

Exploitations agricoles

Les collectivités locales ou leurs établissements publics peuvent être amenés à exploiter certaines activités à caractère agricole, notamment pour favoriser le tourisme dans la région, par exemple en créant un centre équestre, ou pour toute autre raison tenant à des circonstances locales.

Dans le cadre de ces exploitations, les règles de TVA applicables à ces opérations sont les suivantes (elles s'appliquent également aux exploitations, le cas échéant, tenues par d'autres types de collectivités locales: établissements publics, département...).

I - PRINCIPES GENERAUX :

A. Situation au regard du champ d'application de la TVA

1. Règles applicables

Activités agricoles imposables à la TVA

Les exploitants agricoles sont en principe tous assujettis à la TVA, dès lors qu'ils effectuent de manière indépendante des activités économiques mentionnées à l'article 256 A du CGI : sont visées par ce texte notamment toutes les activités agricoles.

Est considérée comme exploitant agricole, toute personne qui obtient des produits au cours ou à la fin d'un cycle de production végétal ou animal. Cette qualité d'exploitant agricole est donc liée à la nature des opérations et non à la personnalité de celui qui les réalise ; aussi, ont la qualité d'exploitant agricole, les collectivités locales qui exercent des activités de nature agricole.

Les exploitants agricoles ne sont pas tous redevables de la TVA: en effet, ils sont placés sous le régime du remboursement forfaitaire (RFA - article 298 quater et quinques du CGI) et ne sont pas redevables de la TVA. Toutefois, ils peuvent être placés à titre obligatoire ou sur option, sous le régime simplifié de l'agriculture (RSA).

Exploitants redevables de plein droit de la TVA, suivant le RSA:

Les collectivités ayant une activité agricole, sont assujetties obligatoirement à la TVA comme les exploitants agricoles, lorsque le montant moyen des recettes de l'ensemble de leurs exploitations, calculé sur deux années civiles consécutives, dépasse 46 000 € (article 298 bis, II-5° du CGI). L'assujettissement prend effet à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante.

Autres cas d'assujettissement obligatoire prévus par l'article 298 bis, II-1° à 4° du CGI :

- Exploitants utilisant des méthodes commerciales ou des procédés industriels (ventes sur marchés, en magasin ...) article 298 bis II, 1° du CGI ;
- Exploitants ayant une activité commerciale portant sur des animaux vivants de boucherie et de charcuterie (achat, revente, importation, courtage , etc) : art 298 bis, II-3° du CGI ;

- Exploitants redevables de la TVA sur option, selon l'article 298 bis, I et III du CGI :

Lorsqu'ils n'entrent pas dans l'un des cas d'assujettissement obligatoire à la TVA, les exploitants agricoles sont normalement placés sous le régime du remboursement forfaitaire. Ils peuvent cependant se soumettre volontairement à la TVA au titre de leurs activités agricoles en exerçant une option expresse. : l'option résulte du dépôt pour la 1^{ère} fois de la déclaration de TVA, et elle vaut pour 3 années; elle est renouvelable tacitement pour des périodes de cinq ans.

Cas des communes forestières¹

Les communes et les syndicats de communes, dont la moyenne des recettes d'exploitation forestière calculée sur les deux années civiles précédentes dépasse 46 000 €, sont soumises au régime simplifié de l'agriculture (R.S.A.) quel que soit le mode de commercialisation des bois. La TVA est appliquée sur toutes les ventes d'arbres ou de bois appartenant à la commune. Elle doit être acquittée au moment de l'encaissement des acomptes ou du prix des ventes de bois. Les communes peuvent cependant demander aux services fiscaux l'autorisation d'acquitter la taxe selon le régime des débits (taxe acquittée au moment de la facturation).

Les travaux forestiers réalisés au profit d'exploitants agricoles bénéficient du taux réduit de la TVA (b septies de l'article 279 du CGI).

