
Travail de fin d'études[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- La participation à un séminaire méthodologique[BR]- La rédaction d'une dissertation : "De la TVA des partenariats public-privé : le contrat de performance énergétique"

Auteur : Fourneau, Aurélien

Promoteur(s) : Verscheure, Céline

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2023-2024

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/19482>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

De la TVA des partenariats public-privé : le contrat de performance énergétique

Aurélien FOURNEAU

Travail de fin d'études : Dissertation (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2023-2024

Coordination :

Marc BOURGEOIS

Sabine GARROY

Promoteur :

Céline VERSCHEURE

À Philippe DEMARET,
Conseiller au SPF Finances, Chef de Team PME Namur 1
qui a transmis, au stagiaire que j'étais, sa passion pour la TVA

Avec l'aimable collaboration
de RenoWatt by Wallonie Entreprendre,
Mission déléguée du Gouvernement Wallon,
centrale d'achats publique et guichet unique,
leader et pionnier dans la mise en place de
contrats de performance énergétique en Wallonie

Je tiens à remercier mes promoteurs successifs Maître Jean BUBLOT et Madame Céline VERSCHEURE qui ont assuré l'encadrement de ce long cheminement. Je remercie également mes collègues de l'équipe RenoWatt, sous la Direction de Madame Salma LASRI, qui, par nos discussions quotidiennes, m'ont permis d'avancer et d'affiner ma réflexion sur le sujet. Enfin, un merci particulier est adressé à toutes les personnes qui ont participé de près ou de loin à la rédaction et à la relecture de cette dissertation.

TABLE DES MATIÈRES

I.	Introduction.....	6
II.	Concept du partenariat public-privé (PPP)	7
	1. Eléments caractéristiques	7
	2. Cadre légal	7
III.	Principes TVA applicables aux partenariats public-privé	9
	1. Assujettissement des partenaires	9
	1.1. Assujettissement des pouvoirs publics	9
	1.2. Assujettissement des partenaires privés	15
	2. Exigibilité de la taxe	16
IV.	Le contrat de performance énergétique	17
	1. Définition et cadre légal.....	17
	2. Qualification et taux applicables aux prestations	19
	2.1. Etudes de conception	19
	2.2. Réalisation des travaux	19
	2.3. Coûts récurrents de maintenance.....	22
	2.4. Revente d'électricité et certificats verts	23
	2.5. Clauses éthiques et sociales.....	24
	2.6. Traitement fiscal du bonus-malus contractuel.....	24
	2.7. Spécificités fiscales des différents modes de financement.....	25
	2.8. Cas des prestations intracommunautaires.....	27
V.	Conclusion	29
VI.	Bibliographie	30

I. INTRODUCTION

Ces dernières années, les pouvoirs publics, et à plus forte raison encore les pouvoirs locaux, ont été amenés à étendre leur champ d'action fonctionnel vers des matières de plus en plus vastes et complexes.

Bien qu'ils disposent de ressources internes compétentes, ils sont de plus en plus nombreux à faire appel à l'expertise de partenaires privés pour prendre en charge de manière structurée et pérenne certaines de leurs missions dans le respect strict des règles de la commande publique en vigueur.

Dans la lignée des objectifs climatiques internationaux, européens, belges et wallons, les pouvoirs publics doivent jouer un rôle d'exemplarité accru dans la réduction de leurs consommations énergétiques d'une part et dans la diminution de leurs émissions des gaz à effet de serre, d'autre part. Pour les bâtiments publics qui datent pour la majorité d'avant 1945, leurs rénovations énergétiques représentent un levier d'action efficace pour atteindre ces objectifs climatiques ambitieux de neutralité carbone à l'horizon 2040 pour le secteur public.

Vu l'ampleur de la tâche, le contrat de performance énergétique (CPE) permet de mobiliser l'expérience et l'expertise d'entreprises de services énergétiques spécialisées avec une garantie de performance et un transfert des risques.

Nous le verrons, ces partenariats publics-privés, peu importe la forme qu'ils prennent, sont des contrats complexes qui recouvrent toute une série de prestations qu'il est nécessaire d'analyser sous le prisme de la réglementation en vigueur en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA).

Dans les développements ci-dessous, nous aborderons tout d'abord les grands éléments constitutifs des partenariats public-privé ainsi que le cadre législatif. Nous aborderons ensuite les particularités des P.P.P. d'un point de vue fiscal en matière d'assujettissement, d'exemption et d'exigibilité de la taxe. Enfin, nous aborderons plus en détails les prestations incluses dans un contrat de performance énergétique et leurs implications fiscales.

Pour ce faire, nous nous appuyerons sur l'expérience solide acquise par RenoWatt dont je suis le Responsable financier, dans l'accompagnement des pouvoirs publics wallons dans le montage de contrats de performance énergétique, de la sélection des bâtiments, en passant par les études techniques et financières, la passation du marché en tant que centrale d'achats, et le suivi de l'exécution en assistance à maîtrise d'ouvrage déléguée.

Nous vous souhaitons une lecture aussi instructive qu'agréable.

II. CONCEPT DU PARTENARIAT PUBLIC-PRIVE (PPP)

1. Eléments caractéristiques

Il n'existe pas de définition claire et univoque du PPP. Dans sa définition la plus large, le partenariat public-privé recouvre toutes les formes d'association du secteur public et du secteur privé destinées à mettre en œuvre, sur le long terme, tout ou partie d'un service public¹.

