



Liberté • Égalité • Fraternité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

3 I-1-02

N° 216 du 27 DECEMBRE 2002

TVA. REGLES APPLICABLES DANS LE DOMAINE AGRICOLE. SOLUTIONS DIVERSES.
(C.G.I., ART.257-7° ; 257-8° ; 260-6° ; 261-3-1-A ; 271 ET SUIVANTS ; 298 BIS
ET ANNEXE II, ART. 210 ET SUIVANTS ; ART. 226)

NOR : BUD F 02 30017 J

Bureau D 1

PRESENTATION

La présente instruction présente les solutions apportées à diverses questions d'interprétation soulevées en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) dans le domaine agricole.

•

- 1 -

27 décembre 2002

2 507216 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : François VILLEROY de GALHAU

Responsable de rédaction : Christian LE BUHAN

Impression : ACTIS S.A.

Abonnement : 135,68 €TTC

Prix au N° : 3,05 €TTC

146, rue de la Liberté - 59601 Maubeuge

SOMMAIRE

Section 1 : Règles applicables aux investissements mobiliers usagés qui n'ont pas été cédés à la date de la cessation d'activité

Section 2 : Transmissions d'exploitations agricoles

- I. Conservation d'une parcelle de subsistance
- II. Cession ou apport d'une exploitation agricole
- III. Plan de transmission
- IV. Dissolution de la communauté conjugale
- V. Transmission d'exploitation avec conservation d'immeubles

Section 3 : Situation des agriculteurs relevant du remboursement forfaitaire agricole. Détermination du crédit de départ

Section 4 : Application aux bailleurs de biens ruraux de la franchise en base prévue en faveur des exploitants agricoles

Section 5 : Assujettissement à la TVA des sylviculteurs

Section 6 : Acquisition en commun d'immobilisations

Section 7 : Entrée en vigueur

Section 1 : Règles applicables aux investissements mobiliers usagés qui n'ont pas été cédés à la date de la cessation d'activité

Si, à l'issue de la liquidation totale de ses stocks, l'exploitant agricole a conservé des investissements mobiliers usagés dont la cession aurait été susceptible d'être soumise à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en application des dispositions de l'article 261-3-1^o-a du code général des impôts (CGI), il doit procéder à l'imposition de la livraison à soi-même (LASM) de ces biens en application de l'article 257-8^o du même code.

Il n'y a donc pas lieu, dans cette situation, de procéder aux régularisations prévues à l'article 210 de l'annexe II au CGI qui restent toutefois exigibles en cas de cessation d'opérations ouvrant droit à déduction. Ainsi, les exploitants agricoles ayant opté pour le régime simplifié de la TVA agricole et qui dénoncent cette option dans les délais réglementaires, doivent procéder, en matière de déductions de TVA, aux régularisations conformément aux règles du régime général de la TVA¹. La cession ultérieure de ces biens n'est pas soumise à la TVA.

Section 2 : Transmissions d'exploitations agricoles

Lorsque la mutation à titre onéreux ou à titre gratuit porte sur l'ensemble d'une exploitation agricole (immeubles, autres biens immobilisés, stocks...), les opérations de régularisation et de taxation auxquelles est normalement soumis le cédant peuvent, sous certaines conditions, ne pas être effectuées (cf. DB 3 I 1342 n^o 42 et suivants ; BOI 3 A-6-90 et 3 A-10-91).

Il est rappelé qu'en dehors de cette situation, les cessions de biens mobiliers d'investissement ayant ouvert droit à déduction en totalité ou partiellement sont soumises à la TVA.

En matière de transmissions d'exploitations agricoles, les précisions suivantes sont apportées.

I. Conservation d'une parcelle de subsistance ou des stocks.

1. Parcelle de subsistance.

Il est admis que la dispense de régularisation et de taxation puisse s'appliquer même dans le cas où un exploitant agricole qui cède ou apporte en société son exploitation conserve la parcelle de subsistance prévue à l'article L.353-1 du code rural.

