RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TPS-TS-10-20-12/09/2012
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 22/01/2014

TPS - Taxe sur les salaires - Employeurs agricoles

Positionnement du document dans le plan :

TPS - Taxes et participations sur les salaires
Taxe sur les salaires
Titre 1 : Champ d'application et territorialité. Personnes imposables. Personnes exonérées
Chapitre 2 : Employeurs agricoles

Sommaire :

I. Organismes coopératifs, mutualistes et professionnels agricoles
A. Organismes imposables à raison de l'ensemble des rémunérations
B. Sociétés coopératives imposables à la taxe à raison d'une partie des rémunérations
C. Organismes professionnels établis dans les départements d'outre-mer
II. Employeurs agricoles effectuant des opérations de caractère industriel ou commercial
A. Établissements dans lesquels sont effectuées des ventes de produits agricoles
1. Conditions tenant à la nature des ventes effectuées
a. Ventes suivant des méthodes commerciales
b. Ventes de produits achetés
c. Produits subissant une préparation ou une manipulation qui en modifie le caractère et qui ne s'impose pas pour les rendre propres à la consommation ou à l'utilisation en l'état
2. Conditions relatives aux locaux
B. Établissements où les produits agricoles subissent une préparation ou une manipulation
1. Principe
2. Cas particulier : exploitants forestiers
a. Les grumes débitées dans la scierie proviennent de coupes effectuées par l'entreprise
b. Les grumes débitées ont été achetées à des tiers
c. Les grumes proviennent pour partie de coupes effectuées par l'entreprise et sont pour le surplus, achetées à des tiers
C. Employeurs agricoles établis dans les départements d'outre-mer
III. Autres employeurs agricoles
A. Définition
B. Situation des employeurs exerçant une profession agricole
1. L'employeur n'exerce qu'une activité agricole
2. L'employeur exerce une activité de caractère mixte

3. L'employeur exerce deux activités distinctes
C. Situation des autres employeurs utilisant les services de salariés affiliés à la mutualité sociale agricole

1

À l'exception de ceux qu'il exonère expressément (cf. BOI-TPS-TS-10-10 II), le 1 de l'article 231 du code général des impôts (CGI) soumet à la taxe sur les salaires toutes les personnes ou organismes qui paient des traitements, salaires, indemnités ou émoluments lorsqu'ils ne sont pas assujettis à la TVA ou ne l'ont pas été sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires.

10

Les employeurs agricoles dont les recettes n'entrent pas, à titre obligatoire ou sur option, dans le champ d'application de la TVA, sont donc passibles de la taxe sur les salaires mais, selon le 3 de l 'article 231 du CGI, le calcul de la taxe dont ils sont redevables doit s'effectuer selon des modalités spéciales fixées par décret.

Or, ce décret n'est intervenu qu'à l'égard :

- des organismes coopératifs, mutualistes et professionnels agricoles [CGI, ann. III, art. 53 bis] ;

- des agriculteurs qui commercialisent ou transforment leurs produits en faisant appel à des moyens analogues à ceux des commerçants ou des industriels [CGI, ann. III, art. 53 ter].

Remarque : Ces dispositions ne sont pas applicables dans les départements d'outre-mer

20

Le décret d'application concernant les autres employeurs agricoles n'est pas paru. Le Conseil d'État a donc jugé, à plusieurs reprises, que les rémunérations versées par ces employeurs ne pouvaient pas, faute d'une définition de la base imposable, être soumises à la taxe sur les salaires.

30

Ainsi, en l'état actuel de la réglementation :

- les employeurs agricoles énumérés par l'article 53 bis de l'annexe lll au CGI et par l'article 53 ter de l'annexe lll au CGI, sont redevables de la taxe sur Ies salaires lorsque 90 % au moins de leur chiffre d'affaires ne sont pas soumis à la TVA ;

- les autres employeurs bénéficient d'une exonération de fait.

40

Le présent chapitre est consacrée à l'examen de la situation :

- des organismes coopératifs, mutualistes et professionnels agricoles ;

- des agriculteurs qui utilisent des moyens similaires à ceux des commerçants ou industriels pour vendre ou transformer leurs produits ;

- des autres employeurs agricoles.

I. Organismes coopératifs, mutualistes et professionnels agricoles

50

L'article 53 bis de l'annexe III au CGI rend imposables à la taxe sur les salaires, les organismes coopératifs, mutualistes et professionnels agricoles régulièrement constitués à raison de l'ensemble des rémunérations versées à leur personnel.

Selon le même article, les sociétés coopératives de culture en commun et les sociétés coopératives d'utilisation en commun de matériel agricole ne sont soumises à la taxe qu'à raison des rémunérations versées aux salariés occupés dans leurs services administratifs et leurs ateliers de réparation.

