'une oeuvre audiovisuelle sont imposables dans la catégorie des traitements et salaires, pour la fraction qui n'excède pas :

- les bases fixées par la convention collective ou, à défaut, par l'accord spécifique propre au secteur d'activité concerné ;
- en l'absence d'accord, les bases fixées, dans les conditions prévues à l'article L. 212-9 du code de la propriété intellectuelle, par une commission présidée par un magistrat de l'ordre judiciaire.

Cette règle s'applique notamment aux rémunérations versées à un artiste-interprète pour toute utilisation secondaire d'une émission de télévision à la réalisation de laquelle il a participé (rediffusion, cession...).

Remarque : Les rémunérations qui sont imposables dans la catégorie des traitements et salaires doivent être comprises dans l'assiette des taxes et participations assises sur les salaires dont est éventuellement redevable le producteur ou la personne physique ou morale signataire du contrat conclu avec l'artiste-interprète (dans certains cas, deux contrats sont établis : l'un pour la production, l'autre pour l'exploitation de l'oeuvre).

c. Rémunérations perçues à l'occasion d'un enregistrement d'une oeuvre non - audiovisuelle.

30 Conformément aux dispositions de l'article L. 112-1 du code de la propriété intellectuelle, il convient d'entendre par oeuvre audiovisuelle, les oeuvres cinématographiques et les autres oeuvres consistant dans des séquences animées d'images, sonorisées ou non. Les rémunérations perçues à l'occasion d'un enregistrement d'une oeuvre ne répondant pas à cette définition suivent le régime fiscal ci-après :

- la rémunération (ou **cachet**) qui est, le cas échéant, versée à l'artiste pour son interprétation, exécution ou présentation en vue de l'enregistrement et qui requiert sa **présence physique**, a le caractère d'un salaire ;
- les redevances (ou **royalties**) dues à l'artiste en fonction du produit de la vente ou de l'exploitation de l'enregistrement qui, en vertu des dispositions de l'article L. 762-2 du code du travail (cf. ci-dessus, n° [23](#)), n'ont pas le caractère de salaires, entrent donc dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Remarque : En ce qui concerne la détermination du revenu imposable des artistes du spectacle titulaires d'un contrat de travail leur conférant la qualité de salariés, cf. DB 5 F 21, n°s [6 et suiv.](#)

ASSURANCES

1. Personnes présentant au public des opérations d'assurance et de capitalisation.


31 La présentation d'opérations d'assurance et de capitalisation est définie par les articles L. 511-1 à L. 511-3 et R. 511-1 à R. 511-4 du code des assurances.

Sont habilitées à présenter ces opérations :

- 1° Les personnes physiques et sociétés immatriculées au registre du commerce pour le courtage ou celles exerçant cette activité en libre prestation de services dans les conditions prévues à l'article R* 515-9 du code des assurances, ainsi que, dans ces sociétés, les associés et les tiers qui ont le pouvoir de gérer ou d'administrer ;
- 2° Les personnes physiques et sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions ou sociétés à responsabilité limitée, titulaires d'un mandat d'agent général d'assurances et, dans ces sociétés, les associés et les tiers qui ont le pouvoir de gérer ou d'administrer ; les mêmes personnes physiques ou morales peuvent être chargées à titre provisoire, pour une période de deux ans au plus non renouvelable, des fonctions d'agent général d'assurances ;
- 3° Les personnes physiques salariées commises à cet effet :
 - soit par une entreprise mentionnée à l'article L. 310-1 du code des assurances ;
 - soit par une personne ou société mentionnée au 1° ci-dessus ;
 - soit par une personne physique ou morale mentionnée au 2° ci-dessus ;
- 4° Sous certaines réserves, les personnes physiques non salariées, autres que les agents généraux d'assurances, et mandatées à cet effet par une entreprise, société ou personne mentionnée au 3° ci-dessus.

1 Plafonnées à 50 000 F pour les années 1997 et antérieures, progressivement réduites entre 1998 et 2000, ces déductions forfaitaires supplémentaires seront totalement supprimées à compter de l'imposition des revenus de l'année 2000 (cf. DB 5 F 2531, n° [21](#)).

2. Agents généraux d'assurances.

32  Les agents généraux d'assurances ont un statut juridique fixé :

- par le décret n° 49-317 du 5 mars 1949, modifié par le décret n° 66-771 du 11 octobre 1966, en ce qui concerne les agents des branches « Incendies. Accidents et Risques divers » (IARD) ;
- par le décret n° 50-1608 du 28 décembre 1950, modifié par le décret n° 66-771 du 11 octobre 1966, en ce qui concerne les agents de la branche « Vie »¹.

D'une manière générale, l'agent général d'assurances est une personne physique qui représente une ou plusieurs sociétés d'assurances en vertu d'un traité de nomination. Ce traité est le contrat qui fixe les conditions dans lesquelles l'agent général exerce ses fonctions.

Dans l'exercice de ses fonctions, l'agent général d'assurances :

- en qualité de mandataire rémunéré d'une ou plusieurs sociétés d'assurances, met à la disposition du public sa compétence technique en vue de la recherche et de la souscription de contrats d'assurances pour le compte de la ou des sociétés qu'il représente ;
- met à la disposition de cette ou de ces sociétés ses services personnels et ceux de l'agence générale pour la gestion des contrats ainsi que celle de tous autres actes de gestion ;
- procède à l'encaissement des primes sur quittances établies par la ou les sociétés.

En sa qualité de mandataire, l'agent général d'assurances s'oblige à réserver l'exclusivité de sa production à la ou aux sociétés qu'il représente. Toutefois, sous certaines conditions (cf. les décrets précités), il ne lui est pas interdit de faire souscrire par d'autres assureurs la garantie de certains risques.

L'agent général d'assurances organise librement son agence générale dans les limites définies par le traité de nomination.

Pour l'exercice de ses fonctions de producteur et de gestionnaire, l'agent général est rémunéré par des commissions dont les taux sont fixés de gré à gré.

Ces commissions comprennent :

- 1° Une commission d'apport rémunérant le travail de production ;
- 2° Une commission de gestion indemnisant les travaux de gestion prévus dans le traité de nomination.

En plus des travaux de gestion prévus dans son traité de nomination, l'agent général d'assurances peut être appelé à effectuer des travaux supplémentaires pour le compte de la ou des sociétés qu'il représente.

L'exécution de ces travaux supplémentaires donne lieu à une rétribution spéciale.

L'agent général recrute, sous sa propre responsabilité, des sous-agents qu'il rémunère et le personnel nécessaire au fonctionnement de son agence.

Les agents généraux d'assurances exercent une profession libérale. Leurs rémunérations relèvent de la catégorie des bénéfiques non commerciaux.

Quant aux sous-agents, qui procèdent à la recherche des clients pour le compte des agents généraux, encaissent les primes et règlent les litiges, leur rémunération constitue également un revenu non commercial.

Nonobstant le caractère non commercial de leur activité, les agents généraux d'assurances et leurs sous-agents peuvent, conformément aux dispositions de l'article 93-1 ter du CGI, opter, sous certaines conditions, pour la détermination de leur revenu imposable selon les règles applicables en matière de traitements et salaires. Ces modalités particulières d'imposition sont exposées ci-après DB [5 G 41](#).

Enfin, les agents généraux qui, outre leur mission de représentation, font des opérations de courtage sont imposables, à ce titre, dans la catégorie des bénéfiques industriels et commerciaux (cf. ci-après n° [62](#) et DB [5 G 41](#)).

3. Assureur-expert.

33 Un contribuable qui, à la demande de compagnies d'assurances auxquelles il n'est lié d'ailleurs par aucun contrat de louage de services, constate l'étendue des sinistres qui viennent de se produire, est imposable pour ces opérations au titre des bénéfiques non commerciaux (CE, arrêt du 8 janvier 1932, req. n° 15394, RO, 5751).

4. Courtiers d'assurances.

34 Eu égard à la nature des actes qu'ils pratiquent, les courtiers ont la qualité de commerçant (cf. ci-après n° [63](#)). Ils sont les mandataires légaux des assurés.

Les courtiers d'assurances sont passibles de l'impôt dans la catégorie des bénéfiques industriels et commerciaux (CE, arrêt du 29 juillet 1937, req. n° 55960, RO, p. 527).

5. Directeur d'une compagnie d'assurances percevant des commissions d'une autre compagnie - pour la passation de contrats d'assurances.

35 Les commissions que le directeur d'une compagnie d'assurances perçoit d'une autre compagnie en rémunération de services qu'il rend à celle-ci pour la passation de contrats d'assurances, ne peuvent être regardées comme l'accessoire

de son traitement de directeur, dont elles sont totalement distinctes ; elles ne peuvent davantage être considérées comme provenant d'opérations commerciales, dès lors que l'intéressé agit comme représentant d'une compagnie et non pas en son nom personnel. Ces commissions constituent par suite des revenus de nature non commerciale (CE, arrêt du 3 mai 1937, req. n° 54676, RO, p. 271).

6. Employés de compagnies d'assurances apportant occasionnellement des contrats.

36 Les commissions perçues par les employés de sociétés d'assurances qui apportent occasionnellement des contrats ont, en droit :

- soit le caractère de revenus non commerciaux, si ces contrats sont apportés à leur compagnie ou aux compagnies du groupe auquel ils appartiennent ;
- soit le caractère de bénéfices commerciaux, si ces contrats sont apportés à des compagnies autres que celle qui les emploie et s'ils effectuent ces opérations en leur nom personnel.

7. Inspecteurs d'assurances.

37 Leurs rémunérations sont imposables au titre des traitements et salaires (cf. par ailleurs DB 5 F 2532, n°s [40](#) et [41](#)).

8. Démarcheurs salariés d'une compagnie d'assurance.

38 Les personnes physiques salariées commises à la présentation d'opérations d'assurances ou de capitalisation sont imposables, par définition, à raison de leurs revenus dans la catégorie des traitements et salaires (cf. à cet égard DB 5 F 2532, n° [124](#)).

9. Représentant de compagnies étrangères.

39 Le représentant agréé en France de plusieurs compagnies étrangères d'assurances chargé par ces dernières, moyennant le versement de commissions calculées d'après le montant des affaires traitées, de gérer leurs opérations dans notre pays doit, dès lors qu'il jouit d'une grande liberté d'action dans l'exercice de ses fonctions, être regardé comme exerçant une profession non commerciale (CE, arrêt du 19 mars 1969, req. n° 65171, RJCD, 1ère partie, p. 75).

ASTROLOGUES

40 Les revenus tirés de l'activité d'astrologue-graphologue entrent dans le champ d'application des bénéfices non commerciaux (CE, arrêt du 22 octobre 1976, req. n° 92182).

AUTEURS, COMPOSITEURS, ÉCRIVAINS, HOMMES DE LETTRES

Voir *supra* DB [5 G 1142](#).

AUTO-ÉCOLE (Exploitant d'-)

Voir Enseignement (Établissement d'-).

AVION (École de pilotage d'-)

Voir Enseignement (Établissement d'-).

AVOCATS

41 La loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 (JO du 5 janvier 1972) a opéré une profonde réforme des structures de certaines professions judiciaires et juridiques.

Elle a eu notamment pour objet de créer et d'organiser la nouvelle profession d'avocat, qui s'est substituée, à compter du 16 septembre 1972, aux professions :

- d'avocats près les cours et tribunaux ;
- d'avoués près les tribunaux de grande instance dont les offices ont été corrélativement supprimés ;
- d'agréés près les tribunaux de commerce.

Toutes les fonctions, exercées sous le régime ancien par les intéressés, ont été dévolues d'office à la nouvelle profession d'avocat.

En modifiant la loi de 1971 précitée, la loi n° 90-1259 du 31 décembre 1990 a fusionné, à compter du 1er janvier 1992, les professions d'avocat et de conseil juridique inscrit et a également aménagé les modes d'exercice de la profession d'avocat.

Les avocats sont des auxiliaires de justice.

Leur rôle consiste à assister ou représenter les parties, postuler et plaider, sans limitation territoriale, devant les juridictions et les organismes juridictionnels ou disciplinaires de quelque nature que ce soit, sous réserve, cependant, des dispositions régissant la compétence des avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation ainsi que des avoués près les cours d'appel.

Les avocats peuvent également assister et représenter autrui devant les administrations publiques, sous réserve des dispositions législatives et réglementaires. À cet égard, ils peuvent représenter les contribuables devant la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.

La profession d'avocat est une profession libérale et indépendante.

Sont incompatibles avec l'exercice de cette profession, toutes activités de nature à porter atteinte à l'indépendance de l'avocat et au caractère libéral de la profession (cf. décret n° 91-1197 du 27 novembre 1991, art. 111 et suiv.).

À compter du 1er janvier 1992, l'avocat peut exercer sa profession :

- soit à titre individuel ;
- soit au sein d'une association, d'une société civile professionnelle ou d'une société d'exercice libéral ;
- soit en qualité de salarié ou de collaborateur non salarié d'un autre avocat, d'un groupe d'avocats ou d'une société d'avocats.

Les profits réalisés par les avocats non salariés ont le caractère de bénéfices non commerciaux, étant toutefois observé que les sociétés d'exercice libéral (SEL) qui sont des sociétés de capitaux sont soumises aux règles de droit commun de l'impôt sur les sociétés (cf. DB [5 G 485](#)).

AVOCATS AU CONSEIL D'ÉTAT ET À LA COUR DE CASSATION

42 Les avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation sont des officiers ministériels chargés de faire la procédure et aussi de plaider devant ces juridictions.

Ils sont donc à la fois officiers ministériels et avocats et relèvent de la catégorie des bénéfices non commerciaux.

BOURSE (Opérations de -)

Cf. ci-avant DB [5 G 1141](#).

BOXEURS PROFESSIONNELS

43 Les intéressés reçoivent pour chaque combat une rétribution ou « bourse » à laquelle s'ajoute, éventuellement, le montant des frais de déplacement exposés et qui consiste, soit en une somme fixe, soit en un pourcentage sur les recettes de la séance avec minimum garanti. En outre, des primes d'importance variable sont susceptibles de leur être offertes par les spectateurs.

Eu égard aux conditions dans lesquelles ils sont engagés (contrat limité, en général, à un seul match, combats livrés aux risques et périls des compétiteurs...), les boxeurs professionnels ne peuvent être regardés comme liés aux organisateurs par un contrat de travail ; les profits qu'ils réalisent relèvent de la catégorie des bénéfices non commerciaux.

