RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-SECT-90-30-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 24/02/2021

TVA - Régimes sectoriels - Biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité - Dispositions particulières applicables aux biens d'occasion

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée
Régimes sectoriels
Titre 9 : Biens d'occasion, oeuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité
Chapitre 3 : Dispositions particulières applicables aux biens d'occasion

Sommaire :

I. Emballages
A. Emballages consignés
1. Régime des marchandises
2. Régime des immobilisations
B. Emballages vendus perdus
1. Emballage facturé globalement avec la marchandise
2. Emballage facturé à part et faisant l'objet d'une vente distincte de celle du contenu
II. Véhicules automobiles, cycles et motocycles d'occasion
A. Taux
B. Cas particuliers
1. Véhicules de démonstration
2. Véhicules usagés repris dans le cadre d'opérations promotionnelles
a. Véhicule repris destiné à être détruit
b. Véhicule destiné à être revendu comme un véhicule d'occasion
1° Régime applicable à la vente du nouveau véhicule
2° Régime applicable à la revente du véhicule repris
III. Chiffons et friperie
IV. Rechapage de pneumatiques
A. Rechapages dits « nominatifs »
B. Échanges standard
1. Double vente
2. Réparation
V. Huiles minérales usagées

1

Les biens d'occasion définis au BOI-TVA-SECT-90-10-I-A ne bénéficient d'aucune disposition spécifique. En particulier, ils sont toujours soumis au taux de TVA applicable au même bien à l'état neuf. En règle générale, le taux applicable est le taux normal.

Il convient néanmoins de se reporter ci-après pour les dispositions applicables à certains cas particuliers, soit :

- aux emballages ;

- aux véhicules automobiles, cycles et motocycles d'occasion ;

- aux chiffons et à la friperie ;

- au rechapage de pneumatiques ;

- aux huiles minérales usagées.

I. Emballages

Les emballages peuvent être consignés ou vendus perdus. Leur régime au regard de la TVA varie selon le système adopté par les fournisseurs.

A. Emballages consignés

10

Les emballages consignés constituent, en principe, des immobilisations pour leur propriétaire.

Néanmoins, lorsqu'ils ne sont pas commodément identifiables, les emballages récupérables peuvent être assimilés à des stocks (article 38 ter de l'annexe III au CGI).

Toutefois, ainsi qu'il résulte de l'arrêt CE, 3 février 1984, req. n° 27227, Ets Léonelli Frères, la dernière phrase de l'article 38 ter de l'annexe III au CGI n'a pas pour objet d'ouvrir une option aux entreprises.

Le classement des emballages récupérables non commodément identifiables en immobilisations ou en valeurs d'exploitation doit être effectué en fonction des circonstances de fait (nature et durée d'utilisation des éléments, spécificité et nécessités de l'exploitation) [cf. RM Authié, Sén. JO du 12 septembre 1985, p. 1708, Rép. n° 22529].

20

Les emballages qui ne sont pas restitués par les clients sont considérés comme vendus pour un prix correspondant au montant de la consignation (CE, 10 mars 1965, req. n° 44216, Sté Brasseur et Cie ; 10 octobre 1966, req. n° 50832, Sté Bernard et Fils).

Pour calculer le nombre d'emballages consignés qui peuvent être considérés comme n'allant pas donner lieu à restitution, les entreprises peuvent recourir à une méthode statistique, à condition, toutefois que les calculs puissent s'appliquer à un grand nombre d'opérations (CE, 16 mai 1975, req. n° 82136, Sté générale dès eaux minérales de Vittel ; 25 novembre 1981, req. n° 11930 SA. Eaux minérales de Ribeauvillé).

1. Régime des marchandises

30

L'acquisition des emballages ouvre droit à déduction selon les règles de droit commun.

Les emballages remis au client lors de la livraison des marchandises, qui ne sont pas restitués dans le délai en usage dans la profession considérée, sont soumis à la TVA sur le montant de la consignation et au taux qui leur est propre.

Toutefois, selon les dispositions de l'article 267-III du CGI, le montant des consignations perçues lors de la livraison d'emballages consignés peut ne pas être pris en compte pour la détermination de la base d'imposition à la TVA.

