

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

3 I-2-04

N° 118 du 26 JUILLET 2004

REGLES DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE APPLICABLES AUX ACTIVITES DE PREPARATION ET D'ENTRAINEMENT
DES EQUIDES DOMESTIQUES EN VUE DE LEUR EXPLOITATION

(C.G.I., art.278 bis, art 298 bis)

NOR : ECO F 04 30019 J

Bureaux D1 et P1

AVERTISSEMENT

L'article 22 de la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) a procédé à un élargissement du champ d'application de la catégorie des bénéficiaires agricoles en matière d'impositions directes.

Il en résulte, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, que les activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation relèvent désormais du régime agricole de la taxe. Sont en revanche exclues de cet élargissement les activités d'exploitation d'équidés domestiques aux fins de réalisation d'un spectacle.

•

SOMMAIRE

I- Règles de TVA résultant de l'élargissement de la notion d'activité agricole dans le secteur hippique

A. L'exploitation des chevaux de course

B. Les centres équestres

C. Cas des activités équestres exercées par un éleveur ou un agriculteur soumis à la TVA agricole pour son activité principale

D. Précisions diverses

II - Conséquences sur les régimes déclaratifs

A. Application du régime de la TVA agricole

B. Modalités de changement de régime

C. Nouvelles obligations déclaratives

D. Obligations de régularisation engendrées par le changement de régime

III- Conséquences au regard des droits à déduction

A. Situation des assujettis devenant redevables : crédit de départ

B. Situation des redevables devenant assujettis non redevables : régularisations des droits à déduction

C. Situation des redevables du régime général devenant redevables du RSA

IV. Régime applicable à la location des moyens d'exploitation nécessaires à l'exercice de ces activités

V. Entrée en vigueur

ANNEXE : Définition des principaux intervenants de la filière équestre

Les activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation à l'exclusion des activités de spectacles constituent des activités agricoles depuis le 1^{er} janvier 2004.

Au regard de la TVA, cette extension législative confère à ceux des redevables réalisant ces activités et qui ne l'avaient pas déjà la qualité d'exploitant agricole, et conduit au rattachement de ces activités au régime spécifique de la TVA prévu pour les exploitants agricoles par les articles 298 bis et suivants du CGI. Cette règle s'applique quel que soit le mode d'exploitation ou la situation au regard de l'imposition des bénéficiaires.

I – Règles de TVA résultant de l'élargissement de la notion d'activité agricole dans le secteur hippique.

A - L'exploitation des chevaux de course

Plusieurs types d'acteurs interviennent dans ce secteur d'activité : l'éleveur, le propriétaire et l'entraîneur. La même personne peut cumuler deux voire trois de ces qualités.

Un éleveur peut ainsi engager des chevaux issus de son propre élevage dans des compétitions hippiques et avoir la qualité de propriétaire au sens de la réglementation des courses.

Il peut aussi avoir la qualité d'entraîneur et préparer à la course ses propres chevaux uniquement ou ceux d'un autre propriétaire.

De la même manière, un propriétaire non-éleveur peut également avoir la qualité d'entraîneur.

Ces situations de cumul se rencontrent essentiellement dans le domaine du trot. Dans le domaine du galop, au contraire les fonctions sont le plus souvent compartimentées. L'élevage des chevaux de galop présente en effet des spécificités.

Une description de l'activité de chacun des intervenants de ce secteur figure en annexe de la présente instruction.

Nota : les entraîneurs particuliers, salariés d'un propriétaire, n'exercent pas leur activité de manière indépendante : ils sont donc hors du champ d'application de la TVA.

1) Les recettes provenant de la préparation, de l'entraînement et de la prise en pension de chevaux de course

Désormais, les activités d'entraînement, de préparation et de prise en pension d'équidés exercées ensemble ou séparément constituent des activités agricoles. Constituent notamment des activités d'entraînement et de préparation les activités de pré-débourrage et de dressage de l'équidé.

Elles sont donc à ce titre soumises au régime de la TVA agricole et au taux réduit de 5,5 % à compter du 1^{er} janvier 2004.

Il n'y a plus lieu de procéder à la ventilation du prix acquitté par le propriétaire en contrepartie de la prestation de l'entraîneur qui intervient en application d'un contrat de pension et d'entraînement, les deux prestations antérieurement séparées (la pension et l'entraînement) étant désormais soumises au même régime au regard de la TVA.

Lorsqu'ils sont compris dans le prix global réclamé au propriétaire au titre de la pension, les différents frais accessoires à la pension proprement dite, qui sont engagés par les entraîneurs publics (soins vétérinaires, tonte des chevaux, maréchalerie, transport, ...), suivent les règles applicables à la pension (c'est-à-dire régime de la TVA agricole et taux réduit de 5,5 %).

Lorsqu'ils ne sont pas compris dans le prix réclamé au titre de la pension, ces frais accessoires ne sont pas à comprendre dans la base d'imposition à la TVA des entraîneurs publics s'ils ont été engagés au nom et pour le compte du propriétaire, dans les conditions de l'article 267 II 2^{ème} du CGI.

