

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-30-20180801

Date de publication : 01/08/2018

DGFIP

TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables en raison de leur nature - Prestations de services

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Champ d'application et territorialité

Titre 1 : Opérations imposables

Chapitre 1 : Opérations imposables en raison de leur nature

Section 4 : Opérations concernées

Sous-section 3 : Prestations de services

Sommaire :

I. Définition générale

II. Précisions relatives à certaines prestations de services

A. Travaux immobiliers

1. Travaux de construction et de démolition

a. Travaux de bâtiments exécutés par les différents corps de métiers participant à la construction des immeubles

b. Travaux publics

c. Travaux de chaudronnerie de bâtiment et de constructions métalliques

d. Travaux d'aménagement de terrain entraînant une modification du relief existant

2. Travaux d'équipement des immeubles

a. Principes

b. Travaux ne constituant pas des travaux immobiliers

1° Installations de tous objets, appareils ou machines simplement reliés à une source de chaleur ou d'énergie, quel que soit le procédé de raccordement

2° Installation de meubles dont le scellement a simplement pour but d'assurer la stabilisation

3° Installation de machines et appareils dans une usine

c. Précisions complémentaires - Travaux d'installation de stores et bannes sur les immeubles

1° Stores et bannes comportant des armatures et des appareillages incorporés à titre définitif à l'immeuble (ferrures scellées ou chevillées)

2° Stores comportant un simple support fixé au mur sans armature, ni appareillage particulier incorporé à titre définitif à l'immeuble, et qui constituent de simples éléments de protection (soleil, vue, etc.) pouvant être aisément enlevés sans détérioration

3. Travaux de réparation ou de réfection pour la remise en état d'un immeuble ou d'une installation de caractère immobilier
 4. Construction en usine, transport et montage sur place d'un matériel lourd d'une centrale
- B. Échanges de quotas d'émission de gaz à effet de serre
1. Définition des droits à polluer
 2. Régime applicable
- C. Opérations réalisées dans le cadre d'un contrat d'ijara

I. Définition générale

1

Le I de l'article 256 du code général des impôts (CGI) considère que sont soumises à la TVA les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel.

10

Le IV de l'article 256 du CGI considère comme des prestations de services les opérations autres que les livraisons de biens définies au II de l'article 256 du CGI (BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-10). Tel est le cas notamment :

- des cessions ou concessions de biens meubles incorporels (BOI-TVA-CHAMP-10-10-30) ;
- des locations de biens meubles corporels (BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-30 au I § 10 à 30) ;

RES N°2005/94 (TCA) du 12 septembre 2005 : OPÉRATIONS COMPOSITES - PRESTATIONS DISTINCTES

Question : La mise à disposition de clichés, cylindres gravés et outils spéciaux dont l'entreprise reste propriétaire, facturée distinctement de la livraison de films plastiques imprimés, constitue-t-elle une location de biens meubles corporels relevant de l'article 259 B du CGI ?

Réponse : Cette question amène à distinguer deux situations. Dans la première situation, les clichés, cylindres gravés et outils spéciaux mis à disposition des clients ne servent qu'à l'impression des films plastiques livrés parallèlement par la société. Au regard de sa finalité, l'opération s'analyse en une livraison de biens, la mise à disposition des clichés, cylindres gravés et outils spéciaux n'étant en effet qu'une composante de la livraison.

L'existence de deux factures distinctes est sans incidence sur le régime fiscal applicable. Cette solution est conforme à la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes, notamment à l'arrêt du 25 février 1999, affaire C-349/96, Card Protection Plan, ECLI:EU:C:1999:93.

Aux termes du I-1 de l'article 289 du CGI, une entreprise ne doit émettre qu'une seule facture au titre d'une telle livraison de biens, sur laquelle doit figurer l'ensemble des mentions obligatoires.

Cette livraison peut bénéficier de l'exonération de TVA prévue au I-1° de l'article 262 du CGI (exportation) et au I-1° de l'article 262 ter du CGI (livraison intracommunautaire).