40

Le bénéfice de ce dispositif est soumis à une double condition :

- d'une part, la TVA afférente au montant de ces consignations ne doit pas avoir été facturée. En effet, en application de l'article 283-3 du CGI, toute personne mentionnant la taxe sur une facture, ou tout autre document en tenant lieu, en est redevable du seul fait de sa facturation ; tel est le cas lorsque les fournisseurs facturent à leurs clients la TVA sur le montant de la consignation afin de se prémunir contre l'exigibilité de la taxe dont ils seraient redevables dans l'hypothèse où les emballages qu'ils consignent ne rentreraient pas. Quand ils adoptent cette méthode, les intéressés doivent se conformer aux règles relatives aux emballages vendus perdus exposées ci-après au I-B ;

- d'autre part, les emballages livrés aux clients doivent être rendus par les intéressés dans le délai en usage dans la profession considérée. Ce délai peut varier selon la nature des produits commercialisés et la contenance des emballages. Passé ce délai les consignations doivent être incorporées dans la base d'imposition.

2. Régime des immobilisations

50

L'acquisition des emballages ouvre droit à déduction selon les règles applicables aux immobilisations.

Les emballages, qui ne sont pas restitués dans le délai en usage dans la profession au sens de l' article 267-III du CGI, sont considérés comme vendus.

Les emballages immobilisés consignés, dès lors qu'ils ont donné lieu à une déduction partielle ou totale de la taxe lors de leur acquisition, doivent être imposés sur le montant total de la consignation au moment où ils sont considérés comme non restitués.

B. Emballages vendus perdus

60

En principe, la valeur des emballages constitue un des éléments à comprendre dans la base d'imposition d'une opération de livraison de biens.

Toutefois, il est admis que les emballages susceptibles de remploi (bouteilles, bonbonnes, fûts, caisses, etc.) font l'objet d'une vente distincte, lorsqu'ils sont facturés à part.

1. Emballage facturé globalement avec la marchandise

70

Lorsque l'emballage est vendu avec le produit qu'il contient, il convient de distinguer les deux situations suivantes :

80

- si l'emballage est passible du même taux que le produit contenu, l'ensemble (produit et emballage) est soumis à ce taux ;

90

- si l'emballage est passible d'un taux différent de celui du produit contenu (ex. : coffret contenant des gâteaux), le prix de vente total doit être soumis au taux applicable à l'élément (produit ou emballage) dont la valeur est la plus élevée. Il est cependant rappelé que cette disposition a pour but d'éviter les abus et doit donc être de ce fait appliquée dans les seuls cas où l'objet principal de la transaction est le contenant et où le contenu est accessoire.

> Par valeur, il faut entendre le prix de revient de chaque élément, à l'exclusion de l'emballage proprement dit (carton, polystyrène), destiné à protéger le contenant et des frais de conditionnement du produit (RM Cressard, AN, 10 mai 1979, JO, p. 11829, n° 21117).

Toutefois, les produits alimentaires soumis au taux réduit (ex. : moutarde, condiments, cornichons), vendus dans des récipients en verre, même décorés, obtenus par un procédé mécanique, sont soumis au taux réduit, quelle que soit la valeur relative du contenu et du contenant.

100

Le vendeur opère la déduction de la taxe qui a grevé son acquisition selon les règles propres aux biens qui ne constituent pas des immobilisations. Les emballages utilisés pour le conditionnement de produits exonérés n'ouvrent, bien entendu, droit à aucune déduction.

L'emballage qui est séparé de son contenu par le destinataire devient un article d'occasion dont la revente est soumise au régime des biens d'occasion. La valeur d'achat de l'emballage, incorporée dans le prix d'achat de la marchandise elle-même, n'étant pas déterminée, l'emballage a suivi, pour l'application du régime des déductions, le sort de la marchandise et doit, par conséquent, être imposé sur son prix de vente total lors de sa revente.

2. Emballage facturé à part et faisant l'objet d'une vente distincte de celle du contenu

Deux cas sont à considérer :

110

- emballages neufs : la TVA est exigible sur le prix de vente au taux propre à cet emballage. La taxe qui a grevé l'acquisition de l'emballage est déductible selon les règles de droit commun.

120

- emballages d'occasion : les emballages d'occasion vendus perdus et faisant l'objet d'une facturation à part peuvent être, quelle que soit la nature de l'emballage, soumis au régime des biens d'occasion.

