RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-LIQ-30-10-20-18/10/2013
Date de publication : 18/10/2013
Date de fin de publication : 19/09/2014

TVA - Liquidation - Taux réduits - Produits et sous-produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture non transformés

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée
Liquidation - Taux
Titre 3 : Le taux réduit
Chapitre 1 : Produits imposables au taux réduit
Section 2 : Produits et sous-produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture non transformés

Sommaire :

I. Produits et sous-produits d'origine agricole
A. Produits du règne animal
1. Animaux vivants ou morts
a. Principe
b. Cas particulier : vente à la boucherie de taureaux de combat
c. Précisions sur l'activité d'achat-revente de chiens
d. Précisions sur les ventes d'animaux de compagnie
2. Sous-produits
B. Produits du règne végétal
1. Produits de l'horticulture
2. Produits de la sylviculture
C. Bois de chauffage et produits assimilés
1. Bois de chauffage
2. Produits de la sylviculture agglomérés destinés au chauffage
3. Déchets de bois destinés au chauffage
4. Produits exclus
a. Combustibles utilisés pour le chauffage, autres que le bois
b. Produits de la sylviculture destinés à un usage autre que celui de chauffage
c. Précisions relatives à l'articulation avec d'autres dispositions du CGI concernant les produits d'origine agricole non transformés

d. Précisions relatives au taux applicable
II. Opérations de façon et de transformation
A. Opérations de façon
B. Opérations de transformation
III. Produits de la conchyliculture
IV. Biens et services vendus suite aux opérations d'abattage, désossage, coupe et découpe

1

Le taux réduit de 7 % de la TVA s'applique aux opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon portant sur les produits d'origine agricole et sous-produits du règne animal, du règne végétal, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture n'ayant subi aucune transformation (exemple : cuir, laine, duvet, latex, fleur, etc.) visés au 3° de l'article 278 bis du code général des impôts (CGI) ; cf. II-B § 210 et 220 en ce qui concerne la notion de transformation.

A compter du 1er juillet 2014, le cuir et le latex seront supprimés des exemples présentés ci-dessus. Ces produits seront alors soumis au taux normal de TVA.

Lorsqu'ils sont destinés à être consommés en l'état par l'homme (la circonstance que le produit nécessite d'être préparé avant d'être mangé -épluchage, séchage, cuisson, vidage- ne fait pas obstacle à sa qualification de produit consommable en l'état), ils sont soumis au taux réduit de 5,5 % (en vertu des dispositions du 1° du A de l'article 278-0 bis du CGI) quelle que soit l'utilisation qui en est faite.

Exemple : Les betteraves rouges sont soumises au taux réduit de 5,5 % ; les betteraves sucrières sont soumises au taux de 7 %.

I. Produits et sous-produits d'origine agricole

A. Produits du règne animal

10

Sont soumis au taux réduit les produits et sous-produits du **I-A § 20 à 50** lorsqu'ils n'ont subi aucune transformation.

1. Animaux vivants ou morts

a. Principe

20

Sont notamment concernés :

- les animaux de boucherie et de charcuterie. Par animaux de boucherie et de charcuterie, il faut entendre :

- les équidés : chevaux et juments, mulets, mules et bardots, ânes et ânesses, baudets, étalons.

Remarque : Sur le fondement du 3° de l'article 278 bis du CGI, relèvent du taux réduit :

- les cessions entre assujettis d'équidés morts ou vifs immédiatement destinés à la boucherie ou à la charcuterie ;

- les ventes, les locations, le pré-débourrage, le débourrage et les prises en pension d'équidés destinés à être utilisés dans la production agricole, sylvicole ou piscicole (tels que les chevaux de labour ou de trait ou ceux utilisés pour le débardage) ;

- les 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). En revanche, demeurent soumises au taux normal les opérations de courtiers en saillies. De même, les cessions de poulains qui ne sont pas normalement destinés à la boucherie ou à la charcuterie ou à être utilisés pour la production agricole, sylvicole ou piscicole sont au taux normal de la TVA. Un étalon est un cheval mâle bénéficiant d'un agrément délivré par l'Institut français du cheval et de l'équitation,

- les bovidés : bœufs et taureaux, vaches, veaux, bouvillons, taurillons et génisses,

- les ovidés : béliers et moutons, brebis et agneaux gris, agneaux de lait,

- les suidés : porcs mâles et femelles, cochons de lait,

- les caprins : boucs et chèvre, ainsi que les chevreaux dont le poids après l'abattage est supérieur à 7 kg de viande nette (CGI, ann. III, art. 65 A) ;

Remarque : Les animaux de boucherie morts ou vifs sont soumis au taux réduit de 7 %, en revanche la viande est soumise au taux réduit de 5,5 % (pour les opérations de façon agricoles, BOI-TVA-SECT-80-30-10 au II § 50).

