

Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-SECT-80-30-10-05/12/2018

Date de publication : 05/12/2018

TVA - Régimes sectoriels - Agriculture - Règles d'application de la TVA aux exploitants agricoles - Champ d'application

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Régimes sectoriels

Titre 8 : Agriculture

Chapitre 3 : Règles d'application de la TVA aux exploitants agricoles

Section 1 : Champ d'application de la TVA

Sommaire :

- I. Ventes de produits agricoles
- II. Façons et prestations de services
 - A. Opérations pouvant relever du taux réduit de la TVA selon le produit obtenu
 - B. Opérations relevant toujours du taux normal de la TVA
 - C. Cas particulier des travaux forestiers
 - 1. Opérations visées
 - 2. Personnes bénéficiaires
 - 3. Opérations exclues du dispositif
 - a. Travaux forestiers
 - b. Autres prestations de services
 - D. Cas particulier de certains travaux à façon d'élevage et d'engraissement
 - 1° Exploitant agricole propriétaire des animaux
 - 2° Exploitant agricole non propriétaire des animaux
- III. Livraisons à soi-même (LASM)
 - A. LASM par l'exploitant pour les besoins de l'exploitation agricole
 - B. LASM dans le cas d'activités agricoles et non agricoles faisant obligatoirement l'objet de secteurs distincts
 - C. LASM par l'exploitant pour sa consommation personnelle, celle de sa famille et celle de ses employés
 - 1. Règles générales
 - 2. Cas particuliers
 - a. LASM de vins distribués par les viticulteurs soit à titre de cadeaux, soit à titre de complément de salaires
 - 1° Viticulteurs redevables de la TVA
 - 2° Viticulteurs non redevables de la TVA
 - b. LASM de viandes d'animaux de boucherie et de charcuterie par un exploitant agricole
- IV. Établissements hospitaliers exploitant des domaines agricoles
- V. Établissements d'enseignement
- VI. Stocks conservés par l'ancien exploitant à l'occasion de la cessation de son activité

Les exploitants agricoles sont imposables à la TVA d'après le régime simplifié de l'agriculture (RSA), soit obligatoirement, soit volontairement (pour plus de précisions se reporter aux [BOI-TVA-SECT-80-20](#) et [BOI-TVA-SECT-80-30](#)).

L'imposition, de plein droit ou sur option, à la TVA d'après le RSA ne fait pas échec aux exonérations en vigueur.

10

Tel est le cas par exemple des recettes retirées :

- de la location de terres et bâtiments à usage agricole (même s'il s'agit d'installations aménagées). Toutefois, le 6° de l'[article 260 du code général des impôts \(CGI\)](#) offre la possibilité d'assujettir volontairement ces opérations à la TVA dès lors que le preneur est redevable de la TVA de plein droit ou sur option ([BOI-TVA-SECT-80-50](#)) ;

- de la simple concession du droit de chasse ou de pêche sans prestations annexes.

20

Toutefois, il est rappelé que l'organisation de chasses ou de pêches pour le compte de tiers constitue une opération passible de la TVA dans les conditions du régime général de cette taxe, même si cette activité est exercée par un exploitant agricole.

30

Bien entendu, les agriculteurs sont susceptibles, le cas échéant, de bénéficier de l'exonération qui s'attache à titre général aux opérations d'exportation. Dans ce cas, l'exonération n'atténue pas le montant de leur droit à déduction.

I. Ventes de produits agricoles

40

Sont imposables les ventes en France des productions agricoles énumérées au [I § 20 et suivants du BOI-TVA-SECT-80](#). Il en est notamment ainsi des ventes publiques de cheptel et autres produits agricoles.

Les apports aux coopératives agricoles de production ou de commercialisation constituent également, en principe, des ventes imposables à la TVA.

Remarque : En ce qui concerne les livraisons aux coopératives donnant lieu à rétrocessions aux exploitants agricoles, il convient de se reporter au [III § 110 et suivants du BOI-TVA-SECT-80-30-20-20](#).

Il ne pourrait en être autrement que si les produits apportés étaient remis dans le cadre d'un marché d'opérations à façon.