BUREAU DE RENSEIGNEMENTS ET DE POLICE PRIVÉE

44 Une personne qui exploite un bureau de renseignements et de police privée ouvert au public doit être regardée comme exerçant une activité relevant de la profession d'agent d'affaires dont les profits, si faibles soient-ils, ont, par suite, le caractère de bénéfices industriels et commerciaux (CE, arrêt du 13 janvier 1971, req. n° 79264, RJ III, p. 9) [cf. ci-avant n° [9](#)].

CARTOMANCIENNES

45 Les profits réalisés dans l'exercice de la profession de cartomancienne constituent des bénéfices non commerciaux (CE, arrêt du 21 novembre 1930, req. n° 1179, RO, 5503).

CHAMBRES DE MÉTIERS, CHAMBRES D'AGRICULTURE, - CHAMBRES DE COMMERCE ET D'INDUSTRIE - (Membres des organismes consulaires)

46 Les indemnités ou allocations perçues par les membres élus des chambres de métiers ou des chambres d'agriculture sont soumises à l'impôt sur le revenu au titre de la catégorie des traitements et salaires.

Il en est de même pour les indemnités de fonction allouées aux membres des chambres de commerce et d'industrie et, en particulier, aux présidents de ces organismes professionnels (cf. DB [5 F 1111](#), n°s [18 et suiv.](#)).

CHEFS D'INSTITUTION

Voir Enseignement (Établissement d'-).

CHEVAUX DE COURSE

1. Entraîneurs de chevaux de course.

47 Le régime fiscal applicable à l'activité d'entraînement de chevaux de course dépend essentiellement des conditions de son exercice.

Cette activité relève normalement de la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Toutefois, lorsqu'il apparaît que la part principale de la rémunération d'un entraîneur public provient de la spéculation sur la nourriture et le logement des chevaux qui lui sont confiés ou si ses installations comportent des moyens importants, tant en matériel qu'en personnel, celui-ci doit être regardé comme exerçant une profession commerciale dont les revenus sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

Les différentes conditions et modalités d'exercice de l'activité d'entraîneur conduisent à distinguer plusieurs catégories d'entraîneurs.


Ainsi, à compter de l'imposition des revenus de l'année 2000 :

- d'une part, les éleveurs entraîneurs titulaires d'une licence d'entraîneur public ou d'une autorisation d'entraîner relèveront du régime des bénéfices agricoles pour l'ensemble de leur activité lorsque 30 % des chevaux qu'ils mettent à l'entraînement sont issus de leur élevage (avec ou sans sol) ou ont été acquis ou pris en location avant l'âge de deux ans au terme de la réglementation des courses. Cette limite est portée à trois ans dans le cas de chevaux n'ayant pas encore couru à la date de leur acquisition ou de leur mise en location. Toutefois, cette mesure de tempérament ne vaut que pour les entraîneurs qui relèvent, de plein droit ou sur option, d'un régime réel d'imposition en matière agricole ;
- d'autre part, lorsque le régime des bénéfices agricoles n'est pas applicable, il a paru possible de reconnaître, sauf situations particulières, un caractère non commercial à l'ensemble des revenus des entraîneurs non éleveurs, qu'ils soient ou non propriétaires des chevaux qu'ils entraînent.

Le régime fiscal applicable aux différentes catégories d'entraîneurs de chevaux de course est exposé à la DB [5 G 472](#).

1 La nécessité de deux statuts distincts procède principalement du fait qu'en matière d'assurance-vie, il n'y a pas, en principe, d'exclusivité territoriale au profit de l'agent, comme il en existe en matière d'assurance IARD.

2. Propriétaires et éleveurs de chevaux de course.

48  Le régime fiscal des propriétaires et éleveurs de chevaux de course dépend des conditions dans lesquelles ils exercent cette activité.

L'activité d'élevage de chevaux de course relève, en principe, de la catégorie des bénéfices agricoles.

Les éleveurs de chevaux de course **avec sol** relèvent donc des bénéfices agricoles (cf. DB 5 E 1111, n° [19](#) et [5 E 64](#)).

En revanche, les éleveurs de chevaux de course **sans sol** relèvent de la catégorie des bénéfices non commerciaux (cf. DB [5 G 471](#)).

Par ailleurs :

- . Lorsqu'ils exploitent un domaine agricole dans lequel ils élèvent des chevaux qu'ils engagent dans les épreuves sportives soit directement, soit en ayant recours à un entraîneur public ou particulier, l'ensemble des profits réalisés par les propriétaires de chevaux de course relève de la catégorie des bénéfices agricoles (CE, arrêt du 12 décembre 1930, req. n° 3306 et arrêt du 23 janvier 1931, req. n° 150, RO 5536) [cf. DB 5 E 1111 n° [20](#), 5 E 1112 n° [77](#), [5 E 64](#) et 5 G 472, n°s [22 et suivants](#)];
- . Lorsqu'ils exercent l'activité d'entraîneurs de chevaux de course, l'ensemble des revenus retirés de l'exercice de leur profession ou d'une activité connexe ou accessoire par les propriétaires de chevaux de course peut, sauf exception, être soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (cf. DB 5 G 472, n° [48 et suivants](#)) ;
- . Lorsqu'ils ne sont ni éleveurs, ni entraîneurs et se bornent à assurer l'entretien de leur écurie en la confiant, moyennant paiement d'un prix de pension, à un entraîneur qui se charge d'engager les chevaux dans des épreuves sportives, les gains réalisés par les propriétaires de chevaux de course sont imposables au titre des bénéfices non commerciaux. Toutefois, si l'intéressé n'exerce aucune diligence en vue de s'aménager une source de revenus, c'est-à-dire s'il ne prend aucune initiative tant en ce qui concerne la préparation que les engagements de ses chevaux et n'exerce aucun contrôle sur leur carrière, les gains provenant des prix n'entrent pas dans le champ d'application de l'impôt sur le revenu et les plus-values dégagées lors de la vente des chevaux relèvent du régime des plus-values sur biens meubles réalisées par les particuliers.

De la même manière, lorsqu'un éleveur **sans sol** se borne à confier son cheval à un entraîneur sans exercer aucune diligence en vue de s'aménager une source de revenus, c'est-à-dire lorsqu'il ne prend aucune initiative tant en ce qui concerne la préparation que l'engagement de son cheval et n'exerce aucun contrôle sur sa carrière, les gains de course qu'il réalise sont exonérés. Seuls sont imposables, dans ce cas, au titre de l'activité d'élevage, les profits retirés de la vente de chevaux (RM Jacques Myard, n° 35954, JO AN du 5 juin 2000, p. 3414).

Le régime d'imposition des gains réalisés par les propriétaires de chevaux de course non éleveurs, non entraîneurs ou par un éleveur sans sol est étudié DB [5 G 471](#).

CHIMISTES

49 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.

CHIRURGIENS

Voir Médecins.

CHIRURGIENS-DENTISTES

Voir Dentistes.

CLERGÉ (Membres du)

1. Culte catholique (membres du clergé séculier, religieux, religieuses).

50 Membres du clergé exerçant un ministère paroissial ou diocésain (à l'exception du clergé des départements du Haut-Rhin, du Bas-Rhin et de la Moselle dont les membres perçoivent des salaires).

Les rémunérations perçues par les membres du clergé exerçant un ministère paroissial ou diocésain¹ présentent, sur le plan fiscal, le caractère de bénéfices non commerciaux. Il en est ainsi même lorsque les prêtres sont entièrement rémunérés par la caisse paroissiale ou par la Chancellerie (cas de la région parisienne, notamment). Il est précisé que les honoraires de messe, calculés en général pour permettre à leurs bénéficiaires de faire face aux frais du culte et à l'entretien des édifices culturels, ne sont pas considérés comme présentant le caractère de revenu et qu'il y a lieu, dès lors, d'en faire purement et simplement abstraction.

Membres du clergé non enseignant ayant conclu un contrat individuel avec l'État.

Il s'agit, par exemple, des « chercheurs » qui travaillent au Centre national de la recherche scientifique ou des aumôniers militaires.

Les intéressés ont la qualité de salariés (cf. DB 5 F 1111, n° [24](#)).

Membres du clergé prêtant leur concours au fonctionnement d'un établissement d'enseignement.

La situation au regard de l'impôt sur le revenu des membres du clergé qui prêtent leurs concours à des établissements d'enseignement est examinée dans la DB 5 F 1111, n°s [25 et suivants](#).

Membres du clergé prêtant leur concours à un établissement hospitalier, à une entreprise agricole, industrielle ou commerciale, à un centre de soins ou d'aide sociale² ou réalisant des revenus non commerciaux.

- Lorsque les clercs ont été autorisés à s'engager personnellement vis-à-vis d'une entreprise ou d'un établissement auquel sont prêtés leurs services, ils sont considérés comme de véritables salariés (cf. DB 5 F 1111, n° [31](#)) ;
- Les clercs qui exercent, même à titre occasionnel, une activité exclusive de toute subordination à raison de laquelle ils reçoivent une rémunération personnelle, qui entre dans la catégorie des bénéfices des professions non commerciales (honoraires, droits d'auteur, etc.), doivent être soumis, à ce titre, à l'impôt sur le revenu³.
- Mais, en dehors de ces cas exceptionnels, le concours des clercs est bénévole et ne donne lieu à leur profit au versement d'aucune rémunération personnelle. Dès lors, les intéressés ne sont pas imposables à raison des sommes qu'ils peuvent être amenés à encaisser au cours de leur activité, ni à raison de cette activité, car ils n'en conservent pas la libre disposition : tel est le cas, par exemple, des infirmières qui donnent des soins à domicile.

2. Cultes juïaïque et protestant.

Les rémunérations allouées aux rabbins et aux pasteurs sont considérées comme des salaires (cf. DB 5 F 1111, n° [23](#)).

COIFFURE (École de -)

Voir Enseignement (Établissement d'-).

COLLABORATEURS DES MEMBRES DES PROFESSIONS LIBÉRALES⁴

51 Les membres des professions libérales qui apportent leur collaboration à des confrères sans être placés vis-à-vis d'eux en état de subordination sont considérés comme exerçant eux-mêmes une profession non commerciale.

Toutefois, si les intéressés agissent conformément aux directives de leurs confrères et sous le contrôle de ces derniers, sans prendre ni initiative, ni responsabilité personnelle, ils doivent être regardés comme simples salariés (CE, arrêt du 24 octobre 1960, RO, p. 175).

COLLABORATION À DES PUBLICATIONS

52 Sauf lorsque la collaboration se situe dans le cadre d'un contrat de travail (voir, ci-après, hommes de lettres collaborant à des journaux), les rémunérations perçues au titre de ces collaborations présentent le caractère de bénéfices non commerciaux.

L'administration admet, toutefois, que ces rémunérations soient soumises à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des traitements et salaires à la condition :

- d'une part, que la taxe sur les salaires soit acquittée par la partie versante ;
- d'autre part, que les modalités de rémunération soient telles qu'il y ait absence de spéculation ou de possibilité de spéculation.

Une solution identique est applicable, sous les mêmes conditions :

- aux personnes qui assurent la rédaction des cours par correspondance ;
- aux professeurs dits « honorés » à qui certains établissements d'enseignement confient des conférences.

COMMANDANTS DE NAVIRES (commissions reçues des avitailleurs)

53 Les commissions que perçoivent en sus de leur traitement les commandants de navire de la marine marchande et qui leur sont allouées par certains approvisionneurs (avitailleurs) ont le caractère de revenus non commerciaux.

COMMISSAIRES AUX COMPTES

54 En raison de l'indépendance que requiert leur fonction, les rémunérations perçues par les commissaires aux comptes de sociétés constituent des bénéfices non commerciaux (CE, arrêt du 20 décembre 1947, req. n° 83260, RO, p. 319).

COMMISSAIRES D'AVARIES DE NAVIRES

55 Cette profession consiste à constater ou à faire constater les sinistres et avaries survenus aux navires et, dans certains cas, à prendre les dispositions nécessaires à la sauvegarde des intérêts des compagnies d'assurances, sans s'immiscer dans le règlement de ces affaires.

L'intervention des commissaires est rémunérée par des honoraires dont le montant est proportionné à la durée et à la difficulté du travail.

Les honoraires ainsi perçus constituent des bénéfices non commerciaux (CE, arrêt du 8 juin 1937, req. n° 50967, RO, p. 368).

COMMISSAIRES-PRISEURS

56 Les commissaires-priseurs sont des officiers ministériels chargés de procéder, dans les conditions fixées par les lois et règlements en vigueur, à l'estimation et à la vente publique aux enchères des meubles et effets mobiliers corporels.

Ils ne peuvent, en principe, se livrer à aucun commerce en leur nom, pour le compte d'autrui ou sous le nom d'autrui, ni servir, directement ou indirectement, d'intermédiaire pour des ventes amiables.

Les commissaires-priseurs sont groupés en compagnies.

Ils peuvent exercer leur activité dans le cadre de sociétés civiles professionnelles (cf. à cet égard le décret n° 69-763 du 24 juillet 1969 modifié).

Les revenus qu'ils réalisent entrent dans le champ d'application des bénéfices non commerciaux.

COMMISSIONNAIRES

57 L'article 632 du code de commerce répute acte de commerce toute entreprise de commission.

Ainsi, en principe, le commissionnaire a la qualité de commerçant.

Cette qualité ne lui est, toutefois, conférée que s'il exerce son activité à titre de profession habituelle (code de commerce, art. 1er) et conformément aux dispositions du 1er alinéa de l'article 94 dudit code, c'est-à-dire s'il agit en son propre nom ou sous un nom social pour le compte d'un commettant. En d'autres termes, il effectue alors des opérations commerciales pour le compte d'autrui.

En revanche, l'intermédiaire qui agit au nom d'un commettant est soumis aux règles du mandat édictées par les articles 1984 et suivants du code civil. En effet, dans cette hypothèse, il y a mandat ordinaire et non commission et l'intermédiaire en cause ne peut, en aucun cas, être regardé comme un commissionnaire.

Le Conseil d'État a d'ailleurs, en matière fiscale, précisé cette distinction dans diverses décisions dont certaines font l'objet de commentaires dans la DB 4 F 114, n°s [127 et suivants](#).

Ainsi, en tant que commerçants, les commissionnaires, à raison des opérations qu'ils réalisent, relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Les autres intermédiaires, mandataires, sont considérés comme exerçant une activité non commerciale dont les revenus sont passibles de l'impôt au titre de la catégorie des bénéfices non commerciaux.

COMPTABLES

Voir Experts-comptables.