- les volailles (coqs, poules, chapons, poulets, poulettes, poussins, canards, oies, jars, pintades, dindes, dindons), pigeons, lapins ;

- les poissons de mer, de rivière ou de lac, entiers ou en filets ou autrement présentés et quelle que soit leur préparation ;

- les coquillages et crustacés ;

- le gibier.

Remarque : Les mareyeurs sont imposables au taux réduit sur la revente des produits de la pêche selon les règles de droit commun.

RES N° 2012/28 (TCA) du 17 avril 2012 : Taux de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) applicable aux produits de la pêche et de la pisciculture n'ayant subi aucune transformation, dont les poissons, les crustacés, les fruits de mer.

QUESTION :

Quel taux de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) s'applique aux produits de la pêche et de la pisciculture n'ayant subi aucune transformation, comme les poissons, les

crustacés et les fruits de la mer ?

REPONSE :

Les produits de la pêche et de la pisciculture n'ayant subi aucune transformation sont soumis au taux réduit de 5,5 % de la TVA en vertu du 1° du A de l'article 278-0 bis du CGI lorsqu'ils sont destinés à être consommés en l'état par l'homme, comme commenté au ***§ 1****.*

La circonstance que le produit nécessite d'être préparé avant d'être mangé (vidage, cuisson) ne fait pas obstacle à sa qualification de produit destiné à être consommé en l'état par l'homme, sous réserve des dispositions du sixième alinéa du présent rescrit.

Ainsi, les produits de la pêche et de la pisciculture vendus directement aux professionnels de la distribution, de la restauration ou aux consommateurs et ceux vendus pour être mis dans un espace de pêche sont soumis au taux réduit de 5,5 %, quelle que soit leur taille, dès lors que ces produits sont destinés à être consommés en l'état par l'homme.

Les produits de la pêche et de la pisciculture transformés (cf. II-B § 210), qui sont susceptibles d'être utilisés en l'état pour l'alimentation humaine sont soumis au taux réduit de 5,5 % en application des dispositions du 1° du A de l'article 278-0 bis du CGI.

Lorsqu'ils ne sont pas destinés à être consommés en l'état par l'homme, les produits de la pêche et de la pisciculture n'ayant subi aucune transformation, comme les poissons, les crustacés et les fruits de mer, sont soumis au taux réduit de 7 % en vertu du 3° de l'article 278 bis du CGI.

Ces produits sont réputés ne pas être destinés à être consommés en l'état par l'homme lorsqu'ils sont vendus à un atelier, à un abattoir ou lorsqu'ils sont destinés à une phase de grossissement avant leur consommation.

Le taux réduit de 7 % s'applique aux œufs embryonnés, aux alevins, aux naissains et aux juvéniles destinés à l'élevage ainsi qu'aux espèces de poissons, crustacés et fruits de mer ornementales en vertu du 3° de l'article 278 bis du CGI.

En outre, la vente de plateaux de fruits de mer contenant des coquillages déjà ouverts, comme les huîtres, est soumise au taux réduit de 7 % en vertu du n de l' article 279 du CGI.

Enfin, les aliments utilisés pour la nourriture des poissons d'élevage destinés à la consommation humaine sont soumis au taux réduit de 7 % selon les dispositions du 4° de l'article 278 bis du CGI commenté au BOI-TVA-LIQ-30-10-30.

b. Cas particulier : vente à la boucherie de taureaux de combat

30

La vente de taureaux de combat accompagnée de la fourniture de spectacle taurin (toreros et membre de la troupe, chevaux, transport, etc.) constitue une prestation unique relevant du taux normal de la TVA.

Le fait que la vente du taureau fasse l'objet d'une facturation distincte de celle des autres éléments du plateau technique n'est pas de nature à modifier ce principe.