II. Façons et prestations de services

50

Les opérations de façon, considérées comme des prestations de services par le 1° du IV de l'[article 256 du CGI](#), sont définies comme la remise à son client par l'entrepreneur de l'ouvrage d'un bien meuble qu'il a fabriqué ou assemblé au moyen de matières ou d'objets que le client lui a confiés à cette fin, que l'entrepreneur ait fourni ou non une partie des matériaux utilisés ([BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-40](#)). L'opération de façon doit respecter les conditions exposées au [I § 10 et suivants du BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-40](#).

Il a été jugé que des opérations consistant à trier des fruits, à les calibrer, nettoyer, brosser, émonder et à les recouvrir d'une pellicule de paraffine avant de les conditionner dans des emballages appartenant aux producteurs ne constituaient pas des opérations de façonnage (CE, arrêt du 18 juin 1997, n° 156974, Société civile agricole du Domaine de Gaujac).

60

Il paraît utile de distinguer les façons des autres prestations de service car les façons sont en principe passibles du taux applicable au produit obtenu (sauf cas particulier des travaux forestiers, se reporter au **II-C § 110 et suivants**), tandis que les autres prestations de service relèvent en principe du taux normal quel que soit le taux du produit sur lequel elles portent.

A. Opérations pouvant relever du taux réduit de la TVA selon le produit obtenu

70

Doivent être également soumis à la taxe les travaux à façon qu'un agriculteur effectue pour le compte de tiers. Ces travaux ont été définis au **II § 50**.

Si les conditions juridiques du travail à façon sont réunies, ces opérations sont, en principe, imposables à la TVA au taux applicable aux produits obtenus. Il s'ensuit qu'en ce qui concerne les façons qui n'ont pour effet de retirer aux produits auxquels elles s'appliquent ni le caractère de produits agricoles non transformés ni leur destination normale d'utilisation dans la préparation des denrées alimentaires ou dans la production agricole (**CGI, art. 278 bis, 3°**) ou leur caractère de produit de l'horticulture ou de la floriculture d'ornement (**CGI, art. 278 bis, 3°**), la dite taxe est exigible au taux réduit de la TVA.

Dans le secteur agricole, peuvent ainsi relever du taux réduit de la TVA selon le produit obtenu les opérations suivantes :

- coupe de fourrage, moissonnage, battage ;

Exemple : La moisson du blé est soumise au taux réduit de 10 % de la TVA ; la moisson du chanvre est soumise au taux normal de la TVA ;

- fenaison, andainage, ramassage, pressage ;

- ramassage du maïs, du colza, des haricots secs ;

- défanage des pommes de terre ;

- pressage de la paille et des fourrages ;

- pressurage des graines et fruits oléagineux ;

Remarque : Lorsque l'huile obtenue est alimentaire, le taux réduit de 5,5 % s'applique à l'opération ;

- arrachage des produits agricoles ;

- ensilage ;

- mouture de céréales ;

- broyage ; le broyage de la paille constitue une opération de façon lorsqu'il :

- porte sur de la paille livrée pour l'alimentation du bétail et des animaux de basse-cour,

- est effectué à la suite du moissonnage-battage et a pour effet de restituer, à l'identique, la paille à la terre sous forme d'humus assimilé à un engrais ;
 - triage, calibrage, désinfection, fragmentation, enrobage des graines de semence ;
 - travaux de préparation des sols (labours, binage, hersage, disquage) sont assimilés à des façons soumises au taux réduit de la TVA (décision ministérielle du 12 février 1982) ;
 - abattage, pelage, plumage, éviscération des animaux ;
- Remarque** : Le taux de la TVA applicable est de 5,5 % si l'animal est destiné à être consommé en l'état par l'homme (la circonstance que la viande nécessite d'être préparée avant d'être mangée n'y fait pas obstacle) ; il est de 10 % si l'animal est destiné à être utilisé dans la production agricole. Le taux normal s'applique dans les autres cas.
- désossage, coupe, découpe, salaison, fumage ;
 - conditionnement et emballage de la viande ([BOI-TVA-LIQ-30-10-20](#) au II-A § 200).