Les éléments suivants caractérisent normalement les opérations de PPP :

- la durée relativement longue de la relation impliquant une coopération entre le partenaire public et le partenaire privé sur différents aspects d'un projet à réaliser ;
- le mode de financement du projet, assuré pour partie par le secteur privé, parfois par le biais de montages complexes entre divers acteurs. Des financements publics, parfois très importants, peuvent néanmoins venir s'ajouter aux financements privés ;
- le rôle important de l'opérateur économique qui participe à différents stades du projet (conception, réalisation, mise en œuvre, financement). Le partenaire public se concentre essentiellement sur la définition des objectifs à atteindre en termes d'intérêt public, de qualité des services offerts, de politique des prix, et assure le contrôle du respect de ces objectifs ;
- la répartition des risques entre le partenaire public et le partenaire privé sur lequel sont transférés des aléas habituellement supportés par le secteur public. Les PPP n'impliquent toutefois pas nécessairement que le partenaire privé assume tous les risques, ou la part la plus importante des risques liés à l'opération. La répartition précise des risques s'effectue au cas par cas, en fonction des capacités respectives des parties en présence à évaluer, contrôler et gérer ceux-ci.

Le partenariat public-privé (PPP) n'est pas une forme juridique en tant que telle. Il connaît donc différentes formes juridiques comme le marché public, la concession ou encore d'autres constructions du droit des affaires. Dans notre étude infra du Contrat de performance énergétique (CPE), nous nous attarderons principalement sur le marché public.

On peut également distinguer les partenariats contractuels et les partenariats institutionnalisés. Les premiers étant régis par des règles conventionnelles. Les seconds voient la mise en place d'une structure de pilotage mixte.

2. Cadre légal

Comme en matière de définition, il n'existe pas non plus de cadre légal spécifique aux partenariats public - privé en tant que tel. Le 30 avril 2004, la Commission européenne publiait un livre vert sur les partenariats public-privé et le droit communautaire des marchés publics et des concessions. Ce livre vert vise à présenter la portée des règles communautaires applicables à la phase de sélection du partenaire privé et à la phase postérieure à celle-ci, dans le but de détecter des incertitudes éventuelles, et d'analyser si le cadre communautaire est approprié aux enjeux et aux caractéristiques spécifiques des PPP. Les livres verts européens sont des outils non réglementaires qui invitent à la réflexion sur un sujet spécifique.

¹ Marty, F., Trosa, S. & Voisin, A. (2006). Introduction. Dans : Frédéric Marty éd., *Les partenariats public-privé* (pp. 3-6). Paris : La Découverte

La Cellule d'Information Financière (CIF) est compétente en matière de partenariats public privé (PPP) pour conseiller les pouvoirs publics régionaux. Cela comprend non seulement les projets directement portés par la Région mais également ceux envisagés par les organismes d'intérêt publics régionaux. Elle est également compétente en ce qui concerne la Communauté française et ses organismes.

III. PRINCIPES TVA APPLICABLES AUX PARTENARIATS PUBLIC-PRIVE

1. Assujettissement des partenaires

1.1. Assujettissement des pouvoirs publics

1.1.1. Principe du non-assujettissement

La question de l'assujettissement des partenaires publics est régie par l'article 6 du code de la Taxe sur la Valeur Ajoutée, lequel est la transposition de l'article 13 de la Directive 2006/112/CE dite Directive TVA.

Celui-ci prévoit que « *L'Etat, les Communautés et les Régions de l'Etat belge, les provinces, les agglomérations, les communes et les établissements publics ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsqu'à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions* ».

L'Etat fédéral, les principales entités fédérées de notre pays issues des réformes de l'Etat successives mais également les entités décentralisées (Provinces, Villes et Communes, Centres Publics d'Action sociale) sont a priori considérés comme non-assujettis à la TVA pour les activités qu'ils accomplissent en tant qu'autorité publique.

Le second alinéa stipule toutefois que, la qualité d'assujetti leur est reconnue pour ces activités ou opérations, dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance. Nous y reviendrons plus bas tant cette question de distorsion de concurrence a pu engendrer de la jurisprudence

Enfin, le troisième et dernière alinéa prévoit une liste exhaustive d'activités particulières qui, dans la mesure où elles ne sont pas négligeables, font l'objet d'un assujettissement. Une circulaire, validée par la doctrine a fixé le seuil du caractère négligeable à 25.000 €.

Nous citerons ces activités, présumées comme sources de distorsions de concurrence pour mémoire :

- 1° les services de télécommunications ;
- 2° la fourniture et la distribution d'eau, de gaz, d'électricité et d'énergie thermique ;
- 3° le transport de biens et de personnes ;
- 4° les livraisons de biens et les prestations de services effectuées dans le cadre de l'exploitation des ports, des voies navigables et des aéroports ;
- 5° les livraisons de biens neufs fabriqués en vue de la vente ;
- 6° les opérations des organismes d'intervention agricoles portant sur les produits agricoles et effectuées en application des règlements portant organisation commune du marché de ces produits ;
- 7° l'exploitation des foires et des expositions à caractère commercial ;
- 8° l'exploitation et la concession de droits à l'exploitation d'un parking, d'un entrepôt et/ou d'un terrain de camping ;
- 9° les travaux de publicité ;
- 10° les prestations de services des agences de voyages visées à l'article 1er, § 7 ;
- 11° les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par les cantines d'entreprises, économats, coopératives et établissements similaires ;

12° les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par les organismes de radiodiffusion et de télévision.

Le législateur a vraisemblablement voulu exclure ces activités du non-assujettissement puisqu'elles sortent manifestement de sa mission d'autorité publique et sont sujettes à la concurrence du secteur privé.

A la suite de sa modification par l'article 39, a), de la loi-programme du 27 décembre 2006, le législateur a souhaité exclure de l'exemption prévue à l'article 6 du Code de la TVA, les organismes de droit public qui, en tant qu'autorité publique, accomplissaient des activités exemptées par l'article 44.