Si tel n'est pas le cas, la refacturation de ces frais au propriétaire peut suivre le régime de la TVA agricole et relever du taux réduit s'ils s'inscrivent bien dans le cadre de l'activité d'entraînement, de préparation ou de la pension des équidés. En tout état de cause, ces frais lorsqu'ils sont facturés à l'entraîneur restent soumis au taux qui leur est propre.

2) Les gains de courses¹

Lorsqu'ils sont perçus par un propriétaire éleveur avec ou sans sol, les gains de courses sont d'ores et déjà soumis à la TVA selon les modalités du régime agricole. Aucune modification n'intervient à leur égard. Il est en effet admis que le fait que l'éleveur engage ses chevaux dans des épreuves hippiques ne remet pas en cause le caractère agricole de son activité (cf. BOI 3 I-3-84 du 16 mai 1984 § 3).

Les entraîneurs qui perçoivent des gains de courses en application des dispositions d'un contrat de location de carrière sont également soumis à la TVA selon les modalités du régime agricole, à compter du 1^{er} janvier 2004, sur la quote-part des gains qui leur revient en application de ce contrat.

Les entraîneurs publics qui interviennent en application d'un contrat de mise en pension et d'entraînement sont également soumis à la TVA selon les modalités du régime agricole sur la quote-part des gains de courses qui leur revient à titre de rémunération complémentaire au même titre que pour le prix de la pension et de l'entraînement en sus duquel ils les perçoivent.

Les propriétaires entraîneurs qui perçoivent les gains générés par leurs propres chevaux soumettent également ces sommes à la TVA selon les modalités du régime agricole.

Les propriétaires de chevaux de course qui ne sont ni éleveur, ni entraîneur et dont l'activité est néanmoins considérée comme exercée à titre professionnel au regard de l'impôt sur le revenu en application de l'instruction du 21 mai 2002, publiée au BOI 5 G-6-02, restent quant à eux soumis à la TVA selon les modalités du régime général pour les gains de courses qu'ils perçoivent.

Les gains perçus par ces propriétaires dont l'activité n'est pas considérée comme exercée à titre professionnel au regard des critères retenus par cette instruction demeurent, quant à eux, hors du champ d'application de la TVA. En effet, ces propriétaires qui ne réalisent des opérations économiques que de manière occasionnelle n'ont pas la qualité d'assujettis au sens de l'article 256 A du CGI.

Qu'ils soient soumis à la TVA selon le régime agricole ou selon le régime général, les gains de courses, lorsqu'ils sont taxés, sont soumis au taux réduit de 5,5 % conformément aux dispositions de l'article 278 ter du code général des impôts (CGI).

B - Les centres équestres

1) Activités relevant du régime agricole de la TVA

a. Les activités dites de « préparation ».²

Les recettes provenant des activités d'enseignement de l'équitation, de prise en pension de chevaux, de leur location à des fins de promenades ou de randonnées sont désormais soumises à la TVA selon les modalités du régime agricole au taux réduit de 5,5 % à compter du 1^{er} janvier 2004, s'agissant d'activités de « préparation » d'équidés, activités désormais agricoles.

Les frais accessoires au prix de la pension supportés par les centres équestres (frais de soins vétérinaires, de tonte, de maréchalerie et de transport des équidés notamment) suivent le même régime que celui qui est prévu au A 1 ci-dessus pour les entraîneurs.

Les recettes provenant des prestations de dressage (débouillage notamment) et d'entraînement de chevaux dans la perspective de leur engagement dans des courses ou des concours hippiques sont déjà soumises à la TVA au taux réduit de 5,5 % conformément aux dispositions de l'instruction du 15 octobre 1991 (BOI 3 A-16-91 du 22 octobre 1991 § 26). Elles relèvent également désormais, depuis le 1^{er} janvier 2004, du régime agricole de la taxe.

Il est indiqué enfin, que les activités de préparation des chevaux en vue de leur exploitation dans le cadre d'une pratique sportive (concours de saut d'obstacles, concours complet, épreuves de dressage, ...) constituent des activités soumises à la TVA selon le régime agricole y compris lorsqu'elles sont réalisées hors d'un centre équestre. Il en est notamment ainsi lorsque ces activités de préparation (débouillage, dressage, ...) sont le fait de cavaliers professionnels qui préparent à cette fin leurs propres chevaux ou ceux qui leur ont été confiés par un propriétaire tiers.

¹ Les gains de concours hippiques ne sont pas imposables à la TVA.

² Les activités décrites à ce titre dans la suite de l'exposé ne sont pas exhaustives.

b - Ventes

Les ventes de chevaux et les commissions y afférentes ainsi que les ventes de fumiers sont déjà soumises à la TVA au taux réduit de 5,5 % sur le fondement de l'article 278 bis du CGI, s'agissant de produits d'origine agricole. Ces opérations relèvent désormais, à compter du 1^{er} janvier 2004, des modalités du régime agricole.

