

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-SECT-90-20-20150506

Date de publication : 06/05/2015

DGFiP

TVA - Régimes sectoriels - Biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité - Principes d'imposition

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Régimes sectoriels

Titre 9 : Biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité

Chapitre 2 : Principes d'imposition

Sommaire :

- I. Biens livrés par des personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leurs exploitations
 - A. Biens imposables
 - B. Base d'imposition
 - C. Déclaration des opérations réalisées
 - D. Régime de l'exonération
 - 1. Cas général
 - 2. Cas particulier de la cession d'un bien d'investissement à un négociant en biens d'occasion durant la période de régularisation
- II. Biens livrés par des assujettis-revendeurs
 - A. Principes d'imposition
 - 1. Livraisons de biens achetés auprès d'un non-redevable
 - 2. Livraisons de biens achetés auprès d'une personne qui n'est pas autorisée à facturer la TVA au titre de cette livraison
 - 3. Cas d'exclusion
 - B. Calcul de la marge au coup par coup
 - 1. Détermination de la marge
 - a. Articles ou matières dont la nature est indéterminée au moment de l'acquisition
 - b. Cas particulier des livraisons par un intermédiaire
 - 2. Droits à déduction
 - C. Globalisation périodique des achats et des ventes
 - 1. Personnes et biens concernés
 - 2. Calcul de la marge globale
 - 3. Période d'imposition
 - a. Redevables soumis au régime réel normal d'imposition

- b. Redevables soumis au régime simplifié d'imposition (RSI)
- 4. Régularisation annuelle des stocks
- 5. Déductions
- 6. Cas particulier des exportations
- D. Imposition à la TVA sur le prix de vente total
 - 1. Étendue du droit à déduction
 - 2. Biens pour lesquels le négociant a opté dans les conditions prévues à l'article 297 B du code général des impôts
- III. Opérations de commission et de courtage

Les principes d'application de la TVA diffèrent selon que l'on se trouve en présence de biens livrés par :

- des personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leurs exploitations (assujettis-utilisateurs) ;
- des assujettis-revendeurs.

I. Biens livrés par des personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leurs exploitations

1

Le a du 1° du 3 de l'[article 261 du code général des impôts \(CGI\)](#) exonère de la TVA, sous réserve des dispositions des 1° et 2° du III de l'[article 257 du CGI](#) « les ventes de biens usagés faites par des personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leurs exploitations ». Ce principe étant posé, le même texte l'amende en précisant que, toutefois, cette exonération ne s'applique pas aux biens qui ont ouvert droit à déduction complète ou partielle de la TVA lors de leur achat, acquisition intracommunautaire, importation ou livraison à soi-même.

Cette dernière disposition ne s'applique ni aux biens cédés à des personnes qui ont souscrit un contrat de crédit-bail ou location avec option d'achat avant le 8 septembre 1989, ni aux véhicules destinés à la location simple, inscrits à l'actif des entreprises de location avant le 8 septembre 1989, si ces véhicules sont cédés à des personnes autres que des négociants en biens d'occasion. Ces cessions demeurent exonérées, avec obligation de régulariser la taxe déduite en application du 1 du III de l'[article 207 de l'annexe II au CGI](#).

Les cessions de biens d'investissement, que ces cessions soient imposées ou exonérées de la TVA, sont exclues du calcul du pourcentage de déduction ([CGI, ann. II, art. 206, III-3-3°-a](#)).

A. Biens imposables

10

Le a du 1° du 3 de l'[article 261 du CGI](#) précise que l'exonération prévue en faveur des ventes de biens usagés faites par des personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leurs exploitations ne s'applique pas aux biens qui ont ouvert droit à déduction complète ou partielle de la TVA lors de leur achat, acquisition intracommunautaire, importation ou livraison à soi-même. L'imposition à la TVA est donc la règle pour toutes les livraisons de biens mobiliers d'investissement affectés aux opérations dans le champ effectuées par leurs utilisateurs (cf. toutefois [I-D-1 à I-D-2 § 100 à 130](#)).

20

L'imposition concerne les ventes de biens usagés faites par les personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leurs exploitations, c'est-à-dire les biens meubles corporels qu'un assujetti utilise pour les besoins de l'exercice de ses activités économiques (ex : matériel et outillage industriels, matériel de transport, matériel de bureau, etc). Il n'y a pas de condition de durée minimale d'affectation aux besoins de l'exploitation.

30

Toutes les exportations et les livraisons de biens destinés à être exportés qui concernent des biens mobiliers d'investissement utilisés par des personnes redevables à des opérations entrant dans le champ de la taxe, sont considérées comme taxées. Le cédant pourra bénéficier, si le bien n'a pas donné lieu à déduction ou a donné lieu à déduction partielle, d'une déduction complémentaire dans la limite de la TVA qui aurait été exigible si la vente n'était pas réalisée à l'exportation.

40

La taxation doit être appliquée dans tous les cas, c'est-à-dire à tous les biens mobiliers d'investissement qui ont ouvert droit à déduction, totalement ou partiellement, préalablement à leur cession.

Le critère de la taxation de la cession d'un bien réside dans le seul fait que ce bien a ouvert droit à déduction de tout ou partie du montant de la TVA, avant sa cession, que ce droit à déduction ait été effectivement exercé ou non.

La taxation concerne en principe toutes les cessions à titre onéreux de ces biens, quels que soient l'acquéreur et le délai écoulé entre la date d'acquisition et la date de la cession.

