



BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

3 L-1-00

N° 123 du 4 JUILLET 2000

3 C.A. / 21

INSTRUCTION DU 22 JUIN 2000

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE
RÉGIME APPLICABLE AUX OPÉRATIONS PORTANT SUR L'OR D'INVESTISSEMENT

(C.G.I., art. 298 sexdecies A à 298 sexdecies E, art. 283-2 quater, art. 293 A, art. 537)

NOR : ECOF 0030019 J

[Bureau D 2]

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

L'article 15 de la loi de finances rectificative pour 1999 transpose en droit français la directive 98/80/CE du 12 octobre 1998 (publiée au JOCE L. 281 du 17 octobre 1998) relative au régime de taxation des opérations portant sur l'or d'investissement.

La loi définit la notion d'or d'investissement.

Par ailleurs, elle consacre d'une part le principe de l'exonération des opérations portant sur l'or d'investissement tout en ouvrant, dans certaines situations, un droit à déduction spécifique de la taxe qui a grevé les biens ou les services acquis pour les besoins de ces opérations et offre, d'autre part, aux opérateurs la possibilité d'opter pour la taxation des livraisons d'or d'investissement. Lorsque l'option est exercée, les livraisons d'or d'investissement sont donc soumises à la TVA selon les règles de droit commun, sous réserve des exonérations applicables en matière de commerce international.

Lorsque les opérations portant sur l'or d'investissement sont soumises à la TVA, la taxe est due par le client. Cette règle vaut également pour les livraisons d'or industriel ou de produits semi-finis imposables en France. Enfin, la TVA due au titre de l'importation d'or industriel ou de produits semi-finis est acquittée par l'importateur sur sa déclaration de chiffre d'affaires.

La loi précise également les obligations spécifiques incombant aux opérateurs qui produisent ou qui vendent de l'or d'investissement. Elles concernent le formalisme lié à l'exercice de l'option, le mode de comptabilisation des opérations sur l'or d'investissement et la conservation des documents permettant d'identifier les clients pour les transactions importantes.

La présente instruction commente l'ensemble du nouveau dispositif applicable à compter du 1er janvier 2000 ainsi que ses conséquences sur les opérations relatives à l'or industriel.

SOMMAIRE

INTRODUCTION

1 et 2

**TITRE PREMIER : RÉGIME PARTICULIER APPLICABLE A
L'OR D'INVESTISSEMENT**

**CHAPITRE PREMIER : CHAMP D'APPLICATION DE LA
MESURE**

SECTION 1 : Personnes concernées	3 et 4
SECTION 2 : Opérations concernées	5 et 6
SECTION 3 : Définition de l'or d'investissement	7
SOUS-SECTION 1 : Or d'investissement sous la forme de barres, lingots ou plaquettes	8 à 11
SOUS-SECTION 2 : Or d'investissement sous la forme de pièces	12 à 16
SOUS-SECTION 3 : Or d'investissement sous la forme de titres ou de produits dérivés	17 à 19
 CHAPITRE 2 : PRINCIPE : EXONERATION DES OPERATIONS PORTANT SUR L'OR D'INVESTISSEMENT	
SECTION 1 : Exonération des livraisons, des acquisitions intracommunautaires et des importations portant sur l'or d'investissement	20 à 22
SECTION 2 : Exonération des services rendus par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte de leurs clients	23 à 27
 CHAPITRE 3 : OPTION POUR LA TAXATION DES LIVRAISONS D'OR D'INVESTISSEMENT	
SECTION 1 : Champ d'application de l'option	
SOUS-SECTION 1 : Livraisons réalisées par les assujettis qui produisent ou qui transforment de l'or	
A. PERSONNES CONCERNEES	28
B. OPERATION CONCERNEES	29 et 30
SOUS-SECTION 2 : Livraisons d'or d'investissement destiné à un usage industriel	
A. PERSONNES CONCERNEES	31 et 32
B. OPERATIONS CONCERNEES	33

SOUS-SECTION 3 : Prestations des intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui	
A. PERSONNES CONCERNEES	34
B. OPERATIONS CONCERNEES	35
SECTION 2 : Forme et conséquences de l'option	
A. FORME DE L'OPTION	36 et 37
B. CONSEQUENCES DE L'OPTION	38 à 47
I. Principe	
II. Application aux livraisons intracommunautaires	
III. Application aux livraisons à l'exportation	
IV. Application aux prestations des intermédiaires transparents	
CHAPITRE 4 : MODALITES DE TAXATION DES LIVRAISONS D'OR D'INVESTISSEMENT IMPOSABLES	
SECTION 1 : Fait générateur, exigibilité, base d'imposition et taux	48 à 50
SECTION 2 : Redevable de la taxe	51 et 52
CHAPITRE 5 : DROIT A DEDUCTION	
SECTION 1 : Livraisons d'or exonérées	53
SOUS-SECTION 1 : Ventes d'or d'investissement	
I. Principe	54
II. Détermination de la TVA déductible	55 et 56
SOUS-SECTION 2 : Opérations de production d'or d'investissement ou de transformation d'or en or d'investissement	
I. Principe	57