Dans la seconde situation, les clichés, cylindres gravés et outils spéciaux sont mis à la disposition des clients à des fins qui excèdent la seule impression des films plastiques livrés parallèlement par la société. L'opération s'analyse d'une part en une livraison de biens meubles corporels, d'autre part en une prestation de services.

Tel est le cas si les clichés, cylindres gravés et outils spéciaux servent à l'impression d'autres supports.

Cette prestation de services qui constitue une location d'un bien meuble corporel est imposable au lieu du preneur dans les conditions prévues à l'article 259 B du CGI.

Bien entendu, si l'entreprise met simplement à la disposition de ses clients des clichés, cylindres gravés et outils spéciaux, indépendamment de toute livraison de films plastiques, cette opération s'analyse également en une prestation de services relevant de l'article 259 B du CGI.

Enfin, la TVA due au titre des opérations imposables en France est exigible selon les règles de droit commun.

- des locations de biens meubles incorporels ;
- des locations de biens immeubles ([BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-20](#) et [BOI-TVA-CHAMP-10-10-30](#)) ;
- des transports et prestations accessoires ([BOI-TVA-CHAMP-20-50-20](#)) ;
- des travaux immobiliers (cf. [II-A § 20 à 250](#)) ;
- des ventes à consommer sur place de produits alimentaires ou de boissons ([BOI-TVA-CHAMP-20-50-30](#) au [V-A § 590](#)) ;
- des opérations réalisées par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui ;
- des travaux à façon ([BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-10](#)) ;
- des travaux d'étude, de recherche et d'expertise ([BOI-TVA-CHAMP-10-10-60](#)) ;
- d'une manière générale, de toutes les opérations qui relèvent du louage d'industrie ou du contrat d'entreprise par lequel une personne s'oblige à exécuter, moyennant une rémunération déterminée ou en échange d'un autre service, un travail quelconque ou à exercer des activités qui donnent lieu à la perception de profits divers (primes, participations, redevances). Il en est ainsi des opérations d'entremise effectuées par les représentants ou les sociétés de représentation qui perçoivent une commission au titre de leur intervention dans les opérations d'importation ;
- du fait de s'obliger à ne pas faire ou à tolérer un acte ou une situation ;
- des opérations, y compris la négociation, portant sur les devises, les billets de banque et la monnaie qui sont des moyens de paiement légaux à l'exception des monnaies et des billets de collection (CGI, art. 256, IV-2°-a) ;
- des opérations portant sur les actions, les parts de société ou d'associations, les obligations et les autres titres, à l'exclusion des titres représentatifs de marchandises et des parts d'intérêt dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un bien immeuble ou d'une fraction d'un bien immeuble (CGI, art. 256, IV-2°-b) ;
- l'exécution des obligations du fiduciaire (CGI, art. 256, IV-1°).

II. Précisions relatives à certaines prestations de services

A. Travaux immobiliers

20

Il est nécessaire de définir les travaux immobiliers en les distinguant des opérations qui s'analysent en des ventes assorties d'opérations accessoires de prestations de services.

30

L'expression « travaux immobiliers » recouvre :

- les travaux de construction et de démolition de bâtiments et autres ouvrages immobiliers ;
- les travaux d'équipement des immeubles ayant pour effet d'incorporer, à titre définitif, aux constructions les appareils, machines ou matériels installés ;
- les travaux de réfection, d'entretien, de rénovation et de réparation des immeubles et installations de caractère immobilier.

40

En revanche, les opérations consistant à construire en usine, à transporter et à monter sur place un matériel lourd d'une centrale ne constituent pas, sous certaines conditions, des travaux immobiliers.