50

Le 1° du 3 de l'[article 261 du CGI](#) a, d'autre part, exclu de l'exonération :

- les cessions d'aéronefs ou d'éléments d'aéronefs utilisés par des compagnies de navigation aérienne, dont les services à destination ou en provenance de l'étranger ou des territoires et départements d'outre-mer, à l'exclusion de la France métropolitaine, représentent au moins 80 % des services qu'elles exploitent, faites au profit d'autres compagnies qui ne remplissent pas ces conditions ([CGI, art. 257, III-1°](#)) ;

- les cessions de navires de commerce maritime ou destinés à la navigation de commerce sur les fleuves internationaux, de bateaux utilisés pour l'exercice d'une activité industrielle en haute mer, de bateaux affectés à la pêche professionnelle maritime, de bateaux de sauvetage et d'assistance en mer, d'objets incorporés dans ces bateaux ainsi que d'engins et filets pour la pêche maritime lorsqu'ils cessent d'être affectés exclusivement à l'usage que justifie l'exonération prévue par les 2° et 3° du II de l'[article 262 du CGI](#) ([CGI, art. 257, III-2°](#)).

B. Base d'imposition

60

Les cessions de biens mobiliers d'investissement sont exclues du bénéfice de l'imposition sur la marge prévue par l'[article 297 A du CGI](#) (cf. [II-A-3 § 230](#)). La base d'imposition est donc constituée par le prix de vente total du bien ou la valeur de l'apport.

70

En conséquence, les déductions initiales opérées par les utilisateurs au titre des dits biens ne sont pas remises en cause même dans le cas où la cession intervient avant le commencement de la quatrième année qui suit celle de l'acquisition, l'importation ou la première utilisation des biens cédés. Ces utilisateurs ne peuvent, bien entendu, délivrer l'attestation prévue au 3 du III de l'[article 207 de l'annexe II au CGI](#) mais doivent mentionner sur leur facture, dans les conditions réglementaires, la taxe dont ils sont redevables.

80

De plus, l'utilisateur qui vend des biens dont il a fait usage pour des opérations entrant dans le champ d'application de la taxe peut, dans certains cas, pratiquer une déduction complémentaire ([CGI, ann. II, art. 207, III-1](#)).

Il en est ainsi des régularisations globales opérées lorsque :

- la cession intervenant avant le commencement de la quatrième année qui suit celle de l'acquisition, l'importation ou la première utilisation des biens, la taxe qui a grevé le bien n'a pas initialement fait l'objet d'une déduction totale ;

- la cession portant sur un bien exclu du droit à déduction, est effectuée au profit d'un négociant en biens d'occasion et soumise volontairement à la TVA par le cédant (cf. [I-D-2 § 130](#)) ;
- le bien qui n'a pas donné lieu à déduction ou à une déduction partielle est exporté ou fait l'objet d'une livraison intra-communautaire (cf. [I-A § 10](#)).

Le montant de cette déduction ne peut toutefois excéder celui de la taxe due à raison de cette cession.

C. Déclaration des opérations réalisées

90

Les éventuels compléments de droit à déduction résultant pour le cédant de l'application du III de [l'article 207 de l'annexe II au CGI](#) doivent figurer ligne 21 de la déclaration 3310 CA 3 souscrite par les entreprises soumises au régime réel normal et ligne 27 de la déclaration CA 12 (ou CA 12 E) souscrite par les entreprises relevant du régime simplifié d'imposition ([RM Delfosse n° 36300, JO AN du 5 janvier 1981, p. 34](#)).

D. Régime de l'exonération

1. Cas général

100

Le a du 1° du 3 de [l'article 261 du CGI](#) exonère de TVA les ventes de biens usagés faites par les personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leurs exploitations. Mais cette exonération ne s'applique qu'aux cessions de biens mobiliers d'investissement qui ne pouvaient pas ouvrir droit à déduction, en raison soit de leur affectation à une activité exonérée ou hors du champ d'application de la TVA, soit d'une mesure d'exclusion particulière.

110

De même, la réception en France d'un bien d'investissement usagé acquis auprès d'un utilisateur situé dans un autre État membre de l'Union européenne constitue une acquisition intracommunautaire exonérée lorsque le cédant est un assujéti qui réalise des opérations n'ouvrant aucun droit à déduction.

120

Le cédant peut délivrer au nouveau détenteur du bien une attestation mentionnant le montant total de la TVA ayant grevé l'acquisition, l'importation ou la première utilisation à proportion du rapport entre le nombre d'années restant à courir jusqu'au terme de la période de régularisation et le nombre d'années total de celle-ci ; le nouveau détenteur peut opérer, dans les conditions ordinaires, la déduction de la TVA, pour le montant de laquelle est établie l'attestation. Le bénéficiaire d'une cession ultérieure peut également opérer la déduction d'une fraction, calculée dans les mêmes conditions, de la taxe que le précédent propriétaire était en droit de déduire.

Il est précisé que le commerçant qui n'a pu opérer la déduction soit parce qu'il est exonéré, soit en raison d'une exclusion légale, conserve la possibilité de délivrer l'attestation.

Cette déduction n'est cependant admise que dans la mesure où le bien constitue une immobilisation affectée aux opérations économiques ouvrant droit à déduction pour le bénéficiaire de la cession ([CGI, annexe II, art. 207, III-3](#)).

Les cessions de biens qui interviennent après le commencement de la quatrième année qui suit celle de l'acquisition, l'importation ou la première utilisation à la suite d'une livraison à soi-même demeurent exonérées en tout état de cause.