II. Biens et services concernés	58
SECTION 2 : Livraisons d'or d'investissement imposées sur option du vendeur	59
CHAPITRE 6 : OBLIGATIONS	
SECTION 1 : Comptabilisation distincte des opérations portant sur l'or d'investissement	60 et 61
SECTION 2 : Identification des clients	62 à 64
SECTION 3 : Facturation	65 et 66
SECTION 4 : Obligations liées aux échanges intracommunautaires d'or d'investissement	
I. Livraisons intracommunautaires d'or d'investissement	67 à 69
II. Acquisitions intracommunautaires d'or d'investissement	70
SECTION 5 : Obligations liées aux importations d'or d'investissement	71
TITRE 2 : OPERATIONS RELATIVES A L'OR INDUSTRIEL	72
SECTION 1 : Livraisons d'or industriel et de produits semi-finis	73 et 74
SECTION 2 : Importations d'or industriel et de produits semi-finis	75 et 76
TITRE 3 : PRECISIONS DIVERSES	
SECTION 1 : Utilisation des comptes-poids	77 à 79
SECTION 2 : Opérations de transformation d'or pour le compte de particuliers	80 et 81
TITRE 4 : DISPOSITIONS APPLICABLES DANS LES DEPARTEMENTS D'OUTRE-MER	82
TITRE 5 : ENTREE EN VIGUEUR	83

1. L'article 15 de la loi de finances rectificative pour 1999 transpose en droit français la directive 98/80/CE du 12 octobre 1998 (publiée au JOCE L. 281 du 17 octobre 1998) relative au régime de taxation des opérations portant sur l'or d'investissement.

2. Par ailleurs, il modifie les modalités de taxation de certaines opérations portant sur l'or industriel, tant en régime intérieur qu'à l'importation.

TITRE PREMIER :

REGIME PARTICULIER APPLICABLE A L'OR D'INVESTISSEMENT

CHAPITRE PREMIER :

CHAMP D'APPLICATION DE LA MESURE

SECTION 1 :

Personnes concernées

3. Le régime particulier des opérations portant sur l'or d'investissement concerne tous les opérateurs assujettis qui achètent, vendent ou importent de l'or d'investissement. Il n'est donc pas nécessaire de s'attacher à la qualité de l'opérateur pour l'application du principe d'exonération posé par l'article 298 sexdecies A du code général des impôts ou des obligations qui résultent de ce régime.

4. En revanche, la qualité du client (assujetti ou non assujetti) est déterminante pour apprécier les conditions d'application de l'option pour la taxation qui est offerte dans certaines situations (cf. ci après n^{os} 28 et suivants).

SECTION 2 :

Opérations concernées

5. Les nouvelles règles d'imposition des transactions portant sur l'or d'investissement concernent tant les livraisons (internes, intracommunautaires ou à l'exportation) que les acquisitions intracommunautaires et les importations. Elles ne modifient pas le régime applicable aux prestations de services à caractère financier tel qu'il résulte de l'article 261 C-1^o-g du code général des impôts lorsque ces prestations se rapportent le cas échéant à de l'or d'investissement.

Précisions :

6.1- Les titres et les produits dérivés qui confèrent un droit de créance ou de propriété sur l'or d'investissement auquel ils se rapportent sont traités comme des biens (cf. n^{os} 17 à 19).

2- Le lieu des opérations qui relèvent de l'article 298 sexdecies A du CGI est déterminé selon le cas par les articles 258 à 258 D du code général des impôts et non par l'article 259 B du même code qui fixe la territorialité des prestations de services mentionnées à l'article 261 C-1^o du CGI.

A titre d'exemple, un négociant établi en France qui cède à un assujetti français des certificats conférant un droit de propriété sur de l'or d'investissement déposé (physiquement) dans un pays tiers réalise une livraison de biens dont le lieu d'imposition n'est pas situé dans la Communauté européenne.

SECTION 3 :

Définition de l'or d'investissement

7. La définition de l'or d'investissement donnée à l'article 298 sexdecies A tient compte de la pureté et de la forme sous laquelle est représenté l'or. Elle distingue d'une part les barres, lingots et plaquettes et d'autre part les pièces. Les titres, certificats ou prêts représentatifs d'or d'investissement relèvent de l'une ou l'autre de ces

catégories selon les caractéristiques du produit sous-jacent.

SOUS-SECTION 1 :

Or d'investissement sous la forme de barres, lingots ou plaquettes

A. CONDITION DE PURETE

8. Depuis le 1er janvier 2000, sont considérés comme de l'or d'investissement l'or sous la forme de barres, de lingots ou de plaquettes d'un poids supérieur à un gramme et dont le degré de pureté est égal ou supérieur à 995 millièmes.

9. Ce critère de pureté est présumé satisfait lorsque l'or répond aux caractéristiques de marquage (insculpation) ou de certification (bulletin d'essai) qui attestent un degré de pureté au moins égal à 995 millièmes. Toutefois, il est précisé que la nouvelle définition de l'or d'investissement ne subordonne pas la qualification d'or d'investissement au marquage effectif de l'or. Cet élément ne peut donc pas, en soi, être un critère de qualification, s'agissant notamment d'or importé ou introduit en provenance d'un autre Etat membre de la Communauté où le marquage n'est pas pratiqué.

10. Bien entendu, dans cette situation, l'importateur ou l'acquéreur doit produire les éléments justifiant de la pureté de l'or pour bénéficier du régime applicable à l'or d'investissement. A défaut, l'or doit être considéré comme de l'or autre que d'investissement (or industriel ou bien de collection).

