

Application fautive ou erronée du régime de la marge bénéficiaire des biens d'occasion : détermination de la base imposable à la suite d'un contrôle en matière de T.V.A.

TONY LAMPARELLI

Inspecteur principal, SPF Finances

Le régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire pour les biens d'occasion visé à l'article 58, § 4, du C.T.V.A. (et exécuté par l'arrêté royal n° 53 du 23 décembre 1994) a pour objet d'éviter la double imposition et les distorsions de concurrence dans le trafic intracommunautaire. L'objectif poursuivi est de respecter le principe de neutralité de la T.V.A.

C'est ainsi que le régime de la marge consiste à limiter la perception de la T.V.A. sur les biens d'occasion à la plus-value réalisée par l'assujetti-revendeur et qui est représentée par la différence entre le prix de vente et le prix d'achat de ces biens. La T.V.A. n'est donc pas calculée sur la totalité du prix de vente, mais sur cette différence qui est déterminée « taxe incluse ». La T.V.A. exigible doit donc être extraite de cette plus-value que l'on appelle plus communément « marge bénéficiaire ».

Le montant de la T.V.A. due est cependant moins aisé à établir lorsqu'il ressort, a posteriori, que le régime particulier a été appliqué à tort.

COMMENT RÉGULARISER LA BASE D'IMPOSITION À LA T.V.A. ?

Le régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire est applicable aux livraisons de biens d'occasion effectuées par

un assujetti-revendeur, lorsque ces biens ont été vendus à cet assujetti-revendeur par des fournisseurs qui n'ont pu exercer aucun droit à la déduction, à l'exonération ou à la restitution de la taxe qu'ils

ont payée lors de leur achat, de leur acquisition intracommunautaire ou de leur importation.

En d'autres termes, ce régime concerne seulement la revente par un assujetti-revendeur de biens d'occasion qui lui ont été livrés par une personne non assujettie (par exemple, un particulier ou une personne morale non assujettie), par un assujetti sans droit à déduction (par exemple, un assujetti exempté en vertu de l'article 44 du C.T.V.A. ou un assujetti soumis au régime de la franchise de la taxe, tel que visé à l'article 56, § 2, du C.T.V.A.) ou par un autre assujetti-revendeur, dans la mesure où celui-ci a livré ces biens sous le régime de la marge.

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 de la T.V.A. Il s'agit en l'espèce d'une présomption légale « juris tantum » qui entend empêcher que l'assujetti-revendeur soumette des livraisons de biens au régime de la marge bénéficiaire sur la simple affirmation qu'il a acheté les biens, par exemple, à des particuliers ; il devra dès lors en apporter la preuve (v. art. 58, § 4, 12°, du C.T.V.A.).

Lorsqu'au cours d'un contrôle en matière de T.V.A., il est constaté que l'assujetti-revendeur a appliqué « à tort » le régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire pour la vente d'un bien d'occasion, parce que toutes les conditions d'application n'étaient pas satisfaites, une régularisation doit être opérée, afin de soumettre l'opération au régime normal de la taxe.

Il n'existe cependant aucune directive (ni à l'article 58, § 4, du C.T.V.A., ni à l'arrêté royal n° 53, ni même dans les circulaires n° 1 et 2 du 2 janvier 1995 qui règlent l'application du régime particulier) en ce qui concerne la manière de procéder à cette régularisation. L'Administration n'a d'ailleurs donné aucun commentaire à ce sujet.

En pratique, on recense cependant deux méthodes de régularisation :

- la première consiste à soumettre à la taxe la totalité du prix de vente « hors T.V.A. » ;
- la seconde consiste à extraire la taxe comprise dans le prix de vente total.

L'exemple ci-après illustre bien ces deux théories.

Exemple

Un assujetti-revendeur ayant pour activité la vente de véhicules automobiles neufs ou d'occasion revend, sous le régime particulier de la marge bénéficiaire, un véhicule qu'il avait acquis d'un invalide. Etant donné que cet invalide avait bénéficié, lors de l'achat de sa voiture, de la restitution de la T.V.A. prévue à l'article 77, § 2, du C.T.V.A., la revente du véhicule par l'assujetti-revendeur aurait dû se faire sous le régime normal de la taxe.

- * Montant inscrit au registre des achats : 10 000 EUR
- * Prix de vente du bien au régime de la marge : 13 000 EUR
- * Bénéfice taxable à l'impôt sur les revenus : 2 479,34 EUR

Prix d'achat	10 000,00 EUR
Prix de vente, T.V.A. comprise	13 000,00 EUR
Marge bénéficiaire	3 000,00 EUR
Base imposable	2 479,34 EUR
T.V.A. due	520,66 EUR

1^{re} méthode : taxation sur la totalité du prix de vente « hors T.V.A. »

D'une manière générale, le prix de vente d'un bien est constitué par le prix d'achat du bien et le bénéfice que le vendeur souhaite retirer sur la vente de ce bien.

Dans l'exemple, l'assujetti-revendeur voulait obtenir un bénéfice de 2 479,34 EUR pour cette livraison, de sorte que le prix de vente « hors T.V.A. » s'élève à 12 479,34 EUR (10 000 EUR + 2 479,34 EUR).