Les communes forestières relevant du régime de la TVA agricole (RFA ou RSA) bénéficient de cette mesure.

Activités équestres²

La préparation et l'entraînement des chevaux domestiques, en vue de leur exploitation, (à l'exception des spectacles), l'enseignement de l'équitation, la prise en pension et la location des chevaux, constituent des activités de nature agricole, qui sont soumises à la TVA, suivant le régime du RSA, de plein droit ou sur option (cf ci-dessous pour le taux de TVA applicable).

En revanche, les activités annexes qui peuvent être proposées dans un centre équestre (ventes de denrées alimentaires, locations d'objets, restauration, etc), relèvent en principe du régime général, avec application du taux propre à chaque activité. Toutefois, si elles présentent un caractère accessoire, ces activités peuvent être imposées selon le RSA lorsque les recettes qu'elles génèrent ne dépassent pas 50 000 € et 30 % du montant des recettes toutes taxes comprises issues des activités agricoles (III bis de l'article 298 bis du CGI).

2. Franchise en base de TVA et TVA agricole

Selon les dispositions de l'article 293 C du CGI, la franchise en base prévue par l'article 293 B du CGI, qui dispense certains assujettis du paiement de la TVA sous condition de chiffre d'affaires, ne s'applique pas aux opérations relevant du régime simplifié de l'agriculture prévu à l'article 298 bis de ce même code.

B. Modalités d'imposition

Elles sont définies suivant le régime simplifié de l'agriculture prévu à l'article 298 bis du CGI.

¹ BOI-TVA-SECT-80-10-20-10

² BOI-TVA-SECT-80-10-30

1. Assiette de la TVA

Au RSA, les exploitants agricoles sont, comme dans le régime de droit commun, imposables sur l'ensemble des opérations à caractère agricole. La base d'imposition de la TVA est constituée par toutes les sommes perçues en contrepartie des ventes ou des prestations de services annexes, y compris, le cas échéant, les subventions directement liées au prix de ces opérations³.

2. Taux de TVA

Les champs d'application respectifs du taux normal de 20% et des taux réduits de 5,50 %, et 10% sont applicables dans le cadre du RSA.

Les articles 278 bis et 279 du CGI dressent une liste limitative des produits et services, auxquels s'applique le taux réduit de 10% parmi lesquels figurent :

- les produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture n'ayant subi aucune transformation et qui sont normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires ou dans la production agricole. (3° de l'article 278 bis du CGI)⁴
- le bois de chauffage et les produits de l'horticulture et de la floriculture d'ornement n'ayant subi aucune transformation (3° bis de l'article 278 bis du CGI)⁵ ;
- les produits à usage agricole tel que certains engrais (5° de l'article 278 bis du CGI)⁶ ;
- les travaux sylvicoles et d'exploitation forestière réalisés au profit d'exploitants agricoles (b septies de l'article 279 du CGI)⁷.

Les activités équestres bénéficient d'un régime particulier ⁸:

- le taux de 2,10 % prévu à l'article 281 sexies du CGI est applicable en cas de vente de ces équidés immédiatement destinés à la boucherie à des personnes non assujetties à la TVA (particuliers, collectivités locales) ou à des exploitants agricoles soumis au régime du remboursement forfaitaire agricole.
- le taux de 5,5 % est applicable aux animations, activités de démonstration et visites des installations sportives aux fins de découverte et de familiarisation avec l'environnement équestre ainsi qu'à l'accès au centre à des fins d'utilisation des installations à caractère sportif des établissements équestres (manège, carrière, parcours, écurie et équipements sportifs recensés en application de l'article L. 312-2 du code du sport) ;
- le taux de 10 % est applicable aux ventes d'étalons, de parts d'étalon en indivision ou de femelles à des fins reproductives, y compris leurs prises en pension, ainsi que les opérations de monte ou de saillie, les ventes de doses (paillettes) et d'embryons et les opérations de poulinage (sans intervention d'un vétérinaire), aux cessions entre assujettis d'équidés morts ou vifs immédiatement destinés à la boucherie ou à la charcuterie, ainsi qu'aux ventes, aux locations, au pré-débourrage, au débourrage et aux prises en pension d'équidés destinés à être utilisés dans la production agricole, sylvicole ou piscicole.