Cependant, il est rappelé que pour pouvoir déduire la TVA sur leurs achats les négociants qui ont reçu des emballages d'occasion grevés de la TVA sur leur prix total doivent acquitter cette taxe sur le prix total lors de la revente.

130

Le taux d'imposition applicable est celui propre à l'emballage lui-même.

II. Véhicules automobiles, cycles et motocycles d'occasion

140

Pour les opérations internes, les importations et les exportations, une voiture automobile ainsi qu'un cycle ou un motocycle doit être considéré comme d'occasion dès lors qu'il a fait l'objet d'une utilisation et qu'il est susceptible de remploi (cf. BOI-TVA-SECT-90-10-I-A), quel que soit son kilométrage ou sa date de première mise en circulation.

150

Pour les échanges intracommunautaires, les véhicules automobiles et plus largement les véhicules terrestres à moteur sont considérés comme des biens d'occasion lorsque leur livraison est effectuée plus de six mois après la date de première mise en service et s'ils ont parcouru plus de 6 000 kilomètres (article 298 sexies-III du CGI).

A. Taux

160

Les opérations portant sur les véhicules automobiles d'occasion ainsi que sur les cycles et motocycles d'occasion sont imposables au taux normal.

B. Cas particuliers

Parmi les opérations portant sur les véhicules d'occasion doivent être distinguées les cessions de véhicules de démonstration ainsi que les reprises de véhicules usagés.

1. Véhicules de démonstration

170

Lors de leur revente, les véhicules de démonstration doivent être regardés comme des véhicules d'occasion. Leurs ventes sont donc soumises au régime des ventes de biens d'occasion par des négociants (cf. BOI-TVA-SECT-90-20).

2. Véhicules usagés repris dans le cadre d'opérations promotionnelles

Les concessionnaires automobiles ont établi un système de promotion des ventes par lequel le concessionnaire s'engage à reprendre pour une somme forfaitaire minimale l'ancienne voiture de l'acquéreur d'un nouveau véhicule, neuf ou d'occasion. Selon leur état, les véhicules repris sont soit détruits, soit revendus comme véhicules d'occasion.

a. Véhicule repris destiné à être détruit

180

Le montant de la reprise forfaitaire, diminué le cas échéant de la valeur de l'épave, est considéré comme un rabais au plan fiscal. Il vient en déduction du prix de vente du véhicule « neuf » soumis à la TVA.

Le véhicule destiné « à la casse » constitue une matière de récupération. Il ne peut être considéré comme un véhicule d'occasion. Le régime de la globalisation ne lui est donc pas applicable. Dans cette situation, le concessionnaire doit pouvoir justifier en tant que de besoin que le véhicule repris a été effectivement détruit (copie du procès-verbal de destruction du véhicule à l'appui de la comptabilité de l'entreprise, par exemple). En outre, en application des dispositions de l'article 266-1-a du CGI, le concessionnaire devra inclure dans sa base d'imposition à la TVA au taux applicable à la vente du nouveau véhicule le montant de toutes les sommes reçues ou des participations financières qui lui sont consenties à l'occasion de chacune de ces opérations promotionnelles :

- soit par le constructeur ;

- soit par les représentants des constructeurs et des concessionnaires, éventuellement constitués en GIE, dont le rôle consiste à superviser l'ensemble des opérations relatives à la destruction des épaves.

Le concessionnaire, qui reçoit ces sommes, délivre donc une facture à celui qui les lui verse. La TVA qui figure sur cette facture ouvre droit à déduction pour celui à qui elle est adressée.

b. Véhicule destiné à être revendu comme un véhicule d'occasion

Le régime applicable à la vente du nouveau véhicule est distinct de celui qui l'est à la revente du véhicule repris.

1° Régime applicable à la vente du nouveau véhicule

190

La vente du nouveau véhicule doit être soumise à la TVA sur l'intégralité du prix de vente (sans que ce prix ne soit diminué de la valeur de reprise du véhicule cédé par l'acheteur du véhicule neuf).

2° Régime applicable à la revente du véhicule repris

200

Lors de la revente du véhicule d'occasion, le concessionnaire est redevable de la TVA dans les conditions habituelles applicables aux négociants en objets d'occasion. Il lui est donc possible d'utiliser le système de la globalisation des achats et des ventes.