2. Cas particulier de la cession d'un bien d'investissement à un négociant en biens d'occasion durant la période de régularisation

130

Le transfert du droit à déduction en proportion du rapport entre le nombre d'années restant à courir jusqu'au terme de la période de régularisation et le nombre d'années total de celle-ci prévu au 3 du III de l'article 207 de l'annexe II du CGI ne peut s'appliquer si le bénéficiaire est un négociant en biens d'occasion. Ce dernier n'utilisera pas en effet le bien cédé comme une immobilisation.

Toutefois, dans le cas de biens exclus du droit à déduction, le cédant peut soumettre volontairement la cession de tels biens à la TVA. Il bénéficie alors d'un complément de déduction (CGI, ann. II, art. 207, III-1-2°) égal à la somme des régularisations annuelles qui auraient été effectuées jusqu'au terme de la période de régularisation en application des 1, 2, 3 et 5 du II de l'article 207 de l'annexe II, en considérant que pour chacune des années restantes de cette période, le coefficient de déduction est égal à l'unité.

II. Biens livrés par des assujettis-revendeurs

140

Les assujettis-revendeurs sont les assujettis qui, dans le cadre de leur activité économique, acquièrent ou affectent aux stocks de leur entreprise ou importent en vue de leur revente, des biens d'occasion, des œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité, que ces assujettis agissent pour leur compte ou pour le compte d'autrui, mais en leur nom propre en qualité d'intermédiaire à l'achat ou à la vente.

Ces entreprises se distinguent des assujettis-utilisateurs qui vendent des biens qu'ils ont comptabilisés comme immobilisations (cf. I à I-D-2 § 1 à 130).

Sont notamment considérés comme des assujettis-revendeurs les négociants en biens d'occasion (brocanteurs, garagistes, etc.), les antiquaires, les galeries d'art, les négociants en timbres-poste ou monnaies anciennes, etc.

150

Cas particulier des intermédiaires agissant en leur nom propre : l'intervention d'un intermédiaire agissant en son nom propre est une situation fréquente dans les transactions portant sur des biens d'occasion (véhicules notamment), des œuvres d'art et de biens de collection ou d'antiquité (galeries agissant comme intermédiaires d'artistes, ventes sur offres de biens de collection, etc.).

Les ventes aux enchères publiques en constituent un exemple particulier : il résulte en effet des conditions dans lesquelles se déroulent ces opérations que les commissaires-priseurs interviennent généralement comme des intermédiaires agissant en leur nom propre.

Ainsi, les assujettis agissant en leur nom propre mais pour le compte d'autrui, qui s'entremettent dans une opération portant sur des biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité, tels qu'ils sont définis au V de l'article 256 du CGI et au III de l'article 256 bis du CGI sont considérés comme des assujettis-revendeurs.

Ils sont, en effet, réputés avoir personnellement acquis et livré les biens .

Entrent notamment dans cette catégorie les officiers ministériels (commissaires-priseurs principalement) qui, agissant en leur nom propre et pour le compte d'autrui, procèdent à des ventes aux enchères publiques de biens d'occasion, d'œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité.

160

En revanche, les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui ne sont pas concernés par le régime résultant de la 7e directive européenne ; le régime qui leur est applicable, défini dans le BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-40, demeure inchangé.

A. Principes d'imposition

170

La 7^e directive consacre le régime de la marge comme le régime de droit commun applicable au marché des biens d'occasion, œuvres d'art, objets d'antiquité et de collection (cf. [II-B § 250](#)).

En vertu de l'[article 297 A du CGI](#), les livraisons de biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité effectuées par des assujettis-revendeurs sont soumises de plein droit au régime particulier de la marge bénéficiaire lorsque les biens en question leur ont été livrés par un non redevable de la TVA ou une personne qui n'est pas autorisée à facturer la TVA au titre de cette livraison, comme, par exemple, un autre assujetti-revendeur (cf. [II-A-1 § 210](#)).

180

Les assujettis-revendeurs acquittent, en principe, la taxe sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat calculée opération par opération (cf. [II-B § 250](#)). Toutefois, dans le cas où le prix d'achat de chaque objet vendu ne peut être connu avec précision, il est admis, par tolérance, que la différence à soumettre à la TVA soit calculée globalement chaque mois (cf. [II-C § 380 et suivants](#)).

Dans ce système d'imposition sur la marge, les assujettis-revendeurs ne sont pas autorisés à déduire la taxe incluse dans le prix d'achat des biens (TVA rémanente).

Mais l'[article 297 C du CGI](#) prévoit que, pour chaque livraison de biens d'occasion, d'œuvres d'art, objets d'antiquité ou de collection, l'assujetti-revendeur peut appliquer les règles de TVA applicables aux autres assujettis, c'est-à-dire les règles du régime général de la taxe (cf. [II-D § 490 et suiv](#)). Le négociant acquitte donc dans ce cas la taxe sur le montant total de la vente et peut alors déduire la taxe payée lors de l'acquisition des biens (lorsque la taxe a été facturée).

190

Lorsque le prix d'achat des biens d'occasion ne peut être déterminé avec exactitude en raison d'acquisition de lots hétérogènes, il est admis que la base d'imposition soit fixée à la moitié du prix de cession des objets usagés (cf. [II-B-1-a § 310](#)).

200

Aux termes de l'[article 297 A du CGI](#), la base d'imposition est constituée par la marge réalisée par l'assujetti-revendeur pour les livraisons de biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité lorsque ces biens lui ont été livrés par un assujetti-revendeur, par un non-redevable de la TVA ou une personne qui n'est pas autorisée à facturer la TVA au titre de cette livraison.