Mais bien entendu, si en même temps que la cession ou l'apport en société de l'exploitation ou après ces événements l'agriculteur cesse, au titre de la parcelle de subsistance, son activité agricole ou les opérations imposables ouvrant droit à déduction à ce titre, il doit, conformément à la réglementation en vigueur, procéder, pour ce qui concerne les biens ayant préalablement ouvert droit à déduction, à la taxation des LASM (CGI, art. 257-8^o) ou aux régularisations de taxe prévues aux articles 210 et 221 de l'annexe II au CGI.

L'agriculteur devra notamment taxer la LASM des biens mobiliers d'investissement ayant ouvert droit à déduction qu'il prélève à des fins privées ou, lorsque l'exploitant cesse totalement son activité, des biens qui n'ont pas été cédés ou des biens qu'il transfère dans son patrimoine privé à cette date.

2. Stocks.

L'exploitant agricole qui apporte à une société la totalité de son exploitation à l'exception des stocks peut bénéficier de la dispense de taxation à la TVA des cessions de biens mobiliers d'investissement ou de régularisation des autres biens immobilisés applicable en cas de transfert d'une universalité totale ou partielle de biens sous réserve du respect des conditions d'engagement selon les modalités prévues par l'instruction 3 A-6-90 déjà citée.

Le fait d'effectuer ce transfert d'universalité n'entraîne pas ipso facto la cessation d'activité de l'exploitant.

La cessation d'activité intervient à la date de la liquidation finale des stocks. La date de cessation d'activité ne se confond donc pas nécessairement avec la date de cessation d'exploitation.

¹ Ces règles sont reprises dans la DB 3 I 1342, à jour au 30 mars 2001, au paragraphe 54.

II. Cession ou apport d'une exploitation agricole

1. En principe, seules les cessions ou apports réalisés entre deux redevables de la taxe peuvent bénéficier du régime de faveur prévu en cas de transmission d'une universalité totale ou partielle de biens (BOI 3 A-6-90 et 3 A-10-91 déjà cités ; DB 3 I 1342, n° 43).

2. La DB 3 I 1342 n° 52 prévoit cependant que la cession du matériel d'exploitation ou du cheptel effectuée par un père, exploitant agricole assujéti à la TVA, à son fils non assujéti, car n'exploitant pas lui-même à titre individuel, ne donne pas lieu aux taxations prévues pour les cessions de biens mobiliers d'investissement lorsque cette cession s'accompagne **simultanément** d'un apport de ces mêmes biens à un GAEC redevable de la taxe qui regroupera la totalité du capital d'exploitation détenu à titre individuel par ses membres.

3. Il est désormais admis que le régime de faveur prévu en cas de transmission d'universalité totale ou partielle de biens puisse, plus généralement, bénéficier à la cession des biens mobiliers d'investissement et des stocks par un exploitant assujéti à la TVA à un non assujéti lorsque ce dernier apporte **simultanément** ces biens à une entreprise elle-même assujéti à la TVA.

Sont donc, dans cette situation, dispensées de taxation la cession ou la livraison à soi-même des biens mobiliers d'investissement ou des biens détenus en stock.

4. Les immeubles achevés depuis plus de cinq ans peuvent également bénéficier de la dispense de régularisation des droits à déduction en principe exigible en application des dispositions de l'article 210 de l'annexe II au CGI.

5. La **condition de simultanéité** des deux opérations permet d'établir avec certitude que les biens sont utilisés **sans discontinuer** pour la réalisation d'opérations soumises à la TVA.

Le nouvel exploitant redevable doit, dans ce cas, s'engager dans l'acte constatant la reprise des biens en cause, à soumettre à la TVA les cessions ultérieures de biens ainsi que les livraisons à soi-même prévues à l'article 257-8° du CGI et à procéder, le cas échéant, aux régularisations prévues aux articles 210 à 215 de l'annexe II à ce même code et qui auraient été exigibles si l'ancien exploitant redevable de la taxe avait continué à exploiter les biens.

L'acte constatant la transmission de l'universalité de biens par l'ancien exploitant redevable à un non-assujéti interposé doit porter mention desdits engagements.