CONSEILS EN PROPRIÉTÉ INDUSTRIELLE⁵

58 La profession de conseil en propriété industrielle est régie par les articles L. 422-1 et suivants du code de la propriété industrielle.

Le conseil en propriété industrielle a pour profession d'offrir, à titre habituel et rémunéré, ses services au public pour conseiller, assister ou représenter les tiers en vue de l'obtention, du maintien, de l'exploitation ou de la défense des droits de propriété industrielle, droits annexes et droits portant sur toutes questions connexes. Il peut aussi réaliser des consultations juridiques et rédiger des actes sous seing privé.

Seules les personnes inscrites sur la liste des conseils en propriété industrielle établie par le directeur de l'Institut national de la propriété industrielle sont autorisées à faire usage de ce titre.

Le conseil en propriété industrielle exerce sa profession, soit à titre individuel ou en groupe, soit en qualité de salarié d'un autre conseil en propriété industrielle.

Lorsqu'ils opèrent à titre individuel ou sous forme de sociétés de personnes, les conseils en propriété industrielle doivent être considérés comme exerçant une profession non commerciale.

Lorsqu'ils occupent un emploi salarié auprès d'un autre conseil en propriété industrielle, leurs rémunérations sont imposables dans la catégorie des traitements et salaires.

En revanche, ceux qui accomplissent des opérations de nature commerciale relevant, par exemple, de l'agence d'affaires doivent être imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Il en est ainsi de ceux qui se livrent notamment à la vente ou à l'exploitation de brevets achetés (CE, arrêt du 27 janvier 1943, req. n° 64258, RO, p. 278).

CONSEILLERS TECHNIQUES

59 Il existe dans les domaines les plus divers des conseillers techniques qui apportent leur collaboration à des entreprises sans avoir vis-à-vis d'elles un lien de subordination.

Le régime fiscal qui leur est applicable dépend des circonstances de fait, c'est-à-dire de la nature exacte de leur activité et des conditions dans lesquelles elle s'exerce.

Si les intéressés se bornent à donner des consultations, ils exercent une profession non commerciale.

Mais, s'ils se substituent, de quelque manière que ce soit, à leurs clients pour faire certains actes ou effectuer certaines démarches en leur lieu et place, les actes d'entremise auxquels ils se livrent classent leurs revenus dans la catégorie des bénéfices commerciaux.

1 Parmi les prêtres exerçant un ministère diocésain figurent, en particulier, les aumôniers ou les missionnaires diocésains, les prêtres de l'administration.

2 En général, les centres de soins ou d'aide sociale (dispensaires) qui utilisent le concours de clercs (religieuses notamment) sont gérés directement par les communautés ou congrégations. Les religieuses ainsi utilisées donnent des soins à domicile ou pratiquent l'assistance sociale ou l'aide aux mères de famille pauvres comme travailleuses familiales.

3 Ne sont visées ici, ni les sommes perçues par les membres du clergé exerçant un ministère paroissial ou diocésain, ni les rémunérations versées par l'État aux maîtres non laïcs des classes sous contrat simple (cf. ci-avant).

4 Pour les avocats collaborateurs, cf. ci-dessus n° 41.

5 Cette dénomination a remplacé celle d'ingénieur-conseil en propriété industrielle et celle de conseil en brevet d'invention.

CORRECTEURS DE COURS DES COMITÉS D'APPRENTISSAGE

Voir Enseignement (Établissement d'-).

COUREURS CYCLISTES PROFESSIONNELS

60 La jurisprudence reconnaît le caractère de bénéfices non commerciaux - et non de salaires - aux sommes perçues par les coureurs cyclistes professionnels qu'il s'agisse de coureurs sur route ou sur piste.

Ainsi jugé :

- à l'égard des sommes reçues, par un coureur professionnel, de la maison de cycles dont il porte les couleurs dès lors que l'intéressé ne peut justifier d'un état d'étroite subordination vis-à-vis de cette maison (CE, arrêt du 6 février 1967, req. n° 67922) ;

- pour un coureur cycliste lié par contrat à un organisateur de courses, mais qui est tenu seulement de respecter certaines règles de discipline collective inhérentes à la nature des épreuves, qui fournit lui-même son matériel, rémunère ses entraîneurs, et bénéficie d'une entière liberté d'action au cours des épreuves (CE, arrêt du 2 juillet 1965, req. n° 64708, BOCD 1965-II-3151).

COURS PAR CORRESPONDANCE (Correcteurs et rédacteurs de -)

Voir Collaboration à des publications et Professeurs.

COURSES

1. Gains obtenus sur paris aux courses de chevaux.

61 Sauf circonstances exceptionnelles, la pratique, même habituelle, de paris sur les courses de chevaux ne constitue pas une occupation lucrative ou une source de revenus au sens de l'article 92 du CGI.

À cet égard, n'est pas de nature à justifier une imposition des gains le fait que le parieur :

- édite une publication périodique d'informations hippiques (CE, arrêt du 25 avril 1979, req. n° 2306) ;

- réalise au cours d'une année des gains de jeux supérieurs au montant de ses autres revenus (CE, arrêt précité et arrêt du 21 mars 1980, req. n° 11235, RJ III, p. 37).

Remarque : Bien que non expressément exonérés par la loi, les gains réalisés par les parieurs n'entrent donc pas, en principe, dans le champ d'application de l'article 92 du CGI.

Sont, toutefois, imposables au titre de la catégorie des bénéfices non commerciaux, les gains réalisés dans un contexte exceptionnel, c'est-à-dire lorsque l'aléa normalement inhérent aux jeux de hasard peut être supprimé ou à tout le moins fortement atténué par le parieur. Tel serait le cas notamment lorsqu'il est établi que le parieur a pesé de façon frauduleuse sur l'issue de la course.

2. Preneurs de gains (Bookmakers).

62 Les revenus retirés de la profession interdite de « bookmaker » sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Voir également Chevaux de course.

COURTIERS

63 En vertu des dispositions de l'article 632 du code de commerce, toute opération de courtage est réputée acte de commerce.

Ainsi, lorsqu'il exerce son activité à titre professionnel et habituel, le courtier, agent intermédiaire pour les actes de commerce (code de commerce, art. 74), a la qualité de commerçant.

D'une manière générale, son rôle consiste à mettre en rapport des personnes qui désirent contracter. À la différence du commissionnaire (cf. ci-dessus n° [57](#)), le courtier ne traite pas lui-même pour les clients.

Dans le cadre du marché, il se borne à faire connaître à chaque partie les conditions de l'autre, tente de parvenir à la conciliation des intérêts de chacune des parties, conseille la conclusion des contrats. Il constate l'accord et peut en témoigner. Il n'y figure ni comme partie, ni comme représentant.

Les courtiers sont imposables à raison de leurs revenus dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Il convient, à cet égard, de se reporter aux commentaires qui sont consacrés à cette profession dans la DB 4 F 114, n°s [137 et suivants](#).

DANSE (Maître de -)

Voir Enseignement (Établissement d'-).

DÉBITS DE TABACS

64 Antérieurement, les débits de tabacs étaient le plus souvent attribués à des personnes aux ressources modestes dont la nomination récompensait les services rendus au pays par elles ou par leurs proches. Mais, cette situation est en voie de disparition. La plupart des débits de tabacs sont actuellement exploités par des gérants agréés, qui versent une redevance à l'État.

Les personnes auxquelles les pouvoirs publics entendent témoigner leur reconnaissance reçoivent des « parts » qui donnent droit à une aide pécuniaire prélevée sur le produit des redevances versées par les gérants agréés.

Enfin, il peut exister des débits de tabacs annexés à des recettes auxiliaires des impôts qui sont obligatoirement gérés par le receveur auxiliaire.

Tous ceux qui gèrent des débits de tabacs, quelle que soit la catégorie à laquelle ils appartiennent, bénéficient, à raison de la vente des tabacs, d'une remise sur le produit de laquelle ils reversent, d'ailleurs, une redevance à l'État. Les taux de la remise et de la redevance sont fixés par des textes réglementaires.

Régime fiscal.

Selon l'article [92-2-4°](#) du CGI, les remises allouées pour la vente des tabacs fabriqués revêtent le caractère de bénéfices non commerciaux.

Compte tenu de cette disposition particulière et des principes généraux, la situation au regard de l'impôt sur le revenu des contribuables mentionnés ci-dessus est la suivante.

1 ° Gérants agréés et exploitants titulaires des débits.

65 En principe, les gérants agréés et les exploitants titulaires de débits de tabac sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux pour les profits résultant de la vente des produits du monopole. Lorsque les intéressés exercent également une activité de nature commerciale, les profits qu'ils retirent de cette activité commerciale sont assujettis à l'impôt dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

66 Toutefois, ces contribuables peuvent être soumis à l'impôt sur le revenu, à raison de l'ensemble de leurs profits, dans une catégorie unique, à savoir :

- celle des bénéfices industriels et commerciaux, par application des dispositions de l'article 155 du CGI, lorsque le débit de tabacs peut être considéré comme l'extension d'une activité commerciale prépondérante ;
- celle des bénéfices non commerciaux, par souci de simplification, à la double condition que :
 - . ces contribuables déclarent l'ensemble des bénéfices dans cette catégorie ;
 - . les opérations commerciales accessoires soient directement liées à l'exercice de l'activité non commerciale prépondérante et en constituent strictement le prolongement (cf. DB 4 F 116, n° 16).

2° Receveurs auxiliaires des impôts gérant un débit de tabac.

67 Les règles définies ci-dessus n°s [65](#) et [66](#) s'appliquent aux receveurs auxiliaires des impôts gérant un débit de tabac. Toutefois, la rémunération statutaire qui leur est allouée en qualité de receveur auxiliaire relève, dans tous les cas, de la catégorie des traitements et salaires.

3° Titulaires de parts de redevances.

68 Les sommes perçues par les titulaires de parts de redevances présentent le caractère de pensions et sont taxées comme telles (cf. DB [5 F 1253](#)).

DÉLÉGUÉS ET CORRESPONDANTS DÉPARTEMENTAUX - DE LA MUTUELLE ASSURANCE DES INSTITUTEURS DE FRANCE (MAIF)

69 Les délégués et correspondants départementaux de la Mutuelle assurance des instituteurs de France (MAIF) reçoivent une indemnité forfaitaire destinée notamment à couvrir les dépenses qu'ils sont amenés à engager dans l'exercice de leur mandat.

Les sommes ainsi allouées doivent être considérées comme des revenus non commerciaux au sens de l'article [92](#) du CGI.

DÉMARCHEURS

70 Celui dont l'activité consiste à effectuer des démarches librement et de sa propre initiative en faveur d'entreprises auxquelles il n'est pas tenu de fournir un compte rendu détaillé de ses activités, qui jouit d'une liberté totale dans l'organisation de son travail et la recherche de la clientèle et qui est rémunéré par des remises proportionnelles aux affaires traitées ne peut être regardé comme un simple employé.

Les commissions, qu'il perçoit d'après un tarif préétabli, relèvent de la catégorie des bénéfices non commerciaux (CE, arrêt du 16 janvier 1931, req. n° 10080, RO, 5528) ; cf. également DB [5 G 1144](#).

DÉMARCHEURS ET NÉGOCIATEURS DES AGENCES IMMOBILIÈRES

Voir Négociateurs et démarcheurs des agents immobiliers.

DENTISTES

71 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 (Cour cass., 27 octobre 1938, RI 1939, art. 5255, p. 289).

Il est admis, en outre, que les profits retirés par les chirurgiens-dentistes de la vente d'appareils de prothèse à des personnes dont ils n'assurent pas le traitement soient imposés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, lorsque ces ventes présentent un caractère accessoire par rapport à l'activité de chirurgien-dentiste et que les intéressés acceptent leur imposition sous une cote unique dans ladite catégorie (voir ci-avant DB [5 G 1112](#), n° [10](#)).

Il en va 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 (voir ci-avant DB [5 G 1112](#), n° [11](#)).

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, arrêt du 12 février 1932, req. n° 16133, RO, 5772, et arrêt du 4 juillet 1945, req. n° 70405, RO, p. 281).

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, arrêt du 6 mai 1966, req. n° 65889, RO, p. 162).

DESSINATEURS

1. Créateurs de dessins ou de modèles.

72 Il convient de se reporter aux précisions exposées ci-avant DB [5 G 1143](#), n° [12](#).

2. Dessinateurs de journaux.

73 Les dessinateurs de journaux, titulaires de la carte d'identité professionnelle de journaliste prévue à l'article L. 761-15 du code du travail, qui collaborent aux journaux quotidiens, hebdomadaires ou périodiques, peuvent être considérés comme des salariés de ces entreprises. Mais les rémunérations afférentes à des travaux - tels que l'illustration d'ouvrages pour le compte d'un éditeur - qui n'entrent pas dans le cadre de leur activité de dessinateurs de journaux ont le caractère de revenus non commerciaux (CE, arrêt du 24 janvier 1949, req. n° 96316, RO, p. 140).

Les dessinateurs de journaux non titulaires de la carte d'identité professionnelle de journaliste sont, en principe, passibles de l'impôt au titre des bénéfices non commerciaux.

Quant aux dessinateurs pigistes, leur situation fiscale doit être réglée dans les mêmes conditions que celles des dessinateurs de journaux, suivant qu'ils sont ou non titulaires de la carte d'identité professionnelle de journaliste. Il y a également lieu de se référer aux règles d'imposition concernant les journalistes pigistes (cf. DB 5 F 1112, n°s [42 et suiv.](#)).

3. Esquisseurs.

74 Un esquisseur qui se borne à établir des modèles dont il vend le droit de reproduction à des fabricants de dentelles, doit, eu égard au caractère exclusivement artistique de son activité, être assujéti à l'impôt sur le revenu non pas dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, mais dans celles des bénéfices non commerciaux (CE, arrêt du 9 juillet 1943, req. n° 67403, RO, p. 358, rendu en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et d'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales).

DROITS COMMUNAUX

Voir Adjudicataires de droits communaux.

DROITS D'AUTEUR

Cf. ci-avant DB [5 G 1142](#).

ECCLÉSIASTIQUES

Voir Clergé.

ÉCRIVAINS

Voir ci-après la rubrique Hommes de lettres et DB [5 G 1142](#).