1. Travaux de construction et de démolition

50

Les travaux de construction comprennent :

- les travaux de bâtiment exécutés par les différents corps de métiers participant à la construction des immeubles ;
- les travaux publics ;
- les travaux de chaudronnerie de bâtiment et de constructions métalliques ;
- les travaux d'aménagement de terrain entraînant une modification du relief existant ;
- les travaux de démolition.

a. Travaux de bâtiments exécutés par les différents corps de métiers participant à la construction des immeubles

60

Les travaux dont il s'agit sont les suivants :

- terrassements, fondations, assainissement et nivellement de terrains, puits et fouilles préliminaires à la construction d'ouvrages immobiliers, travaux d'équipement des terrains (adduction d'eau, de gaz, d'électricité, construction des égouts et raccordement au réseau, voirie intérieure et voies d'accès) ;
- maçonnerie, béton armé, charpente, couverture ;
- menuiserie (exemple : portes, fenêtres, escaliers, parquets) ;
- serrurerie, quincaillerie et ferronnerie de bâtiments, persiennes, volets, qui constituent l'équipement indispensable et normal de l'immeuble ;
- revêtement de base des sols et des murs ;
- carrelage, dallage, mosaïque, pavage, marbrerie, miroiterie ;
- ravalement, plâtrerie, enduits, peintures et travaux préliminaires (exemple : raclage, grattage) ;
- vitrerie, vitraux ;
- clôtures diverses, grilles, portes ;
- enseignes incorporées dans les façades des immeubles ;
- monuments funéraires de nature immobilière, etc.

b. Travaux publics

70

Ces travaux concernent :

- les routes, voies ferrées, ponts et tous ouvrages d'art, pistes d'envol, stades ;
- les ports, canaux, quais, digues, écluses (y compris les portes) ;
- les adductions d'eau, égouts, drainages, irrigations, canalisations ;
- les dragages, dérochages, dérasements pour approfondir ou créer un chenal, un pont, etc. ;
- l'aménagement de parcs et jardins, etc.

c. Travaux de chaudronnerie de bâtiment et de constructions métalliques

80

Il s'agit :

- des ouvrages de stockage ou de circulation : cuves, citernes, silos, trémies, gazomètres, châteaux d'eau, conduites forcées, pipe-lines, égouts, cheminées etc. ;
- des hangars, pylônes, ouvrages d'art, ossatures métalliques de chevalement de mines, de grands appareils de levage, etc.

d. Travaux d'aménagement de terrain entraînant une modification du relief existant

90

Ce sont les travaux suivants :

- découverte de carrière, arasement de talus ;
- creusement et comblement de fossés ;
- terrassement ;

- *démolition d'immeubles (CE, arrêt du 13 décembre 1968, n° 72894, Société Hivet et Cie) ;*

- *travaux d'engazonnement qui ne peuvent être dissociés des travaux de terrassement, de défoncement, de défrichage et de nivellement des terrains (CE, arrêt du 6 juin 1969, n° 58972, société Georges Moser et Cie) ;*

- travaux de démaquisage, de défrichage, de défonçage des terrains lorsque, d'une part, ils nécessitent l'intervention d'une entreprise spécialisée dotée d'un matériel important (bulldozers, machines à défoncer le sol etc.) et que, d'autre part, ils aboutissent en fait à une modification notable du relief existant.

100

Les opérations décrites au **II-A-1-d § 90** et dont l'énumération n'est pas limitative constituent des travaux immobiliers même si les matériaux mis en œuvre par l'entreprise qui exécute ces travaux ont été fournis par le maître d'ouvrage ou par un entrepreneur général.

110

Certains travaux portant sur des immeubles, et n'ayant pas le caractère de prestations accessoires ou préliminaires à des travaux immobiliers s'analysent en des prestations de services qui restent territorialement rattachées à l'immeuble auquel ils se rapportent ([BOI-TVA-CHAMP-20-50-30 au II § 120 et suivants](#)) :

- travaux de dragage uniquement destinés à l'entretien et au dégagement des chenaux dans les ports, fleuves, etc. ;
- travaux de recherches de nappes d'eau, de pétrole ;
- travaux d'études des sols aboutissant à la réalisation d'un dossier technique ;

- travaux de sondages miniers improductifs ;
- vernissage, cirage de parquets ;
- balayage, dépoussiérage, ramonage ;
- curage des puits, canaux, fosses, épandages ;
- labourage, reboisement, déboisement, débroussaillage, dessouchage, déminage, ensemencement, irrigation, fertilisation ;
- montage et location d'échafaudages ;
- travaux de déneigement.