Cette modification législative avait pour but, selon les travaux préparatoires du texte, de supprimer certaines inégalités entre organismes publics et organismes privés découlant de l'inapplicabilité des articles 19, § 2, 1°, et 21, § 3, 7°, du Code de la TVA aux premiers² et à créer une concurrence correcte entre des services publics et des acteurs privés³

En effet, selon les travaux préparatoires, cette modification législative impose aux établissements publics qui seraient désormais des assujettis exonérés de soumettre à la taxe, certains travaux immobiliers qu'ils effectuent pour leurs propres besoins en vertu de l'article 19 du Code.

Enfin, lors de ces mêmes travaux préparatoires, il a été relevé, à propos de l'article 21, § 3, 7°, du Code de la TVA, que les prestations de services fournies à des organismes de droit public par des prestataires établis à l'étranger sont en principe localisées à l'étranger, alors que, lorsqu'elles sont fournies à des « opérateurs exonérés privés », elles sont localisées et soumises à la TVA en Belgique, ce qui porte atteinte à la concurrence⁴.

C'est afin de supprimer les différences de traitement que le texte précisait que les opérations qui sont exemptées de la TVA en vertu de l'article 44 du Code de la TVA ne sont pas des activités ou opérations accomplies par des organismes de droit public en tant qu'autorités publiques, de sorte que, lorsqu'il effectue de telles opérations exemptées de la taxe, un organisme de droit public ne sera plus considéré comme un non-assujetti à la taxe, mais plutôt comme un assujetti exempté au même titre qu'un organisme privé exerçant les mêmes activités⁵

L'article 39, a), de la loi-programme du 27 décembre 2006 a été annulé par l'arrêt 104/2008 de la Cour Constitutionnelle en violation de l'article 13 de ma Directive TVA. La Cour y dit pour droit que « *L'article 13, paragraphe 2, de la directive du 28 novembre 2006 ne peut dès lors être interprété comme laissant aux Etats membres la liberté de décider que la règle du non-assujettissement des organismes de droit public exprimée à l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, ne s'applique pas aux organismes de droit public qui accomplissent, en tant qu'autorités publiques, des opérations qui sont exemptées en vertu de l'article 44 du Code de la TVA.* »

² Doc. parl., Chambre, 2006-2007, DOC 51- 18 2773/001, pp. 36-37

³ CRI, Chambre, 19 décembre 2006, n° 252, p. 32

⁴ (ibid., p. 37)

⁵ (ibid., p. 36).

Faisant suite à cet arrêt, l'administration fiscale a adopté une circulaire administrative pour préciser l'interprétation qu'elle faisait de cet article 6 du Code.⁶ Il y est précisé qu'en prenant en considération le contexte général dans lequel ils agissent et les modalités d'exercice de leurs activités, l'Administration part du postulat, qu'en Belgique, les organismes de droit public agissent, en principe, toujours en tant qu'autorités publiques au sens de l'article 6, alinéa 1er, du Code et n'ont donc pas la qualité d'assujetti à la TVA, sauf, bien entendu, l'application éventuelle de l'article 6, alinéa 2 ou 3, du Code.

Cette circulaire apporte également des précisions en termes de distorsion de concurrence en ce que « Relativement à une activité déterminée, l'Administration considère qu'aucune distorsion de concurrence d'une certaine importance ne doit être retenue lorsque le chiffre d'affaires annuel d'une activité économique n'excède pas 25.000 EUR. »

Ce seuil doit être analysé au niveau de l'activité concernée. On précisera enfin sur le plan procédural que, si le montant du chiffre d'affaires d'une activité déterminée dépasse le montant de 25.000 euros, l'organisme de droit public doit prendre immédiatement contact avec l'office de contrôle de la TVA compétent.

L'appréciation du caractère non négligeable des activités reprises à l'article 6, alinéa 3 est une question de fait qui doit être examinée au cas par cas et distinctement pour chaque activité.

L'article 6, alinéa 3, du Code constitue ainsi à son tour, une limitation supplémentaire à la règle du non-assujettissement des organismes de droit public. Cette disposition légale vise à assurer que certaines catégories d'activités économiques dont l'importance découle de leur objet, ne soient pas soustraites à la TVA au motif qu'elles sont exercées par des organismes de droit public agissant en tant qu'autorité publique.

En synthèse, nous pouvons affirmer qu'en principe, ces organismes ne sont pas assujettis à la TVA sauf en cas de distorsions de concurrence non-négligeable.

En pratique, les activités reprises à l'alinéa 3 et libellés comme des exceptions au non-assujettissement sont très souvent rencontrées. En effet, l'exploitation de parkings, d'un camping dans les communes touristiques, la vente de revues publicitaires à l'office du tourisme, l'exploitation d'un taxi communal pour les personnes âgées ou dépendantes sont des activités courantes dans les communes. Il n'est pas question d'en dresser ici un inventaire exhaustif mais ce sont autant d'hypothèses qui pourraient assujettir le pouvoir public partiellement pour ces activités déterminées. Dans les faits, bon nombre de pouvoirs publics sont des assujettis partiels puisqu'ils exercent des activités imposables telles que reprises aux alinéas 2 et 3 de l'article 6 précité d'une part et que leurs activités exercées en tant qu'autorité publique en l'absence de concurrence ne sont pas assujetties et donc hors du champ de la TVA.

1.1.2. Applicabilité de l'autoliquidation

Selon l'interprétation en vigueur jusqu'à présent, les assujettis partiels, soit de très nombreux pouvoirs locaux, n'étaient pas non plus concernés pour les travaux qui ne sont pas destinés à

⁶ Circulaire AG Fisc N° 42/2015 (E.T. 125.567) d.d.t. 10.12.2015

leurs activités leur conférant la qualité d'assujetti, c'est-à-dire les travaux réalisés pour les pouvoirs locaux agissant comme autorités publiques.⁷

L'administration est bien consciente qu'il n'est pas toujours possible au prestataire de connaître la destination exacte des travaux. En vertu de sa décision, le report de paiement sera applicable pour la TVA exigible à partir du 1er juillet 2012 sur les travaux immobiliers effectués pour un assujetti partiel déposant des déclarations périodiques, et ce indépendamment de la destination des travaux. Il le sera également lorsque ces travaux seront exclusivement destinés aux activités du cocontractant qui tombent en dehors du champ d'application de la TVA⁸.