En ce cas, le montant de la reprise forfaitaire est considéré comme le prix d'achat du véhicule revendu.

III. Chiffons et friperie

210

Par un arrêt en date du 12 février 1964 (req. n° 52376, Sté Les Blanchisseries industrielles de France), le Conseil d'État a jugé que les chiffons « qui ont subi

divers traitements et façons consistant à les débarrasser des corps durs qu'ils peuvent comporter, et, après triage et élimination des parties trouées et des lambeaux, à les laver, les désinfecter, les essorer et les sécher » n'ont plus la qualité d'articles d'occasion.

Les traitements définis ci-dessus sont ceux qui aboutissent généralement à la préparation de chiffons pour l'industrie ; aussi convient-il de considérer que tous les chiffons vendus pour l'essuyage doivent être soumis à la TVA sur leur prix de vente total, quelle que soit l'importance du traitement subi par eux.

220

En revanche, les drilles, chiffons, chiquettes ou lambeaux, complètement usés ou déchirés, généralement destinés à l'effilochage ou à la papeterie, sont considérés comme des matières de récupération.

230

Les articles de friperie susceptibles de remploi, c'est-à-dire qui peuvent être encore utilisés pour l'habillement, constituent des objets d'occasion imposables dans les conditions propres à ces objets.

IV. Rechapage de pneumatiques

L'application de la TVA aux opérations de rechapage de pneumatiques appelle une distinction selon que les rechapages sont exécutés au « nominatif » ou dans le cadre de l'échange standard.

A. Rechapages dits « nominatifs »

240

Les rechapages dits « nominatifs », c'est-à-dire effectués pour le compte de clients qui demeurent propriétaires des carcasses ou enveloppes à remettre en état, constituent, soit une prestation de service ordinaire, soit une façon, selon que l'importance des opérations de remise en état appelle une réparation ou une rénovation.

Dans les deux cas, ces rechapages sont soumis à la TVA au taux normal sur la somme réclamée au client.

B. Échanges standard

250

Les échanges standard, pour lesquels le client remet une carcasse en échange d'un pneumatique rechapé, appellent une nouvelle distinction selon que l'opération s'analyse en une double vente ou en une réparation.

1. Double vente

260

Selon la jurisprudence du Conseil d'État (19 janvier 1945, Sté A. Citroën), l'échange effectué moyennant le paiement d'une soulte dont le montant est fixé forfaitairement s'analyse en une double vente.

Dans cette hypothèse, la cession par le client d'un pneumatique usagé (carcasse) suit le régime des ventes d'objets d'occasion.

La cession au client d'un pneumatique rechapé est consentie pour un prix constitué par la valeur du pneumatique usagé (carcasse) remise en paiement partiel en nature augmenté de la soulte.

Ce prix est soumis à la TVA :

- sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat s'il s'agit d'un pneumatique simplement réparé, c'est-à-dire pratiquement sur la soulte ;

- sur son montant total s'il s'agit d'un pneumatique rénové. Ce total résulte de l'addition de la soulte avec la valeur de reprise de la carcasse. Dans un souci de simplification, cette valeur de reprise est uniformément fixée à 10 % de la valeur hors TVA du rechapage.

Il est rappelé qu'il y a rénovation lorsque la valeur des matières ou produits ajoutés pour le rechapage est supérieure à la valeur de la carcasse, majorée du coût de l'opération. Le coût de l'opération s'entend des frais de main-d'œuvre (charges sociales comprises) augmentés des frais de fabrication et de la part des frais généraux susceptibles d'être rattachée à l'opération de remise en état, à l'exclusion de la marge bénéficiaire.

2. Réparation

270

L'échange d'une carcasse contre un pneumatique rechapé consenti moyennant une soulte dont le montant est déterminé d'après le coût des réparations à effectuer sur la carcasse constitue une modalité de réparation (CE, 7 juin 1943, affaire Andrieux).

Il peut être fait application de cette jurisprudence chaque fois que les tarifs de rechapage sont différenciés en fonction de l'état des carcasses remises par les clients, la TVA au taux normal s'appliquant à la soulte qui représente alors la contrepartie d'une réparation.

V. Huiles minérales usagées

280

Les huiles minérales de graissage usagées sont considérées, pour l'application de la TVA, comme produit d'occasion susceptible de remploi.