



**Un régime particulier : les biens d'occasion, œuvres d'art,
objets de collection ou d'antiquité
(fiche thématique)**

TABLE DES MATIERES

TABLE DES MATIERES.....	2
Introduction.....	3
I – La définition des biens d’occasion, des œuvres d’art et des objets de collection ou d’antiquité	4
A – Les biens d’occasion	4
B – Les œuvres d’art.....	5
C – Les objets de collection ou d’antiquité.....	6
II – Le régime fiscal des biens d’occasion, des œuvres d’art et des objets de collection ou d’antiquité	7
A – Le régime des ventes effectuées par les assujettis-revendeurs	7
1 – Le champ d’application du régime de taxation sur la marge.....	7
2 – Les modalités de fonctionnement du régime de taxation sur la marge.....	8
3 – Le cas particulier des échanges internationaux	9
B – Le régime des ventes effectuées par les assujettis-utilisateurs.....	10
1 – L’hypothèse de la taxation à la TVA.....	10
2 – L’hypothèse de l’absence de taxation à la TVA	10

INTRODUCTION

Certains biens font, en droit fiscal, l'objet d'un traitement particulier sur un ou plusieurs points de leur régime juridique. C'est le cas des biens d'occasion, des œuvres d'art, des objets de collection ou d'antiquité dont le régime au regard de la TVA se démarque, en partie, du droit commun.

Si la situation de la vente directe de ces biens (vente par un artiste de l'une de ses œuvres, vente d'un véhicule d'occasion par un particulier, par exemple) obéit, en principe, aux règles de droit commun, la revente de ces mêmes biens par des assujettis-revendeurs, c'est-à-dire des personnes qui acquièrent, pour les revendre, des biens d'occasion, des œuvres d'art, des objets de collection ou d'antiquité, fait, elle, l'objet d'un traitement spécifique. La loi prévoit, en effet, à leur égard un système de taxation sur la marge, c'est-à-dire sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat.

Des règles spécifiques s'appliquent, également, aux assujettis-utilisateurs, c'est-à-dire aux personnes qui vendent des biens usagés qu'ils ont utilisés pour les besoins de leur exploitation. La situation varie, ici, selon que l'acquisition initiale du bien en cause a ou non ouvert droit à déduction.

Appréhender ce régime particulier suppose, alors, d'une part, de définir ces trois catégories de biens (I) et, d'autre part, d'analyser les règles spécifiques qui les gouvernent (II).

I – LA DEFINITION DES BIENS D'OCCASION, DES ŒUVRES D'ART ET DES OBJETS DE COLLECTION OU D'ANTIQUITE

La définition des biens d'occasion (A), des œuvres d'art (B) et des objets de collection ou d'antiquité (C) est codifiée à l'article 98 A de l'Annexe III du CGI (commenté au BOFIP n° BOI-TVA-SECT-90-10 du 20/03/2024).

A – Les biens d'occasion

Les biens d'occasion sont les biens meubles corporels susceptibles de remploi, en l'état ou après réparation, autres que les œuvres d'art, les objets de collection ou d'antiquité (art. 98 A l'Annexe III du CGI). Il s'agit donc des biens qui, sortis de leur cycle de production, par suite d'une vente ou d'une livraison à soi-même réalisée par un producteur, ont fait l'objet d'une utilisation, mais sont encore propres à être employés en l'état ou après réparation.

Ces biens usagés peuvent subir une réparation, entendue comme l'opération qui aboutit à une remise en état, c'est-à-dire à une restitution des caractéristiques initiales de l'objet à l'état neuf, et demeurer des biens d'occasion. En revanche, les opérations qui se traduisent soit par une véritable rénovation du bien usagé, soit par une transformation par rapport au bien initial avant usage, font perdre à ce dernier la qualification de bien d'occasion : le bien devient, en effet, un produit nouveau dont le régime d'imposition est celui des produits neufs (en l'occurrence le régime général de la TVA). Il y a, ainsi, « rénovation » lorsque la valeur hors taxe des éléments neufs ou d'occasion utilisés pour la remise en état est supérieure à la valeur du bien usagé, augmentée du coût hors taxe de l'opération. La « transformation » aboutit, elle, à une modification des caractéristiques initiales d'un bien ou d'un produit et se traduit par la création d'un bien nouveau (par exemple, transformation d'un tracteur par substitution d'un moteur diesel à un moteur essence).

