# Manuel TVA 2012, numéros 520/7 ? 520/13. Régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire applicable aux biens d'occasion, aux objets d'art, de collection ou d'antiquité.

* Date : 01-02-2012
* Langue : Français
* Section : Régulation
* Type : Professional courses
* Sous-domaine : FISCAL DISCIPLINE

 Contact | Disclaimer | FAQ

 Quick search :

 Fisconet
 plus Version 5.9.23

 Service Public Federal

Finances

 Home

 Executed
 searches

 Advanced
 search

 News

 Home >
 Advanced search >
 Search results >
 Manuel TVA 2012, numéros 520/7 – 520/13. Régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire ap...

 Manuel TVA 2012, numéros 520/7 – 520/13. Régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire ap...

 Document

 Content exists in : fr nl

 Search in text:

 Print    E-mail    Show properties

 Properties

 Document type : Professional courses

 Title : Manuel TVA 2012, numéros 520/7 – 520/13. Régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire applicable aux biens d'occasion, aux objets d'art, de collection ou d'antiquité.

 Tax year : 2012

 Document date : 01/02/2012

 Keywords : régime particulier / imposition de la marge bénéficiaire / marge bénéficiaire / bien d'occasion / objet d'art / objet de collection / objet d'antiquité

 Document language : FR

 Version : 1

Manuel TVA 2012, numéros 520/7 - 520/13. Régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire applicable aux biens d'occasion, aux objets d'art, de collection ou d'antiquité.

CHAPITRE XIII. REGIMES PARTICULIERS

Section 5. - Régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire applicable aux biens d'occasion, aux objets d'art, de collection ou d'antiquité.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

N° 520/7.

Cadre légal.

N° 520/8.

Portée générale.

N° 520/9.

Conditions et modalités d'application du régime particulier.

N° 520/10.

Fonctionnement.

N° 520/11.

Opérations intracommunautaires.

N° 520/12.

Dispositions particulières.

N° 520/13.

Divers.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

N° 520/7.

Cadre légal.

L'article 58, § 4, du Code et l'arrêté royal n° 53 du 23 décembre 1994 ont transposé, en droit belge, la directive 94/5/CE du Conseil du 14 février 1994 qui complète le

système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifie la directive 77/388/CEE en instaurant, dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité, un régime communautaire d'imposition de la marge bénéficiaire.

Le régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire est commenté dans la circulaire n° 1 du 2 janvier 1995 en ce qui concerne les biens d'occasion (autres que les moyens de transport), les objets d'art, de collection ou d'antiquité et dans la circulaire n° 2 du 2 janvier 1995 quant aux moyens de transport d'occasion. Ces circulaires abrogent respectivement la circulaire n° 1 du 30 janvier 1984 relative au régime des biens d'occasion et la circulaire n° 10 du 1er juin 1993 applicable aux moyens de transport d'occasion.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

N° 520/8.

Portée générale.

 I.             Définitions.

 A.           Biens d'occasion.

                 Aux fins du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire, on entend par biens d'occasion, les biens meubles corporels susceptibles de remploi, en l'état ou après réparation, autres que des objets d'art, de collection ou d'antiquité et autres que des métaux précieux, des pierres précieuses et des perles (article 1er, a) de l'AR n° 53).

                 Outre les biens neufs, les objets d'art, de collection ou d'antiquité, cette définition exclut par elle-même:

                 1°           les métaux précieux, pierres précieuses et perles (p. ex.: l'or norma-lement affecté à des fins de placement); toutefois, dans la mesure où ils répondent à la définition reprise au premier alinéa, les biens suivants sont à considérer comme étant des biens d'occasion au sens du régime particulier: les objets utilitaires, les parures, les bijoux et les objets d'orfèvrerie qui sont composés, en tout ou en partie, de métaux précieux, de pierres précieuses et/ou de perles;

                 2°           les biens rénovés, c'est-à-dire ceux qui ont subi une remise en état tellement poussée qu'ils se présentent pratiquement aux acheteurs comme des objets neufs;

                 3°           les biens qui ont subi, avant leur revente, une transformation telle qu'il n'y a plus d'identification possible entre l'objet dans son état lors de son achat et dans son état lors de la vente (p. ex.: reconstitution d'une armoire à partir d'éléments provenant de plusieurs armoires);

                 4°           les biens qui se consomment par un premier usage;

                 5°           les biens qui ne sont pas susceptibles d'être réemployés comme tels (mitrailles, drilles, chiffons, ficelles, cordes et cordages sous forme de déchets et d'articles hors d'usage, etc.).

                 Il est à noter que les chevaux peuvent, lorsqu'ils répondent à la définition de bien d'occasion comme défini ci-avant, être considérés comme des biens d'occasion pour l'application du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire.

                 En toute hypothèse, sont ainsi exclus du régime de la marge bénéficiaire, les chevaux de boucherie, le poulain vendu immédiatement après sa naissance, le cheval destiné à la course ou aux loisirs, vendu avant d'avoir couru ou avant d'avoir été utilisé dans une activité de loisirs (décision n° ET 84.991 du 28/09/1998).

 B.            Objets d'art, de collection ou d'antiquité.

                 Il s'agit des biens visés à la rubrique XXI, § 2, du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, du 20 juillet 1970 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux.

 C.            Assujetti-revendeur.

                 L'assujetti-revendeur est l'assujetti qui, dans le cadre de son activité économique, achète ou affecte aux besoins de son entreprise ou importe, en vue de leur revente, des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité, que cet assujetti agisse pour son compte ou pour le compte d'autrui en vertu d'un contrat de commission à l'achat ou à la vente (Code, art. 58, § 4, 1°).

 II.            Opérations visées.

Le régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire s'applique aux livraisons, par un assujetti-revendeur, de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité qui lui sont livrés à l'intérieur dela Communautépar un fournisseur n'ayant pu exercer, lors de l'achat, de l'acquisition intracommunautaire ou de l'importation de ces biens, aucun droit à exonération ou à restitution de la taxe, pour autant que ce fournisseur soit:

 1°           une personne non assujettie (p. ex.: un particulier, une personne morale non assujettie);

                 ou

 2°           un autre assujetti, dans la mesure où la livraison du bien par cet autre assujetti est exonérée de la taxe sur la valeur ajoutée conformément à l'article 44, § 2, 13°, du Code (art.136, aet b dela Directive2006/ 112/CE);

                 ou

 3°           un autre assujetti, dans la mesure où la livraison du bien par cet autre assujetti bénéficie de la franchise en vertu de l'article 56, § 2, du Code (art. 282 à 292 dela Directive2006/112/CE) et porte sur un bien d'investissement;

                 ou

 4°           un autre assujetti-revendeur, pour autant que la livraison du bien par cet autre assujetti-revendeur ait été soumise à la taxe sur la valeur ajoutée conformément au présent régime particulier (Code, art. 58, § 4, 2°; art. 314 dela Directive2006/112/CE).

Les biens dont l'assujetti-revendeur ne peut établir qu'ils ont été achetés à des personnes visées ci-dessus, sont censés avoir été acquis sous le régime normal dela TVA.

A l'inverse, lorsque l'assujetti-revendeur importe des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité ou lorsqu'il les achète avec application du régime normal dela TVAà des assujettis agissant en tant que tels ou à d'autres assujettis-revendeurs, il ne se justifie plus, à l'occasion de la livraison de ces biens, de limiter la perception de la taxe à la plus-value réalisée par cet assujetti-revendeur, dès lors que celui-ci a pu déduirela TVAayant grevé l'importation, l'achat ou l'acquisition intracommunautaire des biens. Dans cette optique, sont également exclus du régime de la marge bénéficiaire, les biens d'occasion, les objets d'art, de collection ou d'antiquité qui sont livrés à l'assujetti-revendeur par des fournisseurs ayant bénéficié d'une exonération ou d'une restitution de la taxe (tels que les diplomates, les organisations internationales, les membres des Forces belges en Allemagne (décision n° ET 10.212/61 du 18.03.1994)).

Le régime d'imposition de la marge bénéficiaire ne s'applique pas non plus aux livraisons, par les assujettis-revendeurs, de voitures automobiles d'occasion qui leur ont été livrées à l'intérieurs dela Communautépar des invalides ou des handicapés qui ont demandé et obtenu pour l'achat, l'acquisition intracommunautaire ou l'importation des véhicules concernés, la restitution de la taxe prévue à l'art. 77, § 2, du Code, et ce même s'il y a eu régularisation prorata temporis des taxes ainsi restituées. A cet égard, il est rappelé que cette restitution ne peut être revendiquée que pour une seule voiture à la fois et suppose l'utilisation du véhicule comme moyen de locomotion personnel, pendant une période de trois ans. Si durant cette période, la voiture est affectée à d'autres fins, ou est cédée par le bénéficiaire, celui-ci est tenu de reverser les taxes qui lui ont été restituées, à due concurrence du temps restant à courir jusqu'à l'expiration de la période.