Ce report n'est, toutefois, pas applicable lorsque le travail immobilier est destiné à une personne morale non assujettie qui n'est pas tenue de déposer des déclarations périodiques, même si cette personne est identifiée à la TVA en raison d'un dépassement du seuil ou d'une option en matière d'acquisitions intracommunautaires de biens et est tenue au dépôt de déclarations spéciales à la TVA.

Bon nombre de pouvoirs publics étant des assujettis partiels, la majorité des prestations pourront faire l'objet d'une facturation en autoliquidation.

Nous noterons également que depuis le 1^{er} janvier 2023⁹, la mention d'autoliquidation doit être complétée par la formule *“Autoliquidation : En l'absence de contestation par écrit, dans un délai d'un mois à compter de la réception de la facture, le client est présumé reconnaître qu'il est un assujetti tenu au dépôt de déclarations périodiques. Si cette condition n'est pas remplie, le client endossera, par rapport à cette condition, la responsabilité quant au paiement de la taxe, des intérêts et des amendes dus.”* Celle-ci a pour but de protéger le prestataire quant à un défaut d'information sur le régime TVA applicable au cocontractant.

1.1.3. Les régies communales autonomes

La Régie Communale Autonome – RCA – est une entité juridique distincte créée par le Conseil Communal qui lui confie la gestion et l'exploitation de certaines activités spécifiques qui revêtent par nature un aspect commercial ou industriel¹⁰.

⁷ Lambert, Mathieu, UVCW, 2012

⁸ On notera que cette position est appuyée par une circulaire du Ministre des pouvoirs locaux du 28 juillet 2016

⁹ Arrêté royal du 26/10/2022 modifiant les arrêtés royaux nos 1, 2, 3, 4, 10, 19, 22 et 59 en matière de taxe sur la valeur ajoutée, MB 10 novembre 2022.

¹⁰ Constituent des activités à caractère industriel ou commercial pour lesquelles le conseil communal peut créer une régie de la personnalité juridique :

- 1° la fourniture et la distribution d'eau, de gaz, d'électricité ou de vapeur ;
- 2° les ventes d'arbres et de bois provenant d'une exploitation forestière ;
- 3° l'exploitation de ports, de voies navigables et d'aéroports ;
- 4° l'exploitation de parkings, d'entrepôts ou de terrains de camping ;
- 5° l'exploitation d'un réseau de radiodistribution et de télédistribution ;

Ces véhicules juridiques ne font pas partie des entités bénéficiant du non-assujettissement prévu à l'article 6 du Code TVA. Elles ont donc, sans préjudice d'une éventuelle exception prévue à l'article 44, la qualité d'assujetti ordinaire conformément à l'article 4 du Code. Il y a une certaine logique puisqu'il s'agit d'activités commerciales et industrielles pour la plupart reprises à l'article 6 §3 comme activités potentiellement sources de distorsion de concurrence pouvant mener à l'assujettissement de ces activités en particulier.

Ce régime d'assujettissement ordinaire permet de déduire en amont la taxe sur opérations à l'entrée et plus particulièrement sur les investissements et les prestations réalisés dans le cadre du partenariat public-privé, quelle que soit la forme que ce dernier revêt. Ce véhicule juridique est donc particulièrement intéressant car, par son assujettissement, la TVA n'est pas considérée comme un coût financier à prendre en charge puisqu'elle est déduite. Il doit toutefois être manié avec maîtrise.

En pratique, elles permettent à l'autorité publique de déléguer la gestion d'activités qui sortent du giron primaire de l'autorité publique tout en gardant le contrôle. Fiscalement, ces activités sujettes à concurrence font l'objet d'un assujettissement tout comme les acteurs privés, ce qui évite toute distorsion. Bon nombre de régies communales autonomes ont été instituées pour gérer des halls sportifs, ou des installations de loisirs notamment.

Dans le cas précis de l'exploitation d'infrastructures sportives, nous serons attentifs à l'exemption prévue à l'article 44 §3 3° qui exempte de la taxe les prestations de services fournies par les exploitants d'établissements d'éducation physique ou d'installations sportives aux personnes qui y pratiquent la culture physique ou une activité sportive, lorsque ces exploitants sont des organismes qui ne poursuivent pas un but lucratif et que les recettes qu'ils retirent des activités exemptées servent exclusivement à en couvrir les frais.

L'interprétation de la portée de cette exemption a fait l'objet d'une décision de l'administration en 2022 puis d'une récente circulaire afin de clarifier la position et détailler les éléments d'analyse à prendre en compte.

6° l'exploitation d'un abattoir ;

7° (l'exploitation d'infrastructures affectées à des activités culturelles, sportives, touristiques ou de divertissement, à l'enseignement, à des activités sociales, scientifiques ou de soins;)

8° (l'acquisition d'immeubles, la constitution de droits réels immobiliers, la construction, la rénovation, la transformation, la location ou location-financement de biens immobiliers en vue de la vente, de la location, de la location-financement ou d'autres actes juridiques relatifs à ces immeubles;)

9° l'exploitation d'établissements de vente à l'encan, telles les minques ;

10° les fournitures de biens et les prestations de services afférentes aux convois et aux pompes funèbres ;

11° l'exploitation de marchés publics ;

12° l'organisation d'événements à caractère public ;

13° l'exploitation de transports par eau, par terre et par air ;

14° (les livraisons de biens et les prestations de services concernant l'informatique et l'imprimerie

(15° la gestion du patrimoine immobilier de la commune;)

Plusieurs critères repris dans l'article ont fait l'objet d'interprétation. C'est notamment le cas de la notion de but lucratif. Cette circulaire confirme que l'administration considère que l'ensemble des activités de l'entité doivent être prises en compte pour déterminer le but lucratif ou non et ne pas se limiter aux opérations visées par l'exemption. Cette vision a été confirmée par une circulaire administrative qui estime également que l'élément déterminant pour considérer s'il y a ou non un but lucratif, est de réaliser un profit pour le distribuer à ses membres. Etant entendu que cet objectif de distribution doit s'analyser pratiquement, il ne peut se borner à l'analyse des dispositions statutaires. La réalisation d'un profit est donc possible tant qu'il n'est pas effectivement distribué à ses membres. Cette clarification va dans un sens logique puisque le contraire interdirait aux RCA de clôturer leurs exercices comptables en excédent sous peine de perdre l'exemption en question.