³ BOI-TVA-CHAMP-50-20

⁴ [BOI-TVA-LIQ-30-10-20](#)

⁵ [BOI-TVA-LIQ-30-10-20 §90 et svts](#)

⁶ [BOI-TVA-LIQ-30-10-30 § 180 et suivants](#)

⁷ [BOI-TVA-SECT-80-30-10 §, 110 et svts](#)

⁸ BOI-TVA-SECT-80-10-30-50, auquel il est fortement conseillé de se reporter pour les différents cas particuliers.

3. Exigibilité de la TVA

L'exigibilité se définit comme le droit que l'administration des finances publiques peut faire valoir auprès du redevable de la TVA, à partir d'un moment donné, pour obtenir le paiement de la taxe. Ainsi est-ce, en pratique, l'exigibilité qui détermine la période au titre de laquelle le montant des opérations imposables et celui de la taxe correspondante doivent faire l'objet d'une déclaration.

Dans le RSA, pour une période d'imposition déterminée, la TVA est exigible sur l'encaissement des acomptes ou du prix dans ladite période, quelle que soit la date de l'opération ou de la livraison du bien (article 298 bis, I-2° du CGI).

Il y a possibilité d'opter pour le paiement de la taxe d'après les débits (art. 269 du CGI).

Cependant, par mesure de tempérament, les collectivités locales sont réputées avoir été autorisées à acquitter la TVA d'après les débits au titre de leurs opérations pour lesquelles l'exigibilité de la taxe est constituée par l'encaissement⁹. De la sorte, pour l'ensemble de leurs opérations le montant du chiffre d'affaires imposable à déclarer au titre d'une période déterminée est égal au total des sommes ayant fait l'objet des titres de recettes émis par l'ordonnateur et pris en charge dans les écritures du comptable au cours de cette période.

C. Droit à déduction

Si le régime d'imposition dont relève la collectivité publique est le régime du RFA, aucune déduction n'est opérée. En effet, le remboursement a pour objet de compenser forfaitairement la charge de la TVA ayant grevé les approvisionnements et les investissements des exploitants concernés ainsi que les services qui leur sont rendus¹⁰.

Si le régime d'imposition dont relève la collectivité publique est le régime simplifié d'imposition agricole mentionné à l'article 298 bis du CGI, elle peut opérer immédiatement la déduction de la taxe ayant grevé les services et les biens ne constituant par des immobilisations, par imputation sur la taxe due au titre du trimestre pendant lequel le droit à déduction a pris naissance (article 298 bis 3° du CGI).

Conditions de fond :

Les collectivités publiques assujetties à la TVA au titre de l'exploitation agricole peuvent récupérer par la voie fiscale la TVA grevant leurs dépenses, en exerçant, dans les conditions de droit commun, le droit à déduction prévu à l'art. 271 du CGI.

D. Obligations fiscales

1. Déclaration d'existence

La collectivité qui exploite une activité agricole dont les opérations sont imposables à la TVA en tout ou partie doit, dans les 15 jours du commencement de l'activité, déclarer celle-ci auprès du SIE dont elle relève et fournir certains renseignements relatifs à l'activité (art. 286 du CGI ; imprimés à retirer auprès du SIE).

⁹ BOI-TVA-CHAMP-50-20

¹⁰ BOI-TVA-SECT-80-10-10

Ces déclarations doivent être renouvelées en cas de modification substantielle des conditions d'exercice de l'activité (art. 35 de l'annexe IV au CGI).