B. CONDITION DE FORME

11. S'agissant du critère de forme, est considéré comme or d'investissement l'or présenté en barres, lingots ou plaquettes d'un poids **supérieur à un gramme** qui répondent aux formes conformes aux normes commerciales qui sont admises sur les marchés internationaux de l'or.

Entrent dans cette définition de l'or d'investissement les barres, lingots et plaquettes d'or répondant au critère de pureté défini au A ci-dessus qui correspondent **notamment** aux poids usuels admis sur les marchés qui sont mentionnés dans le tableau ci-après.



SOUS-SECTION 2 :

Or d'investissement sous la forme de pièces

A. CONDITION DE PURETE

12. Les pièces en or doivent présenter un degré de pureté égal ou supérieur à 900 millièmes pour être admises à la définition de l'or d'investissement.

B. CONDITION DE FORME

13. Pour ce qui concerne la condition de forme, l'article 298 sexdecies A conduit à établir une distinction entre :

- les pièces relevant du régime particulier de l'or d'investissement ;
- les pièces présentant un intérêt numismatique qui relèvent du régime des biens de collection mentionné à l'article 297 A du code général des impôts.

Précision : la nouvelle définition de l'or d'investissement ne tient plus compte de l'ancien critère tenant à la cotation sur le marché de l'or de Paris.

14. Pour être considérées comme de l'or d'investissement, les pièces en or doivent, non seulement satisfaire au

critère de pureté (cf. n°12) mais répondre également aux trois conditions cumulatives suivantes :

- avoir été frappées après 1800 ;
- avoir, ou avoir eu, cours légal dans le pays d'origine ;
- être habituellement vendues à un prix qui ne dépasse pas de plus de 80 % la valeur sur le marché libre de l'or que contiennent les pièces.

15.A titre pratique, la Commission européenne fixe chaque année avant le 1er décembre une liste des pièces qui seront considérées comme de l'or d'investissement pendant l'année suivante. Cette liste sera publiée chaque année dans la série 3 L.

Pour l'année 2000, la liste des pièces devant être considérées comme de l'or d'investissement, quel que soit leur cours au moment de leur vente, a été publiée au JOCE C 342 du 30 novembre 1999 et figure en annexe III à la présente instruction.

16.Precision : Les pièces qui figurent sur la liste publiée annuellement au JOCE bénéficient du régime fiscal de l'or d'investissement pour l'année suivante.

Toutefois, les opérations portant sur des pièces en or qui ne figurent pas sur cette liste ne sont pas pour autant exclues du régime particulier. En effet, si les quatre conditions énoncées par l'article 298 sexdecies A-2-b du CGI sont réunies au moment de la vente, les pièces sont éligibles au régime de l'or d'investissement, sous réserve que le vendeur mentionne sur la facture qu'il délivre à son client les caractéristiques de la pièce qui permettent de s'assurer que celle-ci satisfait aux critères posés par l'article 298 sexdecies A-2-b précité (cf. n° 14).

SOUS-SECTION 3 :

Or d'investissement sous la forme de titres ou de produits dérivés

17.S'agissant de l'or représenté sous forme de titres, de comptes ou de produits dérivés, l'article 298 sexdecies A du code général des impôts précise les opérations qui doivent s'analyser comme des livraisons d'or d'investissement en application du nouveau régime.

18.A cet égard, relèvent expressément du régime particulier applicable à l'or d'investissement :

- les transactions portant sur de l'or d'investissement représenté sous la forme de certificats, que cet or soit ou non alloué ou négocié sur des comptes-or y compris les prêts et les swaps sur l'or, qui donnent au détenteur un droit de propriété ou de créance sur cet or ;
- les opérations sur de l'or d'investissement consistant en des contrats futurs ou forward dès lors que ces derniers confèrent au bénéficiaire un droit de propriété ou de créance sur l'or.

19.Precision : les contrats d'options, qui confèrent à leur titulaire le droit d'acheter ou de vendre à une échéance donnée une quantité d'or déterminée à un prix convenu, ne s'analysent pas comme des livraisons d'or et relèvent de l'article 261 C-1° du code général des impôts.

CHAPITRE 2 :

PRINCIPE : EXONERATION DES OPERATIONS PORTANT SUR L'OR D'INVESTISSEMENT

SECTION 1 :

Exonération des livraisons, des acquisitions intracommunautaires et des importations portant sur l'or d'investissement

20.L'article 298 sexdecies A-1 du code général des impôts exonère de la TVA les livraisons, les acquisitions intracommunautaires et les importations d'or d'investissement sous toutes les formes admises à la définition de cet or.

21.Les opérations portant sur les titres et les produits dérivés qui donnent un droit de créance ou de propriété sur de l'or d'investissement sont désormais traitées comme des livraisons de biens.

22.L'exonération spécifique mentionnée à l'article 298 sexdecies A-1 du code général des impôts prévaut sur les exonérations prévues aux articles 262-I et 262 ter-I du même code. En d'autres termes, **en l'absence d'option pour la taxation**, la livraison d'or d'investissement à un client assujéti à la TVA dans un autre Etat

membre de la Communauté ou la livraison d'or d'investissement expédié hors de la Communauté européenne constituent toutes deux des livraisons exonérées en application des dispositions spécifiques de l'article 298 sexdecies et ne relèvent pas du régime général des échanges de biens dans la Communauté ou des livraisons à l'exportation.