Sont ainsi soumises de plein droit au régime de la marge les livraisons de biens achetés auprès d'un non-redevable, ainsi que les livraisons de biens achetés auprès d'une personne qui n'est pas autorisée à facturer la TVA au titre de cette livraison.

1. Livraisons de biens achetés auprès d'un non-redevable

210

Il s'agit des biens achetés auprès :

- d'une personne non assujettie à la TVA, particulier ou personne morale non assujettie ;
- d'un autre assujetti établi en France ou dans un autre État membre dans la mesure où la livraison par cet assujetti était exonérée. Il s'agit notamment des cessions de biens mobiliers d'investissement qui ne pouvaient pas ouvrir droit à déduction :
 - soit en raison de leur affectation à une activité exonérée ou hors du champ d'application de la TVA (ex. : un ordinateur vendu par un chirurgien dentiste) ;
 - soit en raison d'une mesure d'exclusion particulière (ex. : cession d'un véhicule de tourisme) ;
 - soit en raison d'une absence de facturation de la TVA lors de leur achat (achat à un assujetti-revendeur ou une personne bénéficiant d'une franchise en base).

Les cas d'exonération sont décrits au [I-D-1 § 100](#).

Lorsque cet assujetti est établi dans un autre État membre de l'Union européenne, les livraisons exonérées sont prévues par l'article 136 de la [directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006](#).

Il s'agit des livraisons de biens :

- qui étaient affectés exclusivement à une activité exonérée, si ces biens n'ont pas fait l'objet d'un droit à déduction ;
- dont l'acquisition ou l'affectation avaient fait l'objet d'une exclusion du droit à déduction.

2. Livraisons de biens achetés auprès d'une personne qui n'est pas autorisée à facturer la TVA au titre de cette livraison

220

Il s'agit des biens acquis auprès :

- d'un assujetti qui bénéficie de la franchise (franchise en base de droit commun ou celle spécifique pour les artistes prévues à l'[article 293 B du CGI](#) ;
- d'un autre assujetti-revendeur si la livraison par ce dernier a été soumise au régime particulier de taxation sur la marge de plein droit ou sur option décrit dans la présente instruction.

Les cas de taxation sur la marge sont les mêmes que l'assujetti-revendeur ait acheté le bien à un vendeur établi en France ou un vendeur établi dans un autre État de l'Union européenne (voir les commentaires sur les échanges intracommunautaires au [BOI-TVA-SECT-90-60](#)).

3. Cas d'exclusion

230

Ne peuvent jamais être soumises au régime de la marge les reventes de biens qui ont :

- été importés ;
- été achetés auprès d'un assujetti qui a facturé de la taxe au titre de sa livraison ;
- fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire taxable.

240

La faculté offerte aux assujettis-revendeurs de renoncer à exercer un droit à déduction sur ces biens afin de soumettre leur revente sur la marge est supprimée.

Toutefois, pour les œuvres d'art et les biens de collection ou d'antiquité, un régime d'option pour la marge est prévu par l'[article 297 B du CGI](#) lorsque ces biens ont été acquis dans certaines conditions ([BOI-TVA-SECT-90-40](#) au [I-B § 30 et suiv.](#)). Lorsque cette option est exercée, le calcul de la marge s'effectue dans les conditions décrites au [II-B § 250 et suiv.](#)

B. Calcul de la marge au coup par coup

250

Selon l'[article 297 A du CGI](#), la base d'imposition est constituée par la différence entre le prix de vente demandé par l'assujetti-revendeur et le prix d'achat de chaque objet. C'est le système légal d'imposition dit « au coup par coup ».

Dans ce système d'imposition dit « au coup par coup », seules les opérations bénéficiaires, c'est à dire celles dont le prix de vente est supérieur au prix d'achat du bien, font l'objet de taxation.

Les assujettis-revendeurs ne peuvent pas compenser une opération bénéficiaire par la moins-value réalisée au cours d'une autre opération.

Le prix d'achat qui s'identifie au prix facturé par le fournisseur à l'assujetti-revendeur est différent du prix de revient.

260

Si les parties ont conclu un contrat de vente stipulant un prix « départ », les frais de transport sont à la charge du négociant acquéreur et ne peuvent dès lors être inclus dans le prix d'achat. En revanche, si le prix des objets d'occasion est stipulé « franco », les frais de transport sont à la charge du fournisseur et constituent alors un élément du prix d'achat à rapprocher du prix de vente pour déterminer la base d'imposition du négociant (RM Briane n° 26083, JO AN du 4 novembre 1972 p. 4697).

La TVA incluse dans le prix d'achat des biens ne peut pas faire l'objet d'une déduction par l'assujetti-revendeur (TVA rémanente).

De même, lorsque le prix d'achat du bien est grevé de TVA (bien importé par les négociants qui ont exercé l'option prévue à l'article 297 B du CGI (BOI-TVA-SECT-90-40 au I-B § 30 et suiv.), le prix d'achat à prendre en considération pour le calcul de la marge est le prix (ou la valeur en douane) TVA comprise.

270

Les frais financiers et les commissions exposés par un négociant en objets d'occasion lors de l'achat de matériels usagés ne peuvent pas venir en déduction de la base d'imposition (CE, arrêt du 28 novembre 1980 n° 08035).

280

Il est rappelé qu'en l'absence de document justifiant le prix d'achat (facture, etc.) permettant de déterminer la marge, la livraison doit être en principe soumise à la TVA sur le prix total (BOI-TVA-SECT-90-40 au II-A-3 § 180 à 230 pour les cas de détermination forfaitaire de la marge).