2) Activités soumises à la TVA selon le régime général de la TVA

Les activités de ventes de produits (denrées alimentaires, objets divers...) autres que celles visées au b ci-dessus, les activités de location d'objets divers aux cavaliers, les prestations de restauration et d'hébergement, restent soumises à la TVA selon le régime général. Elles sont soumises au taux de TVA qui leur est propre.

Conformément aux dispositions de l'article 298 III bis du CGI, ces activités accessoires assurées par des centres équestres qui ont une activité principale agricole au sens de la présente instruction peuvent être soumises à la TVA selon les modalités du régime agricole si le montant des recettes qu'elles génèrent ne dépasse pas 30 000 € et 30 % du montant des recettes toutes taxes comprises issues des activités agricoles.

3) Cas des centres équestres exploités sous forme associative et sans but lucratif

Les centres équestres exploités sous forme associative dont le caractère non lucratif est établi en application des dispositions de l'article 261-7 du CGI commentées au BOI 4 H-5-98 du 15 septembre 1998 ne sont pas soumises aux impôts commerciaux.

C - Cas des activités équestres exercées par un éleveur ou un agriculteur soumis à la TVA agricole pour son activité principale

Les activités d'enseignement de l'équitation, prise en pension de chevaux, de location d'équidés à des fins de ballades ou de randonnées, de dressage qui constituent désormais des activités agricoles soumises au taux de 5,5 % ne doivent plus être considérées comme accessoires à l'activité principale mais comme une composante de cette activité. En conséquence, les recettes qui en proviennent sont déclarées selon les modalités du régime de la TVA agricole.

D - Précisions diverses

1- Les ventes de chevaux réalisées par un marchand de chevaux, par un éleveur, un propriétaire ou un exploitant de centre équestre sont soumises au taux réduit de la TVA de 5,5 %. Il en est de même des commissions perçues sur ces ventes par les courtiers (article 278 bis du CGI).

Lorsqu'elles sont réalisées au profit de personnes non assujetties à la TVA ou d'exploitants soumis au régime du remboursement forfaitaire agricole, les ventes de chevaux peuvent bénéficier du taux de 2,10 % prévu à l'article 281 sexies de ce même code qui s'applique y compris aux ventes d'équidés de grande valeur (DB 3-I – 1326 n°1 et 2).

2- Les prestations de location de boxes, sans entretien du cheval, ne constituent pas une opération de prise en pension ; elles ne revêtent donc pas un caractère agricole et restent soumises au régime qui leur est propre. Ces mises à disposition de locaux spécialement aménagés à l'accueil des chevaux sont de plein droit soumises à la TVA au taux normal (CGI, article 256-I) et ce quel que soit la qualité de celui qui loue le boxe.

3 - Les leçons d'équitation dispensées par un exploitant agricole au sens de la présente instruction constituent une activité de nature agricole passible à ce titre du taux réduit de 5,5 % de la TVA selon les modalités du régime agricole de la TVA lorsqu'elles sont fournies dans le cadre de son exploitation, c'est-à-dire au moyen des équidés et des infrastructures dont il dispose pour cette exploitation. Elles constituent, en effet, dans cette situation, le prolongement de l'activité agricole ainsi exercée.

Lorsqu'ils ne sont pas fournis dans le cadre d'une exploitation agricole au sens de la présente instruction, les leçons ou cours d'équitation demeurent exonérés de la TVA conformément aux dispositions de l'article 261-4-4° b du CGI s'ils sont dispensés par une personne physique rémunérée directement par ses élèves sans le concours de salariés participant à l'enseignement.

4 – Les locations d'équidés réalisées par un exploitant agricole au sens de la présente instruction, quelque soit leur finalité (loisir, travail, ...) relèvent du régime agricole de la TVA et sont soumises au taux réduit de 5,5 %.

Les recettes provenant de travaux réalisés par un exploitant agricole au moyen d'un équidé suivent le régime qui leur est propre. A cet égard, il est rappelé que les recettes provenant des travaux de débardage relèvent d'ores et déjà du taux réduit de la TVA en application de l'article 279 b septies du CGI relatif aux travaux forestiers, s'ils sont réalisés au profit d'exploitants agricoles (DB 3 I 1312 n°14). De la même manière, les travaux réalisés dans les vignes, s'il consistent en des travaux de préparation des sols, constituent d'ores et déjà des travaux à façon soumis au taux réduit de 5,5 % en application de l'article 278 bis du CGI (DB 3 I 1312 n° 8).

II – Conséquences sur les régimes déclaratifs

A - Application du régime de la TVA agricole

En application de l'article 298 bis du CGI, les redevables concernés sont placés sous le régime simplifié de l'agriculture (RSA) lorsqu'ils entrent dans l'un des cas d'imposition de plein droit à ce régime tels qu'ils sont énumérés par l'article 298 bis II, ou lorsque, à défaut, ils ont opté pour ce régime.