SECTION 2 :

Exonération des services rendus par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte de leurs clients

23. Depuis le 1^{er} janvier 1993, les activités d'intermédiaire sont distinguées sur le plan fiscal selon que l'intermédiaire agit au nom de son client et pour le compte de ce dernier ou qu'il agit en son nom propre et pour le compte de son client.

24. Dans la première situation, l'intermédiaire est dit « transparent » et seule sa commission est soumise à la TVA dans les situations visées à l'article 259 A-6° du CGI. L'opération principale (vente de biens ou de services) est réalisée entre le fournisseur et le client final.

25. Toutefois, le b du 1 de l'article 298 sexdecies A du code général des impôts exonère de la TVA les prestations de services des intermédiaires agissant au nom et pour le compte de leur mandant (intermédiaires transparents) lorsqu'ils s'entremettent dans une livraison exonérée d'or d'investissement.

26. Dans la seconde hypothèse, l'intermédiaire est fiscalement réputé acheteur-revendeur des biens ou des services pour lesquels il intervient en application de l'article 256-V du CGI, quand bien même, au regard du droit civil, il n'en a jamais la propriété. Les règles de taxation de droit commun s'appliquent alors à l'achat et à la revente des biens ou des services.

27. Par suite, dans cette dernière situation, l'opération d'entremise dans une livraison d'or d'investissement s'analyse en deux ventes successives (par exemple vente par le fournisseur à l'intermédiaire et vente par l'intermédiaire à son mandant) qui, en l'absence d'option pour la taxation, sont exonérées de la TVA en application de l'article 298 sexdecies A-1-a du CGI.

CHAPITRE 3 :

OPTION POUR LA TAXATION DES LIVRAISONS D'OR D'INVESTISSEMENT

SECTION 1 :

Champ d'application de l'option

SOUS-SECTION 1 :

Livraisons réalisées par les assujettis qui produisent ou transforment de l'or

A. PERSONNES CONCERNEES

28. Le 1 de l'article 298 sexdecies B du code général des impôts offre la possibilité de soumettre sur option à la TVA certaines livraisons d'or d'investissement.

Cette faculté concerne :

- les assujettis qui produisent de l'or d'investissement (exploitation aurifère) ;
- les assujettis qui transforment de l'or en or d'investissement (fondeurs et affineurs notamment).

B. OPERATIONS CONCERNEES

29.L'option pour la taxation concerne uniquement les livraisons d'or d'investissement réalisées par les personnes mentionnées au A ci-dessus **au profit d'un autre assujetti**.

L'option concerne les livraisons d'or d'investissement sous toutes ses formes (pièces, barres, lingots, ...).

30.Les ventes à des clients non assujettis sont donc exclues du champ d'application de l'option. De même, les acquisitions intracommunautaires et les importations d'or d'investissement sont exclues de l'option pour la taxation. Ces opérations sont donc toujours exonérées de la TVA en application de l'article 298 sexdecies A du code général des impôts.

SOUS-SECTION 2 :

Livraisons d'or d'investissement destiné à un usage industriel

A. PERSONNES CONCERNEES

31.Le 2 de l'article 298 sexdecies B du code général des impôts ouvre un droit d'option pour la taxation des livraisons effectuées par tout assujetti qui fournit normalement de l'or destiné à un usage industriel.

32.Pour pouvoir exercer l'option, les assujettis doivent donc être en mesure de démontrer qu'ils vendent habituellement de l'or d'investissement destiné à des fins industrielles.

Il est précisé que les banques et les établissements financiers ne sont pas exclus de ce dispositif d'option. Toutefois, pour exercer l'option, ces établissements doivent démontrer l'usage industriel de l'or d'investissement qu'ils vendent. A cet égard, l'activité statutaire de l'acquéreur ou une attestation de ce dernier constituent des éléments suffisants.

B. OPERATIONS CONCERNEES

33.La faculté d'opter pour la taxation ne concerne que les livraisons **à un autre assujetti** qui portent sur de l'or d'investissement sous la forme de barres, lingots ou plaquettes mentionné au a du 2 de l'article 298 sexdecies A du CGI.

Les pièces d'or sont en tout état de cause exclues du champ d'application de cette possibilité d'option, quelle que soit leur utilisation.

SOUS-SECTION 3 :

Prestations des intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui

A. PERSONNES CONCERNEES

34.Le 3 de l'article 298 sexdecies B du code général des impôts permet aux intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui (intermédiaires transparents) de soumettre sur option leur commission à la TVA lorsque l'opération dans laquelle ils interviennent est elle-même imposée sur option. en application des 1 ou 2 de l'article 298 sexdecies B du CGI.

B. OPERATIONS CONCERNEES

35.L'option pour la taxation peut être exercée par l'intermédiaire agissant à l'achat ou à la vente. Toutefois, elle ne peut concerner que les livraisons d'or pour lesquelles le vendeur a lui-même exercé l'option pour la taxation

(cf. n^{os} 28 à 33). Il appartient donc à l'intermédiaire d'apporter la preuve que la livraison a été elle-même soumise à la taxe. A cet égard, la copie de la facture sur laquelle figure la mention requise constitue un élément suffisant.

