

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-BASE-10-20-30-20120912

Date de publication : 12/09/2012

DGFIP

TVA - Base d'imposition - Règles applicables à des opérations déterminées - Échanges

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Base d'imposition

Titre 1 : Règles de détermination de la base d'imposition

Chapitre 2 : Règles applicables à des opérations déterminées

Section 3 : Échanges

Sommaire :

I. Échange d'objets mobiliers : ventes avec reprise

II. Échange de services

III. Échange de biens contre des services

A. Imposition sur la valeur des marchandises

B. Cas des opérations de démolition : base d'imposition des démolisseurs

1. Conditions d'imposition des entreprises de démolition à la TVA

a. Le démolisseur acquiert la propriété des bâtiments à démolir

b. Le démolisseur n'acquiert pas la propriété des bâtiments

1° Le contrat passé entre le propriétaire et le démolisseur prévoit que les matériaux et gravats n'ont aucune valeur marchande et doivent être enlevés par le démolisseur

2° Le contrat passé entre le démolisseur et le propriétaire comporte le coût total de la démolition et la valeur de produits de récupération

3° Situation du démolisseur au moment de la vente des matières récupérées

IV. Échange standard

A. Échange-vente

B. Échange-réparation.

C. Reprise en fabrication d'outillages constitués de matières précieuses

D. Marchés de conversion-refonte de déchets de métaux

E. Composition d'imprimerie

L'échange est considéré comme une double vente dont le prix est payé en nature. En matière de choses, il doit être fait à « l'équivalent », c'est-à-dire consister dans la remise d'un objet contre un autre objet nullement obtenu en partant du premier. Lorsque l'échange est effectué à « l'identique », c'est-à-dire quand l'une des parties remet à l'autre une matière destinée à être transformée, il n'y a plus échange dans la mesure où la matière travaillée est celle même qui a été remise. Celui qui effectue le travail agit alors en qualité de « façonnier » ou de réparateur et ce sont les règles d'imposition propres à ces opérations qui sont applicables.

I. Échange d'objets mobiliers : ventes avec reprise

10

L'article 76-1 de l'annexe III au code général des impôts (CGI) précise qu'en cas d'échange, le chiffre d'affaires imposable est constitué par la valeur des objets reçus en contrepartie de ceux livrés, majorée de la soulte.

Dans tous les cas de vente d'un bien neuf avec reprise d'un bien usagé, le montant de la vente est égal à la somme de la soulte versée par l'acheteur et de la valeur du bien repris.

En particulier, le fabricant ou le vendeur qui consent un rabais aux acheteurs de matériels, dont il assure la commercialisation, qui lui remettent un matériel usagé similaire, mais d'une autre marque, doit être considéré comme ayant été partiellement payé en nature à concurrence d'une valeur égale à celle pour laquelle les matériels usagés en cause auraient été repris par leurs fabricants respectifs. Lorsque cette valeur de reprise se révèle nulle, le montant de la «reprise» n'a pas à être incorporé dans la base d'imposition.

Par contre, constitue un paiement partiel en nature, la valeur de réalisation du matériel usagé auprès d'un récupérateur de vieilles matières ou d'un négociant en biens d'occasion (CE, arrêt du 14 octobre 1966, n° 61880, société l'Amortisseur français).

II. Échange de services

20

La sucrerie qui cède des marchés d'achat de betteraves et de vente de pulpes à une autre sucrerie, laquelle lui cède à son tour des marchés semblables portant sur des quantités équivalentes, est redevable de la taxe sur le chiffre d'affaires à raison de ces opérations et la circonstance que les opérations envisagées, poursuivies dans l'intérêt de l'exploitation des sucreries intéressées, ont été réalisées sur la base de la réciprocité des échanges ne saurait mettre obstacle à l'imposition, puisque lesdites opérations n'en ont pas moins été effectuées par elles dans l'exercice de leur activité professionnelle (CE, arrêt du 20 décembre 1940, n° 65514, sucrerie d'Abscon, n° 94010).

En l'espèce, il y a cession de droits et le Conseil d'État a motivé sa décision en considérant que ces opérations ont été effectuées par la sucrerie dans l'exercice de son activité professionnelle.

La même solution doit être retenue dans tous les cas d'échange de services.

III. Échange de biens contre des services

A. Imposition sur la valeur des marchandises

30

L'opération de mouture à façon rémunérée par l'abandon des issues provenant de cette mouture consiste en l'échange d'un service contre des marchandises et est imposable sur la valeur de ces marchandises (CE, arrêt du 16 février 1948, Brouste).