2. Obligations déclaratives et de paiement de la TVA

Les exploitants agricoles et leurs groupements (GAEC) soumis à la TVA, soit à titre obligatoire, soit sur option, relèvent du régime simplifié de l'agriculture prévu par le I de l'article 298 bis du CGI.

Le paiement de l'impôt peut, aux termes de l'article 1693 bis du CGI, être effectué selon l'un des deux systèmes suivants :

- paiement d'acomptes trimestriels, qui constitue le système de droit commun du régime agricole ;
- paiement au vu de déclarations trimestrielles ou mensuelles (régime dit de l'effectif) :

- acomptes trimestriels

Dans ce système de paiement, le redevable verse durant l'année des acomptes trimestriels¹¹, chaque versement étant accompagné du dépôt d'un bulletin d'échéance (modèle n° 3525 bis-SD M), et les acomptes sont régularisés annuellement au moment du dépôt de la déclaration annuelle récapitulative n° 3517 bis-AGR-SD CA 12 A indiquant le montant des opérations taxables et les éléments de liquidation de la TVA est exigée.

- déclarations trimestrielles ou mensuelles¹²

Les exploitants agricoles peuvent, sur option quinquennale de leur part, acquitter la TVA au vu de déclarations trimestrielles ou mensuelles CA 3, identiques à celles déposées par les assujettis à la TVA selon le régime de droit commun de la TVA (régime dit de l'effectif).

Le paiement au vu de déclarations trimestrielles ou mensuelles peut notamment être adopté par les exploitants en situation créditrice au regard de la TVA qui désirent bénéficier de remboursements de crédits non imputables sans attendre le dépôt de la déclaration annuelle CA 12 A.

Les déclarations indiquent, d'une part, le montant total des opérations réalisées et le détail des opérations taxables et, d'autre part, le montant des droits à déduction.

Dans l'hypothèse où la commune exerce, par ailleurs, d'autres activités soumises à la TVA, les opérations imposables effectuées dans le cadre de celles-ci ne peuvent pas faire l'objet d'une déclaration séparée. En effet, en principe, les assujettis qui exercent plusieurs activités imposables doivent souscrire une seule et unique déclaration de TVA¹³.

3. Obligations d'ordre comptable

Les personnes assujetties à la TVA doivent tenir une comptabilité permettant de justifier le détail des opérations imposables ou non imposables qu'elles réalisent, ou, à défaut de comptabilité, un livre spécial (art. 286 du CGI). Compte tenu de la réglementation budgétaire et comptable spécifique qui leur est applicable, les collectivités locales satisfont par principe à cette obligation prévue par la réglementation fiscale.

¹¹ En principe égaux au cinquième de l'impôt dû au titre de l'année précédente ou du dernier exercice clos.

¹² BOI-TVA-SECT-80-30-60-20

¹³ BOI-TVA-DED-20-20

4. Obligations de facturation

La collectivité publique assujettie à la TVA au titre de l'exploitation agricole est soumise à l'obligation de facturation prévue par l'art. 289 du CGI.

Cette facturation est obligatoire lorsque le client est un autre assujetti à la TVA ou une personne morale non assujettie, y compris pour les acomptes perçus avant la réalisation de l'opération imposable. Elle ne l'est en revanche pas lorsque le client est un particulier ; si, en pratique, il s'agit du cas le plus fréquent dans le cadre de l'exploitation, il peut être conseillé à la commune d'émettre systématiquement des factures conformes à la réglementation fiscale dans la mesure où il n'est pas exclu que les clients soient des assujettis à la TVA.

Les factures doivent comporter toutes les mentions prévues par l'art. 242 nonies A de l'annexe II au CGI, notamment, outre les coordonnées des parties, le montant HT, le taux de TVA, le montant TTC.

5. Déclaration de cessation d'activité

En cas de cessation de l'exercice de l'activité imposable, la collectivité doit en faire la déclaration auprès du SIE dans les 30 jours de cette cessation (art. 286 du CGI et 36 de son annexe IV).