Certains biens appellent des observations particulières. En premier lieu, les métaux précieux (en barres, lingots, feuilles, plaques, fils, tubes et matériaux similaires) et les pierres précieuses (brutes ou taillées, mais non montées) ne sont jamais considérés comme des biens d'occasion. Il en va différemment des objets composés de métaux précieux ou de pierres précieuses, dès lors qu'ils répondent aux conditions pour être regardés comme des biens d'occasion ou des objets d'antiquité ou de collection. En second lieu, les moyens de transport sont considérés, dans le cadre des échanges intracommunautaires, comme des biens d'occasion et suivent le régime applicable à ces biens lorsque, d'une part, la livraison est effectuée plus de trois mois (ou six mois pour les véhicules terrestres à moteur) après la date de première mise en service et, d'autre part, le moyen de transport a parcouru au moins 6 000 kilomètres s'il s'agit d'un véhicule terrestre à moteur, a navigué au moins 100 heures s'il s'agit d'un bateau, ou a volé au moins 40 heures s'il s'agit d'un aéronef. Pour les opérations internes portant sur ce type de biens, une voiture automobile doit être considérée comme un bien d'occasion dès lors qu'elle a fait l'objet d'une utilisation et qu'elle est susceptible de remploi (conformément à la définition générale des biens d'occasion), quel que soit son kilométrage ou sa date de première mise en circulation.

B – Les œuvres d’art

L’article 98 A II de l’Annexe III du CGI dresse une liste limitative de sept types d’œuvres d’art.

L’on trouve, d’abord, les tableaux, collages et tableautins similaires, peintures et dessins, entièrement exécutés à la main par l’artiste, à l’exclusion des dessins d’architectes, d’ingénieurs et autres dessins industriels, commerciaux, topographiques ou similaires, des articles manufacturés décorés à la main, des toiles peintes pour décors de théâtre, fonds d’ateliers ou usages analogues.

Une autre catégorie d’œuvres d’art concerne les gravures, estampes et lithographies originales tirées en nombre limité directement en noir ou en couleurs, d’une ou plusieurs planches entièrement exécutées à la main par l’artiste quelle que soit la technique ou la matière employée, à l’exception de tout procédé mécanique ou photomécanique.

Reçoivent, également, cette qualification les productions originales de l’art statuaire ou de la sculpture en toutes matières, à l’exception des articles de bijouterie, d’orfèvrerie et de joaillerie, dès lors que les productions sont exécutées entièrement par l’artiste. Il en va de même des fontes de sculpture à tirage limité à huit exemplaires et contrôlé par l’artiste ou ses ayants droit et des assemblages artistiques.

La même solution s’applique aux tapisseries et textiles muraux faits à la main sur la base de cartons originaux fournis par les artistes, à condition qu’il n’existe pas plus de huit exemplaires de chacun d’eux.

Peuvent, aussi, être qualifiés d’œuvres d’art les exemplaires uniques de céramique, entièrement exécutés par l’artiste et signés par lui.

Il en va de même des émaux sur cuivre entièrement exécutés à la main, dans la limite de huit exemplaires numérotés et comportant la signature de l’artiste ou de l’atelier d’art, à l’exclusion des articles de bijouterie, d’orfèvrerie et de joaillerie.

Enfin, la dernière catégorie d’œuvres d’art concerne les photographies prises par l’artiste, tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotées dans la limite de trente exemplaires, tous formats et supports confondus.