A. Organismes imposables à raison de l'ensemble des rémunérations

60

Les organismes coopératifs, mutualistes et professionnels agricoles régulièrement constitués doivent acquitter la taxe sur les salaires du chef des salaires payés à l'ensemble de leur personnel.

L'article 53 bis de l'annexe III au CGI énumère :

- les caisses de mutualité sociale agricole ainsi que les caisses d'assurances mutuelles agricoles constituées conformément à l'article L771-1 du code rural et de la pêche maritime ;

- les caisses de crédit agricole mutuel ;

- les sociétés coopératives agricoles ;

- les sociétés d'intérêt collectif agricoles ;

- les syndicats agricoles ;

- les chambres d'agriculture ;

- les unions ou fédérations des organismes précités et, généralement, tous groupements coopératifs mutualistes et professionnels agricoles régulièrement constitués..

70

Cette liste n'est pas limitative. La taxe sur les salaires est due également par :

- les associations syndicales de propriétaires constituées en application de l'ordonnance n° 2004-632 du 1er juillet 2004 relative aux associations syndicales de propriétaires ;

- les groupements de productivité agricole des villages et zones témoins ;

- les centres d'études techniques agricoles ;

- les syndicats d'entretien des cours d'eau ;

- les comités départementaux des prestations sociales agricoles ;

- les centres de formation professionnelle en agriculture ;

- les associations de vachers de remplacement.

80

De même, la jurisprudence a considéré comme des organismes professionnels agricoles redevables de la taxe sur les salaires :

- les fédérations départementales de chasseurs, eu égard à leur organisation et à leur activité (CE, arrêt du 11 mai 1960, req. n° 47332, RO, p. 85 et du 22 juin 1962, req. N° 51412) ;

- les sociétés de courses hippiques (CE, arrêt du 9 avril 1962, req. n° 53521, RO, p. 65) ;

- une association sans but lucratif dont le personnel relève du régime agricole au regard de la législation sur la sécurité sociale et qui, conformément à ses statuts, se propose de faciliter à ses membres la pratique de l'équitation et de la connaissance des meilleures méthodes d'élevage, d'hygiène et d'entretien du cheval (CE, arrêt du 22 juin 1962, req. n° 51766, RO, p. 129) ;

- un syndicat de propriétaires, constitué en vue d'exploiter un canal d'irrigation, bien qu'il ait le caractère d'un établissement public (CE, arrêt du 22 juin 1962, req. n° 51548, RO, p. 131) ;

- une union d'associations syndicales de défense contre les eaux de rivières non navigables ni flottables, constituée pour l'acquisition et l'emploi en commun d'un matériel de curage et d'endiguement ainsi que pour l'établissement des programmes de travaux incombant à chaque association, bien qu'elle ait la qualité d'établissement public (CE, arrêt du 18 février 1963, req. n° 53901, RO, p. 282) ;

- un « groupement de productivité agricole » constitué sous la forme d'une association régie par la loi du 1er juillet 1901 et formé par des agriculteurs en vue de l'expérimentation par ces derniers, sur leurs propres exploitations, de méthodes et de moyens de culture (CE, arrêt du 29 janvier 1969, req. n° 72609, RJCD, 1re partie, p. 19) ;

- une association régie par la loi du 1er juillet 1901 qui a pour but l'amélioration de l'élevage dans ses rapports avec la protection sanitaire et qui se propose à cet effet notamment de diffuser des méthodes modernes de prophylaxie et de veiller à leur application parmi ses membres adhérents, lesquels sont des éleveurs et propriétaires d'animaux s'engageant à respecter et faire respecter certaines règles en la matière.

Une telle association constitue un groupement professionnel agricole même si elle compte parmi ses membres fondateurs, d'honneur ou délégués, des personnes qui ne sont pas des agriculteurs ou éleveurs (CE, arrêt du 20 février 1981, req. n° 17832).

90

En revanche, ne sont pas passibles de la taxe sur les salaires en qualité d'organismes agricoles :

- les maisons familiales d'apprentissage rural, devenues les maisons familiales rurales d'éducation et d'orientation (cf. réponses ministérielles à M. Pierre Brana, publiée au JO AN le 3 janvier 2000, et à M. Alain Fouché, publiée au JO Sénat du 21 août 2003). Cette exonération présente un caractère de stricte exception et ne s'étend ni aux associations d'aide familiale rurales (cf. réponse ministérielle à M. René Tinant, publiée au JO Sénat du 28 février 1969), ni aux centres d'apprentissage ménagers agricoles (réponse ministérielle à M. de Poulpiquet, publiée au JO AN du 31 juillet 1971) ;