ENGAGEMENT DE NON-CONCURRENCE - (Redevances ou indemnités annuelles reçues à la suite d'un -)

75 Les sommes qu'un contribuable¹ reçoit annuellement d'une entreprise en contrepartie de sa renonciation à exercer ou financer un commerce concurrent, ont le caractère de bénéfices non commerciaux (CE, arrêt du 24 février 1947, req. n° 73457, RO, p. 173 et, dans le même sens, arrêt du 2 mars 1942, req. n°s 62296 et 64290, RO, p. 75) ; cf. également ci-avant DB [5 G 115](#).

¹ Dans l'hypothèse où il s'agirait de sommes versées à un associé salarié, cf. DB 5 F 1143, n° [4](#).

ENQUÊTEURS DE LA SÉCURITÉ SOCIALE

76 Les caisses de sécurité sociale confient des enquêtes, relatives à certains accidents du travail, à des agents qui, n'appartenant pas au personnel de ces caisses, sont assermentés et agréés par le ministère chargé de la sécurité sociale.

Compte tenu de l'indépendance dont ils jouissent vis-à-vis des caisses de sécurité sociale, notamment dans l'organisation de leur travail, les intéressés ne peuvent pas être regardés comme se trouvant placés dans un état de subordination, bien qu'ils soient tenus de respecter certaines règles légales ou réglementaires et que le taux de leurs émoluments et indemnités soit déterminé par un tarif officiel.

En conséquence, les rémunérations allouées à ces enquêteurs doivent être rangées dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (CE, arrêt du 6 mars 1961, req. n° 48091, RO, p. 313).

ENSEIGNEMENT (Établissement d'-)

1. Enseignement scolaire.

77 Chef d'établissement scolaire.

Le chef d'établissement doit, en principe, être considéré comme exerçant une profession non commerciale (CE, arrêt du 26 décembre 1930, req. n° 87030, RO, 5540).

Si le chef d'établissement fournit à ses élèves le logement et la nourriture, ces prestations n'enlèvent pas à la profession exercée son caractère non commercial, lorsqu'elles ont seulement pour objet de faciliter la tâche d'enseignement (CE, arrêt du 8 avril 1932, req. n° 23929, RO, 5802). Dans ce sens, la Cour de cassation (chambre civile, arrêt du 20 avril

1931) avait jugé qu'un chef d'institution ne fait pas acte de commerce en assurant, avec le concours de collaborateurs, l'instruction de ses élèves, alors même qu'il pourvoit au logement et à la nourriture de ceux-ci.

En revanche, lorsque l'enseignement constitue une activité indépendante des prestations en nature ou de services, le chef d'établissement doit être regardé comme réalisant à la fois des bénéfices non commerciaux pour son activité de directeur d'établissement d'enseignement et des bénéfices industriels et commerciaux pour la fourniture du logement et de la nourriture.

Enfin, l'article 155 du CGI prescrit d'imposer au titre des bénéfices industriels et commerciaux l'ensemble des profits réalisés si l'activité d'enseignement est accessoire aux opérations commerciales de l'entreprise.

Ainsi, jugé pour un internat qui assure le logement aux élèves d'un cours secondaire de jeunes filles et donne à ses pensionnaires un complément d'instruction, qui consiste notamment en études surveillées (CE, arrêts du 20 mars 1944, req. n° 73114, RO, p. 75 et du 15 novembre 1943, req. n° 66286, RO, p. 380).

Les règles d'imposition données en ce qui concerne la nourriture et le logement des élèves sont applicables aux profits retirés de la vente et de la publication d'ouvrages.

78 Professeurs libres.

Ces professeurs exercent une profession libérale. Leurs rémunérations constituent des bénéfices non commerciaux.

En revanche, les professeurs membres du clergé attachés aux établissements d'enseignement libre exercent une profession salariée (cf. ci-dessous).

79 Membres du clergé prêtant leur concours au fonctionnement d'un établissement d'enseignement.

Cf. DB 5 F 1111, n°s [25 et suivants](#).

80 Professeurs d'arts d'agrément.

Les professeurs d'arts d'agrément sont réputés exercer une activité non commerciale.

81 Professeurs donnant des leçons particulières.

Les rémunérations perçues par les membres de l'enseignement, à raison des leçons particulières qu'ils donnent, sont imposables d'après les modalités prévues pour les bénéfices non commerciaux. Toutefois, ces rémunérations doivent être soumises au régime fiscal des traitements et salaires lorsque les intéressés donnent des leçons pour le compte d'un établissement d'enseignement dans des conditions impliquant un état de subordination vis-à-vis de la direction de cet établissement.

82 Membres de l'enseignement donnant des conférences dans un établissement industriel.

Un professeur de lycée qui, en dehors de son enseignement scolaire, donne régulièrement des conférences à une partie du personnel d'un établissement industriel ou commercial, doit être considéré comme exerçant, à ce titre, une activité salariée, si l'enseignement qu'il donne au sein de l'entreprise est dispensé moyennant le paiement d'un salaire suivant un horaire, sur un sujet imposé et selon des prescriptions définies par la direction.

Il doit, en revanche, être regardé comme exerçant une activité indépendante, s'il est établi qu'il ne se trouve pas dans une situation de subordination à l'égard de l'entreprise dans laquelle il effectue son enseignement.

83 Répétiteurs des groupements départementaux de l'apprentissage du bâtiment. Correcteurs de cours.

Les rémunérations reçues par les répétiteurs des groupements départementaux de l'apprentissage du bâtiment, bien que qualifiées d'« honoraires », sont considérées comme des salaires. En effet, s'ils disposent d'une grande liberté dans l'exercice de leurs fonctions, les intéressés n'en sont pas moins liés, du point de vue administratif et du point de vue pédagogique, par les directives du comité central de coordination de l'apprentissage. En outre, les rémunérations sont fixées par ce seul comité (CE, arrêt du 3 avril 1957, req. n° 24658, RO, p. 325).

Bien qu'ils reçoivent une rémunération forfaitaire du Comité central de l'apprentissage, les correcteurs de cours ne sont pas regardés comme des salariés, eu égard à l'entière liberté dont ils jouissent pour l'accomplissement de leur travail (CE, arrêt du 13 novembre 1964, req. n° 57116, RO, p. 189). Ces correcteurs sont donc imposables au titre des bénéfices non commerciaux.

84 Cours par correspondance (collaborateurs chargés de la rédaction des cours et de la correction des copies).

Les personnes à qui un établissement d'enseignement par correspondance confie la rédaction des cours distribués aux élèves et la correction des devoirs remis par ces derniers doivent être considérées comme disposant, dans l'accomplissement de leur travail, d'une entière liberté, dès lors que, d'une part, elles ne reçoivent que des directives pédagogiques très générales et très brèves ne comportant aucune obligation, qu'elles conservent leur liberté d'appréciation à l'égard des corrigés-types que leur remet l'école et que, d'autre part, les instructions qu'elles reçoivent pour la rédaction des cours ne dépassent pas celles que l'on trouve dans tout contrat de louage d'ouvrage. Il s'ensuit

que les sommes qui leur sont versées ont le caractère de revenus non commerciaux (CE, arrêt du 16 mars 1964, req. n° 53866, RO, p. 63).

Cependant, dans la mesure où la taxe sur les salaires est acquittée, à raison de ces sommes par l'établissement d'enseignement, l'administration admet qu'elles soient assujetties à l'impôt au titre des traitements et salaires, lorsque les modalités de calcul de ces rémunérations sont telles qu'il y a absence de spéculation ou de possibilité de spéculation.

Voir également Collaboration à des publications.

85Professeurs rédigeant et éditant ensemble des ouvrages scolaires.

Cf. ci-avant DB 5 G 1142, n° [9](#).

Professeurs dits honorés donnant des conférences.

Voir ci-avant Collaboration à des publications.

2. Auto-école (Exploitant d'-).

86Les dirigeants des écoles d'enseignement de la conduite des véhicules à moteur sont considérés comme exerçant une profession non commerciale, dans la mesure où ils se consacrent essentiellement à la direction de leur établissement en dirigeant, coordonnant et contrôlant les leçons données par le personnel qu'ils emploient, tout en dispensant eux-mêmes une partie de l'enseignement. Il n'y a pas lieu de prendre en considération l'importance du matériel utilisé et du personnel employé (CE, arrêt du 24 janvier 1966, req. n° 64861, RO, p. 35 et dans le même sens, CE, arrêts du 10 février 1967, req. n° 63480, RJCA, 1ère partie, p. 55, et du 29 mai 1968, req. n° 66529, RJCD, 1ère partie, p. 182, rendus en matière de taxes sur le chiffre d'affaires).

En revanche, les exploitants d'auto-écoles qui ne prennent pas une part réelle et effective à la marche de leur établissement sont considérés comme poursuivant la recherche du profit dans l'exploitation du personnel et du matériel de l'établissement et, par suite, exercent une activité commerciale (CE, arrêt du 18 février 1970, req. n° 75066, RJ II, p. 37 et dans le même sens, CE, arrêt du 11 décembre 1970, req. n° 76226, RJ III, p. 223).

En outre, lorsqu'un contribuable exploite une auto-école et exerce par ailleurs une activité commerciale (loueur de voitures automobiles, par exemple), il est imposable à raison des profits réalisés dans chacune de ces activités, au titre des bénéfices non commerciaux pour la première et des bénéfices commerciaux pour la seconde, sauf application des dispositions de l'article 155 du CGI (rapp. ci-avant DB 5 G 1112, n°s [9 et suiv.](#) ; voir également DB 4 F 114, n°s [62 à 67](#)).

3. Écoles de pilotes d'avion.

87Les principes exposés au n° [86](#) ci-dessus sont applicables.

4. Enseignement du ski.

88L'enseignement du ski est dispensé, dans la plupart des stations de sports d'hiver, dans le cadre des « écoles du ski français » (ESF), émanations des sections locales du Syndicat national des moniteurs de ski. Elles sont organisées, généralement, en associations régies par la loi du 1er juillet 1901.

L'enseignement du ski peut également être dispensé par :

- des associations régies par la loi du 1er juillet 1901 dénommées « ski-écoles internationales » dépendant de la Fédération des enseignants de ski ; elles exercent leur activité dans les conditions identiques aux écoles de ski français ;
- des simples groupements de moniteurs agissant, à titre indépendant, sans organisation juridique ;
- des moniteurs libres exerçant seuls ;
- des clubs sportifs ;
- des sociétés civiles professionnelles ;
- des sociétés de capitaux.

Lorsqu'ils exercent leur activité de manière indépendante, les moniteurs de ski sont assujettis à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices non commerciaux.

Les moniteurs qui exercent leur activité dans le cadre des écoles de ski français ou de groupements semblables ne sont pas liés à ces organismes par un contrat de travail. Ils dispensent leurs cours sous leur propre responsabilité et jouissent d'une assez large liberté dans l'organisation et l'exécution de leur tâche. En outre, ils sont propriétaires de leur équipement sportif. Dès lors, ils doivent être considérés comme exerçant leur activité d'une manière indépendante.

5. Écoles de coiffure.

89Un exploitant d'école de coiffure qui dirige lui-même les leçons données à ses élèves doit être regardé comme exerçant une profession non commerciale.

En revanche, le coiffeur qui exploite à la fois un salon et une école de coiffure 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 (rapp. ci-avant DB 5 G 1112 n°s [9 et suiv.](#)).

6. Maîtres de manège.

90 Les maîtres de manège, lorsqu'ils se bornent à enseigner leur art, seuls ou avec le concours d'autres maîtres à leur solde, en mettant des chevaux à la disposition de leurs élèves, réalisent des bénéfices non commerciaux.

Toutefois, si le directeur de manège loue également des chevaux à des personnes auxquelles il ne dispense pas son enseignement, ou encore prête son manège à des tiers, moyennant rémunération, pour un usage quelconque, il exerce à la fois une activité non commerciale d'enseignement et une activité commerciale de location de chevaux ou de manège. Les revenus provenant de chacune de ces activités sont imposables respectivement dans la catégorie des bénéfices non commerciaux et dans celle des bénéfices industriels et commerciaux, sauf si l'activité d'enseignement apparaît comme le simple prolongement de l'activité commerciale. Dans ce dernier cas, la totalité des revenus réalisés est taxée, en vertu de l'article 155 du CGI, dans la catégorie des bénéfices commerciaux.

Il en est ainsi, en particulier, pour un éleveur qui exploite un centre équestre, activité qui ne peut, en principe, être considérée comme le prolongement normal de l'agriculture.

7. Gérance d'un établissement d'enseignement.

91 Un contribuable qui a mis en gérance, moyennant une redevance proportionnelle aux recettes mensuelles, un établissement d'enseignement dont il est propriétaire, avec la jouissance du mobilier et du droit d'exploiter la méthode d'enseignement dont il est concessionnaire, et n'a assumé aucune responsabilité dans l'enseignement dispensé, ni pris part à la marche de l'établissement, laissant au gérant le soin d'assurer celle-ci à ses risques et périls, doit être regardé comme ayant consenti une location de caractère commercial (CE, arrêt du 8 mars 1972, req. n° 81907, RJ III, p. 63).

ENTRAÎNEURS PUBLICS DE CHEVAUX DE COURSE

Voir Chevaux de course.

ÉQUITATION (Professeur d'-)

Voir Enseignement (Établissement d'-).

ESQUISSEURS

Voir Dessinateurs.

ESTHÉTICIENNES, COIFFEUR, MANUCURES

92 Les professions d'esthéticienne, de coiffeur ou de manucure relèvent de la catégorie des professions commerciales ou artisanales.

EXPERTS

93 Les activités et les qualifications des experts sont très diverses et les intéressés sont souvent groupés par « compagnies » dans leurs spécialités respectives : experts en tableaux et autres objets d'art, experts en automobiles, experts maritimes, experts fonciers, experts agricoles, experts forestiers, experts devant les tribunaux, etc.

Quelle que soit cette spécialité, ils exercent, en principe, **une profession libérale** et les profits qu'ils en retirent entrent dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Toutefois, le contribuable qui exerce concurremment la profession d'expert et une activité de nature commerciale est imposable, d'une part, au titre des bénéfices non commerciaux pour les profits d'expertise et, d'autre part, au titre des bénéfices industriels et commerciaux pour les revenus provenant de son activité commerciale, sous réserve, bien entendu, de l'application de l'article 155 du CGI (rapp. ci-avant DB 5 G 1112, n°s [9 et suiv.](#)).

Tel est le cas d'un **expert en immeubles**, qui sert d'intermédiaire pour l'achat ou la vente des immeubles ou des fonds de commerce - opérations tombant sous le coup de l'article 35 du CGI - ou se livre à une activité de régisseur d'immeuble (CE, arrêt du 17 mai 1929, req. n°s 81026 et 81027, RO n° 5350).