1. Détermination de la marge

290

Le I de l'article 267 du CGI précise que la base d'imposition comprend les impôts, taxes, droits et prélèvements de toute nature à l'exception de la TVA elle-même, ainsi que les frais accessoires aux livraisons des biens.

La marge obtenue par différence entre le prix de vente TTC et le prix d'achat est une marge TTC qui doit être ramenée hors taxe par application de l'un des coefficients de conversion indiqués dans le tableau suivant :

Taux de TVA applicable	Taux légal sur prix hors taxe	Coefficient de conversion
Taux réduit 5,5 %	5,5%	0,948
Taux réduit 10 %	10 %	0,909
Taux normal	20 %	0,833

Exemple :

Un négociant en véhicules de tourisme d'occasion qui a acheté une automobile à un particulier à un prix de 1 830 € et souhaite la revendre 2 600 € toutes taxes comprises, établira la différence entre : 2 600 € - 1 830 € = 770 € (TVA comprise) ;

- il retrouvera la marge hors taxes en multipliant par 0,833 (taux normal de 20 %) la marge TVA comprise, soit 770 € x 0,833 = 641,41 € ;

- la taxe due en définitive sera de (641,41 € x 20) /100 = 128,28 €.

300

Les entreprises, qui commercialisent des objets d'occasion soumis à la TVA à des taux différents, sont tenues de répartir dans leur comptabilité les recettes qu'elles réalisent par taux d'imposition.

a. Articles ou matières dont la nature est indéterminée au moment de l'acquisition

310

Les acquéreurs de lots hétérogènes (usine désaffectée ou matériel destiné à la casse par exemple) sont obligés de procéder à un tri à la suite duquel ils déterminent la nature exacte des produits qu'ils revendent, certains de ces produits peuvent être des matières de récupération destinées à entrer dans un nouveau circuit de fabrication, d'autres constituent des articles d'occasion susceptibles de emploi. Pour ces derniers, à défaut d'une connaissance exacte du prix d'achat correspondant, il est admis que la base d'imposition soit fixée à la moitié du prix de cession.

Lorsque le négociant indique à son client un prix TTC, la base d'imposition est égale, compte tenu des dispositions du I de l'article 267 du CGI (cf. II-B-1 § 290) à la moitié du prix préalablement ramené hors taxe, par application d'un coefficient de conversion particulier déterminé selon la formule $100 / (100 + Te)$, avec $Te = (\text{Taux légal} / 2)$ correspondant à un taux effectif.

Taux de TVA applicable	Taux légal sur prix hors taxe	Coefficient de conversion particulier
Taux réduit 5,5 %	5,5 %	0,973
Taux réduit 10 %	10 %	0,952
Taux normal	20 %	0,909

Exemple : Un négociant cède un bien d'occasion provenant d'un lot de biens dont la nature exacte n'était pas connue au moment de l'achat, à un prix TTC de 150 € (taux applicable 20 %).

- calcul du prix HT : $150 \text{ €} \times 0,909 = 136,35 \text{ €}$
- case d'imposition : $136,35 \text{ €} / 2 = 68,18 \text{ €}$
- TVA correspondante : $68,18 \text{ €} \times 20 \% = 13,64 \text{ €}$

320

Ce même mode d'imposition est admis lorsque certains éléments susceptibles de emploi sont vendus après la casse d'un matériel ancien ou accidenté.

Mais le vendeur doit acquitter la TVA sur le prix de cession total de ces éléments s'il entend récupérer (par application du coefficient de taxation forfaitaire de son entreprise selon le III de l'article 206 de l'annexe II au CGI) la taxe qui lui a été éventuellement facturée par celui qui lui a cédé le matériel en cause.

Il est précisé que la déduction de la TVA ayant éventuellement grevé l'acquisition d'un matériel usagé par un négociant qui, faute de pouvoir le revendre, le « casse » pour la ferraille n'est pas remise en cause.

330

Remarque: Compatibilité avec la méthode dite de la « globalisation ».

En principe, ce régime particulier d'imposition est exclusif de la méthode dite de la « globalisation » (cf. II-C § 380 et suiv.).

Toutefois, un problème se pose chez les négociants utilisant cette méthode pour les matériels d'occasion dont l'achat a été pris en compte dans le montant des achats globaux au titre d'un mois déterminé et dont certains éléments sont, après démontage, revendus comme biens d'occasion (sous forme de pièces détachées, par exemple), le surplus étant mis au rebut ; ces matériels devraient en principe être exclus en totalité des achats globaux pour être imposés selon la méthode des lots hétérogènes.

À titre pratique, les entreprises qui, lors de l'acquisition ont enregistré ces achats de matériels dans les achats globaux, sont autorisées à procéder de la façon suivante :

- les ventes de pièces détachées ou de matériels incomplets destinés à être réutilisés en l'état ou après réparation sont inscrites pour leur prix total dans les ventes globales du mois au cours duquel elles sont réalisées ;
- les ventes de matières de récupération (ferrailles, etc.) exonérées de la taxe, donnent lieu à une diminution d'égal montant des achats du mois au cours duquel elles sont réalisées.

b. Cas particulier des livraisons par un intermédiaire

340

L'intervention d'un intermédiaire agissant en son nom propre est une situation fréquente dans les transactions portant sur des biens d'occasion (véhicules notamment), œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité (galeries agissant comme intermédiaires d'artistes, ventes sur offre de biens de collection, etc.). Tel est le cas notamment des ventes aux enchères publiques ([BOI-TVA-SECT-90-50 au § 1 et suiv.](#)).