Pour certains biens présentant un intérêt culturel, des mesures particulières ont néanmoins été prises en vue de promouvoir le maintien et l'enrichissement du patrimoine culturel de l'Union européenne. Dans le cadre de ces mesures, l'assujetti-revendeur peut opter, conformément à l'article 58, § 4, 4°, du Code, pour l'application du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire aux livraisons d'objets d'art, de collection ou d'antiquité qu'il a lui-même importés, ainsi qu'aux livraisons d'objets d'art qui lui ont été livrés soit par l'auteur ou ses ayants droit, soit par un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur, lorsque la livraison effectuée par cet assujetti est soumise au taux réduit. Cette option vaut pour deux années civiles au moins et implique que l'assujetti-revendeur renonce au droit à déduction de la taxe ayant grevé l'importation ou l'achat des biens visés.

En outre, l'assujetti-revendeur peut exclure du régime particulier, des biens visés par ce régime, soit dès leur acquisition, auquel cas aucune inscription ne peut apparaître au registre des achats, soit après leur inscription dans le registre des achats, auquel cas une régularisation doit être opérée dans ce registre.

La circonstance que l'activité économique exercée par l'assujetti-revendeur porte également sur des biens exclus du régime particulier de la marge n'entraîne pas la perte du bénéfice de ce régime. S'il applique à la fois le régime normal de taxation et le régime particulier d'imposition, l'assujetti-revendeur n'est pas nécessairement tenu de comptabiliser séparément les opérations soumises au régime normal et les opérations soumises au régime particulier, à condition qu'il inscrive ces opérations dans des colonnes distinctes du journal des recettes et du facturier de sortie.

 III.          Base d'imposition.

Pour les livraisons de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité, la base d'imposition est constituée par la marge bénéficiaire réalisée par l'assujetti-revendeur, diminuée du montant de la taxe sur la valeur ajoutée afférente à la marge bénéficiaire elle-même. Cette dernière est égale à la différence entre le prix de vente demandé par l'assujetti-revendeur pour le bien et le prix d'achat.

Sont considérés comme:

 1°           prix de vente: tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par l'assujetti-revendeur de la part de l'acheteur ou d'un tiers, ainsi que les subventions directement liées à cette opération, les impôts, droits, prélèvements et taxes, les frais accessoires tels que les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance, demandés par l'assujetti-revendeur à l'acheteur; le prix de vente ne comprend pas les sommes qui sont déductibles à titre d'escompte, les rabais de prix consentis par l'assujetti-revendeur à son cocontractant et acquis à ce dernier au moment où la taxe devient exigible, les sommes avancées par l'assujetti-revendeur pour les dépenses qu'il a engagées au nom et pour le compte de son cocontractant;

 2°           prix d'achat: tout ce qui constitue la contrepartie définie ci-dessus obtenue ou à obtenir de la part de l'assujetti-revendeur par son fournisseur.

Pour les livraisons de biens soumises au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire, le chiffre d'affaires est constitué par la marge bénéficiaire totale réalisée au cours d'une année par l'assujetti-revendeur lors de la vente de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité, diminuée du montant dela TVAcomprise dans la marge bénéficiaire. Cette appréciation du chiffre d'affaires révèle toute son importance, notamment, dans le calcul du plafond de 5.580 EUR de chiffre d'affaires annuel en matière de régime de la franchise de taxe (v. n° 503).

 IV.          Déductions.

 A.           Dans le chef de l'acheteur.

                 Lorsque l'acheteur est un assujetti, il n'est pas autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable,la TVAdue ou acquittée pour les biens d'occasion, les objets d'art, de collection ou d'antiquité qui lui sont ou lui seront livrés par un assujetti-revendeur, dans la mesure où la livraison de ces biens par l'assujetti-revendeur est soumise au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire.

                 N.B.:      Lorsqu'un assujetti-acheteur, tenu au dépôt de la déclaration visée à l'article 53, § 1er, alinéa 1er, 2°, du Code dela TVA revend p. ex. un véhicule automobile qu'il a utilisé pour son activité soumise à la taxe,la TVA est due selon les règles normales sans tenir compte du fait qu'à l'origine, il l'a acheté avec application du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire ou avec application du régime normal (QP n° 392 du 22/04/1996).

 B.            Dans le chef de l'assujetti-revendeur.

                 L'assujetti-revendeur ne peut pas déduire de la taxe dont il est redevable,la TVAdue ou acquittée pour les biens d'occasion, les objets d'art, de collection ou d'antiquité qui lui sont, ou lui seront, livrés par un autre assujetti-revendeur établi en Belgique ou dans un autre Etat membre, pour autant que la livraison de ces biens soit soumise par le vendeur au régime particulier de la marge bénéficiaire.

                 Sous réserve des limitations et exclusions prévues par le Code, l'assujetti-revendeur peut, comme tout assujetti, déduire les taxes grevant les dépenses engagées pour les besoins de son activité économique et inscrites dans son facturier d'entrée.  En ce sens, il peut également déduire les taxes relatives aux dépenses exposées relativement aux biens qu'il soumet au régime particulier de la marge bénéficiaire. Il en est ainsi pour les taxes grevant les achats, les importations et les acquisitions intracommunautaires de biens, comme par exemple les accessoires, les pièces détachées et autres fournitures utilisés pour la réparation, la remise en état et la transformation (voir cependant le point 520/8, I, A, 3°, ci-avant) de ces biens, ainsi que les taxes grevant les prestations de services de réparation, de remise en état, de transformation et d'expertise relatives à ces biens.

                 Le prix de ces livraisons de biens et de ces prestations de services ne peut être inscrit dans le registre d'achat mais doit être inscrit dans le facturier d'entrée; ce prix ne peut d'avantage être ajouté au prix d'achat des biens tel qu'il a été inscrit au registre des achats, pour le calcul de la marge bénéficiaire.

 V.           Facturation.

Dans les cas prévus par l'article 53, § 2, alinéa 1er, du Code et par l'article 1er, § 1er et § 2, de l'arrêté royal n° 1, relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, l'assujetti-revendeur doit délivrer une facture pour les livraisons de biens qu'il a effectuées. L'assujetti-revendeur ne peut pas faire apparaître séparément sur les factures qu'il est tenu de délivrer, sur tout autre document en tenant lieu ou sur tout document rectificatif,la TVA afférente aux livraisons de biens qu'il soumet au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire.

La facture ou le document en tenant lieu doit, en outre, porter la mention suivante: "Livraison soumise au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire. TVA non déductible." (AR n° 53, art. 8).

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

N° 520/9.

Conditions et modalités d'application du régime particulier.

L'article 58, § 4 du Code ne peut trouver à s'appliquer que dans la mesure où l'activité économique de l'assujetti-revendeur répond aux conditions et modalités fixées pour l'application du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire.

Le régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire ne peut s'appliquer qu'à condition que l'assujetti-revendeur:

 1°           délivre à son fournisseur un bordereau constatant l'achat des biens visés, sauf si le fournisseur est lui-même tenu de délivrer une facture ou un document en tenant lieu;

 2°           soit en mesure de prouver, par tout moyen de droit commun à l'exception du serment, que son fournisseur est une des personnes énumérées au n° 520/8, II, et qu'il n'a pu exercer aucun droit à exonération ou à restitution de la taxe acquittée lors de l'achat, de l'acquisition intracommunautaire ou de l'impor-tation du bien d'occasion qu'il revend à l'assujetti-revendeur;

 3°           tienne un registre des achats des biens visés;

 4°           tienne un registre de comparaison;

 5°           individualise les biens qu'il achète;

 6°           tienne une comptabilité séparée pour les ventes de biens soumises au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire ou, s'il n'en tient pas une, inscrive ces opérations dans des colonnes distinctes du facturier de sortie et du journal des recettes.

 I.             Etablissement d'un bordereau d'achat ou réception d'une facture.

Lors de l'achat à une personne non assujettie ou à un assujetti qui ne réalise que des livraisons de biens ou des prestations de services exonérées par l'article 44, § 2, 13°, du Code, ou lors de chaque envoi en consignation par l'une de ces personnes, l'assujetti-revendeur est tenu de délivrer un bordereau d'achat.

Ce bordereau doit être établi en deux exemplaires, être signé par les parties contractantes et il doit mentionner la qualité des signataires. Un de ces exemplaires est remis au vendeur au moment de la livraison du bien, l'autre est conservé par l'assujetti-revendeur.