C – Les objets de collection ou d'antiquité

Selon la jurisprudence communautaire, les objets de collection sont ceux qui, d'une part, présentent les qualités requises pour être admis au sein d'une collection, c'est-à-dire les objets qui sont relativement rares, ne sont pas normalement utilisés conformément à leur destination initiale (sans pourtant exclure que leurs qualités fonctionnelles puissent rester intactes), font l'objet de transactions spéciales en dehors du commerce habituel des objets similaires utilisables et ont une valeur élevée et, d'autre part, présentent un intérêt historique ou ethnographique, c'est-à-dire marquent un pas caractéristique de l'évolution des réalisations humaines, ou illustrent une période de cette évolution (CJUE, 10/10/1985, aff. 200-84, *Erika Daiber c./ Hauptzollamt Reutlingen* ; CJUE, 10/10/1985, aff. 252-84, *Collector Guns GmbH & Co c/ Hauptzollamt Koblenz*). En droit interne, les objets de collection sont définis à l'article 98 A III de l'Annexe III du CGI. Il s'agit des biens suivants.

L'on trouve, d'abord, les timbres de collection suivants : d'une part, les timbres-poste ou analogues (entiers postaux, marques postales, ...), les enveloppes premier jour, les timbres fiscaux ou analogues, oblitérés ou non, n'ayant pas cours ni destinés à avoir cours en France ; d'autre part, les timbres ayant cours ou valeur d'affranchissement en France et vendus à une valeur supérieure à leur valeur faciale.

Viennent ensuite les collections et spécimens suivants : collections et spécimens pour collections de zoologie, de botanique, de minéralogie et d'anatomie ; objets pour collections présentant un intérêt historique, archéologique, paléontologique ou ethnographique ; collections et spécimens pour collections présentant un intérêt numismatique.

Sont, également, regardés comme des véhicules de collection les véhicules automobiles lorsqu'ils sont âgés d'au moins 30 ans, qu'ils correspondent à un modèle ou type dont la production a cessé et qu'ils sont dans leur état d'origine (c'est-à-dire sans modification substantielle du châssis, de la carrosserie, du système de direction, de freinage, de transmission ou de suspension ni du moteur). Il en va de même des véhicules automobiles ayant participé à un événement historique et des véhicules automobiles conçus et utilisés exclusivement pour la compétition et possédant un palmarès sportif significatif.

Enfin, lorsqu'ils respectent certains critères (rareté, utilisation différente de la destination initiale, transactions spéciales en dehors du commerce habituel des objets similaires utilisables, valeur élevée, réalisation d'un pas caractéristique de l'évolution des réalisations humaines ou illustration d'une période de cette évolution : mobilier « Art nouveau » ou « Art déco », par exemple), les meubles meublants de moins de cent ans d'âge, les articles de joaillerie, d'orfèvrerie et de bijouterie, ainsi que les articles des arts de la table et de mode vestimentaire répondent à la définition d'objets de collection.

Quant aux objets d'antiquité, ce sont les biens meubles autres que les œuvres d'art et les objets de collection, ayant plus de cent ans d'âge (art. 98 A IV Annexe III du CGI).

II – LE RÉGIME FISCAL DES BIENS D’OCCASION, DES ŒUVRES D’ART ET DES OBJETS DE COLLECTION OU D’ANTIQUITE

Il convient, ici, de distinguer la situation des assujettis-revendeurs (A) de celle des assujettis-utilisateurs (B).

A – Le régime des ventes effectuées par les assujettis-revendeurs

Les assujettis-revendeurs sont les assujettis qui achètent en vue de les revendre des biens d'occasion, des œuvres d'art, des objets de collection ou d'antiquité. Il peut s'agir de négociants en biens d'occasion, d'antiquaires, de brocanteurs ou, encore, de galeristes. Ces personnes sont passibles de la TVA, mais cette TVA s'applique seulement, en principe, sur la marge, c'est-à-dire sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat (art. 297 A du CGI ; BOFIP n° BOI-TVA-SECT-90-20-20 du 13/08/2021). Pour leurs opérations autres que celles relevant de ce régime particulier, les intéressés demeurent soumis aux règles de droit commun, c'est-à-dire à la taxation sur le prix de vente total.