L'exigibilité de la TVA est constituée par l'encaissement des recettes (CGI, article 298 bis I-2°). La TVA est acquittée par acomptes trimestriels et une déclaration annuelle récapitulative doit être déposée avant le 5 mai de l'année suivant celle à laquelle elle se rapporte. Une option pour le dépôt de déclarations trimestrielles prévue à l'article 1693 bis du CGI peut cependant être formulée, elle doit parvenir au service des impôts compétent au plus tard le 5 mai de l'année à partir de laquelle elle prend effet.

A défaut de relever de plein droit ou sur option du RSA, les exploitants concernés relèvent, conformément à l'article 298 bis I du CGI, du remboursement forfaitaire agricole (RFA) qui constitue le régime de droit commun des exploitants agricoles. Toutefois, les opérations concernées par le changement de régime au regard de la TVA constituent des prestations de services et ne sont donc pas éligibles au remboursement forfaitaire. Le bénéfice de ce remboursement est en effet réservé aux seules livraisons de produits provenant de l'exploitation et réalisées à destination de tiers.

Le seuil de chiffre d'affaires en deçà duquel la franchise de TVA du régime agricole s'applique est de 5 300 € (CGI article 298 bis A). Afin d'en bénéficier, les exploitants agricoles doivent en faire la demande avant le 1^{er} février de l'année au titre de laquelle elle est demandée. Ils ont néanmoins l'obligation de déclarer leur chiffre d'affaires trimestriel sur les bulletins d'échéance n° 3525 bis et sont tenus d'adresser au service des impôts, avant le 25 avril de l'année suivante, la déclaration prévue au 1° du I de l'article 298 bis (CGI, article 298 bis A et 298 bis B). Pour 2004 cette demande pourra être formulée jusqu'au 5 août, date limite du dépôt du bulletin d'échéance n° 3525 bis relatif au deuxième trimestre.

B - Modalités de changement de régime d'imposition

Les redevables qui réalisent les activités qui deviennent agricoles, deviennent des exploitants agricoles au sens de l'article 298 bis du CGI et sont soumis à ce titre au régime de la TVA agricole.

Ils sont invités à faire connaître avant les dates indiquées aux alinéas suivants, auprès du service des impôts dont ils relèvent, et sans souscrire de liasse CFE auprès d'un centre de formalités des entreprises, les options qu'ils entendent exercer dans le cadre de ce nouveau régime.

Ainsi, les redevables dont le montant moyen des recettes réalisées au titre de 2002 et 2003 dans le cadre du régime général et correspondant à des activités qui deviennent agricoles en application de la présente instruction, serait inférieur au seuil de 46 000 € (à partir duquel, en application de l'article 298 bis II du CGI, la soumission au RSA est de plein droit), sont autorisés à formuler l'option pour le RSA jusqu'au 5 août 2004, date à laquelle doit intervenir le paiement de l'acompte relatif au second trimestre 2004 sur bulletin d'échéance 3525 bis, ou le dépôt de la déclaration trimestrielle 3310 CA relative à ce même trimestre si l'option prévue à l'article 1693 bis du CGI pour le dépôt de déclarations trimestrielles a également été formulée avant cette date.

A défaut de période de référence biennale, les exploitants dont l'activité a débuté en 2003, ne peuvent être soumis au RSA que sur option quand bien même le montant de recettes qu'ils ont réalisées en 2003 est supérieur à 46 000 €. L'option pour le RSA ainsi que celle pour le dépôt de déclarations trimestrielles peuvent toutefois être formulées jusqu'au 5 août 2004, date limite pour le paiement de l'acompte relatif au deuxième trimestre 2004 ou le dépôt de la déclaration trimestrielle relative à ce même trimestre.

Pour ceux des redevables qui relevaient avant le 1^{er} janvier 2004 de deux régimes différents au regard de la TVA, le RSA pour leurs activités agricoles et le régime général pour leurs activités de préparation et d'entraînement d'équidés, il est précisé que ces dernières activités sont rattachées au RSA sans qu'il soit nécessaire de formuler une option pour ce régime.

Les formulaires mentionnés ci-dessus sont disponibles auprès du service des impôts. Ils peuvent également être téléchargés sur le site Internet de la Direction générale des impôts www.impots.gouv.fr/professionnels/rechercher_un_formulaire.

C – Nouvelles obligations déclaratives

1) Redevables qui relevaient du régime simplifié d'imposition dans le cadre du régime général de la TVA.

a – Redevables qui n'ont pas opté pour le dépôt de déclarations CA 3 trimestrielles

Pour l'année 2004, s'agissant de nouveaux redevables au RSA, ils doivent acquitter des acomptes dont le montant correspond au moins à 70 % du montant dû pour le trimestre conformément au II de l'article 1693 bis du CGI. Un acompte est exigé à compter du deuxième trimestre, il doit être adressé à la recette compétente avant le 5 août 2004. Les acomptes relatifs aux troisième et quatrième trimestres sont acquittés respectivement avant le 5 novembre 2004 et avant le 5 février 2005.

Le montant des acomptes ainsi déterminés fait l'objet d'une imputation sur le montant de TVA liquidé sur la déclaration récapitulative CA 12 A souscrite avant le 5 mai 2005 au titre de l'année 2004 au même titre que l'acompte versé au titre du premier trimestre 2004 dans le cadre du régime général de la TVA.