E. Suivi budgétaire et comptable

Si, eu égard aux conditions de son exercice, l'activité peut être considérée comme constitutive d'un service public à caractère industriel et commercial, les opérations y afférentes sont retracées dans un budget M4. Dans ce cas, en vertu de l'article L. 1412-1 du CGCT, ce budget est celui d'une régie dotée de la seule autonomie financière (budget annexé au budget principal de la commune, disposant d'une comptabilité séparée avec son propre compte 515) ou d'une régie dotée de la personnalité morale et de l'autonomie financière (budget et comptabilité propres indépendants de ceux de la commune de rattachement).

Sinon, les opérations sont retracées :

- soit dans le budget principal M14 de la commune, au sein duquel elle doivent faire l'objet de séries distinctes de bordereaux de titres et de mandats, faisant apparaître le montant des opérations budgétaires hors taxe, le montant de la TVA collectée ou déductible applicable à ces opérations et le montant TTC ;
- soit dans un budget annexe M14 (budget sans compte 515, rattaché comptablement au budget principal par le biais du compte de liaison 451) ; cette individualisation budgétaire et comptable des activités soumises à la TVA est recommandée par l'instruction M14.

II - QUELQUES QUESTIONS-RÉPONSES GÉNÉRIQUES :

A. *Dans le cas où une collectivité publique exploiterait à la fois un centre équestre et un point de restauration situé dans le centre, comment doit-elle déclarer ses différentes recettes, agricoles et non-agricoles à la TVA ?*

Pour être imposée selon le RSA, la moyenne annuelle des recettes accessoires commerciales et non commerciales des trois années d'imposition précédentes ne doit pas excéder au titre de la période couvrant ces trois années d'imposition précédentes 50 000 € et 30 % de la moyenne annuelle des recettes provenant des seules activités agricoles au titre desdites années.

B. *Une communauté d'agglomération est chargée de l'exploitation d'une ferme « aux méthodes à l'ancienne » destinée à favoriser le tourisme dans son ressort communautaire. Les produits de la ferme sont vendus dans une boutique sur le site. Cette activité adossée à l'exploitation agricole est-elle soumise à TVA ?*

Les exploitants qui utilisent des méthodes commerciales, dont la vente en magasin, sont obligatoirement assujettis à la TVA, selon l'article 298 bis, II-1° du CGI. Aussi cette activité entre dans le champ d'application de la TVA.

III - POUR ALLER PLUS LOIN :

1. Textes législatifs et réglementaires

- CGI : articles 256 A, 269, 271, 278 bis, 279, 281 sexies, 286, 289, 293, 298 bis, 298 quater et quinquies, 1693 bis,
- CGI, annexe IV : articles 35, 36
- Code du sport : article L. 312-2
- CGCT : article L. 1412-1

2. Doctrine

- sur les règles de TVA applicables aux communes forestières : BOI-TVA-SECT-80-10-20-10
- sur le taux de TVA applicable aux travaux forestiers : BOI-TVA-LIQ-80-30-10 et instruction CP n° 00-062-M0 du 11 juillet 2000
- sur la TVA applicable aux activités équestres : BOI-TVA-SECT-80-10-30,
- sur les taux de TVA : BOI-TVA-LIQ-30-10-20 et BOI-TVA-LIQ-30-10-30
- sur les règles de TVA applicables aux subventions directement liées au prix d'opérations imposables : [BOI-TVA-BASE-10-10-10](#)
- sur les règles du droit à déduction : instruction CP n° 07-045-M0 du 19 novembre 2007 et BOI-TVA-DED-20-10
- sur le remboursement de la TVA : BOI-TVA-DED-50-20-10, BOI-TVA-DECLA-20-20-30-30, BOI-TVA-SECT-80-30-60-20.
- sur les règles de facturation en matière de TVA : BOI-TVA-DECLA-30-20