- les groupements forestiers qui, en vertu d'une déclaration faite par le ministre, le 8 décembre 1964, au cours de la discussion de la loi de finances rectificative pour 1964 [cf. JO du 9 décembre 1964, déb, AN, p. 5902,] doivent être considérés comme des employeurs agricoles ordinaires, déclaration faite par le ministre suite à un arrêt du Conseil d'État (Conseil d'État, arrêt du 29 juin 1964, req. n° 60231, RO, p.134) dans lequel la Haute Assemblée avait jugé que les groupements forestiers devaient être regardés comme des organismes professionnels agricoles pour l'application de la taxe sur les salaires ;

- les groupements agricoles d'exploitation en commun institués par l'article L323-7 du code rural et de la pêche maritime. En effet, selon l'article L323-13 du code rural et de la pêche maritime, la participation à un groupement agricole d'exploitation en commun ne doit pas avoir pour effet de mettre ceux des associés qui sont considérés comme chefs d'exploitation, pour tout ce qui touche leurs statuts économique, social et fiscal, dans une situation inférieure à celle des autres chefs d'exploitation agricole.

B. Sociétés coopératives imposables à la taxe à raison d'une partie des rémunérations

100

Conformément à une disposition expresse de l'article 53 bis de l'annexe III au CGI, les sociétés coopératives de culture en commun et les sociétés coopératives d'utilisation en commun de matériel agricole ne sont redevables de la taxe que pour les salaires alloués aux membres de leur personnel occupés dans leurs services administratifs et leurs ateliers de réparation.

Les coopératives d'insémination artificielle bénéficient également de cette règle.

C. Organismes professionnels établis dans les départements d'outre-mer

110

La taxe sur les salaires n'est pas applicable aux organismes professionnels agricoles établis dans les départements d'outre-mer (CGI, ann. III, art. 53 quater).

II. Employeurs agricoles effectuant des opérations de caractère industriel ou commercial

120

L'article 53 ter de l'annexe III au CGI prévoit l'imposition à la taxe sur les salaires des rémunérations versées par des employeurs agricoles aux membres de leur personnel qui exécutent certaines opérations de caractère industriel ou commercial.

Remarque : En ce qui concerne les organismes coopératifs, mutualistes et professionnelles agricoles, **voir I**

La portée de cette mesure est cependant très limitée, dès lors que les opérations mentionnées par l'article 53 ter de l'annexe III au CGI sont, le plus souvent, soumises à titre obligatoire à la TVA.

Sous le bénéfice de cette remarque préliminaire, la taxe porte sur les salaires du personnel affecté :

- à certaines opérations de vente ;

- à certaines opérations de préparation ou de manipulation.

A. Établissements dans lesquels sont effectuées des ventes de produits agricoles

130

Les salaires versés au personnel affecté dans des établissements où les employeurs agricoles effectuent des ventes n'entrent dans les prévisions de l'article 53 ter de l'annexe III au CGI que si :

- les ventes s'effectuent suivant des méthodes commerciales ou portent sur certaines catégories de produits ;

- et que les locaux sont distincts et séparés de l'exploitation agricole.

1. Conditions tenant à la nature des ventes effectuées

140

L'article 53 ter-1° de l'annexe III au CGI vise les ventes de produits provenant des terrains exploités par l'employeur agricole ou du bétail qu'il y élève, y entretient ou y engraisse :

- lorsque ces ventes sont effectuées suivant des méthodes commerciales en ce qui concerne, notamment, l'agencement matériel et la recherche des débouchés (art. 53 ter-1°-a de l'annexe III au CGI) ;

- lorsque ces ventes ne portent pas exclusivement sur les produits ci-dessus visés (art. 53 ter-1°-b de l'annexe III au CGI) ;

- lorsque la totalité ou une partie desdits produits a subi une préparation ou une manipulation qui en modifie le caractère et qui, en outre, ne s'impose pas pour les rendre propres à la consommation ou à l'utilisation en l'état (art. 53 ter-1°-c de l'annexe III au CGI).

a. Ventes suivant des méthodes commerciales

150

Pour apprécier si les ventes sont effectuées suivant des méthodes commerciales, il convient notamment de se référer à l'agencement matériel et aux méthodes utilisées pour la recherche des débouchés.

Les indications ainsi données par le texte réglementaire (art. 53 ter-1°-a de l'annexe III au CGI) ne sont pas limitatives.

Il importe donc de tenir compte de l'ensemble des circonstances de fait.

Les ventes doivent cependant être réputées réalisées suivant des méthodes commerciales, lorsqu'elles sont effectuées dans un magasin ouvert au public et analogue, du point de vue de son agencement, à celui d'un commerçant.