Les redevables pour lesquels le montant de taxe dû, avant déduction de la TVA relative aux biens constituant des immobilisations était inférieur à 1000 euros au titre de 2003 sont dispensés du versement des acomptes en 2004. Ils déclarent le montant des opérations imposables au titre de l'année 2004 sur la déclaration récapitulative déposée avant le 5 mai 2005. Ces redevables sont dispensés du dépôt de bulletins d'acomptes trimestriels portant la mention néant.

Les redevables dont l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile, utilisent, lorsqu'ils ont formulé l'option de l'article 242 septies A de l'annexe II au CGI, l'imprimé CA 12 E déposé au titre de l'exercice ouvert en 2003 et clos en 2004 pour liquider la TVA qui est due sur les opérations réalisées au cours de cet exercice et qui sont devenues agricoles à compter du 1^{er} janvier 2004. Le cas échéant, les acomptes demandés au titre de la période couverte par cet exercice peuvent faire l'objet d'une modulation dans les conditions de l'article 287-3 du CGI pour tenir compte notamment de l'application du taux réduit à certaines opérations à compter du 1^{er} janvier 2004.

b – Redevables qui ont opté pour le dépôt de déclarations CA 3 trimestrielles

Ces redevables doivent déposer des déclarations CA 3 au plus tard le 5 des mois de mai, août, novembre N et février N+1 en ce qui concerne les opérations réalisées respectivement au cours des premier, deuxième, troisième et quatrième trimestres de l'année N (article 1693 bis II du CGI).

La déclaration déposée avant le 5 août 2004 et relative au deuxième trimestre de l'année 2004 récapitulera exceptionnellement les opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2004. Le montant de la TVA sera ainsi liquidé selon les modalités de la présente instruction avec application, pour celles des activités qui y sont éligibles, du taux réduit de 5,5 %.

Le cas échéant, le redevable imputera sur cette déclaration le montant de TVA acquitté dans le cadre du régime général depuis le début de l'année 2004. Ce montant correspond aux acomptes des deux premiers trimestres de cette année lorsque ceux-ci ont été acquittés aux mois d'avril et juillet 2004.

2) Redevables qui relevaient du régime réel normal dans le cadre du régime général de la TVA

a – Redevables qui n'ont pas opté pour le dépôt de déclarations CA 3 trimestrielles

Pour l'année 2004, s'agissant de nouveaux redevables au RSA, ils doivent acquitter des acomptes dont le montant correspond au moins à 70 % du montant dû pour le trimestre conformément au II de l'article 1693 bis du CGI.

Toutefois, dès lors que ces redevables ont acquitté de la TVA dans le cadre du régime général au titre des deux premiers trimestres 2004 au moyen de déclarations CA 3 mensuelles ou trimestrielles, un acompte n'est exigé qu'à compter du troisième trimestre. Cet acompte doit être adressé à la recette compétente avant le 5 novembre 2004. L'acompte relatif au quatrième trimestre est acquitté avant le 5 février 2005.

Le montant des acomptes ainsi déterminés, ainsi que celui de la TVA acquittée dans le cadre du régime normal au titre des opérations réalisées en 2004, sont imputés sur le montant de TVA liquidé sur la déclaration récapitulative CA 12 A souscrite au titre de l'année 2004 et déposée avant le 5 mai 2005. Si les opérations

concernées par le présent dispositif commenté dans l'instruction, et réalisées au cours des 1^{er} et 2^{ème} trimestres 2004, ont été soumises au taux normal, cette imputation de la TVA acquittée dans le cadre du régime normal régularise de facto la situation depuis le 1^{er} janvier 2004.

b – Redevables ayant opté pour le dépôt de déclarations trimestrielles

Ces redevables doivent déposer des déclarations CA 3 au plus tard le 5 des mois de mai, août, novembre N et février N+1 en ce qui concerne les opérations réalisées respectivement au cours des premier, deuxième, troisième et quatrième trimestres de l'année N (article 1693 bis II du CGI).

Pour 2004, la déclaration déposée au titre du deuxième trimestre avant le 5 août récapitule exceptionnellement les opérations réalisées depuis le 1^{er} janvier 2004. Le redevable impute sur le montant de TVA dû au titre de ces opérations et calculé selon les modalités prévues par la présente instruction (taux réduit), le montant de la TVA qu'il a acquitté depuis le 1^{er} janvier selon les modalités du régime général.

D – Opérations de régularisation engendrées par le changement de régime

1) Exploitants qui bénéficiaient de la franchise en base dans le cadre du régime général

Ces exploitants qui exercent les activités qui deviennent agricoles et dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 27 000 € par an, s'agissant de prestations de services (article 293 B du CGI) relèvent du RFA de plein droit, sauf à pouvoir prétendre au bénéfice de la franchise spécifique en matière agricole (cf. II A).

Cette catégorie d'exploitants peut exercer une option pour le RSA jusqu'au 5 août 2004. Toutefois, dès lors que ces exploitants n'étaient pas habilités à facturer de la TVA, cette option n'aura d'effet à leur égard qu'à compter de la date à laquelle elle est formulée dans les mêmes conditions que pour une exploitation nouvelle.