EXPERTS-COMPTABLES

94 La profession d'expert-comptable relève de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 modifiée notamment par les lois n° 68-946 du 31 octobre 1968 et n° 94-679 du 8 août 1994.

Est expert-comptable ou réviseur comptable, celui qui fait profession habituelle de tenir, centraliser, ouvrir, arrêter, surveiller, redresser, consolider, réviser et d'apprécier les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail. Il est également habilité à attester la régularité et la sincérité des bilans et des comptes de résultats.

L'expert-comptable peut aussi organiser les comptabilités et analyser par les procédés de la technique comptable, la situation et le fonctionnement des entreprises sous leurs différents aspects économique, juridique et financier.

Il fait rapport de ses constatations, conclusions et suggestions.

Nul ne peut porter le titre d'expert-comptable ni en exercer la profession s'il n'est inscrit au tableau de l'ordre.

Les membres de l'ordre exercent une profession libérale. Ils peuvent exercer leur profession, soit à titre individuel pour leur propre compte, soit dans le cadre de sociétés. Les formules juridiques dont ils disposent, pour l'exercice de leur profession en société, sont limitativement prévues par la loi.

95 En application de l'article 22 modifié de l'ordonnance de 1945 précitée, leurs fonctions sont incompatibles avec toute occupation ou tout acte de nature à porter atteinte à leur indépendance, et, en particulier :

- avec tout emploi salarié¹, sauf chez un autre membre de l'ordre ou dans une société reconnue par l'ordre ;
- avec tout acte de commerce ou d'intermédiaire autre que ceux que comporte l'exercice de la profession ;
- avec tout mandat de recevoir, conserver ou délivrer des fonds ou valeurs ou de donner quittance.

Les membres de l'ordre sont habilités, toutefois, à donner des consultations et à effectuer tous travaux ou études juridiques ou fiscaux. Ainsi, ils peuvent définir le système comptable à adopter, préparer les bilans et les déclarations fiscales. Par ailleurs, ils sont fondés à assister leurs clients lors de vérifications fiscales. Mais ces interventions doivent rester liées aux travaux comptables dont ils ont la charge ou être exécutées au bénéfice des seuls clients pour le compte desquels ils effectuent des travaux permanents ou habituels. Ils peuvent dans ce cadre également conseiller en matière de gestion des entreprises.

96 La méconnaissance de la réglementation ci-dessus est passible de sanctions pénales et entraîne la radiation de l'ordre.

Les personnes qui se livrent à des tâches d'ordre comptable sans être inscrites à l'ordre des experts-comptables n'exercent pas une profession libérale. Elles ont, en principe, suivant la nature de leur activité, la qualité de salarié ou de gérant d'affaires.

La situation fiscale des professionnels mentionnés ci-dessus est fonction de leur statut juridique.

1. Membres de l'ordre.

97 À l'exception de ceux qui ont la qualité de salarié (cf. ci-dessus), les experts-comptables membres de l'ordre sont imposés dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux, qu'ils exercent à titre individuel ou en société de personnes.

2. Comptables non inscrits à l'ordre.

98 La situation des intéressés dépend des conditions de droit et de fait dans lesquelles ils exercent leur activité. Selon le cas, les rémunérations ou gains perçus relèvent :

a. De la catégorie des traitements et salaires.

Tel est le cas :

- de tous les contribuables qui exercent un emploi comptable au sein d'une entreprise qui constitue leur unique employeur ;
- des personnes qui tiennent, seules et sans disposer de local professionnel, la comptabilité de plusieurs entreprises, lorsqu'elles se trouvent vis-à-vis de ceux qui les emploient dans un certain état de subordination (CE, arrêts du 5 juillet 1929 req. n° 5303, RO 5334, et du 15 avril 1946, req. n° 74115, RO, p. 37).

b. De la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux.

Il en est ainsi, en règle générale, lorsque les actes accomplis relèvent manifestement de l'agence d'affaires.

Tel est le cas, notamment :

- d'un contribuable, non inscrit au tableau de l'ordre, qui tient la comptabilité de ses clients, prépare leurs déclarations fiscales et leurs réponses aux demandes de renseignements, les représente devant les instances administratives et rédige, occasionnellement, des actes de constitution de sociétés (CE, arrêt du 2 mars 1954, req. n°s 16054 et 16055, BOCD 1954, 4e partie, p. 227 et, dans le même sens, CE, arrêt du 17 novembre 1964, req. n° 61527, BOCD 1965-II-2927) ;
- d'un contribuable qui, sans se borner à tenir la comptabilité de ses clients, gère leurs intérêts en toute liberté même si certaines entreprises qui utilisent ses services l'ont considéré comme leur salarié (CE, arrêt du 28 juin 1967, req. 71926).

3. Mise en oeuvre d'un matériel important.

99 Il est à noter, en revanche, - et cela qu'il s'agisse de membres de l'ordre ou de comptables qui n'y sont pas inscrits - que le fait d'utiliser un équipement important (mécanographique, notamment) pour effectuer les travaux courants de la profession n'est pas de nature à faire considérer le contribuable qui utilise cet équipement comme accomplissant des actes relevant d'une activité industrielle et commerciale. Il en est ainsi même si cet équipement sert à l'exécution de travaux effectués pour des confrères (CE, arrêt du 11 février 1970, req. n°s 75677 et 77226 ; RJ, II, p. 28).

EXPERTS D'ASSURANCES

Voir Assurances.

EXPERTS-GÉOMÈTRES

Voir Géomètres-experts.

FONCTIONNAIRES DES SERVICES TECHNIQUES . - (Honoraires versés aux -)

1. Rémunérations pour travaux faits pour le compte de collectivités publiques.

100 Les collectivités territoriales sont autorisées à intervenir dans les études de projets intéressant d'autres collectivités publiques. Cette intervention peut être confiée, soit à un fonctionnaire nommément désigné à cet effet et agissant à titre personnel, soit au service technique compétent de la collectivité à laquelle le concours est demandé.

Les sommes rémunérant les fonctionnaires agissant à titre personnel présentent, en règle générale, le caractère de revenus non commerciaux.

Par contre, lorsque le concours est apporté par le service compétent d'une collectivité, c'est cette dernière qui reçoit la rémunération qu'elle distribue ensuite, après déduction des frais engagés par elle, aux membres du service ayant participé aux travaux.

Les sommes ainsi réparties représentent, en principe, l'accessoire du traitement proprement dit, imposable comme celui-ci dans la catégorie des traitements et salaires (cf. DB 5 F 1113, n° [16](#)).

2. Rémunérations pour travaux intéressant les particuliers.

101 En l'absence, notamment, d'une réglementation fixant les conditions de leur participation (taux de rémunération, etc.) aux travaux intéressant les particuliers, les sommes que les fonctionnaires techniques reçoivent de ces derniers, doivent être regardées, du point de vue fiscal, comme des revenus imposables au titre des bénéfices non commerciaux.

GARDES-MALADES

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

GÉNÉALOGISTES

103 Les généalogistes exercent, en principe, une profession non commerciale. Toutefois, ils doivent être considérés comme exerçant la profession commerciale d'agent d'affaires, lorsqu'ils ne se bornent pas à dresser des généalogies pour le compte de leurs clients, mais qu'ils se chargent, avec l'aide d'un personnel nombreux, de la distribution des successions moyennant une quote-part sur les sommes revenant aux héritiers découverts et qu'ils sont responsables vis-à-vis des héritiers omis.

N'exercent pas la profession non commerciale de généalogiste, mais la profession commerciale d'agent d'affaires :

- le contribuable qui poursuit, moyennant une rétribution proportionnelle à l'émolument obtenu, la liquidation des droits éventuels de ses clients dans les successions auxquelles ils peuvent être appelés en tant qu'héritiers (CE, arrêt du 22 juillet 1932, req. n°s 10907 et 10910, RO 5900) ;

- celui qui, disposant d'un cabinet ouvert au public, procède de sa propre initiative, à la recherche des héritiers inconnus de successions vacantes, puis, les ayant découverts, soutient leurs droits en produisant, en leur lieu et place, toutes justifications nécessaires et qui perçoit, en rémunération de ses services, une quote-part de l'actif net de la succession, tous les frais restant à sa charge en cas d'insuccès (CE, arrêt du 24 juillet 1937, req. n° 51978, RO, p. 487, et arrêt du 26 décembre 1938, req. n° 53915, RO, p. 602).

GÉOMÈTRES-EXPERTS

104 La loi n° 46-942 du 7 mai 1946, modifiée par la loi n° 94-529 du 28 juin 1994, a institué un ordre des géomètres-experts. Il est interdit aux membres de cet ordre de détenir une charge d'officier public ou ministériel et d'exercer une activité de nature à porter atteinte à leur indépendance.

Toutefois, les géomètres-experts peuvent, sur autorisation de l'ordre, exercer, à titre accessoire ou occasionnel, une activité d'entremise immobilière. Sur autorisation de l'ordre, ils peuvent également se livrer à une activité accessoire de gestion immobilière. Ils peuvent aussi donner des consultations juridiques, à condition qu'elles relèvent de leur activité principale et rédiger des actes sous seing privé constituant l'accessoire direct de leur activité principale ou, le cas échéant, accessoire.

Par suite, les géomètres-experts qui se conforment aux prescriptions de leur ordre, qu'ils opèrent à titre individuel ou sous forme de sociétés de personnes, doivent être considérés comme exerçant une profession non commerciale.

En revanche, ceux qui réalisent des opérations relevant de l'agence d'affaires ou prévues à l'article 35 du CGI (marchands de biens et assimilés) doivent être imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (cf. DB 4 F 114, n° [108](#)).

GÉRANTS DE MAGASINS À SUCCURSALES

105 Si le 2ème alinéa l'article 80 du CGI range dans la catégorie des salaires, les rémunérations perçues par les **gérants non salariés** des maisons d'alimentation à succursales multiples et des coopératives de consommation, cette disposition particulière ne saurait s'appliquer aux gérants d'autres magasins à succursales.

Eu égard aux conditions dans lesquelles ils exercent leur activité, ceux-ci relèvent de la catégorie des professions non commerciales.

C'est ainsi que doit être regardé, non comme un simple employé salarié, mais comme un véritable gérant d'entreprise, dont les gains entrent dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, le gérant de l'une des succursales d'une société pour la vente au détail de marchandises, qui jouit d'une entière liberté dans l'organisation de son travail, engage et rémunère un personnel placé sous ses ordres exclusifs, couvre les frais tant de la publicité commerciale, qu'il assure à sa convenance, que de l'installation et de l'entretien des locaux qui lui sont affectés et alors même qu'il serait affilié à la Sécurité sociale et que la société resterait propriétaire des stocks de marchandises, en fixerait les prix de vente et se réserverait le droit d'inspecter la succursale ainsi que d'en déplacer le gérant (CE, arrêt du 22 mars 1954, req. n° 16759, RO, p. 39 et arrêt du 27 mai 1957, req. n° 40805, RO, p. 346). De même, lorsqu'ils vendent certains articles pour leur propre compte, les gérants de succursales doivent être imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux pour les gains résultant de ces opérations.

Remarque : Bien entendu, les **gérants libres** de fonds de commerce ont la qualité de commerçants (cf. DB 4 F 114, n°s [109](#) et [suiv.](#)).

GÉRANTS DES STATIONS DE DISTRIBUTION D'ESSENCE

106 Les gérants libres de stations de distribution d'essence sont, sur le plan fiscal, considérés comme des commerçants (cf. DB F 114, n°s [110](#) et [111](#)).

Mais, lorsque les gérants de ces stations agissent pour le compte d'employeurs ou de mandants, ces derniers sont personnellement soumis à l'ensemble des impôts et taxes afférents à l'exploitation. Les gains réalisés par les gérants sont alors taxés dans la catégorie des traitements et salaires ou dans celle des bénéfices non commerciaux, selon la nature des clauses du contrat de gérance (cf. DB 5 F 1112, n° [41](#)).

GÉRANTS DE TUTELLE DES MAJEURS INCAPABLES

107 L'article 499 du code civil prévoit une forme simplifiée de la tutelle des majeurs incapables. Le juge désigne comme gérant de tutelle soit un membre du personnel administratif de l'établissement, soit un administrateur spécial choisi dans les conditions fixées par le décret n° 69-195 du 15 février 1969.

Le gérant de tutelle perçoit des émoluments proportionnels aux revenus de l'incapable protégé selon un barème fixé par arrêté.

Compte tenu des modalités d'exercice de ces fonctions, les rémunérations perçues relèvent de la catégorie des bénéfices non commerciaux.

GRAVEUR

108 Illustrateur-graveur.

GREFFIERS

Cf. ci-avant DB 5 G 113, n°s [6](#) et [7](#).

GROTTES (Exploitation de -)

109 Les profits qu'un propriétaire retire de l'exploitation de grottes naturelles qu'il a aménagées en vue de leur visite par les touristes doivent être imposés au titre des bénéfices des professions non commerciales (CE, arrêt du 13 juillet 1932, req. n° 20809, RO 5882 et, dans le même sens, arrêt du 24 avril 1944, req. n° 68059 rendu en matière de taxes sur le chiffre d'affaires).

En revanche, doit être regardée comme se livrant à une véritable activité commerciale, la société qui, fondée exclusivement en vue de l'acquisition et de l'exploitation sur le plan touristique de grottes qui sont dotées d'aménagements artificiels importants autres que ceux strictement nécessaires à l'accès au site naturel, fait une large publicité, utilise un personnel nombreux et met à la disposition des visiteurs divers services commerciaux, qui ne peuvent être dissociés de l'exploitation de la visite des grottes, même si, généralement, ils sont exploités par des locataires (CE, arrêt du 18 février 1957, rendu en matière de taxe sur le chiffre d'affaires) [cf. DB 4 F 114, n° [114](#)].

1 Il est possible à un professionnel exerçant sous contrat d'emploi d'avoir une activité propre. Le membre de l'ordre salarié d'une société ou d'un confrère a toujours la possibilité d'exécuter, en son nom et pour son propre compte, des missions ou des mandats qui lui sont directement confiés par des clients. Il exerce ce droit dans les conditions prévues par les conventions qui le lient éventuellement à la société ou à son employeur.

GUÉRISSEURS-MAGNÉTISEURS-REBOUTEUX

110 Les profits réalisés par les guérisseurs, magnétiseurs ou rebouteux ont le caractère de bénéfices non commerciaux (cf. CE, arrêts du 17 juin 1981, n° 18222 et 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.