SECTION 2 : Forme et conséquences de l'option

A. FORME DE L'OPTION

36. L'option pour la taxation peut être exercée pour chaque livraison (option au coup par coup).

37. Afin de formaliser sans ambiguïté cette option ponctuelle pour la taxation des livraisons, le 4 de l'article 298 sexdecies B du code général des impôts fait obligation au vendeur ou à l'intermédiaire de porter sur la facture qu'il délivre la mention « application de l'article 26 ter C de la directive 77/388/CEE modifiée ».

L'attention est appelée sur l'importance de cette mention qui, seule, atteste de l'exercice effectif de l'option. A défaut de mention sur la facture, l'option est réputée ne pas avoir été exercée et l'opération est nécessairement exonérée.

B. CONSEQUENCES DE L'OPTION

I. Principe

38. L'exercice de l'option pour la taxation a pour effet de soumettre la livraison d'or d'investissement concernée au régime de droit commun de la TVA.

S'agissant des livraisons d'or d'investissement, l'option conduit à soumettre à la taxe (livraisons internes) ou à exonérer (livraisons intracommunautaires, exportations) ces opérations dans les conditions de droit commun.

L'option pour la taxation a également pour conséquence d'ouvrir, au titre des opérations imposées sur option, un droit à déduction déterminé dans les conditions habituelles.

39. S'agissant des livraisons imposées sur option, l'imposition ne se traduit pas, en pratique, par une facturation de la TVA par le vendeur dès lors que le redevable de la taxe exigible au titre de cette opération est l'acquéreur (cf. n^{os} 49 et 50 ci-après).

40. Par ailleurs, il est rappelé que l'option pour la taxation ne concerne ni les acquisitions intracommunautaires, ni les importations d'or d'investissement. Ces opérations demeurent donc en tout état de cause exonérées de la TVA dans les conditions posées par l'article 298 sexdecies A du code général des impôts.

II. Application aux livraisons intracommunautaires

41. Lorsque l'option pour la taxation est exercée, la vente d'or d'investissement est soumise au régime normal des échanges de biens : la livraison intracommunautaire, réalisée par le vendeur, est exonérée dans les conditions posées par l'article 262 ter I du code général des impôts (BOI 3 A-3-97).

42. Il est précisé que dans cette situation, le vendeur bénéficie d'un droit à déduction déterminé selon les dispositions de droit commun.

43. Par ailleurs, le vendeur doit, outre la mention sur la facture relative à l'exercice de l'option, satisfaire aux obligations générales afférentes aux échanges intracommunautaires de biens (mention sur les factures, déclaration d'échange de biens,...).

III. Application aux livraisons à l'exportation

44. A l'exportation, les livraisons d'or d'investissement soumises sur option au régime général de la TVA sont exonérées de la TVA dans les conditions posées par l'article 262-I du code général des impôts. Il est rappelé à cet égard que l'exonération de la livraison est subordonnée à la justification de la sortie des biens du territoire

communautaire (article 74 de l'annexe III au CGI).

45. Ces opérations ouvrent droit à la déduction de la TVA d'amont conformément à l'article 271 du code précité.

IV. Application aux prestations des intermédiaires transparents

46. Lorsque l'option de taxation est exercée, les prestations des intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte de leur mandant sont imposables à la TVA sous réserve des règles de territorialité définies à l'article 259 A-6° du CGI.

47. Les prestations de ces intermédiaires sont imposables en France lorsque :

- la livraison à laquelle se rapporte la prestation est elle-même située en France et que le mandant n'a pas fourni à l'intermédiaire un numéro d'identification à la TVA dans un autre Etat de la Communauté. La taxe est alors due par le prestataire ;
- la livraison à laquelle se rapporte la prestation est située dans un autre Etat membre de la Communauté et le mandant a fourni à l'intermédiaire un numéro d'identification à la TVA en France. La TVA est due par l'intermédiaire chaque fois que ce dernier est établi en France.

Ces prestations ouvrent droit à déduction dans les conditions de droit commun.

CHAPITRE 4 :

MODALITES DE TAXATION DES LIVRAISONS D'OR D'INVESTISSEMENT IMPOSABLES

SECTION 1 :

Fait générateur, exigibilité, base d'imposition et taux

48. Le fait générateur et l'exigibilité de la taxe sont déterminés dans les conditions habituelles applicables aux livraisons de biens.

49. Le chiffre d'affaires afférent aux opérations portant sur de l'or monétaire était auparavant constitué par le profit brut en application de l'article 256 IV du CGI. Désormais, la base imposable des livraisons portant sur l'or d'investissement est constituée par le prix total de l'opération, conformément à l'article 266-1-a du code général des impôts.

50. Le taux applicable aux livraisons d'or d'investissement imposables est le taux normal de la TVA (article 278 du CGI).

SECTION 2 :

Redevable de la taxe

51. Conformément à l'article 298 sexdecies D du code général des impôts, la TVA exigible au titre de la livraison d'or d'investissement imposée sur option à la TVA est due par le destinataire assujéti. Toutefois, le vendeur est solidairement tenu au paiement de la taxe.