Il en est de même lorsque l'exploitant de l'établissement a recours à une publicité commerciale ou fait éditer un catalogue pour écouler les produits mis en vente ou développer le volume de ses affaires ou bien encore lorsqu'il utilise les services de représentants (cf. notamment CE, arrêt du 17 février 1982, n° 15053).

b. Ventes de produits achetés

160

La taxe est due lorsque l'employeur agricole ne vend pas exclusivement des produits provenant des terrains qu'il exploite ou du bétail qu'il y élève, y entretient ou y engraisse (cf. CE, arrêt du 17 février 1982, n° 15053).

Il en est ainsi, en principe, quelle que soit l'importance des produits achetés par rapport à ceux qui proviennent de l'exploitation.

170

Toutefois, ce principe doit être interprété avec un esprit libéral.

La taxe sur les salaires n'est donc pas réclamée dans les cas suivants :

- incorporation dans les produits provenant de l'exploitation d'ingrédients achetés lorsque cette opération n'a pas pour objet d'augmenter la quantité des denrées vendues, mais -conformément à l'usage normalement pratiqué dans la région ou suivant la nature des produits- d'en améliorer la qualité ;

- vente de produits de l'exploitation agricole emballés ou mis en fûts ;

- vente d'animaux élevés avec de la nourriture achetée à l'extérieur.

c. Produits subissant une préparation ou une manipulation qui en modifie le caractère et qui ne s'impose pas pour les rendre propres à la consommation ou à l'utilisation en l'état

180

Se référer **au II-B.**

2. Conditions relatives aux locaux

190

L'établissement où sont effectuées les ventes doit être à la fois distinct de l'exploitation agricole et séparé de celle-ci.

Lorsque les ventes répondant aux conditions exposées plus haut sont effectuées dans un établissement distinct de l'exploitation agricole et séparé de celle-ci, l'employeur est tenu d'acquitter la taxe sur les salaires à raison des rémunérations payées à l'ensemble du personnel affecté à cet établissement. Il en est ainsi même lorsque certains employés sont affectés exclusivement à la vente des produits provenant de l'exploitation agricole.

En revanche, la taxe n'est pas due si le magasin ne peut pas être considéré, par son organisation, comme distinct de l'exploitation agricole et, par sa situation géographique, comme se trouvant en dehors de l'ensemble des terrains et constructions dépendant de cette même exploitation.

B. Établissements où les produits agricoles subissent une préparation ou une manipulation

1. Principe

200

L'article 53 ter-2° de l'annexe III au CGI rend les employeurs agricoles redevables de la taxe sur les salaires à raison des rémunérations payées au personnel affecté aux établissements dans lesquels tout ou partie des produits provenant des terrains qu'ils exploitent ou du bétail qu'ils élèvent, entretiennent ou engraissent, subissent une préparation ou une manipulation qui en modifie le caractère et qui ne s'impose pas pour les rendre propres à la consommation ou à l'utilisation en l'état.

Ces dispositions ont une portée générale.

Il s'ensuit que la taxe sur les salaires est exigible, pour les rémunérations allouées aux salariés occupés dans ces établissements, même s'ils ne sont pas distincts de l'exploitation agricole ou si les locaux dans lesquels sont vendus les produits transformés ne constituent pas un établissement distinct et séparé de cette exploitation.

Mais la taxe ne porte alors que sur les salaires des ouvriers affectés aux établissements où les produits sont transformés.

2. Cas particulier : exploitants forestiers

210

La qualité d'employeur agricole (cf. III-A § 310) doit être reconnue aux exploitants forestiers (c'est-à-dire aux chefs d'entreprises qui se portent acquéreurs de bois sur pied en vue de les abattre et de les débiter) pour les travaux suivants :

1°- abattage, ébranchage, éhouppage, débardage sous toutes ses formes ; travaux précédant ou suivant normalement ces opérations : débroussaillage, nettoyage des coupes, etc ; transport de bois effectué par l'entreprise qui a procédé à tout ou partie des opérations précédentes ;

2°- façonnage, conditionnement des bois, sciage et carbonisation effectués sur le parterre de la coupe ;

3°- travaux énumérés au 2° lorsqu'ils sont effectués en dehors du parterre de la coupe par une entreprise ou une section d'entreprise dont l'activité principale est l'exploitation forestière ou la production de bois brut de sciage.

220

En définitive, la qualité d'employeur agricole ne peut être refusée qu'aux personnes exerçant la profession d'exploitant forestier négociant en bois achetant des coupes en vue de la revente du bois dans des conditions telles que cette activité comporte inscription au registre du commerce et paiement de la contribution économique territoriale en tant que commerçant.