Appréhender ce régime suppose, alors, de déterminer, d'une part, son champ d'application (1) et, d'autre part, ses modalités d'application générales (2) et celles propres aux échanges internationaux (3).

1 – Le champ d'application du régime de taxation sur la marge

La taxation sur la marge s'applique, en principe, aux livraisons par un assujetti-revendeur de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité qui lui ont été livrés, soit par un non-redevable de la TVA (particulier, assujetti exonéré au titre de la cession du bien ou assujetti exonéré au titre de l'ensemble de son activité), soit par une personne qui n'est pas autorisée à facturer la TVA au titre de cette livraison (assujetti bénéficiant de la franchise en base, autre assujetti-revendeur soumis au régime de la marge pour cette livraison). Dans ces différents cas, en effet, le bien n'a pas ouvert de droit à déduction chez l'assujetti-revendeur, ce qui justifie la taxation à la TVA sur la marge uniquement.

C'est donc logiquement que l'application du régime de la marge interdit toute déduction de la TVA ayant grevé l'achat, l'importation ou l'acquisition intracommunautaire de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité. Seule peut être déduite la TVA portant sur les éléments qui ont grevé le coût de l'intervention du négociant (matières utilisées pour la remise en état du bien, notamment). Les assujettis-revendeurs qui appliquent le régime de la marge ne peuvent, par ailleurs, pas faire apparaître la TVA sur leurs factures. Ils doivent, en revanche, y indiquer l'une des mentions suivantes : « Régime particulier-Biens d'occasion », « Régime particulier-Objets d'art » ou « Régime particulier-Objets de collection et d'antiquité ».

A l'inverse, le régime de la marge n'est pas applicable si le bien vendu a ouvert droit à déduction lors de son acquisition par l'assujetti-revendeur. Il en va ainsi lorsque les reventes portent sur des biens qui ont été soit importés, soit achetés auprès d'un assujetti qui a facturé de la taxe au titre de sa livraison, ou bien encore qui ont fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire taxable.

De telles reventes sont normalement imposables selon les règles de droit commun, c'est-à-dire sur le prix de vente total (avec exercice du droit à déduction dans les conditions habituelles).

Ces principes peuvent faire l'objet d'une double dérogation. La première permet à un assujetti-revendeur d'opter, pour chaque livraison de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité relevant, normalement, du régime de la marge, pour l'application du régime général de la TVA (art. 297 C du CGI). Sont concernées les ventes faites en France et celles à destination d'un autre Etat de l'Union européenne ou à destination d'un pays tiers. Ces opérations sont alors soumises au régime général de la TVA, c'est-à-dire qu'elles sont taxables sur leur prix de vente total, sous réserve des exonérations accordées pour les livraisons intracommunautaires et les exportations. Cette option, qui s'effectue sans formalité particulière, opération par opération, ouvre droit pour l'assujetti-revendeur à la déduction de la TVA ayant grevé les biens en cause. La seconde permet à un assujetti-revendeur d'opter pour l'application du régime de la marge pour les livraisons d'œuvres d'art, de biens de collection ou d'antiquité subséquentes à une importation, une acquisition intracommunautaire ou une livraison soumises au taux réduit ou au taux intermédiaire (art. 297 B du CGI). L'option doit être formulée expressément par lettre adressée au directeur des services fiscaux. Elle prend effet le premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle est formulée et vaut jusqu'à la fin de la deuxième année civile suivante. Elle est renouvelable par tacite reconduction par périodes de deux années civiles, sauf dénonciation formulée au moins deux mois avant l'expiration de chaque période. L'option pour la marge prive l'assujetti-revendeur de la déduction de la TVA au taux réduit ou intermédiaire payée lors de l'achat du bien, lors de son importation ou lors de son acquisition intracommunautaire.