Cependant, la TVA est perçue au taux réduit en ce qui concerne les opérations de vente de produits d'origine agricole n'ayant subi aucune transformation (CGI, art. 278 bis, 3°).

A cet égard, la participation d'un taureau de combat à une corrida n'est pas constitutive d'une transformation du produit dès lors que ni sa nature ni sa structure ne sont altérées. L'application du taux réduit de la TVA n'est, par ailleurs, pas subordonnée à l'exercice d'un mode spécifique d'abattage des animaux. Ainsi, il importe peu que le taureau soit abattu au cours de la corrida ou en dehors.

La vente à la boucherie de taureaux morts au combat est donc soumise au taux réduit de la TVA. Bien entendu les éleveurs de taureaux de combat sont soumis aux mêmes obligations que tout autre éleveur concernant la détention, la vente et le transport des animaux vivants de boucherie et de charcuterie (CGI, ann. II, art. 267 quater)

c. Précisions sur l'activité d'achat-revente de chiens

40

RES N° 2006/41 (TCA) du 12 septembre 2006 : TVA. Taux applicable à l'activité d'achat-revente de chiens.

QUESTION :

Quel est le taux de TVA applicable à l'activité d'achat-revente de chiens ?

REPONSE :

L'achat de chiens en vue de leur revente constitue une activité commerciale passible de la TVA conformément à l'article 256 du CGI, à l'article 256 bis du CGI et à l'article 256 A du CGI.

Les ventes de chiens sont soumises au taux réduit de la TVA en application du 3° de l'article 278 bis du CGI.

En revanche, la prise en pension d'animaux constitue une opération passible du taux normal de la TVA.

A compter du 1er juillet 2014, le RES 2006/41 (TCA) est rapporté.

d. Précisions sur les ventes d'animaux de compagnie

45

A compter du 1er juillet 2014, les ventes d'animaux de compagnie sont soumises au taux normal de TVA.

2. Sous-produits

50

Le taux réduit s'applique également :

- aux dépouilles des animaux n'ayant fait l'objet d'aucune transformation (peaux, cuirs, carapaces, etc., à l'état frais ou simplement séchés). Lorsqu'elles sont autrement préparées ou présentées, ces dépouilles sont passibles du taux normal (notamment pelleteries tannées, apprêtées, lustrées ou non, neuves ou d'occasion) ;

- au sang et aux organes des animaux lorsqu'ils sont vendus dans leur état naturel (entiers ou morceaux) ;

- aux plumes et duvets ;

- aux cuirs et peaux bruts, à l'état frais ou séchés (salés ou non) ou ayant subi des opérations d'écharnage ou de crouponnage ou découpage en poils ;

- aux crins et poils bruts, aux soies des suidés et à la laine des ovidés, même lorsqu'ils sont recueillis sur des animaux vivants ;

- aux boyaux salés ou non ;

- aux cornes brutes, même sciées et classées selon leur destination aux sabots, onglons et os à l'état brut ;

- aux produits, glandes, organes à destination opothérapique ou simplement industrielle ;

- à l'huile obtenue par simple cuisson de pieds de bœuf sans hydrogénation ni pression ;

- aux particules de graisses retirées lors de l'habillage des carcasses ;

- aux suifs, autres que ceux pressés ou hydrogénés, aux résidus de fonte et flambards, aux suifs d'os et aux graisses de colle ;

- aux saindoux et aux graisses de cheval, même s'ils ont subi un raffinage complet ;

- à la bourre constituée de poils récupérés au cours du tannage des cuirs ;

- aux déchets de cuirs et peaux obtenus avant tannage ou au cours du tannage ;

- aux coquilles d'escargots à l'état brut, simplement lavées et en vrac. Les coquilles lavées et vendues en vrac qui ont fait l'objet d'un triage, d'un calibrage, d'une stérilisation ou d'un autre traitement sont soumises au taux normal.

A compter du 1er juillet 2014, les dispositions du § 50 sont rapportées. A compter de cette date, le taux réduit s'applique aux seuls sous-produits d'origine agricole n'ayant fait l'objet d'aucune transformation.

B. Produits du règne végétal

60

Le taux réduit de la TVA s'applique aux produits du règne végétal non transformés, c'est-à-dire dans l'état où ils sont généralement obtenus au stade agricole : fruits, légumes, céréales, grains, graines, bulbes, tubercules.