B. Opérations relevant toujours du taux normal de la TVA

80

Sont soumises au taux normal de la TVA :

- les façons suivantes :
 - pressurage des vendanges et des fruits à cidre,
 - distillation des vins, marcs, lies et fruits,
 - sciage des grumes en vue d'obtenir des produits bruts ou le sciage à dimension des bois,
 - tonte des moutons ;
- les prestations de services suivantes :
 - semailles, plantations, etc.,
 - traitement des cultures (pulvérisations, etc.),
 - désinfection et dératisation des champs,
 - désherbage,
 - taille de la vigne, etc.,
 - chargement et épandage de lisier, engrais, amendements calcaires,
 - terrassements,

- arasements de talus,
- drainage et irrigation,
- curage des fossés,
- épandage.

(90)

100

De même, le sexage des animaux de basse-cour (poussins, dindonneaux, etc.) est une simple opération de tri confiée à des entreprises spécialisées et destinée à séparer les sujets mâles des sujets femelles.

Il ne s'agit donc pas de travaux à façon mais d'une prestation de services soumise à la TVA, au taux normal.

De même, le tatouage des animaux est une prestation de services passible du taux normal.

S'agissant d'autres opérations de façon et de transformation, il convient de se reporter au [II-A § 190 et suivants du BOI-TVA-LIQ-30-10-20](#).

C. Cas particulier des travaux forestiers

110

L'ensemble des travaux sylvicoles et d'exploitation forestière réalisés au profit d'exploitants agricoles bénéficie du taux réduit de la TVA en application du b septies de l'[article 279 du CGI](#).

1. Opérations visées

120

Bénéficient du taux réduit de la TVA l'ensemble des travaux forestiers, et notamment les opérations suivantes :

- déboisement et reboisement ;
- plantations ;
- taille des arbres et des haies ;
- élagage des arbres ;
- abattage et tronçonnage des arbres ;
- débardage des bois ;
- stockage du bois dans le cadre de l'exploitation forestière ;
- opérations de défrichage, dessouchage, débroussaillage, brûlage, andainage forestier ;
- entretien des sentiers forestiers.

130

En revanche, ne sont pas considérés comme des travaux forestiers les travaux réalisés sur les arbres après les opérations de débardage ou de stockage et en particulier les prestations fournies aux personnes, industriels ou transformateurs, qui utilisent les produits des exploitations forestières pour la réalisation d'opérations de nature industrielle ou commerciale.

Exemple : Travaux de sciage.

2. Personnes bénéficiaires

140

Le taux réduit s'applique aux travaux forestiers réalisés au profit d'exploitants agricoles, c'est-à-dire au profit de personnes relevant du régime de la TVA agricole, pour les besoins de leur activité agricole.

Sont ainsi concernés l'ensemble des exploitants agricoles quels que soient :

- l'activité exercée : sylviculture, arboriculture, agriculture générale, élevage, etc. ([BOI-TVA-SECT-80 au I § 20 et suiv.](#)) ;
- leur statut juridique : personne physique ou personne morale (société, établissement public, commune forestière, etc.) ;
- le mode juridique sous lequel s'exerce l'activité agricole : propriétaire, fermier ou métayer ;
- le régime de TVA agricole : remboursement forfaitaire agricole (RFA ; pour plus de précisions se reporter au [BOI-TVA-SECT-80-60](#)), RSA (pour plus de précisions se reporter au [BOI-TVA-SECT-80-20](#) et au [BOI-TVA-SECT-80-30](#)).

Remarque : Sur les prestations de fauchage et de débroussaillage effectuées sur le domaine public au profit des collectivités territoriales, il convient de se reporter au [V-B § 520 du BOI-TVA-LIQ-30-20-100](#).

150

Les entreprises dont la moyenne annuelle des recettes du secteur non agricole des trois années d'imposition précédentes excèdent, au titre de la période couvrant ces trois années, 50 000 € ou 30 % du montant des recettes taxes comprises provenant des activités agricoles et qui n'ont pas été autorisées à confondre toutes leurs activités en un seul secteur relevant du régime général de la TVA, peuvent bénéficier du taux réduit de la TVA pour les travaux forestiers réalisés au profit de leur activité agricole.

3. Opérations exclues du dispositif

a. Travaux forestiers

160

Demeurent soumises au taux normal de la TVA les prestations de services mentionnées au **II-C-1 § 120** lorsqu'elles ne sont pas effectuées pour les besoins d'une activité agricole.