HARAS (Exploitants de -)

111 Les exploitants de haras, qui entretiennent les animaux reproducteurs sur le domaine agricole qu'ils exploitent, sont imposables dans la catégorie des bénéficiaires agricoles pour les profits correspondant aux saillies.

HOMMES DE LETTRES

112 Un homme de lettres qui a pour occupation principale, régulière et rétribuée, de collaborer à une publication quotidienne ou périodique éditée en France, et qui en tire le principal de ses ressources, peut bénéficier du statut professionnel des **journalistes** et, de ce fait, relève de la catégorie des traitements et salaires pour les rémunérations qu'il tire de cette activité.

Peut également être considéré comme **salarié** celui qui collabore à un journal ou à une revue, sans que ce soit sa profession principale, mais seulement dans la mesure où il fournit régulièrement et à une date fixe un travail dont la nature et l'importance sont fixées à l'avance.

En revanche, celui qui ne fournit qu'occasionnellement des nouvelles, des contes ou des romans à un directeur de journal ou de revue n'est pas placé en état de subordination vis-à-vis de ce dernier même si le travail lui a été commandé. Par suite, les rémunérations qu'il perçoit ont, sauf cas exceptionnel, le caractère de bénéfices non commerciaux.

Pour les collaborateurs de journaux et publications, voir également DB 5 F 1112, n° [45](#).

Pour les droits d'auteur, cf. ci-avant DB [5 G 1142](#).

HUISSIERS

113 Les huissiers de justice sont des officiers ministériels qui ont seuls qualité pour signifier les actes et les exploits, faire les notifications prescrites par les lois et règlements lorsque le mode de notification n'a pas été précisé et ramener à exécution les décisions de justice, ainsi que les actes ou titres en forme exécutoire. Ils peuvent, en outre, procéder au recouvrement amiable ou judiciaire de toutes créances et, dans les lieux où il n'est pas établi de commissaires-priseurs, aux prises et ventes publiques de meubles et effets mobiliers corporels. Ils peuvent être commis par justice pour effectuer des constatations purement matérielles, exclusives de tout avis sur les conséquences de fait ou de droit qui peuvent en résulter ; ils peuvent également procéder à des constatations de même nature à la requête de particuliers ; dans l'un et l'autre cas, ces constatations n'ont que la valeur de simples renseignements.

Les huissiers-audienciers, par ailleurs, assurent le service personnel près les cours et tribunaux.

La profession d'huissier est régie notamment par les dispositions de l'ordonnance du 2 novembre 1945 modifiée et par celles des décrets du 29 février 1956 et du 14 août 1975.

Les conditions d'exercice de la profession d'huissier de justice sous forme de sociétés sont définies par les décrets n° 69-1274 du 31 décembre 1969 modifié et n° 92-1448 du 30 décembre 1992.

Les produits de leurs charges relèvent de la catégorie des bénéfices non commerciaux.

ILLUSTRATEUR-GRAVEUR

114 Celui qui exécute des gravures originales dont il vend le droit de reproduction à des éditeurs et directeurs de journaux ne peut, eu égard tant à l'indépendance dont il jouit vis-à-vis de sa clientèle qu'au caractère artistique de son activité, être regardé ni comme un salarié, ni comme un artisan ; il doit, en conséquence, être assujéti à l'impôt dans la catégorie des bénéficiaires des professions non commerciales (CE, arrêt du 24 janvier 1949, req. n° 96316, RO, p. 140).

INGÉNIEURS

115 La situation fiscale des ingénieurs, quelle que soit leur spécialité, dépend de la nature exacte de leurs opérations et des conditions dans lesquelles ils exercent effectivement leurs fonctions.

- S'ils sont, vis-à-vis d'un employeur, dans un état d'étroite subordination caractérisant le contrat de travail, leurs rémunérations entrent dans la catégorie des traitements et salaires.
- S'ils jouissent de l'indépendance propre aux professions libérales, leurs revenus sont considérés comme des bénéfices des professions non commerciales. Tel est le cas, notamment :
 - d'un ingénieur qui se borne à dresser les plans et devis, à faire des études et surveiller l'exécution des travaux pour le compte de ses clients, lorsqu'il est chargé de traiter, en qualité de mandataire de son client, avec les fournisseurs, et nonobstant le fait que ces derniers lui versent une commission ;
 - de l'ingénieur en retraite qui, en sus des opérations d'expertise auxquelles il se livre d'une manière habituelle, élabore un projet de travaux pour le compte d'ingénieurs-conseils (CE, arrêt du 24 mars 1948, req. n° 92522, RO, p. 29).
- S'ils accomplissent des actes de nature commerciale ressortissant, par exemple, à l'agence d'affaires, les profits qu'ils en retirent sont imposables au titre des bénéfices industriels et commerciaux. Il en est ainsi, en particulier, de l'ingénieur qui se charge de faire exécuter complètement un travail, sous sa responsabilité, et traite en son propre nom avec les fournisseurs et les entrepreneurs (cf. DB 4 F 114, n°s [116](#) et [117](#)).

INGÉNIEURS-CONSEILS ET CONSEILS EN BREVETS D'INVENTION

Voir Conseils en propriété industrielle.

INTERMÉDIAIRES DU COMMERCE ET DE L'INDUSTRIE

116 Les contrats passés entre les entreprises industrielles ou commerciales et leurs clients sont généralement conclus par l'entremise d'intermédiaires dont la situation fiscale est fonction de leur statut juridique ou de la nature des liens qui les unissent aux personnes pour le compte desquelles ils agissent ou ils traitent.

Cette diversification nécessite une étude de chacune des principales professions de ce secteur d'activité, c'est pourquoi il convient de se reporter dans cette section à chaque profession concernée.

INTERPRÈTES

117 Les interprètes exercent une activité libérale lorsqu'ils ne sont pas liés à un employeur par un contrat de travail.

Notamment, exerce une profession non commerciale un interprète qui représente une entreprise pour toutes traductions et commandes, pour l'exécution et le paiement de travaux et pour le règlement de tous litiges, qui est rémunéré par une commission proportionnelle au chiffre des affaires traitées par lui, dispose d'un bureau personnel, jouit d'une grande liberté et supporte ses dépenses professionnelles (CE, arrêt du 12 février 1947, req. n° 75884, RO, p. 166).

INVENTEURS

Voir ci-avant DB [5 G 1143](#) et ci-après DB [5 G 43](#), Produits de la propriété industrielle.

JEUX DE HASARD

118 La pratique, même habituelle, de jeux de hasard tels que loteries, tombolas ou jeux divers, ne constitue pas une occupation lucrative ou une source de profits devant donner lieu à imposition au nom des personnes participant à ces jeux.

Voir aussi Courses.

JOUEURS DE BRIDGE

119 Les profits réalisés par un joueur de bridge professionnel entrent dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

En revanche, les gains d'un joueur qui ne pratique pas le bridge en professionnel mais en amateur ne peuvent être regardés comme constituant la rémunération d'une activité déployée en vue de réaliser un profit, ni comme ayant leur source dans une « occupation » ou « exploitation lucrative » au sens de l'article [92](#) du CGI. Les gains dont il s'agit n'ont pas le caractère de revenu imposable (CE, arrêt du 12 juillet 1969, req. n° 75976).

JOUEURS PROFESSIONNELS DE BASKET-BALL

120 Les rémunérations et avantages en nature alloués par leur club aux joueurs professionnels de basket-ball sont soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires (cf. DB 5 F 1111, n° [46](#)).

JOUEURS PROMOTIONNELS DE FOOTBALL

121 En vertu d'une décision ministérielle du 1er septembre 1974, les rémunérations et avantages en nature alloués par leur club aux joueurs promotionnels de football sont soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

JOURNALISTES

122 Les rémunérations perçues par les journalistes professionnels ont, en principe, le caractère de salaires (cf. DB 5 F 1112, n°s [42 et suiv.](#)).

Toutefois, les rémunérations perçues par les collaborateurs occasionnels de journaux et de revues ont, sauf cas exceptionnel, le caractère de revenus non commerciaux.

Voir Hommes de lettres et Collaboration à des publications.

LABORATOIRES D'ANALYSES MÉDICALES

123 Les profits réalisés dans l'exploitation de laboratoires d'analyses médicales, dont le statut est fixé par les articles L. 753 et suivants du code de la santé publique, 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 oeuvre du matériel, les profits qu'il réalise ont, selon la jurisprudence constante du Conseil

d'État, un caractère commercial (CE, arrêt du 5 février 1968, req. n° 69751, RO, p. 21, rendu en matière de taxes sur le chiffre d'affaires).

LIQUIDATEURS DE SOCIÉTÉS

124 Le liquidateur d'une société étant le mandataire et non l'employé des associés, les rémunérations qu'il perçoit dans l'exercice de ce mandat présentent, en principe, le caractère de bénéfices non commerciaux et doivent être soumis à l'impôt en cette qualité.

Il en est ainsi même lorsque le liquidateur est choisi parmi les associés de la société dissoute ou n'est autre que l'ancien gérant de ladite société.

Toutefois, lorsque les fonctions de liquidateur sont confiées, à titre accessoire, à un agent d'affaires ou à un administrateur de biens, il y a lieu, par application des dispositions de l'article 155 du CGI (rapp. ci-avant DB 5 G 1112, n°s [9 et suiv.](#)) de tenir compte des rémunérations correspondantes pour la détermination des bénéfices commerciaux à comprendre dans les bases de l'impôt.

Enfin, si un fonctionnaire est désigné « ès qualités » comme liquidateur d'une société placée sous le contrôle de l'État, il convient d'admettre que les fonctions qui lui sont ainsi dévolues ne sont que le prolongement de son activité de fonctionnaire et que, par suite, la totalité de ses rémunérations doit être considérée comme un salaire, pour l'assiette de l'impôt sur le revenu.

LOCATAIRES PRINCIPAUX

125 Les revenus des personnes, qui afferment des immeubles pour les sous-louer à des tiers, ont le caractère de bénéfices non commerciaux (CE, arrêt du 3 mai 1937, req. n° 53264, RO, p. 258).

La circonstance que le bail est assorti d'une promesse de vente de la part du bailleur et d'une promesse d'achat de la part du preneur ne change pas la nature du profit que ce dernier réalise en sous-louant l'immeuble dont il n'est que principal locataire (CE, arrêt du 5 novembre 1941, req. n° 66372, RO, p. 311).

Le fait que la sous-location porte sur un terrain, et non sur un immeuble bâti, est également sans influence sur la nature du profit réalisé.

Il a été notamment jugé qu'un contribuable, adjudicataire du droit de chasse sur des terrains appartenant pour partie à une commune et pour partie à l'État et qui, moyennant le versement d'une rémunération, donne à des amateurs le droit de chasser sur ces terrains, perçoit, à ce titre, des revenus imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (CE, arrêt du 15 novembre 1978, req. n° 6924, RJ 1978, III, p. 171)¹.

Le caractère de revenus non commerciaux est reconnu non seulement au loyer proprement dit perçu par le locataire principal, mais aux profits accessoires qu'il encaisse, une soulte, par exemple (CE, arrêt du 27 octobre 1965, req. n° 53274).

Par contre, le contribuable qui sous-loue des appartements non meublés mais qui, à l'aide d'un personnel nombreux, assure le service complet desdits appartements, le fonctionnement d'un restaurant et l'exploitation d'un bar doit, en raison notamment de l'importance du personnel et des recettes correspondant à la partie commerciale de l'activité exercée, être imposé dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux pour l'ensemble de ses profits (CE, arrêt du 25 janvier 1960, req. n°s 25427 et 37394, RO, p. 9).

Les revenus provenant de la location en meublé relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, quelle que soit la qualité de celui qui se livre à cette activité, propriétaire ou principal locataire (cf. DB [4 F 1113](#)).

MANNEQUINS

126 Conformément aux dispositions de l'article L. 763-1 du code du travail, tout contrat par lequel une personne physique ou morale s'assure, moyennant rémunération, le concours d'un mannequin est présumé être un contrat de travail.

Cette présomption subsiste, quels que soient le mode et le montant de la rémunération ainsi que la qualification donnée au contrat par les parties. Elle n'est pas non plus détruite par la preuve que le mannequin conserve une entière liberté d'action pour l'exécution de son travail de présentation.

Est considérée comme exerçant une activité de mannequin toute personne qui est chargée, soit de présenter au public, directement ou indirectement par reproduction de son image sur tout support visuel ou audiovisuel, un produit, un service ou un message publicitaire, soit de poser comme modèle, avec ou sans utilisation ultérieure de son image, même si cette activité n'est exercée qu'à titre occasionnel.

Il en résulte que les rémunérations reçues par les mannequins, à raison de leur activité, sont imposables au titre de la catégorie des traitements et salaires (cf. DB 5 F 1112, n°s [50 et suiv.](#)).

En revanche, n'est pas considérée comme salaire, la rémunération due au mannequin à l'occasion de la vente ou de l'exploitation de l'enregistrement de sa présentation par l'employeur ou tout autre utilisateur dès que la présence physique du mannequin n'est plus requise pour exploiter ledit enregistrement et que cette rémunération n'est en rien

fonction du salaire reçu pour la production de sa présentation, mais au contraire fonction du produit de la vente ou de l'exploitation dudit enregistrement (code du travail, art. L. 763-2).

Les rémunérations de cette nature relèvent, dès lors, des bénéfices non commerciaux, étant entendu que la rémunération, servie en contrepartie de la réalisation de l'enregistrement conserve son caractère de salaire.

1 Application du principe selon lequel les produits retirés de la sous-location d'immeubles bâtis ou non bâtis présentent le caractère de bénéfices non commerciaux lorsque la sous-location n'est pas assortie de la fourniture de prestations qui aurait pour effet de conférer à ces produits le caractère de bénéfices industriels et commerciaux.

MANUCURES

Voir Esthéticiennes.

MARQUES DE FABRIQUES (Cessions ou concessions de -)

Cf. ci-avant DB [5 G 1143](#).

MASSEURS, MASSEURS-KINÉSITHÉRAPEUTES

Voir professions paramédicales et auxiliaires médicaux.

MÉDECINS

1. Cas général.

127 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, arrêt du 26 octobre 1966, req. n° 67946, RO, p. 253).

2. Cas particuliers.

a. Médecins attachés à des collectivités, des établissements, des organismes et des entreprises.

128 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 DB 5 F 1111, n°s [47 et suivants](#).

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, arrêt du 22 mai 1968, req. n° 63237, RJCD, 1ère partie, p. 173). 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, arrêt du 11 juillet 1938, req. n° 60118, RO, p. 382).