Il en résulte les conséquences suivantes, étant précisé que les indications qui suivent valent également pour les propriétaires forestiers sylviculteurs, c'est-à-dire les personnes ou groupements (groupements forestiers...) qui exploitent une forêt plantée sur des sols dont ils sont propriétaires.

a. Les grumes débitées dans la scierie proviennent de coupes effectuées par l'entreprise

230

L'exploitant forestier a la qualité d'employeur agricole. Les rémunérations qu'il verse n'entrent donc dans le champ d'application de la taxe sur les salaires que s'il exerce son activité dans les conditions définies par l'article 53 ter de l'annexe III au CGI. Cette situation doit notamment être appréciée en fonction du caractère industriel ou commercial de l'établissement, c'est-à-dire d'après la nature de l'outillage et l'importance des opérations de transformation qui y sont opérées.

Remarque : Pour déterminer le montant des salaires qui sont effectivement soumis à la taxe sur les salaires, il convient, bien entendu, de tenir compte de la situation de l'employeur au regard de la TVA.

240

Ainsi, ont été jugés redevables de la taxe sur les salaires :

- une société exploitant une scierie éloignée du parterre des coupes d'où sont tirées les grumes débitées, dès lors que celle-ci présente un caractère industriel en raison de la nature de son outillage et de l'importance des transformations qui y sont opérées (CE, arrêt du 28 juin 1963, req. n° 58887, RO, p. 385, voir le nota sous l'arrêt) ;

- un exploitant de scierie à raison des salaires alloués à des camionneurs qui n'effectuent pas le transport des seules grumes provenant de ses coupes, mais transportent également des grumes achetées à des tiers et assurent la livraison à la clientèle de panneaux lattés fabriqués par l'entreprise. Dans cette circonstance, les camionneurs doivent être regardés comme affectés à un établissement distinct et présentant un caractère industriel et commercial (CE, arrêt du 20 mars 1964, req. n° 53747, R0, p. 67) ;

- une société exploitant une scierie qui présente par la nature de son outillage et l'importance des transformations qui y sont opérées, un caractère industriel (CE, arrêt du 28 avril 1965, req. n° 63376, R0, p. 335, voir le nota sous l'arrêt) ;

- une scierie située au voisinage mais en dehors du parterre des coupes et dans laquelle les grumes provenant de coupes de bois achetées par l'exploitant à l'État ou à des particuliers sont transformées, à l'aide d'un outillage approprié, en voliges, lambourdes, frises à parquet ou pieds de tables (CE, arrêt du 23 mars 1966, req. n° 63676, RO, p. 128) ;

- une scierie dans laquelle une entreprise se livre à l'aide d'un matériel important, à la transformation de grumes en plots, traverses de chemins de fer, fonds de wagons et frises à parquets, c'est-à-dire à des opérations qui ne s'imposent pas pour rendre les produits propres à la consommation ou à l'utilisation en l'état (CE, arrêt du 27 octobre 1967, req. n° 70302, RJCD, 1re partie, p. 222, voir le nota sous l'arrêt) ;

- une scierie dans laquelle un contribuable transforme les grumes provenant de son exploitation forestière en feuillets de très faible épaisseur destinés à être livrés à des fabricants de meubles comme bois de placage eu égard tant à l'importance des transformations ainsi opérées qu'à la nature de l'outillage utilisé (CE, arrêt du 2 juillet 1969, req. n° 76127, RJCD, 1re partie, p. 165).

Ainsi sont passibles de la taxe sur les salaires les entreprises qui débitent des grumes provenant de leur exploitation en vue de la vente de :

- frises à parquet ;

- traverses, chevrons, voliges, lambourdes, fonds de wagon ;

- pieds de table ;

- panneaux lattés, moulures ;

- bois de placage ou bois déroulé ;

- planches, lambris ou élément de charpente, répondant aux spécifications données par les clients. A fortiori, la solution serait-elle la même à l'égard d'une entreprise qui fabriquerait des éléments de menuiserie (portes, fenêtres).

250

En revanche, le Conseil d'État a considéré que ne présentait pas, compte tenu de la nature de l'outillage, de l'importance des transformations opérées, des procédés commerciaux utilisés, un caractère industriel ou commercial au sens de l'article 53 ter de l'annexe III au CGI, la scierie, située à proximité immédiate du parterre des coupes, dans laquelle un propriétaire de forêts se borne à transformer en sciages bruts des grumes provenant exclusivement de son exploitation forestière (CE, arrêt du 27 mars 1963. req. n° 54684, RO, p. 323).

260

À titre de règle pratique, il a été décidé que la base d'imposition peut être arbitrée à 60 % du montant total des rémunérations du personnel de la scierie.