Cette catégorie d'exploitants peut, le cas échéant, bénéficier d'un crédit de départ déterminé dans les conditions prévues au III ci dessous.

2) Régularisation des opérations réalisées depuis le 1^{er} janvier 2004

Les opérations qui ont donné lieu à une facturation au taux normal après le 1er janvier 2004 alors qu'elles étaient éligibles à compter de cette date au taux réduit de 5,5 % donnent lieu à l'établissement de factures rectificatives dans les conditions de droit commun (CGI, article 272). Toutefois, du point de vue des règles de facturation relatives à la TVA, il n'y a pas d'obligation d'émettre une facture rectificative lorsqu'il est justifié que la facture initiale a été adressée à une personne non assujettie à la TVA.

Les redevables qui procèdent ainsi à ces régularisations adaptent en conséquence leur comptabilité en passant les écritures comptables rectificatives correspondantes.

III - Conséquences au regard des droits à déduction

A - Situation des assujettis devenant redevables : Crédit de départ

Peuvent bénéficier d'un crédit de départ déterminé selon les modalités de l'article 226 de l'annexe II au CGI (cf. notamment BOI 3 F-2-99 paragraphes 52 et suivants et BOI 3 I-1-02, section 3), les assujettis qui deviennent redevables de la TVA.

Sont notamment concernés les assujettis qui bénéficiaient de la franchise en base de l'article 293 B du CGI et qui deviennent redevables de la TVA au régime simplifié agricole soit parce qu'ils ont réalisé un montant moyen de recettes calculé sur deux années civiles consécutives supérieur à 46 000 € soit parce qu'ils optent pour ce régime.

1) Biens constituant des immobilisations

Pour le calcul de ce crédit, les nouveaux redevables doivent imposer la livraison à soi-même des biens constituant des immobilisations³ qui sont affectés en définitive à une activité imposée à la TVA après avoir été utilisés pour une activité non effectivement soumise à la taxe, en application de l'article 257-8°-1-b du CGI (cf. BOI 3 CA 94, n° 177 et 178), et pratiquer au titre de la TVA déductible afférente à cette livraison à soi-même un

³ Biens immobilisés au regard de l'impôt sur le revenu, ne faisant pas l'objet d'une exclusion du droit à déduction.

abattement destiné à tenir compte de l'utilisation dont le bien a précédemment fait l'objet entre sa date d'acquisition et celle à laquelle l'entreprise est devenue redevable de la TVA.

Cet abattement est :

- d'un dixième⁴ ou d'un vingtième par année ou fraction d'année écoulée depuis la date à laquelle la taxe afférente au bien est devenue exigible, s'il s'agit d'un immeuble ;

- d'un cinquième par année ou fraction d'année écoulée depuis la date à laquelle la taxe afférente au bien est devenue exigible, s'il s'agit d'un bien autre qu'un immeuble.

2) Biens constituant des stocks

S'agissant des biens figurant parmi les stocks à la date à laquelle l'assujetti devient redevable, la taxe afférente à ces biens est :

- intégralement déductible s'ils sont destinés exclusivement à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction ;

- partiellement déductible, en fonction du pourcentage de déduction de l'entreprise, s'ils sont destinés à être utilisés concurremment pour les besoins d'opérations ouvrant droit et n'ouvrant pas droit à déduction (application combinée des dispositions des articles 219 et 226 de l'ann. II au CGI) ;

- n'est pas déductible s'il s'agit, le cas échéant, de biens exclus du droit à déduction ou destinés exclusivement à la réalisation d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction.

Les assujettis sont tenus d'établir un inventaire des produits en stock au titre desquels ils entendent exercer les droits à déduction prévus à l'article 226 de l'annexe II.

L'imputation de la TVA déductible grevant les produits en stock peut être opérée sur la déclaration déposée au titre du premier mois d'imposition.

B – Situation des redevables devenant assujettis non redevables : Régularisations des droits à déduction

Ceux des redevables qui étaient imposés selon le régime général de la TVA et dont le montant moyen des recettes afférentes aux activités agricoles au sens de la présente instruction calculé sur deux années civiles consécutives n'atteint pas le seuil d'imposition de plein droit au RSA (46 000 € par an), relèvent du RFA.

Les intéressés doivent alors procéder aux régularisations suivantes sauf s'ils exercent l'option pour le RSA:

- régularisation des déductions opérées au titre des biens mobiliers et immobiliers constituant des immobilisations, dans les conditions prévues à l'article 210 de l'annexe II au CGI.

- régularisation des déductions opérées au titre des biens neufs ne constituant pas des immobilisations : engrais, semences, animaux. Pour ces derniers, s'ils sont nés sur l'exploitation, le reversement doit porter sur la taxe déduite au titre des biens utilisés pendant leur croissance (aliments du bétail, produits vétérinaires) ;

- régularisation des déductions opérées au titre de la préparation des récoltes en terre ; cette régularisation est limitée aux déductions opérées au titre des biens ne constituant pas des immobilisations (engrais, semences...).