Lors de l'achat à un assujetti bénéficiant du régime de la franchise de taxe prévu à l'article 56, § 2, du Code ou auprès d'un autre assujetti-revendeur, ceux-ci délivrent à l'assujetti-revendeur une facture reprenant les mentions prescrites par l'article 5 de l'arrêté royal n° 1, du 29 décembre 1992.

En ce qui concerne les mentions devant figurer sur le bordereau d'achat, il est renvoyé aux circulaires nos 1/1995 et 2/1995.

 II.            Moyens de preuve.

L'assujetti-revendeur doit être en mesure de prouver, par tout moyen de droit commun à l'exception du serment, que son fournisseur est une des personnes énumérées au n° 520/8, II, 1° à 4°. Il doit pouvoir également prouver que le fournisseur n'a pu exercer aucun droit à exonération ou à restitution de la taxe acquittée lors de l'achat, de l'acquisition intracommunautaire ou de l'importation du bien concerné.

Sauf en cas de collusion entre les parties ou de non-respect manifeste des dispositions en vigueur, le bordereau d'achat signé par le fournisseur ou la facture délivrée par un assujetti soumis au régime prévu à l'article 56, § 2, du Code, déchargent l'assujetti-revendeur de la responsabilité d'établir la qualité de ses fournisseurs. La facture, ou le document en tenant lieu, délivré à l'assujetti-revendeur par un autre assujetti-revendeur et sur laquelle la taxe n'apparaît pas séparément, ainsi que, pour une opération réputée se situer en Belgique, la facture, ou le document en tenant lieu, portant la mention que la livraison est soumise au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire, ont le même effet. A défaut de produire ces pièces, l'assujetti-revendeur doit pouvoir établir la preuve requise au moyen d'un ensemble de documents concordants comme, par exemple, les bons de commande, les contrats, les documents de transport et les preuves de paiement relatifs au bien et à la livraison de celui-ci.

 III.          Tenue d'un registre des achats.

Le registre des achats sert à l'inscription des biens soumis par l'assujetti-revendeur au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire. Il doit être ventilé de manière à permettre l'établissement de la déclaration périodique ainsi que la mise en œuvre et le contrôle de l'application du régime de la marge. Pour ces biens, le registre des achats tient lieu de facturier d'entrée.

Toutefois, il est permis de porter lesdits achats au facturier d'entrée pour autant que toutes les mentions qui normalement doivent figurer au registre des achats y soient inscrites dans des colonnes distinctes spécialement créées à cet effet. Une telle combinaison doit également comporter une ventilation appropriée en vue de permettre l'établissement de la déclaration périodique et l'application ainsi que le contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée, en ce qui concerne tant les opérations soumises au régime normal de la taxe que celles relevant du régime particulier d'imposition sur la marge bénéficiaire.

Pour les biens faisant l'objet d'un envoi en consignation, l'inscription au registre des achats a lieu après que l'achat soit devenu ferme, c'est-à-dire, en règle, au moment de la vente par le consignataire. En cas d'envoi en consignation par une personne non assujettie ou par un assujetti dont la livraison du bien est exonérée en vertu de l'article 44, § 2, 13°, du Code, le bordereau d'achat est alors complété; en cas d'envoi en consignation par un autre assujetti, le document provisoire que ce dernier est tenu de délivrer en vertu de l'article 7 de l'arrêté royal n° 1 doit être joint à la facture définitive.

L'inscription dans le registre a lieu au fur et à mesure des achats, selon une série ininterrompue de numéros. En ce qui concerne les mentions devant y figurer pour chaque bien ou objet, il est renvoyé aux circulaires nos 1/1995 et 2/1995.

Afin de pouvoir remplir les grilles 81 et 86 de la déclaration périodique, des colonnes séparées doivent servir à l'inscription des biens achetés en application du régime particulier, en Belgique ou dans un autre Etat membre dela Communauté.

S'il échet, les prix d'achat des biens sont répartis dans des colonnes distinctes selon les différents taux de TVA. En cas d'achat, pour un prix global, d'un lot de biens soumis à plusieurs taux, une ventilation de ce prix doit être faite sous la responsabilité de l'assujetti-revendeur. De plus, le document d'achat doit permettre à l'administration d'identifier chaque bien acheté afin de pouvoir en contrôler la valeur.

Lorsque, pour un bien qu'il a acheté en Belgique ou dans un autre Etat membre et qu'il a inscrit dans le registre des achats, l'assujetti-revendeur applique, au moment de la revente, le régime normal de la taxe ou une exonération, il est tenu de procéder aux écritures de régularisations requises. En ce qui concerne ces écritures, il est renvoyé aux circulaires nos 1/1995 et 2/1995.

 IV.          Tenue d'un registre de comparaison.

Le registre de comparaison est un registre centralisateur qui permet, au départ du facturier de sortie (colonne relative aux opérations soumises au régime particulier), du journal des recettes (colonne propre aux opérations soumises au régime particulier) et du registre des achats, de déterminer, à la fin de chaque période de déclaration, excepté à la fin de la dernière période de déclaration de l'année, la taxe due par l'assujetti-revendeur pour les ventes qu'il a effectuées. Il permet, en effet, de reconstituer la base d'imposition globale pour la période ainsi que la taxe y afférente.

 V.           Identification des biens d'occasion (les moyens de transport exceptés), des objets d'art, de collection ou d'antiquité détenus par l'assujetti-revendeur.

L'assujetti-revendeur doit pouvoir établir à tout moment, à la requête des agents chargés du contrôle, la provenance des biens qu'il détient. A cet effet, il doit individualiser chacun d'eux soit au moyen d'une étiquette sur laquelle sera reproduit le numéro d'inscription du bien dans le registre des achats ou dans le facturier d'entrée, soit par tout autre moyen présentant les mêmes garanties.

En ce qui concerne les moyens de transport d'occasion, il est renvoyé au n° 520/12, I, D, ci-après.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

N° 520/10.

Fonctionnement.

 I.             Mode de détermination de la base d'imposition par période de déclaration.

L'assujetti-revendeur détermine, pour chaque période de déclaration, la base d'imposition des livraisons de biens soumises au régime particulier de la marge bénéficiaire. A cette fin, au fur et à mesure de ses achats, il inscrit immédiatement le montant de ceux-ci dans son registre des achats, sans en attendre la revente. Au fur et à mesure de ses livraisons, il en inscrit le montant, taxe comprise, soit dans son facturier de sortie, soit dans son journal des recettes.

Ensuite, à l'expiration de chaque période de déclaration de l'année, la dernière exceptée, il reporte dans le registre de comparaison le montant total de ses ventes, taxe comprise, ainsi que le montant total de ses achats inscrits dans le registre des achats et il extraitla TVAqui est comprise dans la différence entre ces deux montants.

 A.           Clôture périodique du journal des recettes et du facturier de sortie.

                 1.            Journal des recettes.

                                En principe, une inscription distincte dans le journal des recettes, avec indication de la nature des biens vendus, est nécessaire pour les recettes provenant de la livraison de biens à des personnes physiques pour lesquelles il est fait usage de la dispense de délivrer une facture, quel que soit le prix par unité commerciale usuelle.

                                Néanmoins, dans la mesure où l'assujetti-revendeur détermine la base d'imposition par période de déclaration, l'administration admet qu'il puisse inscrire quotidiennement dans ce journal et, en principe, globalement, les recettes, TVA comprise, qu'il a réalisées.

                                Toutefois, celles provenant de la livraison de biens dont le prix par unité commerciale usuelle excède 250 EUR, taxe comprise, doivent faire l'objet d'une inscription distincte, avec indication de la nature du bien livré. Cette inscription peut, cependant, être remplacée par une inscription globale journalière lorsque les documents justificatifs requis mentionnent, outre le montant de la recette, l'indication précise de la nature du bien vendu (article 15, § 4, de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée).

                 2.            Facturier de sortie.

                                Les livraisons de biens effectuées en application du régime de la marge bénéficiaire doivent être inscrites séparément des livraisons de biens pour lesquelles le régime normal de la taxe a été appliqué par l'assujetti-revendeur. Dans le cas où une comptabilité distincte n'est pas tenue, les livraisons effectuées sous le régime particulier de la marge bénéficiaire doivent être inscrites dans une colonne séparée du facturier de sortie de l'assujetti-revendeur.

                                Les livraisons de biens soumis au régime particulier de la marge bénéficiaire doivent être inscrites pour le montant du prix de vente, TVA comprise.

                                A la fin de chaque période de déclaration, l'assujetti-revendeur totalise, pour les livraisons effectuées sous le régime de la marge bénéficiaire au cours de la période considérée, le montant, taxe comprise, des ventes figurant à son facturier de sortie et des recettes figurant à son journal des recettes.