Remarque : En revanche, les ventes de produits d'origine agricole non alimentaires ayant subi une transformation sont passibles du taux normal.

Exemples : Les pommes de terre consommées en l'état par l'homme sont soumises au taux réduit de 5,5 % ; en revanche les semences des pommes de terre et la pomme de terre fécule, variété employée dans la fabrication de produits industriels, sont soumises au taux réduit de 7 %.

La vente des céréales comme le blé, l'orge, le colza, etc., qui ne peuvent être consommées par l'homme sans opération de transformation préalable, est soumise au taux réduit de 7 %.

Les variétés de raisin (ex. : cabernet sauvignon) utilisées dans la viticulture sont soumises au taux réduit de 7 %, les variétés dites de table (ex. : chasselas) sont soumises au taux réduit de 5,5 %.

1. Produits de l'horticulture

70

Le taux réduit s'applique aux produits de l'horticulture qui n'ont subi aucune transformation, c'est à-dire aux produits dans l'état où ils sont généralement obtenus au stade agricole :

- les fleurs fraîches ou séchées, vendues avec ou sans feuillage ;

- les plantes vivantes ;

- les plants horticoles (arbres et arbustes) d'ornement, ainsi que les plants utilisés pour l'horticulture maraîchère et les arbres fruitiers.

Le gazon en plaque est également soumis au taux réduit.

Ces produits peuvent être vendus à l'unité ou assemblés sous forme de bottes ou de bouquets, sur un support ou dans un contenant dès lors :

- qu'au cours de l'assemblage des fleurs, feuillages, plantes ou éléments végétaux naturels n'intervient aucune manipulation des autres éléments de décoration ;

- et que le support ou contenant est exclusivement destiné à en assurer le transport, la protection ou la conservation.

Est sans incidence sur l'application du taux réduit, le fait que ces produits soient renforcés d'un nœud ou d'un ruban, enveloppés de papier, de cellophane ou de feuilles plastiques ou placés dans un emballage.

Sous réserve de respecter les conditions énoncées en précisions ci-dessus, il est admis que le taux réduit s'applique à l'ensemble du produit lorsque le prix d'achat hors taxe des éléments autres que les fleurs, feuillages, plantes ou éléments végétaux naturels n'excède pas 25% du prix d'achat hors taxe de ces derniers. Dans le cas contraire, le taux réduit s'applique aux seuls produits de l'horticulture.

En revanche, le taux normal s’applique aux compositions florales, c’est-à-dire aux assemblages ne remplissant pas les conditions énoncées en précisions ci-dessus, tels que les parures et colliers, guirlandes, décorations d’objets ou de lieux de cérémonie, jardins paysagers, ainsi que les produits réalisés sur un support dont la forme spécifique ne se justifie pas par les nécessités du conditionnement (cœur, croix, couronne, dessus de cercueil).

Le taux normal s'applique également aux fleurs ou plantes naturelles ayant fait l’objet d’un traitement spécifique (colorées, teintées, stabilisées, lyophilisées ou givrées) ainsi qu’aux fleurs ou plantes artificielles.

2. Produits de la sylviculture

80

En application des mêmes principes que pour les produits horticoles, le taux réduit s'applique aux produits non transformés suivants :

- aux arbres sur pied ;

- aux arbres abattus simplement ébranchés et éventuellement tronçonnés ainsi qu'aux bois abattus : grumes, rondins d'une longueur au moins égale à un mètre et bois de trituration.

Le taux réduit s'applique également aux opérations de façon portant sur ces produits, telles que l'abattage et le tronçonnage des arbres sur les coupes de bois.

Le taux réduit demeure applicable aux semences et aux plants d'essences ligneuses forestières pouvant être utilisées pour le reboisement et les plantations d'alignement.

> **Remarque :** la liste des essences ligneuses figure à l'annexe de l'arrêté du 24 octobre 2003 relatif à la commercialisation des matériels forestiers de reproduction.

C. Bois de chauffage et produits assimilés

90

En application du 3° bis de l'article 278 bis du CGI, le taux réduit s'applique aux opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon portant sur les produits suivants.