Les deux documents sont adressés en double exemplaire au service des impôts dont dépend le nouvel exploitant redevable de la TVA.

Les cessions réalisées dans des conditions autres que celles définies ci-dessus sont imposées à la TVA ou donnent lieu aux régularisations exigibles dans les conditions habituelles.

III. Plan de transmission

Dans la perspective de faciliter la transmission des exploitations individuelles et de permettre à la fois aux agriculteurs âgés et aux jeunes agriculteurs souhaitant s'installer de trouver un cadre juridique adapté, la loi n° 90-85 du 23 janvier 1990, complétée par le décret n° 91-1254 du 12 décembre 1991, a prévu la possibilité d'un contrat de coexploitation ou plan de transmission.

Ce contrat, passé entre le cédant et le cessionnaire, met en place une coexploitation pendant une durée qui ne peut excéder 6 années.

La réalité de la transmission s'effectue matériellement par la réalisation de ventes successives qui doivent concerner des parties de l'exploitation.

Les mutations partielles, dont le nombre ne doit pas être supérieur à trois, doivent porter sur des biens identifiables et individualisables.

Le nombre de mutations partielles doit être prévu dans le plan avec description des biens transmis dans chacune d'elles.

Si chaque mutation partielle entraîne la transmission d'une branche autonome au sens donné par le BOI 3 A-6-90 de l'exploitation au profit du cessionnaire redevable de la TVA, la dispense de taxation prévue dans le cadre de la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens est applicable sous réserve du respect des conditions d'engagement prévues par le BOI 3 A-6-90 déjà cité.

Lorsque le cessionnaire n'est pas redevable de la taxe ou que la cession porte sur des biens isolés, il y a lieu de procéder, selon la nature des biens en cause, aux régularisations de l'article 210 de l'annexe II au CGI ou à l'imposition à la TVA de leur cession (cf. DB 3 I 1342, n° 47).

IV. Dissolution de communauté conjugale

La dissolution de la communauté conjugale mettant en valeur une exploitation agricole, par divorce ou par le décès d'un conjoint commun en biens, entraîne une cessation d'activité. Cette situation rend en principe exigible la taxation des LASM des biens mobiliers d'investissement et des biens en stocks et, le cas échéant, la régularisation de la taxe antérieurement déduite au titre des biens immobiliers (CGI, ann. II, art. 210 déjà cité).

Cela étant, si l'un des membres de ladite communauté vient immédiatement continuer l'activité de celle-ci, cette opération pourra s'analyser comme la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens et, à ce titre, bénéficier d'une dispense de taxation à la TVA au titre des biens mobiliers d'investissements et des stocks et, le cas échéant, de régularisation des droits à déduction antérieurement exercés au titre des immeubles si les conditions relatives à ce régime sont effectivement remplies (BOI 3 A-6-90 et 3 A -10-91 déjà cités).

Le nouvel exploitant devra alors s'engager à soumettre à la TVA les cessions ultérieures de biens ainsi que les livraisons à soi-même prévues à l'article 257-8° du CGI et procéder, le cas échéant, aux régularisations prévues aux articles 210 à 215 de l'annexe II au même code qui auraient été exigibles si la communauté avait continué à exploiter les biens.

V. Transmission d'exploitation avec conservation d'immeubles

Un exploitant agricole qui donne à bail les bâtiments d'exploitation à un repreneur redevable peut, pour les biens mobiliers d'investissement ou les stocks cédés ou apportés par ailleurs à ce repreneur, bénéficier de la dispense de taxation prévue en cas de transfert d'une universalité totale ou partielle de biens.

Il peut dans ce cas en effet être considéré que l'usage des immeubles, consenti par bail au nouvel exploitant, permet à ce dernier d'exploiter l'activité de manière autonome et pérenne de sorte que le transfert en propriété des autres biens de l'exploitation au repreneur puisse bénéficier du régime de faveur.

Le nouvel exploitant devra bien entendu s'engager, dans l'acte constatant la transmission, à soumettre à la TVA les cessions ultérieures de biens.