En vertu d'un arrêt du Conseil d'État du 24 avril 1981 (req. 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 à la DB 5 F 1111, n° [49](#) soient remplies.

Dans le cas contraire, ces rémunérations relèvent de la catégorie des bénéfices non commerciaux.

b. Médecins des hôpitaux publics.

129 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.

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

c. Médecins exerçant une activité à caractère commercial.

130 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, arrêt du 28 mars 1928, req. n° 88423, RO, p. 77).

Toutefois, il n'y a pas lieu de faire application, à leur égard, des dispositions de l'article 155 du CGI (rapp. ci-avant DB 5 G 1112, n°s [9 et suiv.](#)), car l'activité médicale n'est jamais, en la circonstance, le prolongement de la profession commerciale.

d. Médecins remplaçants.

131 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, arrêt du 18 mai 1979, req. n° 2957, RJ, 1979, III, p. 45).

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.

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, arrêt du 19 novembre 1962, req. n° 45475, BOCD 1963-II-2213, RO, p. 196).

e. Médecins pro-pharmaciens (cf ci-avant DB 5 G 1112, n° 10).

132 Il convient d'admettre que le médecin qui, dans les localités dépourvues de pharmacien, fournirait aux malades qu'il soigne les médicaments nécessaires, sans tenir officine et sans vendre à tout venant, soit considéré comme ne faisant pas acte de commerce. Il est donc imposé au titre des bénéfices non commerciaux pour l'ensemble de ses profits.

MÉTREURS-VÉRIFICATEURS

133 Doivent être regardés comme exerçant une profession non commerciale, les métreurs en bâtiments, qui ne sont pas liés par un contrat de travail aux entrepreneurs pour lesquels ils opèrent, lorsqu'ils conservent toute liberté, notamment pour l'organisation de leur travail.

La circonstance que la cotisation ouvrière de la Sécurité sociale serait retenue sur certains honoraires à la demande expresse de l'intéressé n'a pas à être prise en considération (CE, arrêt du 10 juillet 1954, req. n° 18286, RO, p. 118).

Remarque : Métreurs-vérificateurs de la ville de Paris.

Les fonctions officielles de métreurs-vérificateurs de la ville de Paris consistent à faire assurer l'entretien et la réparation des bâtiments publics situés dans la circonscription attribuée à chacun d'eux. Lorsqu'ils se cantonnent dans ces fonctions, les intéressés ont, pour l'ensemble des émoluments qu'ils perçoivent (traitement fixe et primes spéciales pour surveillance de travaux de grosses réparations), la qualité de salariés.

Lorsqu'ils effectuent des travaux pour le compte, soit des architectes agréés par la ville de Paris, soit de particuliers, les métreurs-vérificateurs exercent une profession libérale.

MODÈLES (Créateurs de -)

Voir Dessinateurs.

MONITEURS DE SKI

Voir Enseignement.

MUSICIENS

Pour les musiciens (interprètes), voir Artistes du spectacle.

Pour les compositeurs de musique, cf. ci-avant DB [5 G 1142](#).

NÉGOCIATEURS ET DÉMARCHEURS DES AGENTS IMMOBILIERS

134 Les collaborateurs, appelés généralement négociateurs, que les intermédiaires pour l'achat ou la vente d'immeubles ou de fonds de commerce emploient pour prospecter la clientèle, présenter les affaires et mettre d'accord vendeurs et acheteurs, exercent, en général, une activité salariée.

Tel est, notamment, le cas du négociateur qui, rémunéré par un pourcentage variable de la commission acquise à l'agence, ne peut effectuer d'opérations analogues pour son propre compte ou pour celui d'autres agences, ni se prévaloir d'aucun droit de suite sur les clients trouvés par lui, et doit prendre chaque jour les instructions de l'agence qui se réserve le droit de ne pas donner suite aux affaires engagées par lui (CE, arrêt du 4 juin 1958, req. n° 38840, RO, p. 150).

En revanche, les négociateurs, qui sont liés aux intermédiaires par un **contrat de « mandat »** qui leur permet, notamment, d'exercer une autre activité, profession ou commerce, sont généralement à considérer comme des travailleurs indépendants.

NOTAIRES

135 Les notaires sont les officiers publics établis pour recevoir tous les actes et contrats auxquels les parties doivent ou veulent faire donner le caractère d'authenticité attaché aux actes de l'autorité publique et pour en assurer la date, en conserver le dépôt, en délivrer des grosses et expéditions.

Le statut du notariat est défini par l'ordonnance du 2 novembre 1945 modifiée et divers décrets fixant les conditions d'accès et d'exercice de la profession.

Les produits de leurs charges relèvent de la catégorie des bénéfices non commerciaux.

PÉDICURES-PODOLOGUES

136 En leur qualité d'auxiliaires médicaux, les pédicures et les masseurs sont considérés comme exerçant une profession non commerciale, alors que les manucures, esthéticiennes et coiffeurs sont, suivant le cas, regardés comme exerçant une profession commerciale ou artisanale.

Voir également Professions paramédicales et auxiliaires médicaux.

PEINTRES, SCULPTEURS, ETC.

137 Les artistes peintres et sculpteurs exercent une profession libérale et les profits qu'ils réalisent ont le caractère de bénéfices des professions non commerciales.

Les intéressés peuvent, sans perdre leur qualité d'artiste, employer des auxiliaires pour la partie matérielle de leur travail ou pour des opérations accessoires, et même faire exécuter leurs oeuvres par des tiers, mais à condition que ce soit sous leur direction et d'après les plans ou modèles qu'ils ont créés.

Toutefois, lorsqu'ils dirigent un atelier de plusieurs ouvriers pour l'exécution d'oeuvres dont ils ne sont pas les auteurs ou pour la reproduction en série d'oeuvres même exécutées par eux, ils n'ont plus la qualité d'artiste, mais celle d'industriel d'art poursuivant un but commercial et imposable dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

Voir également ci-avant DB [5 G 1142](#) et, s'il y a lieu, les rubriques Illustrateur-graveur et Vitraux.

PHARMACIENS

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

1. Pharmaciens des établissements publics hospitaliers.

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

2. Pharmaciens des établissements hospitaliers privés et des cliniques.

140 Dans un arrêt du 4 juillet 1973 (req. n° 87349, RJ n° III, p. 117), 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.

PHOTOGRAPHES

141 Les photographes indépendants exercent, en principe, une activité commerciale.

Cependant, certains d'entre eux exercent leur activité dans des conditions qui impliquent, en fait, un lien de subordination et sont regardés comme des salariés. Tel est le cas de certains **reporters-photographes** titulaires de la carte professionnelle de journaliste (cf. Correspondants de presse, DB 5 F 1112, n° [48](#)).

Par ailleurs, c'est en fonction de circonstances de fait que les revenus tirés de l'exercice indépendant de la **photographie de mode** sont imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou dans celle des bénéfices non commerciaux. En principe, seuls les revenus des photographes dont l'activité consiste principalement dans la pratique personnelle d'un art sont imposables comme bénéfices non commerciaux. En revanche, les revenus des photographes de mode sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux lorsque l'importance des capitaux investis, de la main-d'oeuvre employée et des moyens matériels utilisés est telle que l'activité exercée procède davantage de la spéculation sur les éléments mis en oeuvre que de l'exercice personnel d'un art (R.M. Gissingier, JO déb. AN du 23 mai 1983, p. 2789).

Une personne qui, sans posséder la carte de journaliste, est chargée de fournir à des journaux de mode des photographies de sujets choisis par ces derniers, est libre de l'organisation de son travail et peut, à son gré, cesser sa collaboration à ces publications, ne saurait être regardée comme se trouvant vis-à-vis de ces dernières dans l'état de subordination caractéristique du salariat. Ses rémunérations doivent, par suite, être classées dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (CE, arrêt du 12 novembre 1969, req. n° 76384, RJCD, 1ère partie, p. 292).

Le produit des droits d'auteur perçu sur des oeuvres photographiques est, par nature, imposable au titre des bénéfices non commerciaux (cf. DB [5 G 1142](#)).

Remarque : Les rémunérations perçues par un modèle pour photographe ont le caractère de bénéfices non commerciaux (CE, arrêt du 19 janvier 1983, req. n° 29466).

PILOTAGE D'AVIONS (École de -)

Voir Enseignement (Établissement d'-).

PLACIERS

142 Cf. DB 5 F 1112, n°s [56 et suivants](#).

POISSON À LA CRIÉE (Préposé à la vente de -)

143 En principe, le consignataire responsable, vis-à-vis de l'expéditeur, de la marée qu'il fait vendre aux enchères publiques, qui perçoit le prix de vente et le transmet à son client, après en avoir déduit le montant de ses frais et de sa commission, réalise un profit de nature commerciale (CE, arrêt du 23 janvier 1931, req. n° 8221, RO, n° 5549).

Toutefois, le préposé nommé par l'administration communale et dont les attributions consistent à organiser et à diriger la vente du poisson à la criée, conformément à un règlement municipal - qui lui interdit notamment toutes opérations commerciales sur le poisson - doit être soumis à l'impôt au titre des bénéfices des professions non commerciales, dès lors que, dans l'exercice de sa profession, il ne fait acte ni de commissionnaire, ni de courtier (CE, arrêt du 16 novembre 1936, req. n° 11914, RO, n° 6585).

PRÊTE-NOM (Rémunérations perçues par un -)

144 Ces rémunérations présentent le caractère de revenus non commerciaux. C'est ce qui a été reconnu pour les profits réalisés par un contribuable qui avait prêté son nom pour la réalisation d'emprunts et de prêts destinés à permettre à une société d'effectuer une opération financière (CE, arrêt du 30 juin 1971, req. n° 80372 ; RJ III, p. 159).

PRIX - RÉCOMPENSES

Cf. ci-après DB 5 G 2222 n°s [9 et suivants](#).

PROCÉDÉS DE FABRICATION (Cession ou concession de -)

Voir ci-avant DB [5 G 1143](#).

PROFESSEURS

Voir Enseignement.

PROFESSIONS PARAMÉDICALES ET AUXILIAIRES MÉDICAUX

145 Certaines professions paramédicales, généralement réglementées par le code de la santé publique, peuvent être exercées, soit à titre libéral, soit en qualité de salarié. On citera :

- 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 psychogénéésie (qui s'occupent des enfants présentant un arrêt partiel ou total du développement psychique et mental) ;
- les puéricultrices.

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.

Les **psychologues** exercent deux types principaux d'activités :

- La psychologie du travail, conseil professionnel, orientation et sélection dont le but est d'adapter l'homme à ses occupations professionnelles ;
- La psychologie du clinicien qui s'adresse à des enfants, des étudiants, des inadaptés, des délinquants.

Les psychologues peuvent exercer à titre libéral ces deux sortes d'activités, mais seule la seconde, exercée sur prescription médicale, et souvent en liaison avec des métiers de la rééducation, s'apparente aux professions paramédicales.

146 En principe, les profits tirés des diverses activités mentionnées ci-dessus, 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.

147 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 (rapp. ci-avant DB 5 G 1112, n°s [9 et suiv.](#)), car l'activité paramédicale ne peut pas être regardée comme le prolongement de l'activité commerciale.

En ce qui concerne les **manucures et esthéticiennes**, voir ci-avant n° [92](#).

Remarque : Par dérogation aux principes exposés ci-dessus, il est admis que les profits résultant d'opérations commerciales réalisées, à titre accessoire, par des personnes exerçant une profession libérale soient imposés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, lorsque le contribuable accepte l'imposition de l'ensemble de ses revenus sous une cote unique dans ladite catégorie et que les opérations de caractère commercial constituent le prolongement de l'activité libérale (cf. ci-avant DB [5 G 1112](#)).

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.

PROFITS OCCASIONNELS

Voir ci-avant DB [5 G 1144](#).

PROSTITUTION

148 Les revenus tirés de la prostitution doivent, en application de l'article [92-1](#) du CGI, être regardés comme relevant de la catégorie des bénéfices non commerciaux (CE, arrêt du 4 mai 1979, req. n° 9337).

PROXÉNÉTISME

149 Les subsides perçus de personnes se livrant habituellement à la prostitution constituent pour le bénéficiaire, des revenus imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux. Le contribuable ne saurait invoquer le caractère

délictueux de son activité pour soutenir que les ressources qu'il en tire ne sont pas imposables (CE, arrêt du 5 novembre 1980, n° 13222).

PUBLICATIONS (Collaborateurs de -)

Voir ci-avant n° [52](#).

PUBLICITÉ (Professionnels de la -)

1. Conseil en publicité.

150Le conseil en publicité conçoit des campagnes de publicité, les élabore et, éventuellement, en contrôle l'exécution. Il est rémunéré par des honoraires et relève, en principe, de la catégorie des bénéfices des professions non commerciales.

Toutefois, lorsqu'il ne se borne pas à exercer une activité de guide des annonceurs et s'entremet en faveur de ceux-ci dans la passation des ordres de publicité, le conseil en publicité est réputé exercer une profession commerciale. Les profits qu'il réalise alors sont imposables au titre des bénéfices industriels et commerciaux et, le cas échéant, il y a lieu de faire application à son égard des dispositions de l'article 155 du CGI (rapp. ci-avant DB 5 G 1112, n°s [9 et suiv.](#)).

2. Représentant en publicité.

151Suivant le cas, le représentant peut être considéré comme salarié ou comme représentant libre.

1° Représentant salarié.

Le représentant attaché à un organe de publicité est lié à ce dernier par une convention formelle. Il lui apporte un concours régulier et constant, à des conditions déterminées à l'avance en vue d'entretenir et de développer la clientèle. Qu'il soit rétribué par une commission, par un traitement fixe ou par la combinaison des deux, le représentant répondant à cette définition, eu égard aux liens de subordination qui l'unissent à son employeur, doit être regardé comme un véritable salarié.

2° Représentant libre.

Le représentant libre est celui qui porte ses efforts librement sur les organes de publicité qu'il a choisis en vue de les mettre en relations d'affaires avec une clientèle d'annonceurs entièrement due à son initiative.

Les commissions qu'il reçoit sur les affaires résultant de ses démarches constituent des bénéfices non commerciaux.