1. Bois de chauffage

100

Entrent dans cette catégorie le bois présenté en rondins, quelle que soit leur longueur, et le bois présenté sous la forme de bûches, ramilles, fagots ou sous des formes similaires.

2. Produits de la sylviculture agglomérés destinés au chauffage

110

Entrent dans cette catégorie :

- les briquettes et bûchettes, qui sont des agglomérats, souvent cylindriques, de sciures et de copeaux résultant de l'usinage du bois et réduits en fines particules, généralement soumis à une forte compression ;

- les granulats, qui sont des petits éléments cylindriques composés de sciure compressée ou agglomérée avec un liant.

3. Déchets de bois destinés au chauffage

120

Deux catégories de produits doivent être distinguées :

- les déchets de bois non transformés destinés au chauffage. Ils sont susceptibles de répondre à la définition des déchets neufs d'industrie (BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-60) ;

- les déchets de bois destinés au chauffage, ayant fait l'objet d'une transformation telle que mise à dimension, broyage, etc., qui leur fait perdre la nature de déchets neufs au sens des dispositions déjà citées. Entrent dans cette catégorie :

- les plaquettes forestières (combustible bois issu de l'exploitation forestière) et industrielles (combustible bois issu de l'industrie de transformation du bois), consistant en bois réduits mécaniquement en fragments peu épais, rigides et grossièrement quadrangulaires, revêtant une forme de plaquettes,

- les chutes de bois coupées et réunies en margotins, c'est-à-dire en petits fagots de brindilles ou de petit bois,

- les chutes de scierie (croûtes et délignures) mises à dimension pour servir de bois de chauffage.

Remarque : le taux réduit s'applique aux opérations portant sur les produits, quelle que soit la qualité de l'acquéreur.

4. Produits exclus

130

L'application du taux réduit ne concerne que des produits sylvicoles ou dérivés du bois qui, par nature, sont destinés à un usage de chauffage. Sont donc exclus du bénéfice du taux réduit prévu au 3° bis de l'article 278 bis du CGI les produits suivants.

a. Combustibles utilisés pour le chauffage, autres que le bois

140

Il en est ainsi des combustibles autres que le bois, même s'ils sont utilisés pour le chauffage (charbon, y compris le charbon de bois, fioul, électricité, gaz, etc).

Il en est notamment de même des sarments de vignes, rafles de maïs, aiguilles et écailles de pins.

b. Produits de la sylviculture destinés à un usage autre que celui de chauffage

150

Il en est notamment ainsi :

- des produits destinés à l'ignition, et non au chauffage proprement dit (allumettes, « allume-feu » et produits analogues), ou au ramonage (produits de ramonage chimique, etc.) ;

- des sciures de bois non agglomérées, quelle que soit leur présentation (sciures de bois séchées, calibrées, blutées ou broyées), laine, farine de bois, etc ;

- des autres produits du bois, transformés et destinés à d'autres usages que le chauffage, et notamment s'ils ont, par nature, vocation à être utilisés comme matière première pour la fabrication de pâte à papier, mobilier, placages de bois, emballages, matériaux isolants, litières animales, etc.

c. Précisions relatives à l'articulation avec d'autres dispositions du CGI concernant les produits d'origine agricole non transformés

160

L'exclusion du bénéfice du taux réduit de TVA prévu au 3° bis de l'article 278 bis du CGI pour le bois de chauffage et assimilés ne préjuge pas de l'application d'un taux réduit sur un autre fondement.

Certains produits n'entrant pas dans le champ d'application du 3° bis de l'article 278 bis du CGI peuvent le cas échéant bénéficier, quelle que soit leur destination, du taux réduit prévu au 3° de l'article 278 bis du CGI dès lors qu'ils constituent des produits d'origine agricole n'ayant subi aucune transformation.

Tel est notamment le cas des rondins ou des sarments de vignes, rafles de maïs, aiguilles et écailles de pins lorsqu'ils ont simplement été séchés, triés ou dépoussiérés.

d. Précisions relatives au taux applicable

170

Le taux applicable au bois de chauffage et assimilés est :

- le taux réduit du 3° bis de l'article 278 bis du CGI pour les opérations réalisées dans les départements de France continentale ;

- le taux particulier du 2° du 1 du I de l'article 297 du CGI pour les opérations réalisées dans les départements de Corse ;

- le taux réduit du a du 1° de l'article 296 du CGI pour les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion.