 B.            Clôture périodique du registre des achats.

                 A la fin de chaque période de déclaration, l'assujetti-revendeur fait le total des montants inscrits, pendant cette période, dans les colonnes du registre des achats.

 C.            Calcul de la taxe due.

                 1.            Pour les opérations réalisées sous le régime particulier de la marge bénéficiaire durant la période de déclaration, à l'exception de la dernière période de déclaration de l'année.

                                Dans ce cas, la marge bénéficiaire totale est égale à la différence entre:

                                a)            le total des prix de vente des biens livrés par l'assujetti-revendeur au cours de la période de déclaration en application du régime de la marge bénéficiaire;

                                b)           le total des prix d'achat des biens que l'assujetti-revendeur a acquis dans les conditions d'application du régime de la marge bénéficiaire au cours de la période de déclaration.

                                Afin de déterminer cette marge, l'assujetti-revendeur reporte au registre de comparaison, à la fin de chaque période de déclaration de l'année, la dernière exceptée, d'une part, le montant total des ventes qui figure, pour la période concernée, dans la colonne relative au régime de la marge bénéficiaire de son facturier de sortie et de son journal des recettes et, d'autre part, le montant total des achats qui figure pour cette période à son registre des achats.

                                La différence ainsi obtenue constitue la base d'imposition, taxe comprise, des opérations effectuées sous le régime de la marge bénéficiaire au cours de la période considérée, duquel la taxe due est extraite selon la formule suivante:

D x t

100 + t

                                où D représente la différence imposable, taxe comprise, et t représente le taux dela TVA

                                Le montant imposable obtenu après extraction de la taxe est reporté avec celui des opérations réalisées sous le régime normal, dans les grilles 01, 02 ou 03 de la déclaration périodique selon le taux applicable etla TVAdue est reportée en grille 54 de ladite déclaration.

                                Le montant global des achats inscrits dans le registre des achats est reporté en grille 81.

                                Lorsque le montant reporté du registre des achats est supérieur au montant reporté du facturier de sortie et du journal des recettes, ce qui entraîne un solde négatif dans la grille "Différence imposable" du registre de comparaison, ce montant doit être reporté, précédé du signe "+", dans la case "Report de la période de déclaration précédente", de la colonne "Prix d'achat des biens achetés en application du régime particulier en Belgique" du registre des achats, et aucun montant n'est inscrit dans les grilles 01, 02, 03 et 54.

                                Le montant de ce report ne doit pas être pris en compte pour établir le montant total des achats à reprendre dans la grille 81 de la déclaration périodique.

                 2.            Pour les opérations réalisées sous le régime particulier de la marge bénéficiaire durant la dernière période de déclaration de l'année.

                                L'assujetti-revendeur est tenu d'établir annuellement un inventaire du stock des biens soumis au régime d'imposition de la marge bénéficiaire.

                                Cet inventaire permettra non seulement de tenir compte de la variation des stocks en calculant, sur une base annuelle, la marge bénéficiaire totale, mais aussi de déterminer, en prix d'achat, le montant total des biens vendus durant l'année.

                                Le montant de l'inventaire de départ (stock initial) augmenté du montant des achats effectués durant l'année, et diminué du montant de l'inventaire de clôture (stock final) donne, comme résultat, le montant des achats vendus.

                                La marge bénéficiaire totale pour la dernière période de déclaration de l'année est égale à la différence entre:

                                a)            le total des prix de vente des livraisons de biens soumises au régime particulier de la marge bénéficiaire effectuées au cours de l'année;

                                b)           et le total des prix d'achat des biens qui, au cours de la même année, ont été livrés par l'assujetti-revendeur en application du régime de la marge bénéficiaire (achats vendus), augmenté du montant déjà déclaré des marges bénéficiaires relatives aux périodes de déclaration précédentes de l'année considérée.

                                Le montant de la base imposable est extrait de la marge bénéficiaire totale comme décrit précédemment et est inscrit en grille 01, 02 ou 03 de la déclaration périodique selon le taux applicable. La taxe due est reportée en grille 54 de ladite déclaration.

                                En outre, une fois par an, dans la déclaration relative à la dernière période de déclaration de l'année (ou de l'exercice comptable), l'assujetti-revendeur doit, à des fins statistiques, inscrire en grille 00 le montant des biens vendus au cours de l'année écoulée sous le régime de la marge, valorisés à leur prix d'achat (achats vendus).

E x e m p l e

Stock 1/1:

Achats:

Stock 31/12:

3.000 EUR

+ 15.000 EUR

- 5.000 EUR

Achats vendus:

13.000 EUR

                                Hypothèses: ventes  à 21% = 20.000 EUR; marges déjà déclarées = 2.000 EUR.

                                Marge bénéficiaire de la dernière période de déclaration:

                                20.000 EUR - (13.000 EUR + 2.000 EUR) = 5.000 EUR.

                                TVA due:

5.000 x 21 = 867,77 EUR.

121

                                La base d'imposition, hors taxe, dégagée après extraction de la TVA (5.000 EUR - 867,77 EUR = 4.132,23 EUR) est reportée à la grille 03 de la déclaration périodique. La taxe due (867,77 EUR) est reportée à la grille 54 de ladite déclaration.

                                Le montant du stock final au 31/12 (5.000 EUR) est reporté dans le registre des achats à la période de déclaration suivante. Pour des raisons statistiques, le montant total des biens vendus sous le régime de la marge bénéficiaire au cours de la période considérée, valorisés à leur prix d'achat (13.000 EUR), est reporté en grille 00 de la déclaration périodique.

                                Lorsque la marge totale relative à la dernière période de déclaration de l'année/exercice comptable, est négative:

                                -              elle ne peut pas être reportée dans le registre des achats pour l'année suivante (article 3, dernier alinéa de l'AR n°53);

                                -              aucun montant n'est inscrit dans les grilles 01, 02 ou 03 de la déclaration;

                                -              le montant inscrit dans la grille 00 (achats vendus) doit être diminué du montant de cette marge négative.

Exemple

                                Hypothèses:      Achats vendus = 13.000 EUR (cf exemple précédent)

                                                                Ventes à 21% = 15.000 EUR

                                                                marges déjà déclarées = 4.000 EUR.

                                Marge bénéficiaire de la dernière période de déclaration:

                                15.000 EUR - (13.000 EUR + 4.000 EUR) = - 2.000 EUR

                                Comme la marge est négative, aucune TVA n'est due et aucun montant ne doit être inscrit en grille 03 et en grille 54 de la déclaration périodique.

                                Le montant des achats vendus diminué de la marge bénéficiaire négative (13.000 EUR - 2.000 EUR = 11.000 EUR) doit être inscrit en grille 00.

                                Il est à noter que lorsque l'exercice comptable ne correspond pas à l'année civile, l'assujetti-revendeur opère la régularisation annuelle dans la déclaration relative à la dernière période de déclaration de l'exercice comptable (QP n° 844 du 11.04.1997 de M. Van den Eynde).

 II.            Mode de détermination de la base d'imposition par livraison.

 A.           En ce qui concerne les assujettis-revendeurs qui éprouveraient des difficultés à déterminer la base d'imposition par période de déclaration, en raison de la nature de leur activité économique ou de l'organisation de leur comptabilité, l'administration admet qu'ils calculent cette base par livraison, pour chaque bien considéré individuellement. Ce mode de détermination doit donc être appliqué à l'ensemble des biens soumis à ce régime particulier d'imposition.

                 Ce mode de détermination de la base d'imposition requiert une individualisation stricte des biens soumis au régime de la marge bénéficiaire, tant à l'achat qu'à la livraison. Pour cette raison, en ce qui concerne le journal des recettes, une inscription distincte dans le journal est nécessaire avec indication de la nature des biens vendus pour les recettes qui proviennent des livraisons de tous les biens, quel qu'en soit le prix par unité commerciale usuelle. Le mode de détermination de la base d'imposition par livraison implique le respect de la plupart des conditions requises pour l'application du mode de détermination de la base d'imposition par période de déclaration, à l'exception de la tenue du registre de comparaison et de l'exécution des opérations comptables qui en découlent, notamment la possibilité de report d'une période de déclaration à la période de déclaration suivante.

                 La tenue du registre de comparaison et les opérations comptables qui en découlent, notamment la possibilité de report d'une période de déclaration sur l'autre, sont en effet exclusivement réservées au mode de détermination de la base d'imposition par période de déclaration.