C) Situation des redevables du régime général devenant redevables du RSA

Lorsqu'une entreprise exerce des activités de nature non agricole imposables en vertu des articles 256, 256 bis et 256 A du CGI (Cf. DB 3 I-111) et des activités de nature agricole, ces deux catégories constituent deux secteurs distincts d'activité sous réserve des tolérances prévues (Cf. DB 3 I-1122 n° 20 à 35).

Ainsi, les entreprises qui auraient constitué deux secteurs distincts d'activité au titre de leurs activités agricoles soumises aux règles du régime simplifié agricole, d'une part, et de leurs activités non agricoles⁵ soumises aux règles du régime général d'imposition à la TVA, d'autre part, devront à compter du 1^{er} janvier 2004 transférer les biens d'investissement afférents aux activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation de leur secteur d'activités non agricoles à leur secteur d'activités agricoles.

⁴ Un dixième pour les immeubles livrés, acquis ou apportés avant le 1^{er} janvier 1996.

⁵ Activités regroupant jusqu'à présent notamment les activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation.

A l'occasion d'un tel transfert de biens d'investissement entre secteurs d'un même assujetti⁶, les entreprises concernées devront procéder aux régularisations du droit à déduction prévues à l'article 210 de l'annexe II au CGI de la manière suivante.

Les entreprises concernées opèrent un reversement de la TVA antérieurement déduite au titre des biens d'investissement en cause, diminuée des cinquième, dixième ou vingtième restant à courir.

Dans cette hypothèse, l'entreprise ayant procédé au reversement de taxe peut bénéficier à ce titre de l'ouverture d'un nouveau droit à déduction dans le secteur bénéficiaire du transfert (CGI, annexe II, article 210-IV). S'agissant d'une opération interne, l'exercice de ce nouveau droit à déduction s'effectuera directement, sans qu'il y ait lieu d'établir d'attestation de transfert du droit à déduction.

Le cas échéant, les entreprises concernées opèrent une déduction complémentaire de la TVA qui a grevé le bien d'investissement et qui n'a pas initialement fait l'objet d'une déduction totale (article 211 de l'annexe II au CGI).

Il est précisé qu'aucune régularisation n'est exigée lorsque les biens d'investissement relevant d'une activité antérieurement soumise au régime général d'imposition à la TVA sont désormais affectés à cette activité qui devient soumise au régime simplifié agricole en application de la présente instruction.

IV - Le régime applicable à la location des moyens d'exploitation nécessaires à l'exercice de ces activités

La location de locaux nus pour les besoins de l'activité d'un preneur assujetti peut être soumise à la TVA si le bailleur a formulé l'option prévue à l'article 260-2° du CGI.

Les locations de locaux nus consenties aux exploitants réalisant les opérations qui deviennent agricoles en application des dispositions de la présente instruction ne peuvent plus être imposées sur ce fondement, le a du 2° de l'article 260 du CGI excluant expressément l'option pour les locaux nus destinés à un usage agricole.

Cependant, par mesure de tolérance, il est admis que les bailleurs qui ont formulé l'option du 2° de l'article 260 du CGI déjà cité pourront, jusqu'à expiration du bail pour lequel cette option a été formulée, continuer à soumettre à la TVA le montant des loyers selon les modalités du régime général.

A l'échéance de ce bail, le bailleur pourra opter pour la TVA sur le fondement du 6° de l'article 260 du CGI dans les conditions de cet article.

Ainsi, l'option ne pourra être formulée que si le preneur est redevable de la TVA et si le bailleur a procédé à l'enregistrement de son bail.

Cette option, lorsqu'elle est exercée, a pour conséquence de soumettre le bailleur au RSA de plein droit (article 298 bis II 6° du CGI).

V – Entrée en vigueur

Les dispositions de la présente instruction entrent en vigueur au 1^{er} janvier 2004.

Le taux réduit de 5,5 % s'applique pour celles des prestations de services dont l'exigibilité intervient à compter de cette date. Ainsi, une prestation exécutée avant le 1^{er} janvier 2004, et pour laquelle l'encaissement du prix correspondant intervient postérieurement à cette date, est soumise au taux de 5,5 % lorsqu'elle est devenue éligible à ce taux à compter de cette date.

Cela étant, pour ce qui concerne les prestations de services exécutées en application d'un abonnement qui couvre une période commencée en 2003 et achevée en 2004, lorsque le paiement a été effectué en totalité en 2003 au taux normal de la TVA, une régularisation pourra intervenir dans les conditions prévues au II-D-2 ci-dessus pour la partie du prix afférente aux prestations réalisées après le 1^{er} janvier 2004.

Ces règles s'appliquent aussi pour des prestations réalisées en application d'un contrat à exécution successive avec paiement à terme échu (prise en pension des chevaux, ...).