180

RES N° 2005/13 (TCA) du 6 septembre 2005 : Vente à des professionnels de bois de chauffage à usage domestique.

QUESTION :

La vente à des professionnels de bois de chauffage destiné à un usage domestique peut-elle bénéficier du taux réduit de la TVA ?

REPONSE :

Le 3° bis de l'article 278 bis du CGI soumet au taux réduit de la TVA l'ensemble du bois de chauffage à usage domestique, transformé ou non, lorsque l'acquéreur est un particulier ou une collectivité propriétaire de locaux à usage collectif autre que professionnel.

Les livraisons de bois aux professionnels, y compris de bois de chauffage destiné à la revente en l'état, sont soumises au taux normal de la taxe. La TVA afférente à l'achat du bois est bien entendu déductible par ces assujettis dans les conditions de droit commun.

Cela étant, il peut être présumé que le bois de chauffage conditionné en sacs destinés à des particuliers et vendu à des professionnels qui en font le négoce (grande distribution, magasins de bricolage) est, en définitive, affecté à un usage domestique.

Dans ces conditions, il est admis que la vente de tels produits à ces professionnels soit soumise au taux réduit de la TVA.

II. Opérations de façon et de transformation

A. Opérations de façon

190

Constituent des façons soumises aux taux réduits ou au taux normal, selon la nature du produit obtenu, les opérations de :

- échaudage des abats ;

- congélation, surgélation ;

- conditionnement en boites métalliques.

200

En revanche, les opérations de transport, de manutention, d'entreposage, de gardiennage, etc., constituent des prestations de services passibles du taux normal.

Par un arrêt du 2 février 2009, la Cour administrative d'appel de Nantes a jugé qu' eu égard,notamment, à la réglementation sanitaire, les opérations de conditionnement et d'emballage sont indissociables des travaux à façon constitués par les opérations de préparation de la viande.

Dès lors, ces prestations doivent bénéficier du taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée prévu par les dispositions du 3° de l'article 278 bis du CGI.

Cette décision délimite le périmètre des travaux à façon.

Décision de la Cour administrative d'appel de Nantes n°07NT02858 du 2 février 2009, Ministre c. / S.A.S. Prestatlantic.

T.V.A. – taux – travaux à façon – produits d'origine agricole.

DECISION DE LA COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL :

« […] Considérant qu'aux termes de l'article 278 bis du code général des impôts : « La taxe sur la valeur ajoutée est perçue au taux réduit de 5,5 % en ce qui concerne les opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon portant sur les (…)

2° produits destinés à l'alimentation humaine (…) 3° produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture n'ayant subi aucune transformation (…) » ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que la S.A.R.L. TVR, devenue S.AS. Prestatlantic, a pour activité la collecte d'animaux vivants chez les éleveurs, l'abattage, la découpe, le conditionnement-emballage et enfin la livraison de ces produits chez les éleveurs qui les commercialisent directement auprès de la clientèle ; que l'administration a remis en cause l'application du taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée pour les opérations de conditionnement, d'emballage et de transport ;

Considérant qu' eu égard notamment à la réglementation sanitaire, les opérations de conditionnement et d'emballage sont indissociables des travaux à façon constitués par les opérations de préparation de la viande ; que par suite, c'est à bon droit que le tribunal a jugé qu'elles devaient bénéficier du taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée prévu par les dispositions précitées du 3° de l'article 278 bis du code général des impôts ; […] ».

NOTA :

Selon les dispositions du 3° de l'article 278 bis du CGI, la T.V.A. est perçue au taux réduit en ce qui concerne les opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon portant sur les produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture n'ayant subi aucune transformation.

En application de ces dispositions, les opérations qui portent sur des animaux de boucherie, vivants ou morts, et, notamment, les opérations de façon (abattage,

désossage, découpe, ...) supportent la T.V.A. au taux réduit.

En revanche, il n'en est pas de même des opérations qui ne portent pas effectivement sur ces produits ou qui n'ont pas pour objet de les transformer en vue de l'usage auquel ils sont destinés.

Toutefois, comme le souligne la Cour, la réglementation communautaire concernant le commerce de la viande contraint les différents opérateurs à respecter certaines procédures dont l'obligation de traçabilité des produits qui suppose un étiquetage ad hoc.