                 Lorsque la base d'imposition est déterminée par livraison et que le prix de vente est inférieur au prix d'achat pour une opération, celle-ci ne donne évidemment pas lieu à imposition.  Mais, en contrepartie, la réalisation d'une marge bénéficiaire négative ne fait naître aucun droit au remboursement de la taxe.  Cette perte ne peut pas, non plus, être reportée sur la marge bénéficiaire positive qui résulte d'une autre opération, étant donné que, par principe,la TVAest assise pour chaque opération individualisable sur la valeur qui est ajoutée du fait de l'intervention de l'assujetti-revendeur.

                 Il n'y a évidemment pas non plus de régularisation en fin d'exercice.

                 L'assujetti-revendeur doit organiser sa comptabilité de façon à ce que la base d'imposition etla TVAexigible puissent être déterminées pour chaque bien inscrit séparément. Cette comptabilité doit permettre l'application et le contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée tant en ce qui concerne les opérations effectuées sous le régime normal de la taxe que celles qui sont accomplies sous le régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire.

                 En ce qui concerne la déclaration périodique, l'assujetti-revendeur doit, à des fins statistiques, inscrire en grille 00, lors de chaque déclaration, le montant des biens vendus sous le régime de la marge bénéficiaire au cours de la période de déclaration, valorisés à leur prix d'achat (lorsque la base imposable est déterminée, comme décrit au point I, par période de déclaration, cette inscription ne doit se faire qu'une fois par an, dans la dernière déclaration de l'année civile/ comptable).

                 Lorsque la marge bénéficiaire calculée pour une livraison déterminée est négative, le montant inscrit dans la grille 00 doit être diminué du montant de cette marge négative.

 B.            Le passage au mode de détermination de la base d'imposition par livraison ne pose aucun problème particulier en matière de TVA lorsqu'il s'opère à la fin de l'année civile ou de l'année comptable. Les dispositions prévues pour le calcul de la taxe due pour les opérations réalisées sous le régime de la marge bénéficiaire pour la dernière période de déclaration, civile ou comptable, telles qu'exposées aux points 95 et suivants de la circulaire n° 1/1995, trouvent alors à s'appliquer (voir point I. C. 2. ci-avant).

                 Par contre, lorsqu'il s'opère dans le courant de l'année civile ou de l'année comptable, le passage du mode de détermination de la base d'imposition par période de déclaration au mode d'imposition par livraison n'est admis par l'administration que lorsque les conditions suivantes sont respectées.

                 a)            le passage doit s'opérer à la fin d'un mois lorsque l'assujetti dépose des déclarations mensuelles, et à la fin d'un trimestre s'il dépose des déclarations trimestrielles;

                 b)           le dernier jour de la période de déclaration pour laquelle la marge bénéficiaire est déterminée par période de déclaration, un inventaire du stock des biens soumis au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire doit être établi;

                 c)            la marge bénéficiaire pour la dernière période de déclaration pour laquelle la marge bénéficiaire est établie par période de déclaration, est déterminée de la même manière que celle prévue pour le calcul de la marge bénéficiaire de la dernière période de déclaration de l'année civile ou comptable lorsque la marge bénéficiaire est déterminée par période de déclaration.  Le montant total des biens vendus pendant les périodes de déclarations écoulées pendant l'année civile ou comptable, valorisés à leur prix d'achat, doit être inscrit dans la grille 00 de la dernière déclaration pour laquelle il est fait usage du mode de détermination de la marge bénéficiaire par période de déclaration;

                 d)           pour un même assujetti, les méthodes de détermination de la marge bénéficiaire par période de déclaration et par livraison ne peuvent en aucun cas être appliqués simultanément;

                 e)           la méthode de détermination de la marge bénéficiaire par livraison doit alors être appliquée au moins jusqu'au 31 décembre de la deuxième année civile qui suit celle au cours de laquelle le passage au mode de détermination de la marge bénéficiaire par livraison a été effectuée.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

N° 520/11.

Opérations intracommunautaires.

 I.             Biens d'occasion, objets d'art, de collection ou d'antiquité, livrés en application du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire et expédiés ou transportés d'un Etat membre vers un autre Etat membre par l'assujetti-revendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte.

La livraison de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité qui sont expédiés ou transportés d'un Etat membre vers un autre par l'assujetti-revendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, effectuée en application du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire, n'est pas exemptée dans l'Etat membre de départ de l'expédition ou du transport. Corrélativement, l'acquisition intracommunautaire de ces biens n'est pas soumise à la taxe dans l'Etat membre d'arrivée.

Dans cette optique, l'exemption de la taxe ne s'applique pas aux livraisons intracommunautaires de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité que l'assujetti-revendeur effectue en Belgique sous le régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire (Code, art. 39bis, alinéa 1er, 1°, 3° et 4°). Par conséquent, ces livraisons intracommunautaires ne doivent pas être reprises par l'assujetti-revendeur dans le "Relevé àla TVA des opérations intracommunautaires".

En outre, les acquisitions intracommunautaires de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité que l'assujetti-revendeur effectue en Belgique, ne sont pas soumises à la taxe lorsque le fournisseur est soit un assujetti-revendeur agissant en tant que tel et que le bien acquis a été soumis à la taxe conformément au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire, dans l'Etat membre du départ de l'expédition ou du transport, soit un organisateur de ventes aux enchères publiques agissant en tant que tel et que le bien acquis a été soumis à la taxe, conformément au régime particulier des ventes aux enchères publiques, dans l'Etat membre du départ de l'expédition ou du transport (Code, art. 25ter, § 1er, alinéa 2, 4°).

De ce qui précède, il résulte que, pour les livraisons intracommunautaires à titre onéreux de biens visés pour lesquels l'assujetti-revendeur établi en Belgique applique le régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire,la TVAest exigible en Belgique sur la marge bénéficiaire que cet assujetti-revendeur réalise, que l'acquéreur soit un particulier, un assujetti ou une personne morale non assujettie.

Le régime des ventes à distance en vertu duquel, dans certaines conditions, le lieu de la livraison est déplacé de l'endroit où commence le transport des biens concernés, à celui de l'arrivée de ces biens à destination, ne s'applique pas aux livraisons de biens soumises au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire (v. section 4 ci-dessus).

 II.            Acquisitions intracommunautaires en Belgique de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité, effectuées à titre onéreux par un assujetti-revendeur.

Selon la qualité du vendeur dans l'Etat membre de départ de l'expédition ou du transport, la livraison de tels biens par l'assujetti-revendeur peut ou ne peut pas être effectuée en application du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire.

 A.           Le vendeur dans l'Etat membre d'origine est une personne non assujettie.

                 Ni la vente, ni l'acquisition intracommunautaire ne sont taxables, et les biens peuvent être soumis par l'assujetti-revendeur au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire.

 B.            Le vendeur dans l'Etat membre d'origine est un assujetti agissant en tant que tel, autre qu'un assujetti-revendeur ou qu'un organisateur de ventes aux enchères publiques.

                 1.            La livraison effectuée par cet assujetti est exonérée conformément à l'article 136, a et b de la Directive 2006/112/CE.

                                Sont visées, les livraisons de biens qui n'ont pas fait l'objet d'un droit de déduction, soit parce qu'ils ont été affectés exclusivement à une activité exonérée, soit parce qu'ils sont exclus de ce droit par la législation nationale.

                                Dans cette hypothèse, la livraison intracommunautaire de ces biens est exonérée de la taxe dans l'Etat membre de départ et l'acquisition intracommunautaire corrélative est soumise à la TVAen Belgique sur base de l'article 25ter, § 1er, du Code. Toutefois, cette acquisition est exonérée en vertu de l'article 40, § 1er, 1°, a, du Code, dans la mesure où la livraison du même bien par un assujetti est, en tout état de cause, exemptée à l'intérieur du pays, si bien qu'aucune taxe n'est due en raison de cette opération.

                                Les biens acquis de la sorte peuvent être soumis au régime de la marge bénéficiaire par l'assujetti-revendeur.

                 2.            La livraison est effectuée par l'assujetti en application d'un régime de la franchise de taxe prévu aux articles 282 à 292 de la Directive 2006/112/CE, comparable à celui visé par l'article 56, § 2, du Code.

                                Puisque le fournisseur franchisé ne peut pas opérer la déduction de la taxe qu'il a payée en amont, l'assujetti-revendeur achète un bien "TVA rémanente comprise".

                                L'acquisition intracommunautaire de ce bien n'est pas taxable.

                                Dans la mesure où le bien constituait un bien d'investissement dans le chef du vendeur, il peut être soumis par l'assujetti-revendeur au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire.

                 3.            La livraison est effectuée par l'assujetti en application du régime normal de la taxe.

                                La livraison intracommunautaire du bien est exonérée de la TVAdans l'Etat membre d'origine. L'acquisition intracommunautaire en Belgique de ce bien est soumise à la TVAsur la base de l'article 25ter, § 1er, du Code. Cette taxe est déductible selon les règles normales.