Il en est ainsi des prestations de services rendues :

- à l'État, aux collectivités locales ou à leurs établissements publics à raison des arbres plantés en bordure des voies, sur les places et dans les parcs et jardins ;
- aux exploitants agricoles ou aux particuliers, à raison des arbres situés dans les parcs et jardins d'agrément.

(170)

b. Autres prestations de services

180

Les prestations de services autres que les travaux forestiers restent soumises au taux réduit ou au taux normal de la TVA selon leur nature.

Ainsi, les autres prestations de services de nature agricole continuent de bénéficier du taux réduit de la TVA lorsqu'elles remplissent les conditions du travail à façon ([II § 50 et suiv.](#)) et que le produit obtenu est soumis au taux réduit de la TVA.

En revanche, les prestations de services comprenant l'exécution de travaux immobiliers, telles que la construction d'aires de stockage du bois demeurent soumises au taux normal de la TVA (contrairement aux opérations de location de telles aires de stockage).

190

Les prestations de services sont, en principe, obligatoirement passibles de la TVA selon le régime général dès lors qu'elles ne répondent pas à la définition des opérations agricoles.

Lorsque des travaux agricoles passibles de taux différents sont effectués pour un prix global, les redevables doivent ventiler ce prix afin de soumettre chaque prestation au taux qui lui est propre.

Toutefois, s'agissant des prestations rendues à l'aide d'un matériel unique qui, au cours du même passage, effectue des travaux relevant des taux réduit et normal de la TVA, une décision ministérielle du 21 août 1984 a admis, dans un souci de simplification, que le taux réduit serait applicable à la totalité du prix.

D. Cas particulier de certains travaux à façon d'élevage et d'engraissement

200

Il est rappelé que l'existence d'un véritable marché de travail à façon est soumise à certaines conditions ([II § 50](#)).

Toute utilisation à l'équivalent procède d'une double vente (pour plus de précisions se reporter au [I-C § 40 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-40](#)).

Par exception, certains travaux à façon (élevage, saillies, etc.) sont considérés comme relevant de l'activité agricole ([BOI-TVA-SECT-80 au II-A § 80](#) ; en ce qui concerne les courtiers en saillies, il convient de se reporter au [I-B § 50 du BOI-TVA-SECT-80-10-10](#)).

Il en est notamment ainsi des contrats d'élevage et d'engraissement qui ont pour objet l'élevage d'animaux par des exploitants agricoles pour le compte, soit d'autres exploitants, soit de personnes dont la profession principale n'est pas de caractère agricole (par exemple, des fabricants d'aliments du bétail).

Le régime d'imposition à la TVA des opérations d'élevage et d'engraissement est différent selon que l'exploitant agricole éleveur est ou non le propriétaire des animaux.

1° Exploitant agricole propriétaire des animaux

210

Sur option, l'exploitant est soumis à la TVA d'après le RSA, pour les ventes ou les livraisons de ces animaux, dans les

conditions fixées par l'article 260 D de l'annexe II au CGI, l'article 260 G de l'annexe II au CGI et l'article 260 I de l'annexe II au CGI (BOI-TVA-SECT-80-20).

2° Exploitant agricole non propriétaire des animaux

220

Les animaux sont en général la propriété de personnes qui n'ont pas pour principale activité l'agriculture, mais ces animaux peuvent être également la propriété d'autres exploitants agricoles.

D'une manière générale, l'élevage ou l'engraissement des animaux appartenant à des tiers est considéré comme un travail à façon.

230

Les tiers propriétaires des animaux sont réputés exercer une activité de nature agricole et peuvent être imposés à la TVA d'après le RSA à la suite d'une option. Lorsque ces personnes sont déjà exploitants agricoles, ce secteur d'activité se confond avec l'ensemble des autres activités agricoles. Lorsque ces personnes exercent d'autres activités non agricoles soumises à la TVA selon le régime général, ce secteur d'activité agricole constitue une entreprise distincte qui obéit aux règles prévues en la matière (option et en conséquence paiement de la TVA d'après le RSA).

240

Si l'exploitant agricole éleveur a lui-même opté pour l'imposition à la TVA d'après le RSA, la rémunération de ce travail considéré comme fait à façon est imposable à la TVA au taux applicable à la livraison de l'animal.