Dans cette hypothèse, les intermédiaires sont réputés avoir personnellement acquis et livré le bien ([CGI, art. 256, V](#) et [CGI, art. 256 bis, III](#)) et ils sont traités, pour l'application de la TVA, comme des assujettis-revendeurs.

Ainsi, lorsque les livraisons de biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité effectuées par un intermédiaire à la vente qui agit en son nom propre sont soumises au régime de la marge, la marge est constituée par la différence entre le montant total facturé à l'acheteur par l'intermédiaire et le montant net payé ou à payer par cet intermédiaire à son commettant.

La marge ainsi obtenue est une marge TTC qui est ramenée hors taxe par application du coefficient de conversion (cf. [II-B-1 § 290 à 340](#)).

2. Droits à déduction

350

L'application du régime de la marge interdit toute déduction de la TVA ayant grevé l'achat, l'importation ou l'acquisition intracommunautaire de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité ([CGI, art. 297 D, I-2°](#)).

L'exercice du droit à déduction est interdit dans tous les cas : application du régime d'imposition sur la marge de plein droit ou sur option, application du système d'imposition dit au coup par coup ou de la globalisation, application de la marge réelle ou forfaitaire.

360

Seule peut être déduite la TVA portant sur les éléments qui ont grevé le coût de l'intervention du négociant (matières utilisées pour la remise en état du bien, notamment).

Il en résulte que, sauf en cas d'exportation ([BOI-TVA-SECT-90-70 au I § 1 à 30](#)), la TVA qui a pu être facturée par le précédent vendeur de l'objet d'occasion n'est pas récupérable.

Pour le calcul du coefficient de taxation forfaitaire, c'est le montant total de la transaction et non la somme retenue pour base de l'imposition (différence entre prix de vente et prix d'achat, ou prix total) qui est porté au numérateur et au dénominateur du rapport.

370

Les négociants, qui pratiquent les deux systèmes de détermination de la base d'imposition (différence entre le prix de vente et le prix d'achat et montant total de la vente), doivent répartir leurs acquisitions selon qu'elles sont susceptibles ou non d'ouvrir droit à déduction. Lorsqu'ils éprouvent des difficultés pour ventiler leurs achats en fonction du système adopté pour la revente, ils peuvent, sous leur responsabilité et sous réserve du droit de contrôle de l'Administration, utiliser des coefficients tirés de leur comptabilité.

C. Globalisation périodique des achats et des ventes

380

L'imposition à la TVA sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat nécessite de connaître, au moment de chaque vente, le prix d'achat correspondant. Il est fréquent que les intéressés éprouvent des difficultés pour connaître avec précision le prix d'achat de chacun des articles qu'ils vendent.

Pour pallier cette difficulté, les redevables peuvent pour tout ou partie de leurs transactions, déterminer, chaque mois, la base imposable en retenant la différence existant entre le montant des achats globaux et celui des ventes globales d'objets d'occasion, réalisés au cours du mois considéré. Lorsqu'au cours d'un mois, le montant des achats dépasse celui des ventes, l'excédent est ajouté aux achats du mois suivant.

390

Le II de l'[article 297 A du CGI](#) dispose que la base d'imposition des assujettis-revendeurs peut être déterminée globalement pour une période d'imposition donnée. Ce système permet, pour tout ou partie des ventes effectuées au cours d'une période d'imposition donnée, de compenser les gains et les pertes réalisés par un même assujetti et ne soumettre à la TVA que la marge bénéficiaire nette.

Ce système global étant notamment prévu lorsque les articles ne peuvent pas être individualisés, la TVA ne peut pas être facturée.

1. Personnes et biens concernés

400

Le système de la globalisation est utilisable par tous les assujettis-revendeurs mentionnés au [II § 140](#).

La possibilité pour un assujetti-revendeur de déterminer de manière globale la base imposable de ses opérations porte sur les biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité tels qu'ils sont définis au [BOI-TVA-SECT-90-10](#).

Le système de la globalisation est purement facultatif ; il s'exerce sans option préalable. Il peut être retenu même lorsque le prix d'achat des objets vendus est connu.

Les assujettis-revendeurs doivent tenir une comptabilité précise des biens qui font l'objet de cette méthode globale, par taux d'imposition et par système utilisé lorsque plusieurs systèmes (globalisation, méthode du coup par coup, etc.) sont utilisés dans l'entreprise.

Bien entendu, les biens qui ne peuvent être soumis au régime de la marge doivent faire l'objet d'un suivi comptable distinct.

La globalisation peut s'appliquer non seulement aux biens qui relèvent de plein droit du régime de la marge (cf. [II-A § 170 et suivants](#)) mais également aux œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité pour lesquels l'assujetti-revendeur a exercé l'option prévue à l'[article 297 B du CGI](#) ([BOI-TVA-SECT-90-40](#) au [I-B § 30 et suiv.](#)).

2. Calcul de la marge globale

410

La marge globale est égale à la différence, pour une période d'imposition déterminée, entre le montant total TTC des livraisons et le montant total TTC des achats effectués au cours de la période considérée et portant sur les biens auxquels ce système peut s'appliquer.

Comme pour le système de la marge au coup par coup, seule une marge bénéficiaire donne lieu à imposition. Lorsqu'au cours d'une période, le montant des achats dépasse celui des ventes, l'excédent est ajouté aux achats de la période suivante. Lorsque la marge globale est négative, l'assujetti-revendeur ne dispose, en application du II de l'[article 297 A du CGI](#), d'aucun droit à restitution de la TVA au titre de la période en cause.

La marge globale obtenue est une marge TTC qui doit être ramenée à un montant hors taxe par application du coefficient de conversion approprié.