                                La vente du bien par l'assujetti-revendeur est soumise en Belgique au régime normal de la taxe.

 C.            Le vendeur dans l'Etat membre d'origine est un assujetti-revendeur ou un organisateur de ventes aux enchères publiques, agissant en tant que tel.

                 1.            Soit il a livré le bien d'occasion, l'objet d'art, de collection ou d'antiquité en application du régime d'imposition de la marge bénéficiaire ou du régime particulier des ventes aux enchères publiques.

                                L'acquisition intracommunautaire du bien n'est pas soumise à la taxe en Belgique sur la base de l'article 25ter, § 1er, 4°, du Code.

                                Ce bien peut être soumis par l'assujetti-revendeur au régime particulier de la marge bénéficiaire.

                 2.            Soit il n'a pas - ou n'a pas pu - livrer le bien d'occasion, l'objet d'art, de collection ou d'antiquité en application du régime d'imposition de la marge bénéficiaire ou du régime particulier des ventes aux enchères publiques.

                                La livraison intracommunautaire du bien est exonérée de la TVAdans l'Etat membre d'origine. L'acquisition intracommunautaire en Belgique de ce bien est soumise à la taxe sur la base de l'article 25ter, § 1er, du Code et la taxe est déductible selon les règles normales.

                                La vente du bien par l'assujetti-revendeur est soumise en Belgique au régime normal de la taxe.

 III.          Opérations assimilées à des livraisons/acquisitions intracommunautaires.

 A.           Transfert.

                 Tout bien d'occasion, objet d'art, de collection ou d'antiquité soumis par l'assujetti-revendeur au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire et expédié ou transporté par lui ou pour son compte, au départ d'un Etat membre, à destination d'un autre Etat membre en vue de faire éventuellement l'objet d'une vente dans cet autre Etat membre, constitue en principe un transfert (Code, art. 12bis).

                 Ce transfert est assimilé dans l'Etat membre de départ à une livraison de bien à titre onéreux et, dans l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport, l'affectation du bien d'occasion, de l'objet d'art, de collection ou d'antiquité ainsi transféré est assimilée à une acquisition intracommunautaire à titre onéreux (Code, art. 25quater, § 1er).

                 Le transfert susvisé n'est pas exempté de la taxe dans l'Etat membre de départ (Code, art. 39bis, alinéa 1er, 4°). La base d'imposition pour la perception de la taxe relative à ce transfert est constituée par la marge bénéficiaire que l'assujetti-revendeur se porte théoriquement en compte pour cette "livraison à soi-même". Cette base d'imposition est donc, en principe, égale à zéro.

                 L'acquisition intracommunautaire qui a lieu dans l'Etat membre d'arrivée des biens expédiés ou transportés n'est pas soumise à la taxe.

                 L'assujetti-revendeur n'est pas tenu d'établir le document visé à l'article 2 de l'arrêté royal n°1. Il ne doit pas non plus reprendre le transfert dans son "Relevé àla TVAdes opérations intracommunautaires". Cependant, afin de pouvoir suivre les biens transférés au départ dela Belgiquede manière telle que le lieu où ils se trouvent soit toujours connu, ces biens doivent être inscrits dans le registre visé aux articles 23 et 24 de l'arrêté royal n° 1.

 B.            Non-transfert.

                 Tout bien d'occasion, objet d'art, de collection ou d'antiquité soumis par l'assujetti-revendeur au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire et expédié ou transporté par lui ou pour son compte, au départ d'un Etat membre, à destination d'un autre Etat membre en vue d'y être utilisé durant une période qui ne peut excéder 24 mois, ne constitue pas un transfert lorsque l'importation du même bien en provenance d'un pays tiers dans l'optique d'une utilisation temporaire, pourrait bénéficier du régime d'admission temporaire en exonération totale des droits à l'importation (Code, art. 12bis, alinéa 2, 7°). Les biens font alors l'objet d'un non-transfert.

                 Ainsi, les biens suivants peuvent notamment faire l'objet d'un non-transfert (Règlement CEE n° 2913/92 du Conseil du 12 octobre 1992 fixant le Code douanier intracommunautaire, articles 137 et suivants; Règlement CEE n° 2454/93 dela Commissiondu 2 juillet 1993, articles 670 et suivants):

                 1°           les biens destinés à être présentés ou utilisés à une exposition, une foire, un congrès ou une manifestation similaire;

                 2°           les biens d'occasion expédiés ou transportés en vue d'une vente aux enchères;

                 3°           les biens expédiés ou transportés dans le cadre d'un contrat de vente sous réserve d'essais satisfaisants;

                 4°           les œuvres d'art expédiées ou transportées pour être exposées en vue d'être éventuellement vendues;

                 5°           les envois à vue de pelleteries confectionnées, bijoux, tapis et articles de joaillerie, à condition que leurs caractéristiques particulières empêchent leur importation comme échantillons.

                 Le non-transfert de ces biens n'est pas assimilé dans l'Etat membre de départ du transport ou de l'expédition à une livraison à titre onéreux. Dans l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport, leur affectation n'est pas assimilée à une acquisition intracommunautaire à titre onéreux. Quant il sont expédiés au départ dela Belgique, ces biens doivent être repris dans le registre visé aux articles 23 et 24 de l'arrêté royal n° 1.

                 Toutefois, il est à signaler que les envois susvisés ne peuvent être qualifiés de non-transfert que tant qu'il est satisfait à la condition d'utilisation temporaire du bien concerné sur le territoire d'un autre Etat membre pour une période qui ne peut excéder 24 mois. Lorsque le bien transféré est vendu, il n'est plus satisfait à cette condition d'utilisation temporaire. A ce moment, le non-transfert se transforme en transfert et l'affectation du bien concerné est assimilée à une acquisition intracommunautaire à titre onéreux. Dès cet instant, le régime, exposé sous le point A ci-dessus, relatif au transfert de biens soumis par l'assujetti-revendeur au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire entre en application.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

N° 520/12.

Dispositions particulières.

 I.             Moyens de transport d'occasion.

 A.           Notions.

                 Par moyens de transport, il faut entendre, au sens du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire:

                 1°           les voitures automobiles, motocyclettes et autres véhicules terrestres à tous moteurs, et leurs remorques (p. ex. une caravane);

                 2°           les yachts, bateaux et canots de plaisance;

                 3°           les avions, hydravions, hélicoptères et autres appareils analogues, ainsi que les planeurs.

                 Pour l'application de ce régime, il faut entendre par moyens de transport d'occasion, les moyens de transport susceptibles de remploi, en l'état ou après réparation.

                 Outre les moyens de transport neufs, cette définition exclut:

                 1°           les moyens de transport qui, avant leur revente, ont subi des transformations telles qu'aucune identification n'est possible entre leur état d'origine et celui au moment de la revente (p. ex.: une camionnette transformée en minibus ou en motorhome);

                 2°           les moyens de transport qui ne sont pas susceptibles d'être réemployés comme tels (p. ex.: une carcasse de véhicule réduite à l'état de mitraille).

 B.            Régime spécial de taxation des moyens de transport neufs.

                 En vertu de l'article 58, § 4, 9°, du Code, sont exclues du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire, les livraisons de moyens de transport neufs au sens de l'article 8bis, § 2, du Code effectuées dans les conditions prévues à l'article 39bis, alinéa 1er, 2°, du Code.

                 En effet, le régime transitoire en matière de TVA applicable à l'ensemble des Etats membres a prévu un régime spécial pour les moyens de transport neufs. L'attention est attirée sur le fait que cette notion de moyens de transport neufs ne s'applique qu'en matière de trafic intracommunautaire entre les Etats membres.

                 En toute hypothèse, la taxe revient, pour ces biens, à l'Etat membre de consommation, et ceci par dérogation aux principes généraux du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire qui rendent la taxe exigible en Belgique pour les livraisons de biens soumises à ce régime, expédiés ou transportés par le vendeur, par l'acheteur ou pour leur compte, hors dela Belgiquemais à l'intérieur dela Communauté.

                 En ce qui concerne le régime spécial de taxation des moyens de transport neufs, il est renvoyé au chapitre IXbis, section 7.

 C.            Etablissement d'un bordereau d'achat ou réception d'une facture.

                 Lors de l'achat à une personne non assujettie ou à un assujetti qui ne réalise que des livraisons de biens ou des prestations de services exonérées par l'article 44, § 2, 13°, du Code, l'assujetti-revendeur est tenu de délivrer un bordereau d'achat indiquant, notamment, les éléments nécessaires pour déterminer l'opération, comme la dénomination usuelle du moyen de transport livré, la marque, le modèle, le millésime, la cylindrée, la puissance du moteur, le modèle de la carrosserie, le numéro du châssis et la date de la première mise en circulation de ce moyen de transport.