Dès lors, ces opérations ne peuvent être dissociées des opérations de façon proprement dites et sont taxables au taux réduit.

En revanche, les opérations de transport, de manutention, d'entreposage, de gardiennage, qui sont des prestations de services indépendantes, sont passibles du taux normal.

B. Opérations de transformation

210

Parmi les opérations de transformation susceptibles de faire perdre le bénéfice du taux réduit de 7 % aux produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture, lorsque les produits obtenus ne sont pas des produits alimentaires soumis au taux réduit de 5,5 %, on peut citer :

- l'étuvage et la précuisson ;

- la cuisson, la torréfaction, la stérilisation, l'ébouillantage ;

- la mise en conserve par un procédé d'appertisation ;

- la conservation au sel, au vinaigre ;

- la coloration, la salaison, le fumage ;

- l'addition de produits étrangers (exemple : sel, poivre, épices, sucre) ;

- le broyage, le concassage, la mouture, la pulvérisation (transformation en poudre) ;

- la déshydratation des produits agricoles (luzerne) ;

- le sciage des bois ;

- l'entaillage, le perçage, le rabotage, l'imprégnation des bois ;

- l'écorçage, le pelage (bambous, rotins) ;

- la fabrication de jus de fruits, de légumes, de vin, de cidre, poirés, hydromels, alcools ;

- la concentration de jus de fruits, de tomates, etc. ;

- la dénaturation des produits (blés, viandes, etc.) ;

- le teillage du lin et du chanvre ;

- la préparation de mélanges de graines vendus sous un nom de fantaisie et sous emballage ne comportant pas la nature et le pourcentage des composants (cf. remarque ci-dessous)

- le lavage et la carbonisation des laines ;

- le tannage, l'apprêt et le lustrage des pelleteries.

Remarque : les autres mélanges de grains, graines, etc., demeurent soumis au taux réduit à moins qu'ils ne soient destinés à la nourriture d'animaux autres que le bétail, les animaux de basse-cour, les poissons d'élevage destinés à la consommation humaine et les abeilles.

220

Le simple séchage des produits ne fait pas obstacle à l'application du taux réduit, même s'il est effectué avec des moyens mécaniques, dès lors qu'il ne modifie pas la nature et la structure des produits. Les produits réfrigérés, congelés ou surgelés sont assimilés aux produits frais.

III. Produits de la conchyliculture

230

Durant le cycle d'élevage qui peut durer de quelques mois à plus de quatre ans en fonction des espèces, des transactions ont lieu sur les naissains, les juvéniles (communément désignés « 18 mois » pour les huîtres), les produits de demi-élevage, les adultes, les produits destinés à la purification ou à l'expédition.

Les produits de la pêche et de la pisciculture, dont les produits de la conchyliculture, sont soumis au taux réduit de 7 % en application des dispositions du 3° de l'article 278 bis du CGI.

Ainsi, les naissains et les juvéniles sont soumis au taux réduit de 7 % de la TVA.

En revanche, lorsqu'ils sont destinés à être consommés en l'état par l'homme les produits de la conchyliculture sont soumis au taux réduit de 5,5 % en vertu du 1° du A de l'article 278-0 bis du CGI.

En conséquence, les produits de demi-élevage et les coquillages adultes sont soumis au taux réduit de 5,5 % de la TVA même s'ils doivent passer par un bassin de purification.

Concernant les prestations d'intermédiation, conformément au V de l'article 256 du CGI, lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une livraison de biens ou une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les biens ou services en question.

Par suite, la base d'imposition à la TVA de cet intermédiaire dit « opaque » est égale au montant total de l'opération conformément à l'article 266 du CGI. A ce titre, la commission qu'il perçoit n'est pas imposée en tant que telle mais constitue une partie du prix de la livraison de biens soumise au même taux de TVA que le produit auquel elle se rapporte.

Lorsqu'un assujetti agissant au nom et pour le compte d'autrui s'entremet dans une livraison de biens ou une prestation de services, il réalise une prestation d'entremise. Sa commission est taxée au même taux de TVA que le produit auquel elle se rapporte.