Remarque : Pour l'application des règles de territorialité de la TVA, le montage et la location d'échafaudages sont constitutifs de prestations de services se rattachant à un bien immeuble au sens de l'article 31 ter du [Règlement d'exécution \(UE\) n° 142/2013 du Conseil du 7 octobre 2013 modifiant le règlement d'exécution \(UE\) n° 282/2011 en ce qui concerne le lieu de prestation des services](#) uniquement lorsque le prestataire assume la responsabilité de l'exécution des travaux (par exemple : construction, réparation ou nettoyage de l'immeuble) notamment parce qu'il a également fourni du personnel en nombre suffisant pour exécuter ces travaux.

2. Travaux d'équipement des immeubles

a. Principes

120

Les travaux d'installation comportant la mise en œuvre d'éléments qui perdent leur caractère mobilier en raison de leur incorporation à un ensemble immobilier doivent être considérés, pour l'application de la TVA, comme des travaux immobiliers dès lors qu'ils ont pour effet d'incorporer aux constructions immobilières les appareils ou les canalisations faisant l'objet de l'installation.

Il en est ainsi, lorsque le retrait du matériel installé ne peut s'effectuer sans de graves détériorations subies par ce matériel ou par l'immeuble qui l'abrite ([BOI-TVA-CHAMP-20-50-30 au II § 130](#)).

130

À titre indicatif, les opérations suivantes constituent des travaux immobiliers :

- installations accessoires à la construction de bâtiments ;
 - *installations électriques (lumière, force, sonnerie) y compris les opérations terminales de poses de lampes, rampes lumineuses, globes protecteurs lorsque ces opérations font partie du marché global passé pour l'installation électrique de base (CE, arrêt du 20 décembre 1967, n° 72335, Société nivernaise d'entreprises générales Marius Moreau et Cie) ;*
- installations sanitaires (lavabos, douche, bac à laver etc.) ;
- installation d'appareils de production d'eau chaude incorporés à l'immeuble ;
- installation de chauffage, de plomberie, de fumisterie, etc. ;
- installation de linoléum, plastique, moquette, etc., lorsque le revêtement réalisé est rendu solidaire du sol par un collage approprié et ne peut être enlevé que par destruction ;
- installation de cloisons amovibles destinées à remplacer les cloisons traditionnelles en maçonnerie et qui ne sont pas, en principe, susceptibles d'être déplacées sans détérioration ;
- installation d'une antenne collective de radio ou de télévision dans un immeuble ;
- installations d'orgues monumentales ;
- installations de canalisations diverses de caractère immobilier auxquels sont reliés les groupes électrogènes ;
- installations de groupes d'alimentation en eau des chaudières, des centrales thermiques ;

- installations d'appareils à trier la correspondance dans les locaux de La Poste ;
- installations électriques et hydrauliques pour faire fonctionner les portes des bassins et écluses ;
- groupe mécanique (motopompe) et canalisation des installations des postes fixes de traite (les éléments mobiliers : pots trayeurs, seaux etc. sont soumis au régime de la vente) ;
- installations de manutention : ponts roulants, tapis roulants, courroies transporteuses, ascenseurs, monte-charges, etc. ;
- installations de conditionnement d'air, de dépoussiérage, de ventilation, de réfrigération (chambres froides) ;
- installations d'horloges monumentales ;
- installations téléphoniques et de distribution d'heures, à l'exclusion des appareils de réception autres que les postes d'intercommunication ;
- installations de signalisation routière, aérienne, ferroviaire etc. ;
- *installations d'éclairage public (CE, arrêt du 20 décembre 1967, n° 72335, Société nivernaise d'entreprises générales Marius Moreau et Cie) ;*
- installations d'enseignes sur les façades des immeubles ou sur des bâtis de construction métallique ;
- installations chirurgicales : plomberie, circuit de fluide et d'électricité, fournitures et pose de la cellule nue, des groupes générateurs et des circuits d'air raréfié ;
- installations de « paillasses » et « sorbonnes » dans les laboratoires et hôpitaux.