Les salaires des ouvriers occupés sur le parterre des coupes (bûcherons, ouvriers de scierie mobile, constructeurs d'engins, etc.), ainsi que ceux versés aux ouvriers chargés de l'écorçage (quel que soit le lieu où ils exercent leur profession) ne sont pas pris en compte pour calculer le pourcentage ci-dessus.

270

Exemple :

Un exploitant forestier procède :

- à l'abattage des bois dont il s'est rendu acquéreur ;

- à des travaux de transformation des grumes, entrant dans les prévisions de l'article 53 ter de l'annexe III au CGI.

Les salaires versés au personnel travaillant sur le parterre des coupes et aux ouvriers chargés de l'écorçage s'élèvent à 22 000 € ; ceux versés aux employés de la scierie atteignent 45 000 €.

Les rémunérations entrant dans le champ d'application de la taxe sur les salaires (abstraction faite de la situation de l'employeur au regard de la TVA) sont égales à :

45 000 x 60 / 100 = 27 000 €

b. Les grumes débitées ont été achetées à des tiers

280

L'exploitant de la scierie n'a pas la qualité d'employeur agricole.

La totalité des salaires qu'il verse entre dans le champ d'application de la taxe sur les salaires (sous réserve de la situation de l'employeur au regard de la TVA).

c. Les grumes proviennent pour partie de coupes effectuées par l'entreprise et sont pour le surplus, achetées à des tiers

290

La situation de l'employeur doit alors être réglée en fonction des indications données aux III-B-2 § 350 et suivants.

Par suite, lorsque les deux activités sont indissociables, il convient de faire application :

- des solutions développées au a (II-B-2-a § 230 **à** 270), lorsque les grumes proviennent principalement de coupes effectuées par l'entreprise ;

- des solutions développées au b (**II-B-2-b § 280**), lorsque les grumes proviennent principalement d'achats.

À titre indicatif, le Conseil d'État a jugé que présentent un caractère industriel :

- une scierie dans laquelle une société transforme en frises à parquet, traverses de chemin de fer, ainsi qu'en fonds de wagons, des bois en grumes qui ne proviennent pas exclusivement de ses coupes mais qui sont achetés en partie à des exploitants forestiers de la région (CE, arrêt du 6 décembre 1965, req. n° 62891, RO, p. 451) ;

- une scierie installée à place fixe en dehors du parterre des coupes et dans laquelle les bois de grume achetés ou provenant des coupes de l'exploitant sont débités en planches, lambris ou éléments de charpente, conformément aux spécifications des clients à l'aide d'un outillage approprié, compte tenu au surplus des procédés de vente utilisés (CE, arrêt du 23 mars 1966, req. n° 63884, RO, p. 130) ;

- une scierie, nettement séparée des exploitations forestières qui lui fournissent sa matière première, dans laquelle sont transformés, à l'aide d'un outillage important, des produits bruts provenant en grande partie d'achats et qui, utilisant le concours de nombreux courtiers et commissionnaires, dispose, en outre, d'un bureau central de vente (CE, arrêt du 20 décembre 1967, req. n° 66243, RJCD, 1re partie, p. 280, voir le nota sous l'arrêt).

C. Employeurs agricoles établis dans les départements d'outre-mer

300

Les employeurs agricoles établis dans les départements d'outre-mer sont, en toute hypothèse, dispensés du paiement de la taxe sur les salaires à raison des rémunérations servies à leur personnel (CGI, ann. III, art. 53 quater).

III. Autres employeurs agricoles

A. Définition

310

Selon le 3 de l'article 231 du CGI, le décret qui devait fixer des règles spéciales pour le calcul de la taxe sur les salaires aurait concerné « les professions relevant du régime agricole au regard des lois sur la sécurité sociale ».

Lorsqu'il a été appelé à se prononcer sur l'interprétation du 3 de l'article 231 du CGI, le Conseil d'État :

- s'est référé de manière constante à la nature de l'activité exercée par l'entreprise ;

- a considéré qu'il n'était pas lié par les décisions des juridictions de sécurité sociale relatives à l'affiliation des salariés à un régime de protection sociale (arrêt du 10 juillet 1968, req. n° 69218, RJCD, 1968, p. 249).

Cette jurisprudence (confirmée ultérieurement : CE, arrêt du 13 octobre 1971, req. n° 81121 et CE, arrêt du 29 septembre 1982, req. n° 42201) a rendu caduque la doctrine antérieure selon laquelle les rémunérations versées à des salariés relevant de la mutualité sociale agricole devaient, de ce seul fait, être exonérés de la taxe sur les salaires.