Ces opérations d'élevage ou d'engraissement, dont l'objet se situe dans le cycle de croissance de l'animal en vue de sa vente, doivent être distinguées des opérations de pension ou de gardiennage d'animaux (chiens, chats etc.). Ces dernières opérations sont imposables au taux normal.

III. Livraisons à soi-même (LASM)

250

Les dispositions relatives à l'imposition des livraisons à soi-même (LASM) sous le régime général de la TVA (BOI-TVA-CHAMP-10-20-20) sont applicables aux exploitations agricoles, mais sous réserve de certaines adaptations.

A. LASM par l'exploitant pour les besoins de l'exploitation agricole

260

Il n'y a pas lieu de distinguer selon que l'exploitant est redevable de la TVA pour l'ensemble de ses activités ou pour une partie seulement de celles-ci.

L'imposition des LASM n'est exigée qu'en ce qui concerne les biens constituant des immobilisations.

Dans le cas où l'exploitant n'est redevable de la TVA que pour une partie de ses activités agricoles, il est admis qu'en raison de la complexité et de la multiplicité des échanges de produits qui peuvent intervenir entre les divers secteurs de production d'une exploitation agricole, les livraisons qu'un exploitant opère d'un secteur soumis à la TVA à un secteur non imposable ne soient pas imposées.

B. LASM dans le cas d'activités agricoles et non agricoles faisant obligatoirement l'objet de secteurs distincts

270

Lorsque les redevables de la TVA exercent, corrélativement à leurs activités normalement soumises à la TVA (comme étant de nature industrielle, commerciale, artisanale, libérale ou civile), des activités de caractère agricole (cas par exemple des entreprises laitières fabriquant du beurre ou du fromage et exploitant une porcherie), ces deux activités constituent deux entreprises distinctes au regard de la TVA :

- la première est soumise au régime général ;

- la seconde est soumise au régime simplifié d'imposition des exploitants agricoles, dans la mesure, bien entendu, où elle est imposable et où il n'a pas été utilisé de la tolérance dont il est fait état au [II-A-4 § 330 du BOI-TVA-SECT-80-10-20-30](#).

280

Le régime applicable aux livraisons d'un secteur à l'autre est le suivant :

- les livraisons d'un secteur, soumis ou non à la TVA (élevage d'animaux par exemple), à un secteur entièrement soumis à la TVA (magasin de vente au détail par exemple), ne sont pas imposables ;

- les livraisons d'un secteur soumis à la TVA (fabrication d'aliments du bétail ou laiterie par exemple) à un secteur exonéré n'ouvrant pas droit à déduction ou partiellement exonéré (élevage du bétail par exemple) sont imposables dès lors que le bien a ouvert droit à déduction complète ou partielle de la TVA lors de son acquisition ou de sa précédente affectation.

C. LASM par l'exploitant pour sa consommation personnelle, celle de sa famille et celle de ses employés

290

Le prélèvement par un exploitant d'un bien de son exploitation pour ses besoins privés ou ceux de son personnel ou qu'il transmet à titre gratuit ou, plus généralement, qu'il affecte à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien ou les éléments qui le composent ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA ([CGI, art. 257, II-1-1°](#)) est soumis à la TVA.

1. Règles générales

300

Les prélèvements de biens effectués pour les besoins privés normaux du chef d'une entreprise individuelle constituent en principe des LASM imposables. Toutefois, il est admis que les livraisons de biens compris dans les stocks qu'un exploitant agricole se fait à lui-même pour sa consommation personnelle et celle de sa famille ne soient pas imposables dès lors qu'elles correspondent à ses besoins privés normaux et à ceux de sa famille. Cette absence d'imposition des prélèvements bénéficiant de la dispense rend obligatoire la régularisation des déductions initialement opérées lors de l'acquisition des biens prélevés ou de celle des biens et services qui ont été nécessaires à leur fabrication.

310

En revanche, sont imposables les mêmes livraisons de produits destinés à la nourriture des ouvriers et personnes diverses qui sont employés dans l'exploitation agricole.

La valeur de ces livraisons est déterminée par référence à l'estimation forfaitaire qui en est faite dans les barèmes de salaire des ouvriers agricoles.