2 – Les modalités de fonctionnement du régime de taxation sur la marge

Pour les opérations placées sous le régime de la marge, la base d'imposition est constituée par la différence entre le prix de vente et le prix d'achat. Plusieurs systèmes de calcul sont possibles.

Le premier est le calcul au « coup par coup » (art. 297 A I 1° du CGI). Dans ce système, il est procédé à un calcul distinct pour chaque opération (ce qui implique de connaître lors de chaque vente le prix d'achat correspondant et exclut la compensation entre opérations bénéficiaires et opérations déficitaires). Concrètement, ici, lorsque l'assujetti-revendeur indique à son client un prix taxé comprise, la marge à soumettre à la TVA est égale la différence entre le prix de vente TTC et le prix d'achat (net de taxe ou TTC, selon le cas) ramenée hors taxe.

Le deuxième, dit de « globalisation » (art. 297 A II du CGI), consiste à calculer, chaque mois, la base imposable en retenant la différence existant entre le montant total des ventes et le montant total des achats de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité réalisés au cours du mois considéré. La marge globale ainsi obtenue est une marge TTC qui doit être ramenée au montant hors taxe. Ce système, qui est facultatif et s'exerce sans option préalable, permet, pour tout ou partie des ventes effectuées au cours d'une période d'imposition donnée, de compenser les gains et les pertes réalisés par un même assujetti et de ne soumettre à la TVA que la marge bénéficiaire nette.

Le troisième concerne, exclusivement, les livraisons d'œuvres d'art pour lesquelles il n'est pas possible de déterminer avec précision le prix d'achat payé par un assujetti-revendeur au vendeur ou dont le prix n'est pas significatif (art. 297 A III du CGI). La base d'imposition peut, alors, être constituée par une fraction du prix de vente égale à 30 % de celui-ci. Lorsque le vendeur indique au client un prix TTC, la reconstitution de la base d'imposition HT s'opère en appliquant au prix TTC le coefficient de conversion correspondant au taux effectif de 30 % du taux légal, puis en ne retenant que 30 % du résultat obtenu.

3 – Le cas particulier des échanges internationaux

Il convient de distinguer selon qu'il s'agit d'échanges intracommunautaires (BOFIP n° BOI-TVA-SECT-90-60 du 16/02/2022) ou d'échanges extracommunautaires (BOFIP n° BOI-TVA-SECT-90-70 du 18/01/2023).

Dans la première hypothèse, ces échanges donnent lieu, en principe, quelle que soit la qualité de l'acheteur, à une taxation sur la marge dans l'Etat de l'assujetti-revendeur. Mais, comme sur le marché interne, les assujettis-revendeurs ont la faculté, pour chaque opération, d'opter pour les règles du régime général.

Pour les livraisons intracommunautaires (LIC), deux cas peuvent, alors, se présenter. Le premier est celui où l'opération relève, soit de plein droit, soit sur option, du régime de la marge : ici, l'exonération prévue pour les LIC n'est pas applicable et l'assujetti-revendeur doit, quelle que soit la qualité de l'acquéreur, acquitter la TVA sur la marge, au taux applicable en France, comme pour les opérations internes. Le second est celui où l'opération relève, soit de plein droit, soit sur option, du régime général : ici, l'opération bénéficie, dès lors que sont remplies les conditions requises, de l'exonération prévue pour les LIC avec ouverture du droit à déduction.

Pour les acquisitions intracommunautaires (AIC), deux cas peuvent, également, se présenter. Le premier concerne les acquisitions non taxables en France, car le vendeur est un assujetti-revendeur qui a appliqué le régime de la marge dans son Etat membre. Le second cas est celui où l'opération a été placée, dans l'autre Etat membre, non sous le régime particulier de la marge mais sous le régime général (livraison intracommunautaire exonérée chez le vendeur) : cette opération se traduit, alors, du côté français, par une acquisition intracommunautaire taxable.