Le taux applicable à la base d'imposition ainsi définie est celui dont relèvent, en régime intérieur, les biens en cause.

Les négociants qui commercialisent des biens soumis à la TVA à des taux différents sont tenus de distinguer dans leur comptabilité ces biens en fonction du taux qui leur est applicable ; ceci permet à l'assujetti-revendeur de déterminer de manière globale la marge réalisée lors de la vente d'objets relevant d'un même taux de TVA.

3. Période d'imposition

420

Le II de l'[article 297 A du CGI](#) prévoit que la base d'imposition des négociants en biens d'occasion, œuvres d'art, objets d'antiquité et de collection peut être déterminée globalement pour chacune des périodes d'imposition mentionnées à l'[article 287 du CGI](#).

La portée pratique de cette mesure varie selon le régime d'imposition auquel est soumis l'assujetti-revendeur.

a. Redevables soumis au régime réel normal d'imposition

430

S'agissant des redevables soumis au régime réel normal, la période à retenir est mensuelle. Toutefois, lorsque la taxe exigible annuellement est inférieure à 4 000 €, les redevables sont admis à déposer leurs déclarations par trimestre civil. La globalisation porte donc dans cette situation sur une période de trois mois.

b. Redevables soumis au régime simplifié d'imposition (RSI)

440

Le RSI est un régime de déclaration annuelle avec versements d'acomptes semestriels fixes calculés sur la base d'une déclaration annuelle.

Le système de la globalisation s'applique pour ces redevables lors de la souscription de la déclaration annuelle.

450

Les redevables placés sous le régime simplifié, qui ont opté, dans les conditions définies à l'[article 204 ter A de l'annexe II au CGI](#), pour la déclaration de leurs opérations en termes réels, trimestriellement ou mensuellement (régime dit du « mini-réel »), sont placés dans la même situation que les redevables soumis de plein droit au régime réel normal (cf. [II-C-3-a § 430](#)).

4. Régularisation annuelle des stocks

460

Les assujettis-revendeurs qui se placent sous le régime de la « globalisation » (défini au [II-C § 380 et suivants](#)) doivent procéder à une régularisation annuelle des stocks, destinée à tenir compte des variations respectivement enregistrées dans la valeur de leur stock au début et à la fin de chaque année civile ([CGI, art. 297 A, II](#)) :

- si, à la fin d'une année donnée, cette valeur a diminué, la différence représente la valeur d'achat de marchandises vendues au cours de l'année écoulée ; elle s'ajoute aux achats de l'année suivante et vient, comme ceux-ci, en atténuation du montant des ventes imposables dans les conditions prévues à l'article 297 A du CGI ;
- corrélativement, si cette valeur a augmenté, la différence représente la valeur d'achat de marchandises mises en stock au cours de l'année écoulée et vient réduire à due concurrence le montant des achats de l'année suivante à retenir pour l'assiette sur la différence dans les conditions prévues à l'article 297 A du CGI.

En ce qui concerne la faculté ou l'obligation d'effectuer la régularisation dont il est question ci-dessus, le système dit de la « globalisation », prend en considération la

valeur du stock existant au 31 décembre de chaque année ; mais, en cours d'année, le montant de la TVA à acquitter est déterminé mensuellement ou trimestriellement, selon l'importance de la taxe due, en appliquant le taux sur la différence globale entre le montant global des ventes et le montant global des achats du mois ou du trimestre considéré. Les entreprises qui adoptent ce système doivent évidemment procéder à une régularisation annuelle, car à défaut de celle-ci, l'impôt ne tiendrait pas compte des variations enregistrées dans la valeur de stock respectivement au début et à la fin de chaque année. Cette régularisation est donc faite, selon les cas, soit au bénéfice du Trésor, soit à celui de l'entreprise (RM Dronne n° 1496, JO AN du 4 août 1973 p. 3221).

La régularisation annuelle des stocks est indépendante du report des éventuels achats excédentaires d'une période donnée sur les achats de la période suivante.

5. Déductions

470

Conformément à la règle générale, aucune déduction de TVA ne peut être pratiquée au titre de l'achat des biens qui sont soumis au régime de la marge (cf. [II-B-2 § 350 et suivants](#)).

Il en est de même dans le système de la globalisation.

Le II de l'[article 297 A du CGI](#) prévoit en effet que l'application des dispositions prévues par cet article « ne fait naître, au profit des assujettis-revendeurs, aucun droit à restitution de la taxe sur la valeur ajoutée au titre de ces opérations ».

Tel est le cas notamment lorsque la pratique de la globalisation fait apparaître des marges négatives. Ainsi, aucune taxe ne peut être restituée au titre d'excédents d'achats qui persisteraient, par exemple, à la clôture d'un exercice ou lors d'une cessation d'activité.

6. Cas particulier des exportations

480

Le négociant qui procède à des ventes à l'exportation d'objets d'occasion, œuvres d'art, objets de collection et d'antiquité et a choisi le système global doit soustraire du montant de ses achats la valeur d'achat des objets qu'il a exportés.

Cette règle s'applique pour les ventes hors du territoire fiscal communautaire de biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection et d'antiquité.

Elle s'applique également pour les livraisons à destination d'un autre État de l'Union européenne lorsque l'assujetti-revendeur a opté pour l'application du régime général (cf. [II-D § 490](#)) et que la livraison est exonérée conformément au I de l'[article 262 ter du CGI](#).

En revanche, elle ne concerne pas les ventes effectuées à destination d'un autre État membre de l'Union européenne, lorsque la marge réalisée par le négociant est imposable en France dans les conditions définies au [BOI-TVA-SECT-90-60](#).