IV. Biens et services vendus suite aux opérations d'abattage, désossage, coupe et découpe

240

RES N° 2012/33 (TCA) du 1er mai 2012 : Taux de le taxe sur la valeur ajoutée (TVA) applicables aux biens et services suite aux opérations d'abattage, désossage, coupe et découpe.

QUESTION :

Quels sont les taux de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) applicables aux biens et services vendus suite aux opérations d'abattage, désossage, coupe et découpe ?

REPONSE :

Les ventes d'animaux de boucherie morts ou vifs sont soumises au taux réduit en vertu du 3° de l'article 278 bis du CGI. Les animaux de boucherie sont définis comme des produits d'origine agricole non transformés (cf. I-A-1 § 20).

Les carcasses, demi carcasses, la viande en quartier et les produits du cinquième quartier sont des produits d'origine agricole transformés au sens du II-B § 210. Toutefois dès lors que ces produits sont susceptibles d'être utilisés en l'état dans l'alimentation humaine, ceux-ci sont considérés comme des produits alimentaires au sens des § 1 et 10. En conséquence, ces produits sont soumis au taux réduit de 5,5 % en vertu du 1° du A de l'article 278-0 bis du CGI.

S'agissant des travaux à façon permettant l'obtention de la viande à partir d'un animal de boucherie, le II-A § 200 précise que ces opérations prennent le taux du produit obtenu en vertu du 3° de l'article 278 bis du CGI. Le produit obtenu étant de la viande taxée à 5,5 %, l'ensemble des opérations d'abattage, de découpe, de conditionnement (dont l'opération de dévertébration), de classement des carcasses et d'emballage sont donc soumises au taux réduit de 5,5 %. La solution est identique pour les prestations nécessaires à l'obtention des produits du cinquième quartier.

Par ailleurs, lorsque les redevances sanitaires d'abattage et de découpage prévues à l'article 111 quater A de l'annexe III au CGI et à l'article 111 quater L de l'annexe III au CGI et la taxe d'abattage prévue à l'article 1609 septvicies du CGI font l'objet d'une mention sur la facture, elles ne peuvent être exclues de la base d'imposition à la TVA de l'opération de l'abattoir qui en est le redevable légal. Elles sont donc soumises au taux dont relève cette opération dont elles constituent un élément du prix en application des dispositions du 1° du I de l'article 267 du CGI.

En outre, si le test ESB facturé par le laboratoire à l'abattoir supporte le taux normal de la TVA, lorsque ce test est répercuté par l'abattoir à son client, il est soumis au taux réduit de 5,5 %. Ce test ESB est en effet obligatoire pour que la

carcasse soit déclarée consommable par les services vétérinaires.

Cela étant, les produits extraits des animaux de boucherie et qui ne sont pas destinés à être consommés en l'état par l'homme, tels que la dépouille y compris le cuir salé, le sang non alimentaire, les suifs, les graisses, les os et l'ensemble des éléments (cf. I-A-2 § 50), sont soumis au taux réduit de 7 % selon les dispositions du 3° de l'article 278 bis du CGI.

Le sang classé « alimentaire » et les os à moelle étant destinés à être consommés en l'état par l'homme en application du § 1, ils sont soumis au taux réduit de 5,5 %.

En ce qui concerne l'entrée en vigueur des mesures présentées ci-dessus et l'obligation pour les professionnels de réaliser des factures rectificatives, trois périodes sont à considérer.

Du 1er janvier au 10 février 2012, le projet d'instruction fiscale ayant prévu que les produits d'origine agricole non transformés, lorsqu'ils sont destinés de façon indiscutable à l'alimentation humaine, soient soumis au taux réduit de 5,5 %, notamment les animaux de boucherie, il ne sera pas exigé de facture rectificative sur cette période pour les abattoirs ayant appliqué ces dispositions.

Du 11 février au 1er mai 2012, par tolérance administrative et dans la mesure où cette dérogation n'est pas de nature à léser les intérêts du Trésor dès lors que les entreprises de la filière sont des déducteurs intégraux de la TVA, il n'est pas demandé de facture rectificative de la part des abattoirs qui ont vendu à tort certains de leurs produits au taux réduit de 7 %. En conséquence, leurs clients peuvent déduire l'intégralité de la taxe qui a grevé leurs achats facturés au taux de 7 % jusqu'à cette date.

A compter du 1er mai 2012, les taux s'appliquent comme indiqué ci-dessus.