La même solution doit être appliquée dans tous les cas où des biens sont livrés pour rémunérer des prestations de services.

B. Cas des opérations de démolition : base d'imposition des démolisseurs

40

Les entreprises de démolition peuvent :

- soit se porter acquéreurs des bâtiments à démolir, mais cette situation est exceptionnelle ;
- soit démolir les bâtiments pour le compte du propriétaire et s'engager à retirer tous les matériaux et gravats que le maître de l'ouvrage ne désire pas récupérer.

Les matériaux et déblais à récupérer par l'entreprise de démolition lui sont cédés gratuitement (le plus souvent, ils sont alors transportés dans des décharges) ou ils font l'objet d'une évaluation. Dans cette seconde hypothèse, la valeur retenue d'un commun accord s'impute sur le prix global de la démolition et le propriétaire verse la différence en numéraire (ou encaisse une soulte si la valeur des matériaux est supérieure au coût total de démolition).

1. Conditions d'imposition des entreprises de démolition à la TVA

a. Le démolisseur acquiert la propriété des bâtiments à démolir

50

Selon la jurisprudence du Conseil d'État (arrêt du 14 octobre 1981, requête n° 20776), le démolisseur accomplit une prestation pour son propre compte.

Il n'est donc soumis à la TVA qu'au moment de la revente :

- des matériaux de récupération ;
- des biens usagés réutilisables en l'état ou après réparation (portes, fenêtres, sanitaires, chaudières, transformateurs électriques). La taxe est exigible de plein droit selon les modalités particulières prévues pour les négociants en objets d'occasion (cf. [BOI-TVA-SECT-90-20-II](#)).

b. Le démolisseur n'acquiert pas la propriété des bâtiments

60

Il fournit alors une prestation de services au propriétaire.

Quelles que soient les stipulations du contrat relatives aux matières de récupération, la TVA est due par le démolisseur sur le montant total du prix de démolition avant déduction éventuelle de la valeur des matériaux à récupérer.

La base d'imposition à la TVA ne peut donc pas se limiter au montant des sommes versées en numéraire par le propriétaire au démolisseur.

Elle doit comprendre également la valeur des matériaux à récupérer.

Plusieurs situations peuvent se présenter en pratique.

1° Le contrat passé entre le propriétaire et le démolisseur prévoit que les matériaux et gravats n'ont aucune valeur marchande et doivent être enlevés par le démolisseur

70

La base d'imposition est constituée par le coût de la démolition tel qu'il figure au contrat.

Toutefois, cette base d'imposition peut être remise en cause si les circonstances de fait font apparaître qu'il y a eu une contraction entre deux opérations distinctes :

- la démolition ;
- la vente par le propriétaire au démolisseur des matériaux à récupérer.

Le prix de démolition est alors majoré de la valeur des matériaux et équipements à récupérer telle qu'elle peut être appréciée avant que ne commence la démolition. Cette valeur peut être appréciée forfaitairement par référence à d'autres contrats passés par l'entreprise où apparaissent distinctement pour des bâtiments similaires, le coût total de la démolition et la valeur des matériaux à récupérer.

Remarque : Les matériaux et déblais qui n'ont aucune valeur marchande sont, en général, expédiés en décharge (le démolisseur dispose alors de factures ou de bons délivrés par l'exploitant de la décharge).

2° Le contrat passé entre le démolisseur et le propriétaire comporte le coût total de la démolition et la valeur de produits de récupération

80

Il y a alors deux opérations distinctes :

- une prestation de services rendue par le démolisseur au propriétaire, qui est soumise à la TVA pour son montant total, quelles que soient les modalités de paiement du prix (paiement en numéraire et remise des matériaux à récupérer) ;

Remarque : La facture délivrée par le démolisseur doit obligatoirement faire apparaître le prix total de la démolition sur lequel sera calculée la TVA. Il est recommandé, pour éviter des difficultés ultérieures, qu'elle comporte aussi les modalités de paiement du prix (part payée en numéraire, part correspondant aux matières à récupérer).

- une vente de matériaux et objets divers par le propriétaire au démolisseur, pour un prix convenu qui figure dans le contrat passé ou sur la facture délivrée par le propriétaire.