3. Courtier en publicité.

152D'une manière générale, les courtiers en publicité réalisent des opérations d'entremise. À ce titre, leurs bénéfices relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

Ainsi, celui qui est chargé par une entreprise de collecter des annonces en vue de la vente ou de la location de propriétés et de fonds de commerce sis en France doit, bien qu'il soit titulaire de la carte de journaliste, être regardé comme exerçant une profession commerciale, dès lors qu'il organise la prospection de la clientèle à l'aide de démarcheurs et représentants recrutés par ses soins, encaisse le prix des annonces et paie les frais engagés (CE, arrêt du 25 octobre 1968, req. n° 73396, 8e et 9e s.-s. ; RJCD, 1ère partie, p. 300).

4. Agent de publicité.

153L'agent de publicité assure non seulement la conception et l'élaboration de la publicité sous toutes ses formes, mais aussi sa réalisation, son exécution et sa diffusion.

Sa rémunération est constituée, d'une part, par les honoraires que lui versent les annonceurs auxquels il donne ses conseils, d'autre part, par les commissions que lui consentent les exploitants de supports de publicité auxquels il passe des ordres et, enfin, par les profits qu'il réalise sur les travaux de création et d'exécution.

Il est inscrit au registre du commerce et son rôle se différencie de celui du courtier par le fait qu'il facture lui-même au client annonceur et paie les exploitants de supports auprès desquels il est « ducroire », mais après avoir retenu le montant de sa commission.

Les bénéfices de l'agent de publicité sont, dans leur ensemble, soumis à l'impôt dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

5. Distributeur de publicité.

154Le distributeur de publicité assure, au nom et pour le compte de ses clients annonceurs, la passation des ordres de publicité aux exploitants de supports ou aux établissements de photogravure.

Il est inscrit au registre du commerce et des sociétés, il facture, presque toujours, les sommes dues par les annonceurs et, après avoir retenu sa commission, paie les exploitants de supports auprès desquels il se porte le plus souvent « ducroire ».

Les profits du distributeur de publicité ont le caractère de bénéfices industriels et commerciaux.

6. Créateur publicitaire.

155Le créateur publicitaire est un technicien et artiste spécialisé dans la conception et la réalisation des « messages publicitaires ». Il établit des documents nécessaires à l'exécution et à la reproduction de ses créations.

On trouve dans la profession des dessinateurs, des illustrateurs, des décorateurs, des créateurs de slogans, des photographes, etc.

Les créations publicitaires sont protégées par le code de la propriété intellectuelle (articles L. 111-1 et suiv., cf. DB [5 G 1142](#) pour les droits d'auteur et articles L. 511-1 et suiv., cf. DB [5 G 1143](#) pour les dessins ou modèles).

Lorsqu'ils ne sont pas liés à des agents de publicité ou à des annonceurs par des contrats de travail, les créateurs publicitaires exercent comme les artistes ; une profession libérale et sont, en principe, passibles de l'impôt au titre des bénéfices non commerciaux.

Cependant, certains d'entre eux, tels que décorateurs publicitaires ayant des ateliers et exécutant des stands pour les foires et expositions ainsi que les éditeurs publicitaires, réalisent des bénéfices de nature commerciale.

RÉGISSEURS DE DROITS DE PLACE

156Voir Adjudicataires de droits communaux.

REPRÉSENTANTS

157Le représentant de commerce est un intermédiaire lié à une ou plusieurs maisons pour le compte desquelles il prospecte la clientèle, propose et conclut des achats, des ventes ou des prestations de services sans s'engager personnellement.

Il peut être salarié ou avoir la qualité de travailleur indépendant.

1. Représentants salariés.

158Cf. DB 5 F 1112, n°s [56 et suivants](#).

2. Représentants libres.

159Les représentants libres ou représentants mandataires exercent des fonctions voisines de celles des agents commerciaux (cf. ci-dessus n° [11](#)). Ils sont imposables à raison de leurs revenus dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Ont, notamment, été considérés comme tels :

- le représentant qui peut octroyer à certains clients des exclusivités de vente ainsi que des ristournes différentes des conditions générales de vente de l'entreprise qu'il représente, et qui possède, en outre, le droit de présenter son successeur (CE, arrêt du 26 octobre 1959, req. n° 38895, RO, p. 484) ;
- les représentants qui, exerçant par ailleurs une autre profession, conservent toute liberté d'action dans le choix de leur clientèle et l'organisation de leur activité (CE, arrêt du 12 octobre 1969, req. n° 43261, RO, p. 470 ; CE, arrêt du 11 mai 1960, req. n° 46688, RO, p. 77 et CE, arrêt du 21 mars 1979, n° 7200) ;
- un intermédiaire dont l'activité consiste à effectuer des démarches de sa propre initiative en vue de procurer des affaires à des entreprises de publicité qui, dans chaque cas, sont choisies par lui, dès lors que, d'une part, il jouit d'une liberté totale dans l'organisation de son travail et la recherche de la clientèle, d'autre part, n'est tenu de fournir auxdites entreprises aucun compte rendu de ses activités et n'est pas placé à leur égard dans une situation de subordination (CE, arrêt du 6 juillet 1977, req. n° 1072, 7e et 9e s.-s.).

REPRÉSENTANTS À LA MARINE

160Les « représentants à la marine » agréés par l'administration pour assurer la liaison entre elle et les fournisseurs, sont chargés notamment de la réalisation des opérations de recettes, de la constitution des dossiers de liquidation, de paiements et de toutes les formalités administratives concernant les marchés. Mais ils ne peuvent engager leurs mandants et doivent, au contraire, leur rendre compte, au fur et à mesure de l'accomplissement de leur mission et prendre leur accord pour toute décision sortant du cadre de leur activité normale.

Ces représentants doivent, même s'ils ne sont pas liés aux entreprises en cause par un contrat écrit, être regardés comme réalisant des profits entrant dans la catégorie des traitements et salaires (cf. DB 5 F 1112, n° [65](#)) et non dans celle des bénéfices non commerciaux lorsque, bien entendu, ils exercent dans les conditions ci-dessus exposées (CE, arrêt du 8 mai 1931, req. n°s 97454 et 99500, RO, n° 5629 et arrêt du 10 juin 1959, req. n° 42076, RO, p. 434).

En revanche, **une société de personnes**, assumant les mêmes fonctions, ne **peut être** considérée comme exerçant une activité salariée, mais bien comme exerçant une profession non commerciale.

Les associés doivent, par suite, être personnellement assujettis à l'impôt au titre des bénéfices non commerciaux sauf, bien entendu, s'il s'agit d'une société passible de l'impôt sur les sociétés.

SAGES-FEMMES

Voir Professions paramédicales et auxiliaires médicaux.

SCULPTEURS

Voir Peintres.

SKI (Moniteurs de -)

Voir Enseignement.

STATIONS DE DISTRIBUTION D'ESSENCE (Gérants des -)

Voir Gérants des stations de distribution d'essence.

SUPPLÉANTS DES TITULAIRES DE CHARGES ET OFFICES

Cf. DB 5 G 113, n° 8.

SYNDICS D'IMMEUBLES

161 L'activité de syndic d'immeubles relève en principe de la gestion d'affaires et par suite, de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Toutefois, il est admis que la rémunération perçue par une personne qui n'assume les fonctions de syndic d'immeubles en copropriété qu'à titre occasionnel et n'exerce par ailleurs aucune activité commerciale soit soumise à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux. La même solution est retenue à l'égard d'un contribuable retraité ou salarié qui se borne à remplir les fonctions de syndic dans un seul immeuble dont il est lui-même copropriétaire. Il est précisé qu'en sa qualité de mandataire du syndicat et eu égard aux conditions dans lesquelles il exerce son activité, le syndic ne peut être considéré comme salarié de cet organisme (RM Bas, JO, déb. AN du 11 février 1985, p. 508).

TERRAINS DE CAMPING (Exploitant ou loueur de -)

162 La location d'un terrain nu est un acte purement civil dont les profits entrent dans la catégorie des revenus fonciers (cf. DB 5 D 112, n°s [10](#) et [11](#)).

En revanche, si le terrain est aménagé ou si un service de gardiennage est assuré, l'opération de location revêt, en principe, un caractère commercial entraînant, pour les profits qui en résultent, une imposition au titre des bénéfices industriels et commerciaux.

Les revenus tirés de la location de terrains de camping relèvent donc, en général, de cette dernière catégorie (cf. DB 4 F 114, n°s [225 et suiv.](#)).

TRADUCTEUR-ÉDITEUR

Cf. ci-avant DB [5 G 1142](#).

TRADUCTEUR TECHNIQUE ET SECRÉTAIRE TRADUCTEUR PRIVÉ

163 Un contribuable qui effectue à son domicile des traductions de texte pour le compte de plusieurs organismes publics ou privés dont il ne reçoit aucune directive particulière pour l'exécution de ses travaux doit, encore qu'il soit rétribué d'après un tarif préétabli, être regardé, non comme occupant un emploi salarié, mais exerçant une profession non commerciale (CE, arrêt du 27 octobre 1958, req. n° 40252, RO, p. 230, arrêt du 13 janvier 1964, req. n° 59421, RO, p. 8 et arrêt du 29 janvier 1969, req. n° 75768 ; RJCD, 1ère partie, p. 29).

TRADUCTEUR-AUTEUR

164 Lorsque pour son oeuvre de traduction, le traducteur peut bénéficier de la législation sur la propriété littéraire, le régime fiscal qui lui est applicable n'est pas différent de celui des auteurs (cf. DB [5 G 1142](#)).

Mais, seuls sont susceptibles d'être considérés comme traducteurs-auteurs ceux des intéressés dont les oeuvres sont imprimées et diffusées dans le public par une ou plusieurs entreprises d'édition et qui perçoivent à ce titre des droits d'auteur fixés, soit au forfait, soit en fonction du chiffre de vente des ouvrages édités. Tel est, en règle générale, le cas des traducteurs qui cotisent à la caisse nationale des lettres.

TRAVAUX DE DOCUMENTATION COMMERCIALE - (Particulier se livrant à des -)

165 Les profits tirés par un contribuable de la fourniture de renseignements commerciaux à diverses maisons de documentation, auxquelles il n'est pas lié par des contrats de travail, entrent dans la catégorie des bénéfices des professions non commerciales (CE, arrêt du 15 juin 1960, req. n° 47396, RO, p. 108).

TUTELLE (Gérants de -)

Voir Gérants de tutelle des majeurs incapables.

VÉTÉRINAIRES

166 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 prophylaxie et police sanitaire.

1. Secteur prestations médicales et ventes annexes de médicaments.

167Ce 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 bénéficiaires non commerciaux.

2. Secteur hors prestation médicale.

168Il 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 postopératoire).

Les profits réalisés dans le cadre de ce secteur sont, en principe, imposables dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux.

Toutefois, il est admis que ces profits soient taxés au titre des bénéficiaires 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.

En revanche, en cas de franchissement du seuil, la totalité des recettes des deux secteurs est taxée au titre des bénéficiaires industriels et commerciaux.

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

Remarque : En application de l'article 96 B¹ du CGI, lorsque les titulaires de bénéficiaires non commerciaux réalisent dans une même entreprise des recettes non commerciales et des recettes commerciales, il est fait masse de l'ensemble de ces recettes pour déterminer la limite de 175 000 F au-delà de laquelle la déclaration contrôlée est obligatoire en application de l'article 96-I du CGI. Cette globalisation s'applique, bien entendu, aux vétérinaires.

3. Secteur prophylaxie et police sanitaire.

169L'article 215-8 du code rural assimile à des **revenus tirés de l'exercice d'une profession libérale**, les rémunérations perçues par les vétérinaires investis d'un mandat sanitaire en contrepartie des actes accomplis :

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

a. Opérations de prophylaxie collective dirigées par l'État.

170Les tarifs de rémunération des opérations de prophylaxie collective, effectuées par les vétérinaires investis par les préfets de département d'un mandat sanitaire, sont fixées par une convention conclue au niveau départemental par les représentants des éleveurs et des vétérinaires.

Ils font l'objet d'un agrément ou, à défaut, sont fixés par arrêté préfectoral. Les tarifs, qu'ils soient fixés par voie conventionnelle ou administrative, font l'objet d'une publicité.

La rémunération des vétérinaires est à la charge de l'éleveur. Toutefois, les collectivités publiques (État, département, région) sont susceptibles de participer au financement des opérations de prophylaxie collective afin d'en atténuer le coût pour les éleveurs.

Ces aides sont versées soit à l'éleveur, soit au vétérinaire, soit à un organisme à vocation sanitaire dont le rôle est notamment de favoriser le déroulement des campagnes de prophylaxie : dans ce dernier cas, l'organisme à vocation sanitaire intervient en qualité de tiers payant.

Le vétérinaire peut donc percevoir l'intégralité de la rémunération de sa prestation, de l'éleveur ou de l'organisme à vocation sanitaire. Il peut également percevoir cette rémunération en versements successifs de l'éleveur, de l'organisme à vocation sanitaire et des collectivités publiques.

b. Opérations de police sanitaire.

171 Ces opérations sont effectuées dans le cadre des dispositions des articles 226 et suivants du code rural.

Les tarifs des interventions de police sanitaire sont fixés au début de chaque année civile par arrêté préfectoral.

172 Ces opérations de prophylaxie collective et de police sanitaire sont intégrées au secteur des prestations médicales et des ventes annexes de médicaments réalisées par les vétérinaires tel qu'il est défini ci-avant n° [167](#). Les rémunérations versées dans ce cadre doivent donc être soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux et entrent dans le champ d'application de la TVA (cf. DB 3 A 1153, n°s [71 et suiv.](#)).

c. Autres revenus taxés en salaires.

173 Entrent toujours dans la catégorie des traitements et salaires, les rémunérations perçues par les vétérinaires dans les circonstances suivantes :

1° Vétérinaires chargés de l'inspection des viandes dans les abattoirs municipaux.

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.

2° Inspecteurs vétérinaires aux frontières pour le contrôle de la salubrité des animaux importés.

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.

VITRAUX (Conception et réalisation de -)

174 La conception et la réalisation de vitraux constituent, en principe, une activité artistique au même titre que la peinture et la sculpture.

Par suite, lorsque la même personne conçoit et réalise les vitraux en n'utilisant que les concours indispensables à l'exercice de son art, les profits qu'elle retire de son activité présentent le caractère de bénéfices des professions non commerciales.

VOYAGEURS DE COMMERCE

175 Cf. DB 5 F 1112, n°s [56 et suiv.](#)

Voir également ci-avant Représentants (n°s [157 et suiv.](#)) et Agents commerciaux (n° [11](#)).

1 Les dispositions de l'article 96 B du CGI étaient auparavant codifiées sous l'article 302 septies A quater du même code.