Dans la seconde hypothèse, il convient aussi de distinguer deux cas. Le premier concerne les exportations : de telles opérations afférentes à des biens d'occasion, des œuvres d'art, des objets de collection ou d'antiquité sont exonérées de TVA. Le second vise les importations et voit les règles varier selon la nature du bien objet de l'opération. Les importations de biens d'occasion sont imposées comme des importations de biens neufs. Quant aux importations d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité, elles sont soumises à la TVA sur la valeur en douane, au taux réduit et la revente ultérieure par les assujettis-revendeurs est taxée, en principe, au taux normal soit selon le régime de la marge en cas d'option, soit selon le régime général.

B – Le régime des ventes effectuées par les assujettis-utilisateurs

Les assujettis visés par ce régime sont les assujettis-utilisateurs, c'est-à-dire les personnes qui vendent des biens usagés qu'ils ont utilisés pour les besoins de leur exploitation. Par biens usagés, il convient d'entendre, en règle générale, les biens mobiliers d'investissement de toute nature utilisés par le redevable (par exemple, matériel et outillage industriel ou commercial, matériel de transport, matériel et mobilier de bureau et informatique, ...). Le critère commun est l'utilisation préalable du bien par l'entreprise, sans condition de durée minimale d'affectation à ses besoins. En revanche, les immeubles ne sont pas concernés par le régime particulier.

Les ventes de biens mobiliers d'investissement (art. 261 – 3 – 1° - a du CGI ; BOFIP n° BOI-TVA-SECT-90-20-10 du 13/08/2021) sont soumises à la TVA lorsque leur acquisition initiale a ouvert droit à déduction (1) et exonérées de taxe dans le cas contraire (2).

1 – L'hypothèse de la taxation à la TVA

Les ventes de biens usagés, effectuées par des personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leur exploitation industrielle, commerciale ou agricole ou pour l'exercice d'une activité libérale, sont imposables à la TVA s'ils ont ouvert droit à déduction complète ou partielle de la TVA lors de leur acquisition, acquisition intracommunautaire, importation ou livraison à soi-même. La taxation doit être appliquée dès lors que le bien a ouvert droit à déduction, totalement ou partiellement, préalablement à sa cession, que ce droit à déduction ait été effectivement exercé ou non, que son ouverture se soit située à une date postérieure à celle de l'acquisition du bien ou non. Peu importe, par ailleurs, la durée de détention des biens et la qualité de l'acheteur (autre utilisateur, négociant en biens d'occasion, simple particulier).

La TVA grevant ces cessions est exigible lors de la livraison des biens cédés. Elle est calculée sur une base d'imposition constituée par le prix de vente total du bien cédé. Le cédant doit, par ailleurs, établir dans les conditions réglementaires une facture mentionnant la TVA, ce qui permettra à l'acquéreur de bénéficier du droit à déduction de la taxe correspondante selon les conditions de droit commun.

2 – L'hypothèse de l'absence de taxation à la TVA

A l'inverse, lorsque les biens usagés n'ont, lors de leur acquisition, acquisition intracommunautaire, importation ou livraison à soi-même, ouvert aucun droit à déduction chez l'assujetti-utilisateur, leur cession est exonérée de TVA. L'exonération s'applique donc aux cessions de biens mobiliers d'investissement suivants : biens exclus du droit à déduction (voitures de tourisme, par exemple), biens n'ayant pas ouvert droit à déduction en raison de leur affectation à une activité exonérée ou hors du champ d'application de la TVA, biens dont la cession est expressément exonérée ou qui ne pouvaient pas être soumis à la TVA lors de leur acquisition. L'exonération est applicable quelle qu'ait été la durée de détention du bien par le cédant. Elle est acquise, que le bien soit cédé sur le marché intérieur, dans un autre Etat de l'Union européenne (livraison intracommunautaire) ou dans un pays tiers (exportation).