320

En définitive, les modalités particulières de calcul de la taxe sur les salaires et par conséquent l'exonération, ne concernent que les employeurs qui exercent une profession agricole au sens des dispositions régissant la mutualité sociale agricole. La liste de ces professions est donnée par l'article L722-1 du code rural et de la pêche maritime. Elle comprend :

- exploitations de culture et d'élevage de quelque nature qu'elles soient, exploitations de dressage, d'entraînement, haras ainsi qu'établissements de toute nature dirigés par l'exploitant agricole en vue de la transformation, du conditionnement et de la commercialisation des produits agricoles lorsque ces activités constituent le prolongement de l'acte de production, ou structures d'accueil touristique, précisées par décret, situées sur l'exploitation ou dans les locaux de celle-ci, notamment d'hébergement et de restauration ;

- entreprises de travaux agricoles définis à l'article L722-2 du code rural et de la pêche et de la pêche maritime ;

- travaux forestiers et entreprises de travaux forestiers définis à l'article L722-3 du code rural et de la pêche maritime (cf II-B-2 § 210 et 220) ;

- établissements de conchyliculture et de pisciculture et établissements assimilés ainsi qu'activités de pêche maritime à pied professionnelle telle que définie par décret, sauf pour les personnes qui relèvent du régime social des marins ;

- activité exercée en qualité de non salariés par les mandataires des sociétés ou caisses locales d'assurances mutuelles agricoles dans les conditions prévues par décret ;

- entreprises artisanales rurales n'employant pas plus de deux ouvriers de façon permanente.

Remarque : Les professions d'artisans ruraux, d'entrepreneurs de travaux agricoles et d'entrepreneurs de travaux forestiers sont considérées comme des activités commerciales pour l'établissement de l'impôt sur le revenu.

Seuls les employeurs exerçant l'une des professions énumérées ci-dessus peuvent bénéficier de l'exonération de fait.

Les autres employeurs ayant recours à des salariés relevant de la mutualité sociale agricole sont, en revanche, imposables à la taxe sur les salaires (cf. III-C § 390).

B. Situation des employeurs exerçant une profession agricole

330

La profession agricole au sens de l'article L722-1 du code rural et de la pêche maritime est en général exercée de manière exclusive. Mais l'employeur peut effectuer des travaux qui relèvent à la fois de l'agriculture et d'activités d'autre nature ; il peut aussi exploiter deux secteurs distincts.

1. L'employeur n'exerce qu'une activité agricole

340

Les personnes ou collectivités qui exercent à titre exclusif l'une des professions énumérées par l' article L722-1 du code rural et de la pêche maritime ne sont pas soumises à la taxe sur les salaires à raison des salaires versés à leur personnel.

L'article 53 ter de l'annexe III au CGI rend toutefois passibles de la taxe les salaires versés au personnel affecté à la vente ou à la transformation des produits de l'exploitation lorsque ces opérations s'effectuent suivant des techniques analogues à celles utilisées dans le commerce et l'industrie (voir II).

2. L'employeur exerce une activité de caractère mixte

350

Il s'agit des entreprises qui effectuent simultanément et de manière indissociable des travaux de nature agricole et de nature industrielle ou commerciale (ex : entrepreneurs de parcs et jardins, paysagistes).

La situation de ces employeurs au regard de la taxe sur les salaires doit être réglée en fonction de l'activité dominante. Il convient toutefois de noter qu'en pratique ces entreprises n'acquittent qu'à titre exceptionnel la taxe sur les salaires.

- si l'activité dominante est de nature agricole, elles bénéficient de l'exonération de fait résultant du 3 de l'article 231 du CGI ;

- si l'activité dominante est de nature industrielle ou commerciale, elles sont passibles de la TVA et sont donc exonérées de la taxe sur les salaires par application de l'article 231 du CGI.

Remarque : Les salaires versés au personnel affecté à ces diverses opérations peuvent donner lieu au paiement de la taxe d'apprentissage et entrer dans les bases de la participation à l'effort de construction. Les dispositions du 6 de l'article 231 du CGI prévoient en effet que les exonérations totales ou partielles de taxe sur les salaires accordées aux employeurs soumis à la TVA n'ont pas d'incidence sur l'assiette des autres taxes et participations assises sur les salaires.

360

L'application de cette doctrine aux entrepreneurs de parcs et jardins ou paysagistes appelle les commentaires suivants.

Cantonnée, autrefois, dans la mise en état de l'entretien des parcs et jardins, l'activité des paysagistes s'est étendue à la création et à l'aménagement de ces jardins et, d'une façon générale, à l'environnement des immeubles (terrains de jeux, piscines, espaces verts, etc.).

Une partie plus ou moins importante des travaux effectués par les intéressés présente donc un caractère immobilier, c'est-à-dire non agricole.