3° Situation du démolisseur au moment de la vente des matières récupérées

Il faut distinguer :

- les ventes de matériaux de récupération relevant du régime de l'[article 283-2 sexies du CGI](#) ;
- les ventes de biens usagés réutilisables, soumises à la taxe selon les modalités particulières prévues pour les négociants en objets d'occasion, et notamment les règles applicables aux acquéreurs de lots hétérogènes.

IV. Échange standard

90

L'échange standard se présente sous deux formes : l'échange-vente et l'échange-réparation.

A. Échange-vente

100

Quand l'échange de la pièce est effectué moyennant le paiement d'une soulte dont le montant est fixé forfaitairement, l'opération s'analyse en une double vente (CE, arrêt du 19 janvier 1945, Sté André Citroën TJ n° 95001).

Dans cette hypothèse, il y a à la fois :

- cession par le client d'une pièce usagée ;
- cession au client d'une nouvelle pièce.

Cette dernière cession est imposable sur la valeur de la pièce usagée augmentée de la soulte. Mais si la nouvelle pièce est une pièce simplement réparée, le régime d'imposition est celui des objets d'occasion (cf. [BOI-TVA-SECT-90](#)).

B. Échange-réparation.

110

Quand l'échange consiste dans la reprise d'une pièce détachée normalisée en mauvais état, et dans la vente au client d'une pièce identique, neuve ou réparée, moyennant le paiement d'une soulte dont le montant est déterminé d'après le coût des réparations à effectuer sur la pièce en mauvais état, l'opération doit être regardée comme une modalité de réparation, et non comme l'échange de deux objets différents.

Les redevables, qui pratiquent l'échange-réparation, sont imposables sur la somme versée par le client, à l'exclusion de la valeur de la pièce usagée abandonnée par ce dernier.

C. Reprise en fabrication d'outillages constitués de matières précieuses

120

Certains outillages spéciaux (creusets de platine utilisés en optique, filières en platine utilisées en filature, couronnes diamantées des outils de forage etc.) nécessitent des reprises en fabrication périodiques qui sont généralement faites à l'équivalent. La charge fiscale supportée par cette opération serait très élevée notamment quand elle est faite pour le compte d'un non-assujetti.

Aussi est-il admis qu'il soit fait application en la circonstance des dispositions énoncées au **IV-B** et, partant, que ces opérations soient soumises à la TVA sur la valeur de la matière précieuse d'apport, augmentée du coût de la remise en état.

Cette tolérance est d'une portée strictement limitée et l'Administration se réserve l'examen de chaque cas particulier concernant un outillage d'un type donné.

D. Marchés de conversion-refonte de déchets de métaux

130

Les marchés de conversion avec fourniture de produits neufs moyennant un prix payé, partie en espèces, partie en vieux métaux, sont normalement imposables sur la totalité du prix lorsque le marché n'a pas le caractère d'un marché de façon (CE, arrêt du 25 novembre 1935, n° 21722, Société des ateliers de construction Pingris).

E. Composition d'imprimerie

140

Pour imprimer des livres, journaux, documents divers, une des méthodes utilisées consiste à faire usage d'assemblage de caractères généralement dénommés « composition » ou « plomb » (bien qu'en fait ils soient constitués d'un alliage dans lequel ce métal est allié avec de l'étain ou de l'antimoine).

La composition est un outillage confectionné soit par les imprimeurs eux-mêmes, soit par des compositeurs spécialistes travaillant sur commande des imprimeries en vertu de contrat de fournitures ou de contrat de façon.

Les particularités suivantes doivent en outre être notées :

- à l'usage, les proportions de l'alliage de la composition s'altèrent : aussi envoie-t-on le vieux plomb à un fondeur qui livre en échange du plomb « au titre ». Selon les dispositions énoncées ci-dessus, ces opérations de refonte ne sont imposées que sur la rémunération du travail du fondeur, c'est-à-dire sur la différence existant entre la valeur de l'alliage rénové et celle de l'alliage usagé ;
- les livraisons de déchets de plomb utilisés pour la fonte des caractères sont soumises au régime des déchets neufs d'industrie prévu par l'[article 283-2 sexies du CGI](#) ;
- les compositeurs spécialistes conservent généralement la propriété du plomb qui sert de support aux compositions livrées aux imprimeurs, aussi consignent-ils le plomb aux imprimeurs ; mais, pour tenir compte de la perte de valeur due à l'altération de l'alliage, la valeur de reprise est inférieure au montant de la consignation. Généralement, le délai de restitution n'est pas fixé, si bien que le laps de temps entre la consignation et la reprise est souvent assez long.