140

En ce qui concerne les immeubles dont les trois quarts au moins de la superficie sont affectés à l'habitation, les travaux d'installation d'équipements fonctionnels doivent être considérés comme des travaux immobiliers.

b. Travaux ne constituant pas des travaux immobiliers

150

Quelle que soit la nature de l'immeuble où elles sont effectuées, les installations d'objets ou d'appareils meubles, qui, une fois posés, conservent un caractère mobilier, s'analysent en des ventes de matériels, assorties de prestations de services.

Il en est notamment ainsi pour les installations suivantes.

1° Installations de tous objets, appareils ou machines simplement reliés à une source de chaleur ou d'énergie, quel que soit le procédé de raccordement

160

Il s'agit, par exemple, de l'installation des appareils tels que les appareils ménagers, appareils autonomes de chauffage électrique ou au gaz, cuisinières simples et matériel de grande cuisine, armoires frigorifiques, appareils d'éclairage, lampes, lustres, appareils de mesures, de contrôle, de télévision ou appareils téléphoniques.

2° Installation de meubles dont le scellement a simplement pour but d'assurer la stabilisation

170

Sont cités, à titre d'exemple :

- les éléments de rangement, rayonnages, glaces murales, armoires de pharmacie, bibliothèques, meubles de toilette, porte-serviettes, tablettes de lavabos ;
- le mobilier de magasin.

3° Installation de machines et appareils dans une usine

180

Il s'agit de :

- tous les matériels et les machines qui, constituant des éléments autonomes peuvent être démontés sans détérioration et être réutilisés en l'état dans un autre lieu de travail (exemple : séchoirs, pompes, fours, groupes électrogènes, grues et trémies sur rails) ;
- toutes les machines qui constituent un outillage, même si elles sont posées sur des fondations spéciales et quels que soient les procédés de fixation, dès lors que leur retrait peut être effectué sans de graves détériorations.

Le raccordement à des tuyauteries d'amenées d'eau, d'huile, de gaz, ou d'évacuation de fumée, de poussières, etc., ne modifie pas le régime fiscal de ces installations. Ainsi, la mise en place de machines-outils, quelles qu'en soient la nature, le poids ou le volume (tours, perceuses, raboteuses, presses, métiers, etc.) ne peut être assimilée à un travail immobilier. Les travaux de génie civil préalables à l'installation de ces machines (exemple : socles en béton, fosses, canalisations) suivent le régime des travaux immobiliers.

Les objets, appareils et machines concernés gardent leur caractère mobilier, même si leur fourniture est prévue dans le cadre d'un marché de travaux relatif à une installation de caractère immobilier et si leur prix de vente est inclus dans le montant global du mémoire (exemple: appareils de téléphone dans une installation téléphonique, pompes mobiles dans une installation de chais).

c. Précisions complémentaires - Travaux d'installation de stores et bannes sur les immeubles

190

Les installations de stores et de bannes sont soumises à la TVA dans les conditions suivantes.

1° Stores et bannes comportant des armatures et des appareillages incorporés à titre définitif à l'immeuble (ferrures scellées ou chevillées)

200

Dès lors que le retrait des appareils une fois montés ne peut s'effectuer sans de graves détériorations pour eux-mêmes ou l'immeuble sur lequel ils sont installés, les installations considérées perdent leur caractère mobilier en raison de leur incorporation à cet immeuble et doivent être imposées selon le régime des travaux immobiliers.

Il en est ainsi, notamment des installations de stores extérieurs (stores à l'italienne, stores vénitiens extérieurs, stores bannes, stores extérieurs guidés) destinés à remplacer les fermetures traditionnelles, quelle que soit la nature des locaux où ces installations sont réalisées.

Il est précisé que :

- la pose de lambrequins ou de joues effectuée à l'occasion de l'installation de bannes suit le même régime d'imposition que cette installation ;
- la fourniture et la pose de lambrequins ou de joues sans installation de bannes s'analysent en une vente assortie d'une prestation de services ;
- le réentoilage et les réparations importantes des ferrures ou des glissières d'une installation existante doivent être soumis au même régime que celui applicable à l'installation neuve.