52. A titre pratique, le client assujéti doit acquitter la TVA exigible au titre de la vente qui lui est consentie par son fournisseur chaque fois que ce dernier aura porté sur sa facture la mention spécifique qui indique que la vente est soumise à la TVA sur option (cf. n°37).

CHAPITRE 5 :

DROIT A DEDUCTION

SECTION 1 :

Livraisons d'or exonérées

53.Le régime particulier applicable à l'or d'investissement présente la particularité de créer un droit à déduction spécifique au titre des livraisons d'or exonérées en application de l'article 298 sexdecies A du code général des impôts.

SOUS-SECTION 1 :

Ventes d'or d'investissement

I. Principe

54.Le 1 de l'article 298 sexdecies C du code général des impôts autorise les assujettis qui réalisent des livraisons d'or d'investissement exonérées de TVA en application de l'article 298 sexdecies A du même code à déduire la taxe qui a grevé certains éléments du prix de revient de cet or.

II. Détermination de la TVA déductible

55.Le droit à déduction spécifique concerne la TVA qui a grevé :

- l'achat de l'or d'investissement lorsque le fournisseur de l'assujetti a opté pour soumettre sa livraison à la TVA ;
- l'achat ou l'importation d'or autre que de l'or d'investissement (or industriel) lorsque cet or a été acquis en vue de sa transformation en or d'investissement. Cette disposition permet d'effacer la TVA supportée par l'assujetti chaque fois que l'or d'investissement cédé en exonération de TVA par cet assujetti provient de la transformation d'or industriel ;
- les services liés à la transformation de l'or (prestation de fonte, d'affinage, ...). Cette disposition complète la précédente. Un assujetti qui fait transformer de l'or, d'investissement ou non, (par exemple l'affinage d'or industriel ou la fonte de barres en lingots) et revend cet or sous la forme d'or d'investissement en exonération de TVA est autorisé à déduire la taxe qui a grevé la prestation de transformation de cet or.

56.Precision : Dans ces trois situations, le droit à déduction spécifique ne concerne pas la taxe ayant grevé les autres frais généraux de l'entreprise

SOUS-SECTION 2 :

Opérations de production d'or d'investissement ou de transformation d'or en or d'investissement

I. Principe

57.Les opérateurs qui produisent ou transforment de l'or en or d'investissement disposent d'un droit à déduction spécifique de la taxe qui a grevé les biens et les services liés à la production ou la transformation de l'or bien que leurs ventes d'or d'investissement soient, en l'absence d'option, exonérées de la TVA conformément à l'article 298 sexdecies A du CGI.

Cette disposition concerne essentiellement les fondeurs et les affineurs.

II. Biens et services concernés

58.Le 2 de l'article 298 sexdecies C permet la déduction de la TVA ayant grevé les biens et services directement liés à la production ou à la transformation d'or d'investissement.

Ainsi les opérateurs peuvent déduire la taxe ayant grevé les matériels et équipements utilisés dans le cadre des opérations de production (engins de terrassement, etc...) ou de transformation (fours,...).

En revanche, la taxe afférente aux autres frais généraux de l'entreprise n'est pas déductible.

SECTION 2 :

Livraisons d'or d'investissement imposées sur option du vendeur

59. L'exercice de l'option pour la taxation a pour conséquence d'ouvrir un droit à déduction de la TVA d'abord dans les conditions et limites de droit commun posées par l'article 271 du code général des impôts. Il est précisé que les opérations imposables sur option sont soumises à une obligation de comptabilisation distincte (cf. n^{os} 60 et 61 ci-après).

CHAPITRE 6 :

OBLIGATIONS

SECTION 1 :

Comptabilisation distincte des opérations portant sur l'or d'investissement

60. Le 3 de l'article 298 sexdecies E fait obligation aux assujettis de comptabiliser distinctement les opérations portant sur l'or d'investissement selon qu'elles sont d'une part exonérées en application de l'article 298 sexdecies A du CGI et, d'autre part, soumises à la TVA sur option du vendeur.

61. Les opérateurs pourront donc être conduits, selon le cas, à distinguer comptablement trois catégories d'opérations :

- celles ne portant pas sur l'or d'investissement ;
- les livraisons d'or d'investissement pour lesquelles l'option de taxation a été exercée ;
- les autres opérations portant sur de l'or d'investissement.

Il est précisé que cette distinction comptable emporte les mêmes effets que des secteurs distincts d'activité pour l'exercice du droit à déduction, étant entendu que les livraisons exonérées d'or d'investissement ouvrent également un droit à déduction conformément aux 1 et 2 de l'article 298 sexdecies C du CGI (cf. supra n° 54 et suivants).

SECTION 2 :

Identification des clients

62. Les établissements qui vendent de l'or sont soumis aux obligations liées à la lutte contre le blanchiment des capitaux prévues par la directive 91/308/CEE du 10 juin 1991 et, le cas échéant, aux contraintes liées à la garantie des métaux précieux et aux dispositions applicables aux établissements financiers.

63. L'article 298 sexdecies E du code général des impôts fait obligation à tous les assujettis qui réalisent des opérations portant sur l'or d'investissement de conserver à l'appui de leur comptabilité les documents permettant d'identifier leurs clients pendant une période de six ans pour toutes les transactions dont le montant unitaire excède 15 000 euros. Cette obligation concerne aussi bien les ventes de gré à gré que les ventes publiques.