L'ancien exploitant devient, pour sa part, bailleur de biens ruraux immobiliers. S'il n'opte pas pour le paiement de la TVA au titre des loyers, il est tenu de procéder aux régularisations des droits à déduction antérieurement exercés au titre des biens immobiliers concernés qui sont désormais utilisés pour la réalisation d'une activité de location exonérée.

Section 3 : Situation des agriculteurs relevant du remboursement forfaitaire agricole. Détermination du crédit de départ

Une personne non assujettie est une personne dont les activités se situent hors du champ d'application de la TVA.

Or, telle n'est pas la situation d'un agriculteur relevant du régime du remboursement forfaitaire agricole (RFA) qui est en fait un assujetti non redevable de la taxe.

Il en résulte qu'un agriculteur soumis au RFA peut :

- délivrer sous les conditions et limites indiquées dans la DB 3 D 1411 n° 53 à 57, des attestations de transfert du droit à déduction prévues à l'article 210-IV de l'annexe II au CGI au titre des immobilisations qu'il cède à un nouvel utilisateur ;
- lorsqu'il devient redevable de la TVA, bénéficier dans les conditions habituelles d'un crédit de départ au titre des biens qu'il détient à la date à laquelle il devient redevable (CGI, ann. II, art. 226 ; DB 3 D n° 183 et 3 I 1342, n° 32 et 33 ; BOI 3 CA 94 du 8 septembre 1994, n°169 à 173).

En ce qui concerne les animaux, l'agriculteur qui devient redevable de la TVA peut déduire la taxe afférente :

- à l'achat de ces animaux acquis auprès de tiers redevables de la TVA ;

- aux dépenses exposées pour l'engraissement (alimentation, frais de vétérinaires) de ces animaux, étant précisé qu'à cet égard, un droit à déduction peut être exercé tant pour ceux ayant été achetés que pour ceux qui sont nés sur la ferme.

En principe, les éleveurs devraient produire à l'appui de leur demande les factures délivrées par leurs fournisseurs. Toutefois, il a été admis que les agriculteurs puissent procéder à une évaluation forfaitaire des sommes déductibles au titre du crédit de départ en se référant au coût standard en usage dans la profession.

En tout état de cause, ils doivent être en mesure de fournir au service les éléments retenus pour établir cette évaluation et justifier, notamment, la provenance exacte des animaux (animaux nés sur la ferme, acquis auprès de tiers redevables de la TVA ou achetés à d'autres agriculteurs soumis au remboursement forfaitaire). A défaut, aucun crédit de départ ne pourra leur être accordé.

Section 4 : Application aux bailleurs de biens ruraux de la franchise en base prévue en faveur des exploitants agricoles

Les articles 298 bis A et 298 bis B du CGI fixent un régime spécifique de franchise applicable aux exploitants agricoles redevables de la TVA d'après le régime simplifié de l'agriculture.

Les exploitants individuels sont dispensés du versement de la TVA si, conformément à l'article 298 bis A du CGI :

- leur chiffre d'affaires annuel soumis au RSA n'excède pas 5 300 € ;
- leur revenu annuel global provient pour 80 % au moins de leur activité agricole ;
- ils bénéficient de l'assurance maladie des exploitants agricoles.

L'instruction du 29 septembre 1988 (BOI 3 I-5-88 et DB 3 I 154 n° 14) a prévu que les bailleurs de biens ruraux qui ont opté pour l'assujettissement à la TVA des locations de terres et de bâtiments agricoles (art. 260-6°) puissent également bénéficier de cette franchise.

Cette mesure est rapportée pour les opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2003 (déclaration à souscrire avant le 5 mai 2004).

En effet, la location de biens ruraux est une activité de nature civile qui ne confère pas aux bailleurs la qualité d'exploitant agricole.

Par ailleurs, l'application d'un régime de franchise n'est pas compatible avec l'assujettissement volontaire à la TVA sous lequel se placent ces bailleurs.