Toutefois dans un souci de simplicité, aucune distinction n'est à opérer entre la consommation personnelle et familiale, d'une part, et la consommation du personnel, d'autre part, lorsqu'il est d'usage que les repas soient pris en commun par le personnel, l'exploitant et sa famille. Dans ce cas, la totalité des livraisons de produits destinés à la nourriture est exemptée de l'imposition de la LASM.

320

Par ailleurs, la remise au personnel de produits et boissons passibles d'un droit de consommation ou de circulation (autres que le vin dont le régime est exposé ci-après) est exemptée de la TVA lorsque celle-ci est conforme aux usages locaux.

2. Cas particuliers

a. LASM de vins distribués par les viticulteurs soit à titre de cadeaux, soit à titre de complément de salaires

330

Ces LASM sont le fait des viticulteurs qui procèdent eux-même à la vinification de leur récolte à l'aide de leur propre matériel.

1° Viticulteurs redevables de la TVA

340

Les livraisons de vins à titre gratuit sont imposables comme des LASM et doivent suivre le régime général de la TVA prévu en matière de cadeaux, tel qu'il est défini au [VI-A § 360 et suivants du BOI-TVA-CHAMP-10-20-20](#).

350

Les viticulteurs doivent soumettre à l'imposition la LASM des vins provenant de la vinification de leur récolte et distribués à leur personnel à titre de complément de salaires.

La base d'imposition de la livraison est déterminée par référence à l'estimation forfaitaire qui en est faite dans les barèmes de salaires des ouvriers agricoles.

360

Toutefois, sont considérées comme non imposables les LASM :

- de vins distribués pendant la période des vendanges au personnel permanent ou saisonnier mais dans la limite du maximum prévu par les conventions collectives départementales ;
- de vins consommés à la table familiale par le personnel vivant et travaillant dans l'exploitation agricole et, de ce fait, assimilés aux vins faisant l'objet de la consommation personnelle de l'exploitant.

Ces vins sont considérés comme acquis pour les besoins de la consommation familiale.

En vertu des dispositions du 3° du 2 du IV de l'article 206 de l'annexe II au CGI, la taxe acquittée au titre des LASM imposables n'ouvre pas droit à déduction chez le viticulteur.

2° Viticulteurs non redevables de la TVA

370

Les livraisons de vins à titre de cadeaux par les viticulteurs non redevables de la TVA ne sont pas soumises à cette taxe puisque d'une part, l'article 256 du CGI et l'article 256 bis du CGI ne visent que les livraisons effectuées à titre onéreux et, d'autre part, les achats de vins auprès de non-redevables de la TVA ne sont pas soumis à la taxe.

Pour obtenir le bénéfice de cette disposition, les expéditeurs doivent remettre au receveur local qui délivre les titres de mouvement une déclaration certifiant la gratuité de leur livraison et indiquant les nom, adresse et profession des destinataires. Si les expéditeurs sont autorisés à détenir des registres de titres de mouvement, ils doivent annexer cette déclaration à la souche de chaque titre de mouvement.

380

Les vins fournis à titre de complément de salaires par les exploitants non redevables de la TVA à leurs employés sont non imposables.

390

Le régime exposé au III-C-2-a § 330 à 380 est résumé dans le tableau ci-après.

LASM de vins en cadeaux ou compléments de salaires

Destination des vins		Viticulteurs redevables de la TVA	Viticulteurs non redevables de la TVA
1. Cadeaux		Imposables	Non imposables
2. Compléments de salaires :	- vins distribués au personnel dans les conditions autres que celles décrites ci-dessous	Imposition d'après la valeur forfaitaire retenue dans les barèmes de salaires des ouvriers agricoles (la taxe afférente aux LASM n'ouvre pas droit à déduction chez le viticulteur)	Non imposables
	- vins distribués pendant la période des vendanges	Exonération dans la limite du maximum prévu par les conventions collectives	Non imposables
	- vins consommés à la table familiale par le personnel vivant et travaillant dans l'exploitation agricole (assimilation à consommation familiale)	Exonération	Non imposables

b. LASM de viandes d'animaux de boucherie et de charcuterie par un exploitant agricole

400

Les livraisons de viandes d'animaux de boucherie et de charcuterie que se fait à lui-même un exploitant agricole sont soumises normalement à la TVA en vertu du 1° du 1 du II de l'article 257 du CGI s'il est redevable de la taxe au titre de

son activité d'éleveur. Ainsi, les livraisons de viandes destinées à la nourriture des ouvriers et personnes employés dans l'exploitation agricole sont imposables.