Lorsque les travaux immobiliers sont prépondérants, l'entreprise entre, conformément aux principes définis ci-dessus, dans le champ d'application de la taxe sur les salaires à raison des salaires versés à l'ensemble de son personnel.

Dans le cas contraire, elle échappe à toute imposition de ce chef.

La distinction entre travaux immobiliers et travaux agricoles doit être faite suivant les critères retenus en matière de TVA. Il est rappelé, à cet égard, que constituent des travaux immobiliers :

- les travaux concourant à la réalisation de terrains de jeux, piscines, parcs, jardins et espaces verts : terrassement, nivellement, drainage, dallage, construction d'escaliers, de rampes, de puits, de rocailles, de clôtures, adduction d'eau... ;

- les travaux de plantations, reboisements, organisation de jardin, préparation des massifs, ensemencements des pelouses et tous travaux de pur jardinage lorsqu'ils se rattachent aux travaux d'entreprise visés ci-dessus.

En revanche, lorsque ces dernières opérations sont effectuées en dehors de la réalisation d'ouvrages immobiliers, et, notamment, dans le cadre de l'entretien de tels ouvrages, elles constituent des travaux agricoles.

3. L'employeur exerce deux activités distinctes

370

Lorsqu'une entreprise comprend à la fois un secteur agricole et un secteur industriel ou commercial, il convient de considérer séparément chacun d'eux.

C'est ainsi que le Conseil d'État a jugé (CE, arrêt du 3 décembre 1975, req. n° 89412 RJ, II, p. 163) qu'un exploitant forestier :

- n'était pas passible de la taxe sur les salaires pour les rémunérations versées au personnel qui effectue des travaux conformes à l'objet de l'entreprise ;

- était imposable à raison des salaires versés aux membres de son personnel qu'il avait continué à rémunérer mais qu'il avait prêté à une société. Ces salariés, en effet, avaient été employés à la mise au point et au fonctionnement d'un prototype de machine destinée à la transformation du bois en vue de la fabrication de pâte à papier. La Haute Assemblée a donc considéré qu'ils étaient affectés à un établissement présentant un caractère industriel.

380

Le cas des exploitants individuels exerçant des activités de natures différentes, mais dont les résultats sont intégralement passibles de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (CGI, art. 155) appelle les précisions suivantes.

Selon la jurisprudence du Conseil d'État (CE, arrêt du 19 décembre 1975, req. n° 88119, RJCD, 3e partie, p. 222) les opérations entrant dans le cadre d'une exploitation agricole conservent leur caractère agricole pour l'établissement de la taxe sur les salaires. Il en est ainsi même lorsque les résultats correspondant à ces opérations sont compris dans les bases de l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux en application de l'article 155 du CGI.

En d'autres termes, la portée de l'article 155 du CGI est strictement limitée à l'impôt sur le revenu : elle ne s'étend pas aux taxes et participations assises sur les salaires.

Remarque : Un marchand expéditeur de poulets possède également un élevage avicole. Les salaires versés au personnel affecté à ce dernier secteur ne sont pas passibles de la taxe sur les salaires.

C. Situation des autres employeurs utilisant les services de salariés affiliés à la mutualité sociale agricole

390

Les personnes ou organismes qui n'exercent pas l'une des professions énumérées à l'article L722-1 du code rural et de la pêche maritime, sont redevables de la taxe sur les salaires, à raison du personnel qu'elles utilisent, même s'il est affilié à la mutualité sociale agricole, à moins, bien entendu, que l'employeur soit assujetti à la TVA à raison de 90 % au moins de son chiffre d'affaires.

Tel est le cas notamment des particuliers ou des collectivités qui emploient des gardes-chasse, gardes-pêche, gardes-forestiers, jardiniers, jardiniers gardes de propriété et, de manière générale, du personnel qui est occupé à la mise en état et à l'entretien des jardins.

Remarque : Ces employeurs ne peuvent pas bénéficier de la mesure de tempérament exposée ci-avant **BOI-TPS-TS-10-10 II-E**

400

Cette règle concerne également les employeurs dont l'activité revêt par nature un caractère industriel ou commercial. Il en est ainsi :

- d'un marchand de graines de semences (CE, arrêt du 11 janvier 1961, req. n° 47664, RO, p. 267) ;

- d'une entreprise de nivellement de terrains et d'arasement de talus (CE, arrêt du 10 juillet 1968, req. n° 69527, RJCD, 1re partie, p. 251 ; CE, arrêt du 6 juin 1969, req. n° 73571, RJCD, 1re partie, p. 130) ;

- d'une entreprise se consacrant à l'aménagement de parcs et jardins dans les grands ensembles d'habitation (CE, arrêt du 10 juillet 1968, req. n° 69218, RJCD, 1re partie, p. 249).