210

En revanche, les opérations de simple entretien, telles que nettoyage, dépoussiérage, réglage qui n'impliquent que l'emploi de menues fournitures, doivent être considérées comme des prestations de services.

2° Stores comportant un simple support fixé au mur sans armature, ni appareillage particulier incorporé à titre définitif à l'immeuble, et qui constituent de simples éléments de protection (soleil, vue, etc.) pouvant être aisément enlevés sans détérioration

220

La fourniture et la pose de ces appareils relèvent du régime de la vente assortie d'une opération de pose.

Ces dispositions s'appliquent notamment aux appareils suivants :

- stores vénitiens intérieurs ;
- stores vénitiens extérieurs, autres que ceux visés ci-dessus ;
- stores en bois ou en toile sans armature ni appareillage comportant une simple barre de fixation ;
- stores intérieurs à lamelles verticales supportées par un rail fixé au mur.

3. Travaux de réparation ou de réfection pour la remise en état d'un immeuble ou d'une installation de caractère immobilier

230

Les travaux de réparation ou de réfection ou de rénovation ayant pour objet la remise en état d'un immeuble, d'une construction ou d'une installation de caractère immobilier constituent des travaux immobiliers.

Il en est ainsi lorsque les opérations réalisées comportent la mise en œuvre de matériaux ou d'éléments qui s'intègrent à un ouvrage immobilier ou lorsque ces opérations ont pour objet, soit le remplacement d'éléments usagés d'une installation de caractère immobilier, soit l'adjonction d'éléments nouveaux qui s'incorporent à cette installation ou à l'immeuble qui l'abrite.

Parmi ces opérations, on peut notamment citer :

- le ravalement de façades y compris les travaux de nettoyage de façades de bâtiments anciens ou pouvant s'intégrer dans un cycle complet de construction neuve ;
- la réparation de toitures, cheminées, parquets, portes et fenêtres ;
- la réfection ou la réparation d'une installation électrique (interrupteur, coupe-circuit, etc.), de plomberie (tuyauterie, robinet, etc.), de fumisterie ;
- le remplacement d'une persienne, d'une baignoire, d'un brûleur, d'une chaudière ou d'un radiateur de chauffage central ;
- l'adjonction d'un radiateur supplémentaire ;
- la transformation d'une installation de chauffage central au charbon en une installation au mazout ;
- le traitement des charpentes et parquets contre les insectes xylophages par injection d'un produit anti-parasitaire dans la masse ou par pulvérisation en surface ;
- la protection des charpentes et parquets par application d'une peinture ignifuge.

240

En revanche, les opérations de simple entretien telles que nettoyage, dépoussiérage, graissage, réglage, ramonage, qui n'impliquent que l'emploi de menues fournitures (vis, joints, graisse etc.)

doivent être considérées comme des prestations de services non constitutives de travaux immobiliers. Toutefois, lorsque l'opération d'entretien est le prolongement ou l'accessoire de travaux de réparation ou de réfection, elle est soumise au même régime que ces travaux.

Ces dispositions s'appliquent notamment à la réparation ou à la réfection des éléments des équipements fonctionnels désignés au [VI § 140 et suivants du BOI-TVA-BASE-20-50-20-20](#), qu'il s'agisse d'un élément isolé ou d'un élément faisant partie d'une installation complète, dès lors que cet élément s'incorpore à l'immeuble ou à l'installation existante.

4. Construction en usine, transport et montage sur place d'un matériel lourd d'une centrale

250

Les opérations de fabrication et d'installation de matériels spécifiques destinés à l'équipement de centrales productrices d'électricité peuvent nécessiter, en vertu du contrat conclu entre les parties, la construction en atelier, le transport, le montage sur le site et la mise en service industriel des matériels lourds de ces centrales.