Jusqu'au 31 décembre 2001, le seuil exprimé en monnaie nationale est fixé à 100 000 francs.

64. Cette obligation ne revêt pas une forme particulière : l'identité des clients peut être apportée par tout moyen. Toutefois, par mesure de simplification, les assujettis qui sont d'ores et déjà astreints à la tenue du registre mentionné à l'article 537 du code général des impôts peuvent satisfaire à l'obligation ci-dessus par la production de ce registre.

SECTION 3 :

Facturation

Le régime particulier applicable aux opérations portant sur l'or d'investissement impose aux assujettis certaines obligations spécifiques en matière de facturation.

65. S'agissant des ventes d'or d'investissement soumises sur option au régime général de la TVA, il est rappelé que le vendeur doit porter sur la facture qu'il délivre la mention spécifique formalisant son choix (cf. n^{os} 36 et 37).

66. Par ailleurs, pour ce qui concerne les pièces d'or d'investissement exonérées en application de l'article 298 sexdecies A-2-b du CGI, l'article 98 B de l'annexe III au CGI impose aux vendeurs de mentionner sur la facture leur dénomination, l'année et le pays d'émission, leur poids en or et le cours de l'or fin sur le marché libre au jour de la livraison. Toutefois, à titre de simplification, il est admis que lorsque la pièce cédée figure sur la liste annuelle publiée par l'administration, le vendeur porte uniquement sur la facture qu'il délivre obligatoirement la dénomination exacte de la pièce ainsi que l'année et le pays d'émission.

A défaut des mentions ci-dessus, l'exonération des livraisons de pièces figurant ou non sur la liste est remise en cause.

Précision : Vente par lots de pièces d'or d'investissement figurant sur la liste annuelle.

1- Lorsqu'un assujetti vend plusieurs pièces d'or d'investissement d'une même catégorie, frappées la même année, et figurant sur la liste annuelle publiée par l'administration, l'indication de l'année d'émission vaut pour l'ensemble des pièces de cette catégorie.

2- Lorsqu'un assujetti vend un lot de pièces d'or d'investissement d'une même catégorie dont les années d'émission sont différentes, il est admis à titre de simplification que la facture mentionne, pour cette catégorie, uniquement l'année d'émission de la pièce la plus ancienne.

SECTION 4 :

Obligations liées aux échanges intracommunautaires d'or d'investissement

I. Livraisons intracommunautaires d'or d'investissement

67. En l'absence d'option, la livraison d'or d'investissement à un assujetti identifié à la TVA dans un autre Etat membre de la Communauté relève du régime particulier prévu aux articles 298 sexdecies A à 298 sexdecies E du code général des impôts.

68. Toutefois, les assujettis doivent déposer un état récapitulatif de leurs clients conformément à l'article 289 B du code général des impôts.

69. Lorsque le vendeur a exercé l'option pour la taxation, il réalise une livraison intracommunautaire de biens susceptible d'être exonérée de la TVA en application de l'article 262 ter du CGI. Dans cette situation, il doit bien entendu outre les obligations spécifiques satisfaire à toutes les obligations imposées par le régime général des échanges de biens à l'intérieur de la Communauté.

II. Acquisitions intracommunautaires d'or d'investissement

70. Les acquisitions intracommunautaires d'or d'investissement sont **en tout état de cause** exonérées de TVA en application de l'article 298 sexdecies A du CGI. Toutefois, cette exonération ne dispense pas l'acquéreur identifié à la TVA de déclarer ses acquisitions. La base d'imposition est constituée par le prix total de l'opération conformément à l'article 266-1-a du CGI. Par ailleurs, l'assujetti doit remplir les obligations statistiques liées à l'introduction de biens en provenance d'un autre Etat membre de la Communauté.

SECTION 5 :

Obligations liées aux importations d'or d'investissement

71. Les importations d'or d'investissement sont exonérées conformément à l'article 298 sexdecies A du CGI. Cette exonération est sans incidence sur les formalités douanières qui doivent être accomplies par l'importateur ou son représentant auprès des services de la Direction générale des douanes et droits indirects. La base d'imposition est déterminée conformément aux dispositions de l'article 292 du CGI.

TITRE 2 :

OPERATIONS RELATIVES A L'OR INDUSTRIEL

72. Le régime particulier applicable aux opérations portant sur l'or d'investissement reste sans incidence sur le principe de taxation de l'or industriel. Cela étant, outre ses conséquences sur la qualification de l'or industriel, l'article 15 de la loi de finances rectificative pour 1999 modifie les modalités de taxation des livraisons en régime intérieur et des importations d'or industriel ou de produits semi-ouvrés.

SECTION 1 :

Livraisons d'or industriel et de produits semi-finis

73. Les livraisons d'or industriel sous la forme de matière première ainsi que les livraisons de produits semi-finis d'une pureté égale ou supérieure à 325 millièmes sont soumises à la taxe.

L'or sous forme de matière première est constitué par l'or à l'état de minerai, l'or natif, l'or brut en masses, lingots, grenailles, poudre, y compris sous la forme d'alliage et les sels d'or.

Les produits semi-finis sont les produits utilisés dans le secteur de la bijouterie tels que l'or en feuilles, plaques, laminés, planés ou chaînes.