Enfin, nous serons attentifs à l'impact des différents subsides alloués à ces régies autonomes sur l'existence d'un but lucratif et la portée de l'exemption. La circulaire à ce sujet clarifie un certain nombre d'éléments : *« Les subsides de fonctionnement alloués par une autorité communale à une RCA, bien qu'ils constituent un produit d'exploitation, sont également à exclure et ne doivent pas être pris en compte dans le cadre de la détermination de l'existence d'un bénéfice. Les subventions de fonctionnement et d'investissement qui sont mises à la disposition de la régie communale autonome par une entité autre qu'une autorité communale, sont par contre qualifiées de recettes d'une activité donnée et peuvent donc être prises en considération pour l'appréciation du but lucratif. En outre, si du personnel est mis gratuitement à disposition par la commune à la RCA, la valeur y afférente n'est pas prise en compte pour la détermination du résultat comptable. S'agissant des subsides liés au prix octroyés par la commune à la RCA, ils font, au même titre que le prix acquitté par les bénéficiaires des prestations réalisées par la RCA, partie intégrante du chiffre d'affaires, et doivent être pris en considération afin de déterminer si les dispositions statutaires relatives à la poursuite d'un but lucratif sont théoriques ou non. Les subsides liés au prix octroyés par la commune à la RCA doivent être compris dans la base d'imposition à la TVA d'une activité déterminée (dès lors qu'ils sont directement liés au prix, ils sont considérés comme constituant une contrepartie de la livraison d'un bien ou de la prestation d'un service). En ce sens, l'article 26, § 1er du Code TVA dispose que : « Pour les livraisons de biens et les prestations de services, la taxe est calculée sur tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur du bien ou par le prestataire du service de la part de celui à qui le bien ou le service est fourni, ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations [...] ». Le taux d'imposition est de 6% et ce, conformément à l'arrêté royal n° 20. S'agissant des subventions de fonctionnement, il a été confirmé que le fait qu'un organisme reçoive des subventions de fonctionnement n'a, en tant que tel, pas de conséquence, sur l'application des exemptions visées à l'article 44 du Code de la TVA »¹¹.*

En pratique et à titre d'exemple, les infrastructures sportives ont pu, à travers un appel à projets, bénéficier de subventions d'investissement dans le cadre du Plan de Relance de la Wallonie, pour procéder à la rénovation énergétique de l'enveloppe du bâtiment, des systèmes de chauffage et d'éclairage ou encore la mise en place de systèmes d'énergies renouvelables.

¹¹ Circulaire 2022/C/100 concernant le régime TVA applicable aux régies communales autonomes, 2022, SPF Finances, Administration générale de la Fiscalité, TVA,2022, Fisconetplus

Ces subventions d'un montant important à l'échelle d'une régie communale autonome peuvent avoir un impact in fine sur la détermination du but lucratif, sur les conditions d'exemptions précitées et donc sur le régime TVA de ces entités.

1.1.4. Les hôpitaux

Le domaine hospitalier est, par sa nature, un gros consommateur d'énergie. L'ampleur des bâtiments et la complexité des techniques en présence font des hôpitaux et des institutions de soins en général des candidats parfaits pour un partenariat public-privé de type contrat de performance énergétique, puisque cette formule apporte une garantie de performance et une maîtrise technique totale associée.

Les hôpitaux, cliniques et dispensaires sont assujettis en vertu de l'article 4 mais exempté par l'article 44 § 2, 1° a). A ce titre, ils ne déduisent pas la TVA sur leurs opérations à l'entrée. Ce régime général serait trop simple s'il ne souffrait pas d'exceptions.

En effet, la Cour Constitutionnelle dans son arrêt du 5 décembre 2019 précise que la Directive TVA ne s'oppose pas à ce que les prestations de services qui concernent des interventions ou des traitements à vocation esthétique ne soient pas exemptés de la TVA. Elle poursuit en concluant que ces traitements ne peuvent en aucun cas, bénéficier de l'exemption prévue à l'article 44 §2 1°. Cet arrêt a provoqué une réécriture de l'article en question applicable à partir du 1^{er} janvier 2022.

Ne bénéficiant pas de cette exemption, ces prestations dites esthétiques sont donc assujetties à la TVA au taux de 21 %.

Un hôpital qui réaliserait à la fois des interventions thérapeutiques exonérées par l'article 44 §2 1° et des interventions esthétiques soumises à la taxe deviendrait donc un assujetti mixte pour lequel un prorata général de déduction de la TVA devrait être appliqué sur les travaux et prestations réalisés dans le cadre des PPP.

1.2. Assujettissement des partenaires privés

Les partenaires privés prenant part à ces partenariats public - privé de contrat de performance énergétique sont des grandes entreprises de services énergétiques (en anglais Energy Service Compagny ou Esco's). Celles-ci sont des assujettis ordinaires au sens de l'article 4 du Code TVA. Le partenariat public - privé demande souvent au partenaire privé de réunir une multitude de compétences diverses dans différents domaines, ce qui l'amène souvent en pratique à s'associer avec plusieurs corps de métiers et à créer un consortium.