De la même façon, ils ne peuvent pas bénéficier de la franchise en base prévue à l'article 293 B du CGI dès lors que les opérations soumises à la TVA sur option n'ouvrent pas droit au bénéfice de cette franchise (cf. BOI 3 F-2-99).

Ces redevables devront donc **désormais s'acquitter de la TVA.**

Section 5 : Assujettissement à la TVA des sylviculteurs

Certains propriétaires de terrains à reboiser optent en tant que sylviculteurs pour leur assujettissement à la TVA selon le régime simplifié de l'agriculture.

Ils effectuent des plantations d'arbres dont les premières ventes de coupes de bois interviendront plusieurs années plus tard.

Ces nouveaux redevables présentent des demandes de remboursement de la TVA ayant grevé l'achat de plants, les travaux de plantation, sans pour autant déclarer d'opérations imposables.

Dès lors qu'elle consiste à obtenir un produit au cours ou à la fin d'un cycle de production végétale, la sylviculture constitue une activité agricole. Cette activité figure d'ailleurs à l'annexe A de la sixième directive TVA qui fixe la liste des activités de production agricole.

Il est précisé qu'un sylviculteur vendant des coupes de bois (ventes d'arbres sur pieds ou simplement abattus) est obligatoirement soumis à la TVA, selon le régime simplifié de l'agriculture (DB 3 I 1 n° 8).

L'article 298 bis-I du CGI autorise les exploitants agricoles, placés sous le régime du remboursement forfaitaire, à opter pour l'assujettissement à la TVA selon le régime simplifié de l'agriculture.

Les options pour le RSA formulées par les sylviculteurs sont fondées en droit.

Il convient donc de faire droit aux demandes de remboursement de crédit de TVA présentées par ces derniers à condition que les plantations concernées soient utilisées pour les besoins d'une activité agricole professionnelle.

En cas de doute sur ce point, les intéressés devront justifier du caractère professionnel de leur activité en produisant un certificat du directeur départemental de l'agriculture attestant que les plantations en cause sont destinées à l'exploitation.

Par ailleurs, si l'exploitant agricole met fin à l'option, les droits à déduction exercés doivent faire l'objet des régularisations exigées en vertu des articles 271 et 273 du CGI et 210² et 211 de son annexe II.

Section 6 : Acquisition en commun d'immobilisations

Lorsque plusieurs exploitants agricoles redevables de la TVA s'associaient pour acquérir une immobilisation (matériel...), ils pouvaient déduire la fraction correspondante à leur participation à l'achat. Toutefois cette possibilité n'était admise que si tous les exploitants agricoles associés étaient redevables de la TVA (cf. DB 3 I 1341, n° 15 et 16).

L'affectation exclusive d'un bien aux besoins de l'exploitation n'est pas une condition préalable à l'exercice d'un droit à déduction (cf. BOI 3 D-3-90).

Dès lors, quelle que soit la situation au regard de la TVA des autres associés, les exploitants agricoles redevables de la taxe peuvent exercer le droit à déduction de la taxe dans les conditions de droit commun sur leur quote-part de participation dans l'acquisition en commun du matériel.

Chaque agriculteur redevable devra, pour justifier son droit à déduction, détenir une facture établie au nom des acquéreurs mentionnant sa quote-part dans l'achat et la TVA correspondante.

En cas de cession ultérieure du bien commun, la vente sera imposée à la TVA sur son montant total dès lors que le bien a ouvert droit à déduction partiellement ou totalement. Cette opération doit être déclarée par l'un des agriculteurs redevables de la TVA et désignée sur la facture de vente.

Section 7 : Entrée en vigueur

A l'exception des règles exposées au II de la section 2 qui sont applicables à compter de la publication de la présente instruction, les précisions ci-dessus s'appliquent aux contrôles et litiges en cours.

Annoter :

DB 3 I 1341 n° 8, 15 et 16 ; 1342 n° 42 et s ; 154 n° 14

Le Directeur de la législation fiscale

Hervé LE FLOC'H-LOUBOUTIN

² Par dixième ou par vingtième suivant la date de plantation, cf. BOI 3 D-1-96, instruction du 1^{er} mars 1996.