Remarque : Le système de la globalisation des achats et des ventes, inspiré par la grande spécificité des opérations du négoce de l'occasion, peut certes conduire dans certains cas à une imputation partielle de moins-values réalisées, mais il s'agit là d'une conséquence inévitable liée à une prise en considération globale d'un ensemble d'opérations au lieu et place d'une appréciation distincte de chaque opération. Or, des études attentives ont fait apparaître que le recours à ce système ne comporte pas, pour les intéressés, que des aspects positifs : ces redevables doivent, en début d'année, supporter les conséquences de la régularisation annuelle des stocks ; à cette occasion, en effet, toute variation sensible du rythme des achats ou des ventes peut avoir pour conséquence d'avancer le paiement de l'impôt par rapport à la situation du négociant qui ne bénéficie pas du régime de la tolérance.

En tout état de cause, les redevables ont la faculté de choisir entre le système d'individualisation des opérations et le système de globalisation. Ce choix implique évidemment une appréciation préalable des inconvénients et avantages respectifs

des deux systèmes, appréciation qui ne saurait être remise en cause a posteriori (RM Abadie n° 7269, JO AN du 18 janvier 1975 p. 169).

D. Imposition à la TVA sur le prix de vente total

490

Sont soumises au régime général (taxation sur le prix de vente total) :

- les reventes de biens :

- importés ;
- achetés auprès d'un assujetti qui a facturé de la taxe au titre de sa livraison ;
- qui ont fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire taxable.

- les opérations relevant normalement du régime de la marge pour lesquelles l'assujetti-revendeur décide d'appliquer le régime général : en effet, [l'article 297 C du CGI](#) prévoit que, pour chaque livraison de biens d'occasion, d'œuvres d'art, objets d'antiquité ou de collection, l'assujetti-revendeur peut appliquer les règles de TVA applicables aux autres assujettis, c'est-à-dire les règles du régime général de la taxe.

500

Il s'agit des livraisons qui relèvent du régime de la marge, c'est-à-dire des livraisons de biens d'occasion, œuvres d'art, objets d'antiquité ou de collection effectuées par un assujetti-revendeur, lorsque le bien a été acquis dans les conditions permettant de plein droit ou par option l'application des dispositions de [l'article 297 A du CGI](#).

Sont concernées les livraisons faites en France et les livraisons à destination d'un autre État membre de l'Union européenne ou à destination d'un pays tiers.

Ces opérations sont alors soumises au régime général de la TVA, c'est-à-dire qu'elles sont taxables sur leur prix de vente total sous réserve des exonérations accordées lorsque les conditions sont réunies, pour les livraisons intracommunautaires et les exportations.

Le choix pour le régime général n'est soumis à aucun formalisme et s'exerce opération par opération.

Lorsqu'une partie seulement de leurs ventes est soumise à l'imposition sur le prix total, il appartient aux assujettis-revendeurs de suivre distinctement, et par taux d'imposition, ces opérations dans leur comptabilité.

1. Étendue du droit à déduction

510

Les assujettis-revendeurs qui appliquent le régime général de plein droit, ou sur option pour les livraisons relevant normalement du régime de la marge, peuvent déduire la TVA qu'ils ont supportée lors de l'achat (lorsque la taxe a été facturée), l'acquisition intracommunautaire ou l'importation des biens, dans les conditions de droit commun.

Le négociant peut opérer la déduction de la TVA afférente à l'achat du bien lui-même et de celle qui a grevé le coût de son intervention. Il est rappelé que la taxe qui a grevé le coût de son intervention est déductible dans les conditions habituelles, même en cas d'application du régime de la marge (cf. [II-B-2 § 350 et suivants](#)).

Pour les assujettis-revendeurs qui appliquent le système de la globalisation, il y a lieu d'opérer comme il est indiqué au [II-C-6 § 480](#) (soustraction du montant des achats de la valeur d'achat des objets taxés selon les règles du régime général).

2. Biens pour lesquels le négociant a opté dans les conditions prévues à l'article 297 B du code général des impôts

520

Même lorsque l'assujetti-revendeur a exercé l'option pour le régime de la marge dans les conditions prévues à l'article 297 B du CGI pour les livraisons d'œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité (BOI-TVA-SECT-90-40 au I-B § 30 et suiv.), il conserve la possibilité, s'il le souhaite, d'appliquer le régime de droit commun de taxation lors de la revente des biens couverts par l'option.

Pour ces biens, la taxe a effectivement été facturée lors de la livraison à l'assujetti-revendeur ou a été acquittée lors de l'importation ou l'acquisition intracommunautaire par cet assujetti-revendeur.

L'article 297 C du CGI qui permet aux assujettis-revendeurs d'appliquer la taxe selon les règles du régime général ouvre implicitement un droit à déduction sur les biens concernés qui s'exerce dans les conditions définies au II de l'article 297 D du CGI.

Cet article dispose que la taxe afférente aux œuvres d'art, objets de collection et d'antiquité concernés est déductible uniquement lors de leur revente.

L'exercice du droit à déduction est subordonné à la détention de factures, déclarations en douane ou documents en tenant lieu, dans les conditions prévues par la réglementation en vigueur.

Il convient donc que l'assujetti-revendeur conserve toutes les pièces justificatives appropriées.

III. Opérations de commission et de courtage

530

Les opérations de commission et courtage qui portent sur les biens d'occasion sont, sauf dispositions particulières, soumises à la TVA au taux applicable à l'objet neuf.