Toutefois, il est admis que les LASM des viandes de l'espèce ne soient pas soumises à la TVA lorsqu'elles sont effectuées pour la consommation personnelle de l'exploitant agricole et celle de sa famille (III-C-1 § 300 et suivants).

IV. Établissements hospitaliers exploitant des domaines agricoles

410

Les centres hospitaliers qui disposent d'un domaine agricole dont la production, excédant le seuil fixé par le 5° du II de l'article 298 bis du CGI, est entièrement consommée dans le centre, sont en principe imposables à la TVA pour leur activité agricole.

Leur base d'imposition est constituée par la valeur, au prix de revient, des produits agricoles qu'ils se livrent à eux-mêmes.

Ils disposent des droits à déduction et doivent se soumettre aux obligations qui incombent aux agriculteurs placés sous le RSA. En particulier, leur comptabilité doit retracer distinctement les opérations se rapportant au secteur agricole.

420

Cependant l'application de ces règles imposerait des sujétions aux gestionnaires des établissements concernés.

C'est pourquoi il est admis que les livraisons de produits entre le secteur agricole et le secteur hospitalier ne soient pas soumises à la TVA. Il n'y aurait donc pas de taxation des recettes et le centre hospitalier ne pourrait, de ce fait, exercer aucun droit à déduction.

Ce dispositif ne s'applique que si :

- les activités de soins du centre hospitalier sont placées hors du champ d'application de la TVA ou totalement exonérées ;

Remarque : Les établissements de santé privés titulaires de l'autorisation mentionnée à l'article L. 6122-1 du code de la santé publique (CGI, art. 261, 4-1° bis) sont exonérés de la TVA pour leur activité de traitement et d'hospitalisation (y compris les frais de mise à disposition d'une chambre individuelle dans ces établissements de santé privés) ;

- l'autoconsommation de la production du domaine agricole est intégrale.

Si une partie de cette production était vendue à des tiers, les centres hospitaliers devraient taxer les ventes à des tiers et procéder à la LASM des produits auto-consommés, sur la base du prix de revient de ces produits, à la condition bien entendu que le seuil fixé par le 5° du II de l'article 298 bis du CGI (ventes à des tiers augmentées de l'autoconsommation) soit atteint.

La taxe due à raison de la LASM n'ouvrirait pas droit à déduction, mais la taxe facturée par les fournisseurs serait admise en déduction, dans les conditions et limites applicables aux agriculteurs.

V. Établissements d'enseignement

430

Les travaux d'exploitation du domaine agricole des établissements d'enseignement constituent généralement des travaux pratiques pour leurs élèves. S'ils optent pour l'imposition à la TVA d'après le RSA au titre de leurs activités agricoles, ces établissements doivent isoler celles-ci pour constituer un secteur d'activité.

Les prélèvements des produits pour les besoins de l'enseignement doivent faire l'objet d'une imposition au titre de leur LASM.

VI. Stocks conservés par l'ancien exploitant à l'occasion de la cessation de son activité

440

Le fait, pour un agriculteur redevable de la TVA, de conserver son stock pour ses besoins personnels à l'occasion de sa cessation d'activité constitue une opération de LASM obligatoirement imposable à la TVA.

Tel est le cas, par exemple, lorsqu'un viticulteur décide de conserver sa récolte dans son patrimoine privé : il doit en principe acquitter la taxe au taux normal sur le prix de revient des boissons conservées.

Toutefois, il est admis que les livraisons correspondantes ne soient pas imposées lorsque l'opération peut s'inscrire dans le cadre de la dispense prévue à l'égard des prélèvements effectués pour les besoins privés normaux de l'exploitant ou de sa famille, mais cette dispense rend exigible la régularisation de la taxe déduite lors de l'acquisition des biens prélevés ou des biens et services qui ont été nécessaires à leur fabrication.