- * Nouveau prix de vente, T.V.A. comprise : 15 100,00 EUR
(12 479,34 EUR x 1,21)
- * T.V.A. due sur ce prix de vente : 2 620,66 EUR
(12 479,34 EUR x 21 %)
- * T.V.A. déjà payée sur la marge : - 520,66 EUR
- * Solde de T.V.A. à reverser : 2 100,00 EUR

En raison de la modification du « prix de vente, T.V.A. comprise » de l'opération, l'assujetti-revendeur devra verser une somme qu'il n'a pas reçue de son client au moment de la vente. Dès lors, il pourrait réclamer au client le montant de T.V.A. qu'il a dû reverser, s'il ne veut pas subir une perte financière.

Etant donné que la base d'imposition à la T.V.A. reste inchangée (12 479,34 EUR), le bénéfice à déclarer à l'impôt sur les revenus reste le même (2 479,34 EUR).

2^e méthode : extraction de la T.V.A. du prix de vente total

Le prix de vente, T.V.A. comprise, reste inchangé, mais il convient d'extraire la T.V.A. incluse dans le prix de vente total et non plus uniquement dans la marge bénéficiaire.

* Prix de vente, T.V.A. comprise :	13 000,00 EUR
* T.V.A. due « en dedans » :	2 256,20 EUR (13 000 EUR x 21/121)
* T.V.A. déjà payée sur la marge :	- 520,66 EUR
* Solde de T.V.A. à reverser :	1 735,54 EUR

Contrairement à la méthode précédente, la base d'imposition à la T.V.A. s'en trouve diminuée (13 000 EUR - 2 256,20 EUR = 10 743,80 EUR), de sorte que le bénéfice à déclarer à l'impôt sur les revenus s'élève seulement à 743,80 EUR (soit 10 743,80 EUR - 10 000 EUR).

En conséquence, l'assujetti-revendeur pourra obtenir une diminution d'impôts auprès de l'Administration, secteur Contributions directes.

QUELLE MÉTHODE EST LA PLUS INDIQUÉE ?

Compte tenu de ce qui précède, on remarque que la seconde méthode paraît être la mieux indiquée, lorsqu'il s'agit de ventes faites à des particuliers ou à des assujettis sans droit à déduction, étant donné qu'aucun complément de prix ne leur sera réclamé. Elle est également la moins fâcheuse pour l'assujetti-revendeur (T.V.A. à reverser moindre et bénéfice taxable diminué).

En revanche, en cas de ventes à des assujettis bénéficiant d'un droit à déduction, la 1^{re} méthode sera préférée, vu que le montant de T.V.A. que l'assujetti-revendeur pourrait leur réclamer est déductible, à moins que le bien vendu ne soit un véhicule automobile visé par l'article 45, § 2, alinéa 1^{er}, du C.T.V.A. Dans ce cas, la déduction dans le chef de l'acquéreur serait limitée à maximum 50 %.

Il existe malheureusement très peu de jurisprudence en la

matière. On peut cependant signaler que le Tribunal de première instance de Liège a admis l'application de la seconde méthode dans un jugement rendu le 4 mars 2004.

En cas d'instance, on peut effectivement penser que les tribunaux opteraient davantage pour la seconde méthode, étant donné que le prix final (T.V.A. comprise) sur lequel les parties s'étaient accordées reste le même après la régularisation.

RETOUR DU RÉGIME NORMAL AU RÉGIME DE LA MARGE : APPLICATION ÉGALEMENT FAUTIVE !

Les biens inscrits initialement dans le facturier d'entrée, et donc destinés à être vendus sous le régime normal de la taxe, ne peuvent, lorsque l'assujetti-revendeur souhaite les revendre au régime de la marge (toutes conditions étant réunies), sortir dudit facturier d'entrée pour être réinscrits dans le registre des achats. Une fois que les biens ont été

inscrits dans le facturier d'entrée, ils ne peuvent plus en sortir.

L'assujetti-revendeur doit donc appliquer le régime normal de la taxe pour les biens d'occasion qu'il a lui-même exclus du régime de la marge, dès le moment où il les a acquis (voyez, pour les moyens de transport d'occasion, circ. n° 2 du 2 janvier 1995, point 62).

De la même manière, il est exclu de réintroduire dans le régime de la marge des biens inscrits initialement dans le registre des achats puis réinscrits dans le facturier d'entrée.

Il est à remarquer que ce raisonnement repose sur le fait que ni l'article 58, § 4, du C.T.V.A., ni l'arrêté royal n° 53 du 23 décembre 1994, ni même les circulaires n° 1 et 2 du 2 janvier 1995 n'envisagent nulle part la possibilité d'un retour du facturier d'entrée vers le registre des achats.

C'est ainsi que, lorsqu'un bien initialement destiné au régime de la marge a été vendu en exemption pour cause d'exportation en dehors de la Communauté, en vertu de l'article 39 du C.T.V.A., et que, par la suite, l'assujetti-revendeur ne parvient pas à prouver la réalité de l'exportation en dehors de la Communauté par la détention de documents probants (tel le document douanier), il est exclu pour lui de réintroduire le bien dans le régime de la marge et d'acquitter la T.V.A. sur la marge bénéficiaire réalisée. ¶