                 Lors de l'achat à un assujetti bénéficiant du régime prévu à l'article 56, § 2, du Code, ou auprès d'un autre assujetti-revendeur, ceux-ci délivrent à l'assujetti-revendeur une facture reprenant les mentions prescrites par l'article 5 de l'arrêté royal n°1 du 29 décembre 1992.

 D.           Moyens de preuve.

                 Un des éléments concourant à prouver qu'un moyen de transport a été acheté auprès d'une des personnes énumérées sous le numéro 520/8, II, 1° à 4°, est constitué par la production d'une attestation, ou d'une copie signée par le fournisseur, dans laquelle ce dernier certifie sa qualité et déclare n'avoir pu exercer aucun droit à déduction, à restitution ou à exonération dela TVAlors de l'achat, de l'acquisition intracommunautaire ou de l'importation du moyen de transport livré à l'assujetti-revendeur.

                 Après avoir été complétée et signée par le fournisseur, l'attestation est remise, au moment de la livraison du moyen de transport, à l'assujetti-revendeur qui l'annexe au document établi pour constater l'achat (bordereau ou facture), accompagnée d'une copie du certificat d'immatriculation dans les cas où, conformément à la réglementation relative à l'immatriculation des véhicules à moteur, ce document est requis.

                 En cas de revente, sous le régime de la marge bénéficiaire, d'un moyen de transport à un autre assujetti-revendeur, l'assujetti-revendeur agissant en tant que vendeur est tenu de délivrer l'original de l'attestation et le certificat d'immatriculation à l'autre assujetti-revendeur. En ce qui le concerne, il doit garder une copie de ces documents et la joindre au bordereau d'achat ou à la facture constatant l'opération. En fin de chaîne, lorsque le moyen de transport est livré à un client-consommateur final, l'assujetti-revendeur ayant réalisé cette livraison conserve en même temps que la facture émanant du précédent assujetti-revendeur, une copie du certificat d'immatriculation ainsi que l'original de l'attestation.

                 A défaut de produire les pièces susvisées, l'assujetti-revendeur doit pouvoir établir la preuve requise au moyen d'un ensemble de documents concordants comme, notamment, la facture relative à la livraison délivrée par le fournisseur ou le bordereau d'achat signé par lui, les bons de commande, les contrats, les documents de transport et les preuves de paiement relatifs au moyen de transport et à la livraison de celui-ci.

 E.            Vente à des invalides ou à des handicapés.

                 L'application du régime normal de la taxe est requise pour la livraison d'une voiture automobile d'occasion à un invalide ou à un handicapé qui peut et veut bénéficier de l'avantage du taux réduit et de la restitution prévue par l'article 77, § 2, du Code.

 F.            Assureurs.

                 Les assureurs qui vendent régulièrement des moyens de transport d'occasion dont ils ont acquis la propriété par délaissement des assurés (assurance contre le vol ou sinistre total) ont, lorsqu'ils agissent dans les conditions du point 6 de la circulaire n° 2/1995, la qualité d'assujetti-revendeur, pour l'application du régime d'imposition de la marge bénéficiaire, à l'égard de la vente desdits moyens de transport d'occasion dont ils ont acquis la propriété auprès des assurés.  Pour autant que ceux-ci soient des personnes qui n'ont pu exercer aucun droit à déduction, exonération ou restitution dela TVAlors de l'achat, de l'acquisition intra-communautaire ou de l'importation de leur moyen de transport, le régime de la marge bénéficiaire est applicable à leur revente par les assureurs susvisés (Décision ET 10.212/55 du 18/08/1993).

 G.           Leasing de véhicules.

                 Dans l'exécution d'un contrat de leasing d'un véhicule, il se peut qu'en fin de contrat, les situations particulières suivantes se présentent:

                 -              soit que, l'option d'achat n'étant pas levée par la société preneuse du leasing, le véhicule est repris par la société de leasing pour être immédiatement revendu avec TVA mais pour un prix égal à la valeur résiduelle du contrat de leasing, à l'administrateur ou au gérant de la société preneuse en leasing.

                 -              soit encore que la société preneuse de leasing lève l'option et, de même, revend immédiatement le véhicule pour un prix dérisoire égal à la valeur résiduelle du contrat de leasing, à l'administrateur, au gérant ou encore à un membre du personnel de cette société.

                 Lorsque, ayant ainsi racheté le véhicule, le particulier, qui n'a aucun droit à déduction, exemption ou restitution dela TVA, revend ensuite celui-ci, avant toute immatriculation en son nom auprès dela D.I.V., à un assujetti-revendeur, il y a lieu d'appliquer la solution suivante.

                 S'il s'agit d'une opération occasionnelle dans le chef du particulier, l'assujetti-revendeur peut, lors de la revente du véhicule, appliquer le régime de la marge bénéficiaire. Dans le cas contraire, le particulier acquiert la qualité d'assujetti, et les véhicules ainsi rachetés en fin de leasing devront être revendus sous le régime normal dela TVAavec paiement de la taxe sur le prix total, tant par le « particulier » concerné que par l'assujetti-revendeur.

 II.            Objets d'art, de collection ou d'antiquité.

 A.           Importation d'objets d'art, de collection ou d'antiquité.- Achat d'objets d'art auprès de certains assujettis, autres que des assujettis-revendeurs.

                 1.            Option pour l'application du régime particulier.

                                Pour les livraisons d'objets d'art, de collection ou d'antiquité qu'il a importés au taux réduit et pour les livraisons d'objets d'art qu'il a acquis au taux réduit, l'assujetti-revendeur peut opter pour l'application du régime d'imposition de la marge bénéficiaire. L'exercice de cette option recouvre l'ensemble des livraisons des objets concernés et vaut pour deux années civiles au moins (Code, art. 58, § 4, 4°).

                                Conformément à la rubrique XXI, § 1er, du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux, le taux réduit est applicable:

                                -              à l'importation d'objets d'art, de collection, ou d'antiquité;

                                -              aux livraisons d'objets d'art effectuées:

                                                -              par leur auteur ou par ses ayants droit;

                                                -              ou, à titre occasionnel, par un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur, quand celui-ci a lui-même importé ces objets d'art, quand ces objets lui ont été livrés par leur auteur ou par ses ayants droit ou quand ils lui ont ouvert un droit à déduction totale de la taxe;

                                -              aux acquisitions intracommunautaires d'objets d'art quand, dans l'état membre du départ de l'expédition ou du transport de ces objets acquis, le fournisseur est:

                                                -              soit l'auteur ou ses ayants droit;

                                                -              soit un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur agissant à titre occasionnel, quand cet assujetti-revendeur a lui même importé ces objets d'art, quand ces objets lui ont été livrés par leur auteur ou par ses ayants droits, ou quand ils lui ont ouvert un droit à déduction totale dela TVA.

                                L'option pour l'application du régime particulier de la marge implique dès lors que l'assujetti-revendeur ne soit pas autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

                                a)            la taxe due ou acquittée pour les objets d'art, de collection ou d'antiquité qu'il a lui-même importés;

                                b)           la taxe due ou acquittée pour les objets d'art qui lui sont ou lui seront livrés par leur auteur ou par ses ayants droit;

                                c)            la taxe due ou acquittée pour les objets d'art qui lui sont ou lui seront livrés par un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur.

                                La vente par l'assujetti-revendeur, sous le régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire, des objets d'art, de collection ou d'antiquité ainsi importés, de même que la vente des objets d'art ainsi acquis, s'effectue au taux normal de la TVA

                                Quant aux modalités d'exercice de l'option et à la détermination du prix d'achat à prendre en considération au fin de l'inscription dans le registre des achats des biens visés, il est renvoyé à la circulaire 1/1995.

                 2.            Vente sous le régime normal de la taxe.

                                Pour chaque livraison d'objets d'art, de collection ou d'antiquité ainsi importés et d'objets d'art ainsi acquis pour laquelle l'assujetti-revendeur a opté pour le régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire, il peut appliquer le régime normal de la taxe. Dans ce cas, il est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable, la taxe due ou acquittée en amont.

                                Ce droit à déduction prend naissance au moment de l'exigibilité de la taxe due en raison de la livraison pour laquelle l'assujetti-revendeur opte en faveur du régime normal de la taxe.

                                L'assujetti-revendeur doit être en possession des documents mentionnés à l'article 3 de l'arrêté royal n° 3 du 10 décembre 1969 pour pouvoir exercer son droit de déduction. En vertu de l'article 60, § 1er, alinéa 1er, du Code, il est tenu de conserver ces pièces pendant 10 ans à compter du 1er janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle le droit de déduction a pris naissance.