A ce titre, il existe trois types de structuration du partenaire privé :

- **Gestion propre internalisée**

L'ensemble des coûts sont exposés par une seule entreprise qui les répercute moyennant l'application d'une marge directement au partenaire public.

- **La sous-traitance**

L'entreprise va faire appel à des sous-traitants pour réaliser certaines tâches qu'elle ne peut réaliser en interne. Ce sous-traitant facture sa prestation au partenaire privé, qui en tiendra compte dans son prix facturé au partenaire public. Il n'y a donc aucun lien et aucune facturation entre le sous-traitant et le partenaire public

- **Le consortium**

Différents corps de métiers se regroupent au sein d'un consortium pour répondre au besoin du partenariat public-privé. Il se regroupe au sein d'un véhicule juridique constitué à cet effet. Il peut s'agir d'une société de projet.

A titre d'exemples non exhaustifs, les consortia institués dans le cadre de contrat de performance énergétique intègrent notamment :

1. Un bureau d'architecture ;
2. Un bureau d'études techniques spéciales ;
3. Un bureau d'études en ingénierie et stabilité ;
4. Une entreprise de services énergétiques ;
5. Une entreprise générale de construction ;
6. Un bureau juridique
7. Un expert certifié IPMVP¹² pour le suivi de la performance

Dans le cadre de la constitution d'un consortium, se pose d'emblée la question du début de l'assujettissement de cette nouvelle entité. La Cour de Justice de l'Union européenne a décidé en substance que l'intention d'effectuer des opérations imposables suffit pour qu'il y ait assujettissement et, partant, droit à déduction.

2. Exigibilité de la taxe

En règle générale, pour les services fournis par une entreprise assujettie à des organismes de droit public tel que visés à l'article 6, le principe de l'encaissement est applicable à partir de 2016. La seule cause d'exigibilité de la TVA est le moment de la réception du paiement, quel que soit le moment de l'émission de la facture et ce, que le paiement se produise avant ou après le fait générateur ¹³

Cette règle n'est pas applicable aux services pour lesquels l'autorité est redevable de la TVA sur la base de l'article 51, §§ 2 et 4, du Code de la TVA (article 22bis, § 4, alinéa 2 (nouveau), du Code de la TVA), p. ex., en cas de travaux immobiliers commandés par une école ou un centre éducatif européen tenus de déposer des déclarations périodiques à la TVA¹⁴

¹² International Performance Measurement and Verification Protocol ou Protocole international de mesure et de vérification de la performance énergétique

¹³ (article 22bis, § 4, alinéa 1er (nouveau), du Code de la TVA).

¹⁴ (voir décision n° E.T.122.360 du 20.03.2012).

IV. LE CONTRAT DE PERFORMANCE ENERGETIQUE

1. Définition et cadre légal

La Directive 2012/27/UE du 25 octobre 2012 définit le contrat de performance énergétique comme un accord contractuel entre le bénéficiaire et le fournisseur d'une mesure visant à améliorer l'efficacité énergétique, vérifiée et surveillée pendant toute la durée du contrat, aux termes duquel les investissements (travaux, fournitures ou services) dans cette mesure sont rémunérés en fonction d'un niveau d'amélioration de l'efficacité énergétique qui est contractuellement défini ou d'un autre critère de performance énergétique convenu, tel que des économies financières.

Outre la manière de fixer les objectifs d'efficacité énergétique, cette Directive encourage les états membres à travers les organismes publics, y compris aux niveaux régional et local, et les organismes de logement social de droit public :

- à adopter un plan en matière d'efficacité énergétique, autonome ou intégré dans un plan plus vaste en matière de climat ou d'environnement, comportant des objectifs et des actions spécifiques d'économies d'énergie et d'efficacité énergétique ;
- à mettre en place un système de management de l'énergie, y compris les audits énergétiques, dans le cadre de la mise en œuvre de leur plan ;
- à recourir, le cas échéant, aux sociétés de services énergétiques et aux contrats de performance énergétique pour financer les rénovations, et mettre en œuvre des plans visant à maintenir ou à améliorer l'efficacité énergétique à long terme.

Elle reconnaît le rôle exemplaire que doivent avoir les organismes publics en matière d'efficacité énergétique et fixe l'objectif annuel de 3% de rénovation de la surface au sol des bâtiments appartenant aux gouvernements centraux ou aux organes administratifs de niveaux inférieurs. Notons que ce sont ces 3 % qui ont servi de base à la Stratégie de Rénovation à Long Terme édictée par la Région Wallonne comme imposé par ladite Directive.

Il y a donc une réelle incitation de l'Union à recourir aux contrats de performance énergétique, tant il est une garantie et de facto un moyen sécurisé d'attendre les objectifs ambitieux d'efficacité énergétique.

Une nouvelle directive européenne ¹⁵ relative à l'efficacité énergétique est en vigueur depuis le 10 octobre 2023. Son application est toutefois reportée au 12 octobre 2025 date à laquelle la directive de 2012 sera alors abrogée.

La nouvelle directive sur l'efficacité énergétique impose des obligations concrètes au secteur public. Les États membres doivent veiller à ce que la consommation d'énergie finale totale de tous les organismes publics cumulés soit réduite d'au moins 1,9 % chaque année, par rapport à 2021. Elle prévoit en outre quelques exceptions et règles transitoires¹⁶.