Le Secrétaire d'Etat au Budget et à la réforme budgétaire

Dominique BUSSEREAU

⁶ Exception faite des changements d'affectation de biens d'un secteur ouvrant intégralement droit à déduction à un secteur exonéré n'ouvrant pas droit à déduction, qui rendent exigibles la taxation d'une livraison à soi-même (LASM) sur le fondement de l'article 257-8° du CGI.

ANNEXE

DEFINITION DES PRINCIPAUX INTERVENANTS
DE LA FILIERE EQUESTRE**A – L'exploitation de chevaux de course****1) l'éleveur**

L'éleveur procède à la reproduction des chevaux, par l'achat et la vente d'étalons, de poulinières et de saillies. Il peut disposer d'un domaine agricole sur lequel il se livre à cette activité (éleveur avec sol) ou mettre en pension les étalons et poulinières dont il est propriétaire dans un haras (éleveur sans sol). Il peut conserver les poulains issus de son élevage pour en exploiter la carrière ou les céder à un tiers qui en deviendra propriétaire à son tour. Il peut notamment être titulaire d'une autorisation d'entraînement qui lui permet d'entraîner sur ces propres installations les chevaux qui lui appartiennent.

2) Le propriétaire

Au sens de la réglementation des courses, le propriétaire est la personne physique ou morale autorisée à faire courir le cheval sous ses propres couleurs. Il peut exploiter la carrière du cheval en employant un entraîneur salarié, en la confiant par un contrat de location de carrière à un entraîneur indépendant ou encore en confiant le cheval dont il est propriétaire à un entraîneur public qu'il rémunère à la fois pour la prise en pension du cheval et pour la prestation d'entraînement en tant que telle. Le propriétaire peut également, s'il est titulaire du permis, entraîner ses propres chevaux.

3) L'entraîneur de chevaux de course

L'entraîneur est le responsable de la préparation à la compétition, activité qui consiste à dresser le cheval et à le porter au meilleur de sa forme pour le jour de la course. L'entraîneur a un rôle déterminant dans la carrière du cheval, il sélectionne notamment les courses dans lesquelles il estime que le cheval a les meilleures chances de s'illustrer.

Deux catégories d'entraîneurs peuvent être distinguées :

a) *les entraîneurs publics* :

Ils sont des personnes physiques ou morales, titulaires d'une licence attribuée par les sociétés mères de courses (la SECF dans le domaine du trot et France galop dans le domaine du galop). Ils sont des professionnels indépendants habilités à prendre à l'entraînement des chevaux appartenant à des propriétaires différents ; ils peuvent également entraîner leurs propres chevaux. Pour procéder à l'entraînement, ils doivent assurer l'hébergement du cheval, veiller à son alimentation et à son état sanitaire. Ils réalisent donc, en plus de leur prestation d'entraînement proprement dite, une opération de prise en pension.

Ils interviennent selon deux modalités différentes :

- en application d'un contrat de location de carrière : ce contrat prévoit la répartition forfaitaire des gains de courses remportés par le cheval, la quote-part des gains revenant à l'entraîneur constitue la rémunération de sa prestation d'entraînement,
- en application d'un contrat de pension et d'entraînement : le propriétaire verse à l'entraîneur, selon une périodicité prévue au contrat, une rémunération correspondant pour partie au prix de la pension et pour le reste à la prestation d'entraînement proprement dite. Il peut également dans ce cadre percevoir, à titre de rémunération complémentaire, une quote-part des gains de courses remportés par les chevaux dont il assure l'entraînement.

b) *les entraîneurs particuliers* : ils sont employés par un propriétaire auquel ils sont liés par un contrat de travail en vertu duquel ils perçoivent des salaires.

B - Les centres équestres

Les centres équestres, qui ont pour vocation principale la pratique de l'équitation auprès de tout public, sont exploités sous des formes juridiques diverses. Certains sont exploités par un exploitant individuel ou une société, d'autres le sont sous forme associative.

Ils exercent essentiellement des activités d'animation et d'enseignement de l'équitation, de participation et d'organisation de compétitions, de randonnées, de locations et de prise en pension d'équidés. Ils peuvent se livrer également à des opérations de dressage ou d'entraînement de chevaux en vue de leur exploitation dans des courses ou des compétitions équestres, de ventes ou de commission sur ventes de chevaux.

En outre, ils réalisent des ventes de denrées alimentaires, de fumier, d'objets nécessaires à la pratique de l'équitation, des prestations de transport de chevaux, des prestations de restauration ou d'hébergement.

C - Les activités d'exploitation d'équidés réalisées par des agriculteurs

Certains agriculteurs réalisent dans le prolongement de leur activité agricole ou pour procéder à une diversification de leur activité, une activité accessoire tendant à mettre en valeur leurs infrastructures par l'exploitation d'équidés. Ainsi, un agriculteur dont l'activité principale est la polyculture peut par exemple développer sur son exploitation une activité de prise en pension de chevaux ou d'enseignement de l'équitation dans le cadre d'une ferme équestre. De la même manière, un éleveur de chevaux peut développer dans le prolongement de son activité, une activité d'enseignement de l'équitation au moyen des chevaux de son élevage et prendre en pension des chevaux de propriétaires tiers.