74. Conformément à l'article 283-2 quater du CGI, la taxe est due par le destinataire c'est-à-dire l'acheteur assujéti.

Précision : Les livraisons de broutilles d'or suivent le régime de TVA des déchets d'industrie et matières de récupération (cf. DB 3 A 122 et BOI 3 A-6-93).

SECTION 2 :

Importations d'or industriel et de produits semi-finis

75. La taxe exigible au titre de l'importation de biens doit, en principe, être acquittée par la personne désignée comme destinataire des biens sur la déclaration d'importation, le déclarant en douane étant toutefois solidaire du paiement (articles 293 A du CGI).

76. Toutefois, depuis le 1er janvier 2000 et conformément aux dispositions de l'article 293 A-2 du code précité, la taxe afférente à l'importation d'or sous la forme de matière première ou de produits semi-finis d'une pureté égale ou supérieure à 325 millièmes doit être acquittée par l'assujéti destinataire sur la déclaration de chiffre d'affaires mentionnée à l'article 287 du code général des impôts.

Les importations d'or doivent être déclarées dans la rubrique « autres opérations imposables », ligne 02 de la déclaration.

TITRE 3 :

PRECISIONS DIVERSES

SECTION 1 :

Utilisation des comptes-poids

77. Les fondeurs affineurs peuvent utiliser la technique des comptes-poids.

Dans cette situation, le fondeur-affineur est dépositaire de l'or appartenant à chacun de ses clients concernés et les différents mouvements affectant ce dépôt (approvisionnement, prélèvement pour transformation) sont comptabilisés sur le compte-poids du client à la manière d'un compte courant, avec cette particularité qu'ils sont retracés en masse et non en valeur.

Dans ce cadre, le fondeur-affineur effectue à la demande et pour le compte de son client la transformation de l'or en dépôt dont il n'est pas propriétaire et facture au client cette opération de travail à façon.

78. Cette technique permet d'éviter l'influence de la variation du cours de l'or sur les masses traitées et avait

pour effet de diminuer, jusqu'au 31 décembre 1999, le décaissement de TVA dès lors que seule la transformation était taxée (la vente d'or monétaire étant exonérée en application de l'article 261 C-1^o-g du CGI).

79. En pratique, l'approvisionnement des comptes-poids, c'est-à-dire l'achat par le client final de l'or que ce dernier mettra en dépôt chez le fondeur affineur est effectué par le fondeur-affineur qui intervient au lieu et place du client sur le marché boursier ou auprès de grossistes. Depuis la modification des règles applicables aux intermédiaires au 1^{er} janvier 1993, l'utilisation de la technique des comptes-poids est bien entendu subordonnée à la condition que le dépositaire du compte agisse, dans cette situation, **au nom et pour le compte** du client titulaire de ce compte.

SECTION 2 :

Opérations de transformation d'or pour le compte de particuliers

80. La transformation d'or pour le compte de tiers peut être regardée comme un travail à façon lorsque certaines conditions sont remplies bien que l'or soit restitué à l'équivalent (DB 3 L 322). Toutefois, s'agissant de la fabrication d'articles en or (bijoux) pour le compte de clients qui ont fourni le métal nécessaire, la transformation ne peut être qualifiée comme telle que lorsque le client est un assujetti (bijoutiers, grossistes).

81. En revanche, la réalisation d'ouvrage pour le compte de particuliers est toujours regardée comme la vente d'un bien fabriqué lorsque le métal fourni n'est pas restitué à l'identique. La livraison est alors taxable sur le montant total des sommes ou valeurs reçues en contrepartie des bijoux fabriqués, y compris la valeur de l'or remis par le client (RM Bergelin n° 46701, JO AN du 4 juin 1984 (p. 25901) ; QE Isaac-Sibille n° 33553, JO AN du 3 janvier 2000 (p. 65) ; DB 3L 322 n°7). Celle-ci est égale à la valeur de marché de l'or d'investissement au jour de la livraison du bien réalisé.

TITRE 4 :

DISPOSITIONS APPLICABLES DANS LES DEPARTEMENTS D'OUTRE-MER

82. Les dispositions de l'article 15 de la loi de finances rectificative pour 1999 sont applicables dans les départements d'outre-mer. Toutefois, il est rappelé que la TVA n'est pas perçue dans le département de la Guyane (article 294 du CGI), dans la partie française de l'île de Saint-Martin et dans l'île de Saint-Barthélemy (cf. DB 3 G 212).

TITRE 5 :

ENTREE EN VIGUEUR

83. Les dispositions de la présente instruction sont applicables depuis le 1^{er} janvier 2000. Celles-ci n'entraînent ni rappel, ni restitution pour les opérations concernées réalisées entre le 1^{er} janvier 2000 et la date de publication de la présente instruction.

Annoter : DB3L3

DB 3 L 511 n^{os} 29 et suivants

Le Directeur de la législation fiscale
Hervé LE FLOC'H-LOUBOUTIN

Annexe I

Article 15 de la loi de finances rectificative pour 2000



Annexe II

Décret no 2000-490 du 2 juin 2000 pris pour l'application des articles 298 sexdecies A à 298 sexdecies E du code général des impôts et relatif à l'or d'investissement



Annexe III

Liste des pièces en or éligibles au régime particulier de l'or d'investissement pour l'année 2000