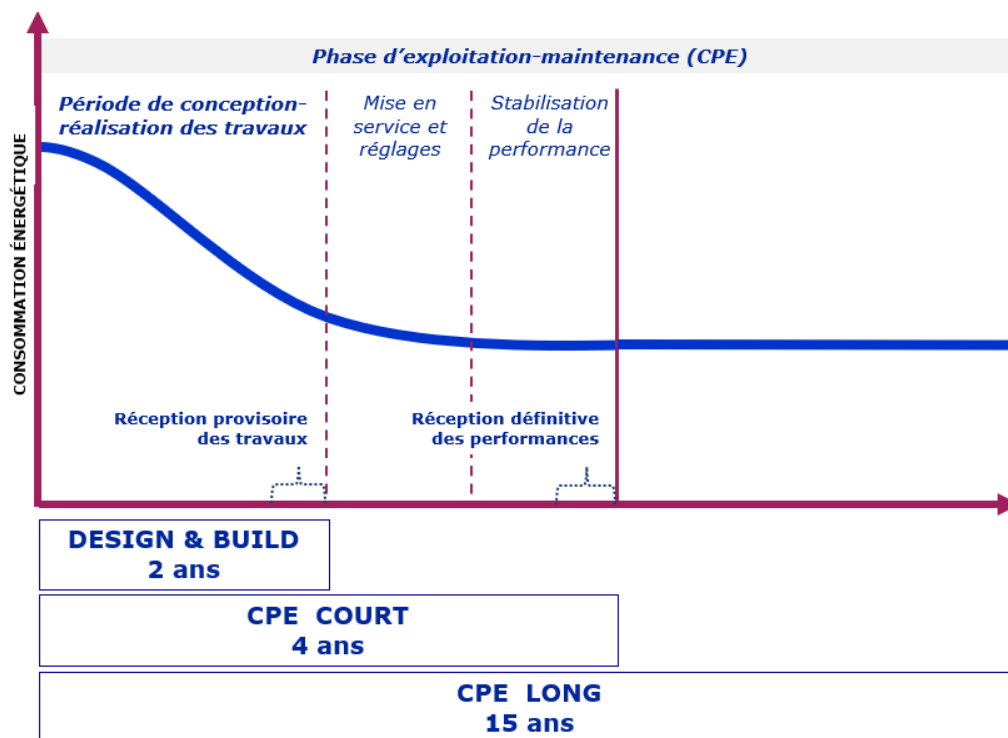
¹⁵ DIRECTIVE (UE) 2023/1791 DU PARLEMENT EUROPÉEN ET DU CONSEIL du 13 septembre 2023 relative à l'efficacité énergétique et modifiant le règlement (UE) 2023/955 (refonte).

¹⁶ Ainsi, l'obligation ne couvre pas, jusqu'au 31 décembre 2026, la consommation d'énergie des organismes publics dans les unités administratives locales de moins de 50 000 habitants et, jusqu'au 31 décembre 2029, la consommation d'énergie des organismes publics dans les unités administratives locales de moins de 5 000 habitants.

Par ailleurs, l'objectif qu'au moins 3 % de la surface totale au sol des bâtiments chauffés et/ou refroidis appartenant à des organismes publics soient rénovés chaque année, de manière à être transformés au moins en bâtiments dont la consommation d'énergie est quasi nulle ou en bâtiments zéro émission est maintenu. L'objectif avait déjà été transposé au niveau wallon.

La directive contient également des règles strictes pour les marchés publics. Les États membres doivent veiller à ce que les pouvoirs adjudicateurs n'acquiescent que des produits, services, bâtiments et travaux à haute performance énergétique, conformément aux seuils et aux exigences édictés.

Le contrat de performance, nous le verrons juste après, intègre des actions d'amélioration de la performance énergétique. Ces actions comprennent des études de conception, la réalisation des travaux, l'entretien, la maintenance et la garantie des installations afin de permettre l'atteinte et le suivi de la performance tout au long du contrat qui peut durer 4 ans ou 15 ans.



Source : RenoWatt :

2. Qualification et taux applicables aux prestations

2.1. Etudes de conception

Les études de conception recouvrent les études et esquisses architecturales, les études de dimensionnement des techniques spéciales, les études d'ingénierie et de stabilité, les honoraires de demandes de permis et autorisations diverses, nécessaires et préalables au commencement des travaux. Elles sont considérées comme des prestations de services au sens de la TVA et bénéficient toujours du taux plein de 21 %. On notera que la circulaire dédiée par l'administration à l'interprétation du bénéfice du taux réduit de 6 % aux travaux relatifs aux bâtiments scolaires et assimilés exclut du taux réduit les prestations d'ingénieur, d'architecte, ou de coordinateur de chantier. Nous comprenons stricto sensu cette distinction puisqu'il s'agit de prestations intellectuelles non-assimilées à des travaux immobiliers. Toutefois, pourrait se défendre de manière extensive la théorie selon laquelle les études sont accessoires et nécessaires à la réalisation des travaux et partant, que les prestations accessoires suivent les prestations principales et bénéficient au même titre du taux réduit. Dans la pratique, la tentation est grande de noyer ces honoraires d'études diverses dans le prix forfaitaire des travaux pour bénéficier sur l'ensemble du bénéfice fiscal du taux réduit.

Par ailleurs, à la lecture des bases légales, les prestations d'études ne peuvent pas bénéficier du mécanisme de l'autoliquidation, ce mécanisme n'étant applicable qu'aux travaux immobiliers tels que définis dans l'AR TVA n°20. Nous pouvons également déplorer une assimilation des études accessoires aux travaux ; celle-ci aurait simplifié la facturation des prestations d'une part et la trésorerie des partenaires privés d'autre part.

Nous noterons pour conclure, que la définition des prestations d'études rationne materiae est importante tant pour l'application du taux pour certains bâtiments, que pour l'application de l'autoliquidation.