                                Lorsque l'assujetti-revendeur applique, au moment de la revente de ces biens, le régime normal de la taxe ou une exonération, il procède aux mêmes régularisations que celles auxquelles il est tenu quand, pour un bien qu'il a acheté en Belgique ou dans un autre Etat membre et qu'il a inscrit dans le registre des achats, il applique, au moment de la revente, le régime normal de la taxe ou une exonération.

                                Le taux dela TVAapplicable à la vente, sous le régime normal de taxation, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité est le taux normal.

 B.            Livraisons d'objets d'art, de collection ou d'antiquité par un assujetti-revendeur allemand.

                 Pour les livraisons, par un assujetti-revendeur, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité, la république fédérale d'Allemagne est autorisée à appliquer un régime qui, au niveau des modalités d'application, déroge au régime particulier de la marge bénéficiaire. A ce propos, il est renvoyé au n° 118 de la circu-laire 1/1995.

 III.          Ventes publiques de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité.

En principe, les règles générales du régime d'imposition de la marge bénéficiaire sont applicables aux ventes publiques des biens visés effectuées par un assujetti-revendeur, qu'il agisse pour son compte ou pour compte d'autrui en vertu d'un contrat de commission à l'achat ou à la vente.

Lors de telles ventes, des situations particulières peuvent, toutefois, se rencontrer. A ce sujet, il est renvoyé aux nos 119 à 140 de la circulaire 1/1995.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

N° 520/13.

Divers.

 I.             Exportation et vente à des organisations internationales ou sous le régime diplomatique et consulaire.

Sont exonérées dela TVA, l'exportation par l'assujetti-revendeur de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité, ainsi que la livraison, par cet assujetti-revendeur, de tels biens et objets à des organisations internationales, des missions diplomatiques ou des postes consulaires, établies en Belgique.  L'exemption n'est pas applicable pour les livraisons faites aux membres des organisations internationales, des missions diplomatiques ou des postes consulaires, établies en Belgique, indépendamment du fait qu'ils ont un statut diplomatique ou non. L'application de l'exemption sur des livraisons faites aux organisations internationales, missions diplomatiques ou postes consulaires ou à leurs membres, établis dans un autre Etat membre de l'UE, dépend des conditions imposées par l'Etat membre d'établissement. L'assujetti-revendeur doit pouvoir justifier, à toute requête de l'administration, le droit à l'exemption qu'il a invoquée. Afin de pouvoir appliquer l'exonération, une régularisation est effectuée de la même manière que celle pratiquée lorsque l'assujetti-revendeur opte pour l'application du régime normal de la taxe pour une livraison donnée. En outre, la mention "exonération" doit être inscrite dans la colonne 4 du registre des achats (v. aussi le n° 278/3).

 II.            Prélèvement par l'assujetti-revendeur, pour ses besoins privés, de biens achetés en vue de la vente sous le régime de la marge bénéficiaire.

Etant donné que l'achat, l'acquisition intracommunautaire ou l'importation des biens concernés n'ont pas ouvert de droit à déduction dans le chef de l'assujetti-revendeur, les règles normales en matière de prélèvements ne peuvent lui être appliquées.

Néanmoins, il est nécessaire de pouvoir suivre la destination qui est donnée aux biens prélevés afin, notamment, de vérifier si les éventuelles pertes résultant de la revente ultérieure sont justifiées, si le nombre de prélèvements est bien en rapport avec le nombre de ventes de biens réalisées, etc. De plus, lorsque le bien prélevé avait été inscrit lors de son achat au registre des achats, l'assujetti-revendeur a, par le fait du report au registre de comparaison relatif à la période de déclaration pendant laquelle a eu lieu l'achat, diminué sa "différence imposable" à concurrence du prix d'achat du bien prélevé.

Les prélèvements ont pour effet qu'au prix total des ventes durant cette période de déclaration, doit être ajouté le prix d'achat des biens prélevés pour un même taux de TVA.

Le document interne établi pour constater ce prélèvement mentionnera outre les éléments prévus à l'article 5, § 2, de l'arrêté royal n° 1, le prix d'achat du bien prélevé mais sans qu'aucune TVA n'y apparaisse, la taxe n'étant pas due sur cette opération.

En d'autres termes, l'inscription du montant figurant sur le document interne établi doit être effectuée dans la colonne du facturier de sortie relative aux opérations soumises au régime de la marge bénéficiaire.

Les mêmes règles doivent être suivies pour les biens que l'assujetti-revendeur utilise à des fins privées lors de la cessation de son activité.

Lorsque le bien prélevé est à nouveau soumis au régime de la marge bénéficiaire en vue de la vente, la dépréciation éventuelle résultant de son utilisation pourra être répercutée dans le prix d'achat qui figure sur le bordereau d'achat (dans le cas où le prélèvement a été effectué pour les besoins privés de l'assujetti-revendeur) ou sur le document interne (dans le cas où il a été effectué pour les besoins de son activité économique) que l'assujetti-revendeur doit se délivrer pour justifier la réinscription du bien ou de l'objet dans le registre des achats.

La comparaison entre le prix de vente du bien ayant fait l'objet du prélèvement et le montant mentionné au registre des achats lors de sa réinscription ne peut faire apparaître une marge bénéficiaire négative.

Quant aux formalités et aux conditions auxquelles est soumis le prélèvement d'un bien d'occasion, d'un objet d'art, de collection ou d'antiquité, il est renvoyé aux circulaires nos 1/1995 et 2/1995.

Il est à noter que la circulaire 9/1985 qui traite du régime particulier applicable aux prélèvements de voitures et de voitures mixtes ne trouve pas à s'appliquer aux véhicules soumis au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire. Par ailleurs, le nombre de moyens de transport prélevés par l'assujetti-revendeur doit être en rapport avec le nombre de ventes de moyens de transport qu'il a réalisées.

 III.          Utilisation par l'assujetti-revendeur, pour son activité économique, de biens achetés en vue de la vente sous le régime de la marge bénéficiaire.

En ce qui concerne l'établissement d'un document interne constatant l'opération ainsi que l'inscription de ce document dans le facturier de sortie, il est procédé de la même manière que celle exposée sous le point II ci-dessus. De plus, il doit être procédé à l'inscription de l'opération concernée dans le facturier d'entrée sans, bien entendu, déduction dela TVA.

Quant aux formalités et aux conditions relatives à cette utilisation, ainsi que la procédure à suivre en cas de vente subséquente, il est renvoyé aux circulaires nos 1/1995 et 2/1995.

 IV.          Cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité comprenant des biens soumis au régime de la marge bénéficiaire.

En vertu de l'article 11 du Code, n'est pas considérée comme une livraison, la cession, à titre onéreux ou à titre gratuit, sous forme d'apport en société ou autrement, d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité, lorsque le cessionnaire est un assujetti qui pourrait déduire tout ou partie de la taxe si elle était due en raison de la cession. En ce cas, le cessionnaire est censé continuer la personne du cédant.

Le dispositif mis en place par l'article 11 du Code n'autorise la cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité sans débition de la taxe que dans la mesure où les biens qui font l'objet de cette cession sont soumis au régime normal de la taxe.

Toutefois, le passage au régime normal des biens soumis au régime de la marge bénéficiaire ôterait au cessionnaire toute possibilité d'appliquer, en ce qui le concerne, le régime de la marge bénéficiaire sur les biens.

Etant donné la fiction de continuation de la personne du cédant inscrite dans l'article 11 du Code, le cessionnaire reprend les droits et obligations du cédant; c'est pourquoi l'administration admet que les biens passent dans l'actif commercial du cessionnaire sous le même régime que celui qui leur était appliqué par le cédant.

Le stock de biens soumis au régime de la marge bénéficiaire du cédant pourra dès lors passer dans l'actif commercial du cessionnaire pour un prix comprenant la taxe afférente à la marge bénéficiaire, tandis que les autres éléments qui font l'objet de la cession pourront être cédés en application de l'article 11 susvisé.

Dans le chef du cédant, la cession des biens soumis au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire est à considérer comme toute autre livraison de biens effectuée sous ce régime.

Dès lors, les montants provenant de la cession de ces biens doivent être repris dans la colonne du facturier de sortie du cédant relative à la marge bénéficiaire.

L'assujetti cessionnaire doit remettre à l'office de contrôle dela TVAdont il relève, dans un délai d'un mois à compter de la cession et en double exemplaire, un inventaire des biens compris dans la cession et acquis avec application du régime de la marge bénéficiaire.

L'inventaire doit indiquer, pour chaque bien considéré séparément, les mêmes mentions que celles qui doivent figurer sur une facture ainsi que la valeur exprimée en prix d'achat.