Le Conseil d'État a, par un arrêt rendu le 3 mars 1976 (CE, arrêt du 3 mars 1976, n° 94749, société Fives-Penhoët), jugé que, dans une telle situation, les opérations réalisées s'analysent, non pas comme la réalisation de travaux immobiliers, mais comme l'exécution d'un marché unique ayant pour but la fourniture d'un appareillage industriel dont la fabrication, compte tenu de ses caractéristiques, doit être achevée sur place.

Selon la Haute Assemblée, le fait générateur (actuellement l'exigibilité) de la TVA, constitué par la livraison de l'appareil, se situe à la date d'achèvement des opérations de montage. La date d'achèvement est généralement constatée par un procès-verbal de récolement établi et signé par les parties après contrôle contradictoire du montage.

La jurisprudence résultant du présent arrêt doit normalement trouver à s'appliquer dans des situations identiques à celle examinée par le Conseil d'État.

En particulier, les opérations sur le site doivent s'analyser comme le prolongement de celles effectuées en atelier afin de livrer un ensemble unique et faire ainsi partie d'un processus continu au sein duquel il est difficile de distinguer les différentes phases aboutissant à la livraison du bien meuble corporel (études, constructions en usine, transport, montage et mise en service industriel).

Dès lors que les conditions de l'arrêt désigné ci-dessus sont réunies, l'exécution du marché s'analyse comme la réalisation d'une seule opération consistant en la livraison d'un bien meuble corporel et pour laquelle la date de l'exigibilité de la TVA intervient dès l'achèvement des opérations de montage du matériel.

B. Échanges de quotas d'émission de gaz à effet de serre

1. Définition des droits a polluer

260

La [directive 2003/87/CE du Parlement et du Conseil du 13 octobre 2003 établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans la Communauté et modifiant la directive 96/61/CE du Conseil](#) qui fixe le cadre d'un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre, a été transposée en droit interne de l'[article L. 229-5 du code de l'environnement](#) à l'[article L. 229-19 du code de l'environnement](#).

270

Le système communautaire d'échange de quotas d'émission se fonde sur les principes suivants :

- octroi par l'autorité compétente des États membres des autorisations d'émettre des gaz à effet de serre aux exploitants d'installation produisant de telles émissions ;
- octroi par les États membres de quotas d'émission aux exploitants des installations ayant obtenu ces autorisations ;
- possibilité de « transfert » de ces quotas entre personnes établies dans l'Union européenne ou dans des pays tiers où ces quotas sont reconnus, gérés par inscription dans un registre national. Cette possibilité de cession n'est pas réservée aux seules entreprises émettrices de gaz à effet de serre.

280

Par ailleurs, le Protocole de Kyoto a prévu la création de « crédits carbone » sous forme d'« unités de réduction des émissions » qui sont attribuées aux porteurs de projets destinés à réduire les émissions dans les pays en développement ou en transition. A l'instar des quotas d'émission, ces unités sont négociables par leurs titulaires. Ce dispositif est transposé aux [articles L. 229-20 et suivants du code de l'environnement](#).

2. Régime applicable

290

Les quotas d'émission et les unités de réduction des émissions constituent des biens meubles incorporels. La cession de ces droits constitue une prestation de services soumise à la TVA lorsqu'elle est effectuée à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel ([CGI, art. 256](#)).

C. Opérations réalisées dans le cadre d'un contrat d'ijara

300

Le contrat d'ijara sur actif est l'un des principaux instruments de la finance islamique. Ses caractéristiques sont décrites au [BOI-DJC-FIN-30](#).

L'ijara est un contrat en vertu duquel une entité met un actif mobilier ou immobilier à disposition d'un client pour une durée déterminée en contrepartie du paiement de loyers. Ce contrat peut être assorti d'une promesse de vente ou d'une option d'achat.

310

En matière de TVA, ce contrat s'analyse donc comme une location de biens meubles corporels ou incorporels ou de biens immeubles, c'est-à-dire une prestation de services au sens de l'[article 256 du CGI](#). Cette prestation est imposable dans les conditions de droit commun.

Il est précisé que les cessions éventuellement réalisées aux termes du contrat d'ijara ([BOI-DJC-FIN-30](#)) sont également taxables dans les conditions de droit commun.