2.2. Réalisation des travaux

Il y a lieu d'entendre par travail immobilier tout travail de construction, de transformation, d'achèvement, d'aménagement, de réparation, d'entretien, de nettoyage et de démolition de tout ou partie d'un bien immeuble par nature, ainsi que toute opération comportant à la fois la fourniture d'un bien meuble et son placement dans un immeuble en manière telle que ce bien meuble devienne immeuble par nature (incorporation à un bâtiment : la livraison avec placement des parties composantes d'un bâtiment (p.ex. la toiture, les escaliers, les portes, les fenêtres, les ascenseurs, ... d'un bâtiment, l'incorporation d'éléments dans un mur/plancher/plafond).

Lorsque les biens deviennent immeubles par nature par leur placement, quelle que soit la valeur des biens et le coût de leur main d'œuvre de placement, leur fourniture avec placement constituent, pour le tout, une prestation de services, qualifiée de travail matériel de nature immobilière¹⁷.

¹⁷¹⁷ (articles 18, § 1er, deuxième alinéa, 1°, et 19, § 2, troisième alinéa, 1°, du Code de la TVA).

Les biens deviennent immeubles par nature :

- soit en raison de leur incorporation au fonds ou au bâtiment, soit en raison de leur volume ou de leur poids, installés à demeure dans un immeuble. Ces biens ne peuvent être déplacés sans destruction ou modification de l'immeuble¹⁸
- en tant qu'élément d'un travail immobilier,
- en tant qu'élément d'une opération assimilée à un travail immobilier, sont repris à l'article 20, § 2, deuxième alinéa, de l'arrêté royal n° 1 du 29.12.1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, comme la fourniture avec placement d'une installation de chauffage central.

Aucune scission ne doit être effectuée entre la livraison des matériaux fournis par l'entrepreneur et la prestation de ce dernier relative à la main-d'œuvre.

Les travaux d'amélioration de la performance énergétique peuvent prendre diverses formes dont notamment et de manière non-limitative :

- Isolation des façades, de la toiture, des plafonds et des planchers ;
- Remplacement des châssis et des menuiseries extérieures ;
- Remplacement des chaudières, et des techniques spéciales du bâtiment ainsi que des actions de régulation de celle-ci ;
- Le relampage ;
- La mise en place de systèmes d'énergies renouvelables tels que les panneaux photovoltaïques, de la cogénération, des panneaux solaires thermiques ou des éoliennes ;
- L'implémentation de réseau de chaleur.

Nous pouvons donc formuler le postulat que les actions d'amélioration de la performance énergétique précitées de manière non-exhaustive peuvent être considérées comme des prestations de services de travail immobilier au sens du Code TVA.

2.2.1. Bâtiments administratifs

Les travaux immobiliers qui intègrent ici les travaux d'amélioration de la performance énergétique effectués dans les bâtiments publics administratifs sont soumis, au taux de 21 %. On entend par bâtiment administratif et technique tels que les hôtels de Ville, les centres administratifs, les services techniques, etc.

Les articles 98 et 99 de la directive TVA 2006/112/CE, autorisent les Etats membres à appliquer, de façon permanente, soit un, soit deux taux réduits fixés à un pourcentage de la base d'imposition qui ne peut être inférieur à 5%, aux livraisons de biens et aux prestations de services relevant des catégories énumérées à l'annexe III de cette directive. Le point 10 bis de l'annexe III précité reprend bien « la construction et la rénovation de bâtiments publics et d'autres bâtiments utilisés pour des activités d'intérêt général ». Le législateur belge n'a jamais transposé cette faculté d'appliquer le taux réduit aux bâtiments administratifs et techniques. Il l'a fait, nous le verrons plus bas pour d'autres bâtiments d'intérêt général. On s'étonnera d'ailleurs que l'ensemble des bâtiments publics, dès le moment où ils servent l'intérêt général

¹⁸ (article 13ter du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil du 15.03.2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de la TVA ; décision n° E.T. 9.537 du 06.01.1972) ;

et accomplissent une mission de service public ne puissent bénéficier du taux réduit de 6 % vu le contexte budgétaire des pouvoirs locaux. Sans supputer des raisons qui ont poussé à ne jamais transposer cette disposition, on peut imaginer des aspects budgétaires vu le manque à gagner fiscal énorme qu'engendrerait une application du taux réduit aux travaux immobiliers réalisés sur les bâtiments publics. Vu la charge économique que représente la TVA non déductible pour les entités publiques, cette applicabilité du taux réduit favoriserait l'investissement dans les bâtiments publics et leur rénovation. Il s'agirait de facto d'un levier de relance important pour atteindre nos objectifs climatiques précités et favoriserait l'emploi.

2.2.2. Bâtiments scolaires

Les travaux relatifs aux bâtiments scolaires peuvent bénéficier du taux réduit de 6 % en vertu de l'arrêté Royal n°20¹⁹. Comme évoqué supra, le bénéfice du taux réduit de 6 % a une importance particulière sur le plan économique. La question du champ d'application de ce taux réduit de 6 % est donc intéressante à analyser. L'administration fiscale a adopté une circulaire claire et complète pour en définir le champ d'application. Nous vous en proposons ci-après les points saillants dignes d'intérêt.

Les opérations visées par le taux réduit doivent donc concerner les bâtiments destinés à dispenser un enseignement scolaire ou universitaire, à dispenser une formation ou un recyclage professionnel ou à la fourniture de prestations de services et de livraisons de biens étroitement liées à l'enseignement exempté, comme la fourniture de logement, de nourriture et de boissons.

L'application du taux de TVA de 6 % est en principe appréciée par bâtiment. Lorsqu'un bâtiment ou une partie d'un bâtiment est également utilisé à d'autres fins que l'enseignement proprement dit ou l'encadrement des élèves, le bien immeuble est encore considéré comme visé pour autant qu'il soit principalement utilisé pour l'enseignement exempté ou l'encadrement des élèves exempté.

Sont donc notamment éligibles au taux réduit, les salles de classes et l'ensemble des locaux scolaires, les salles de sport utilisées pour l'éducation physique, les centres psychosociaux, les internats, les aires de jeux, les parkings, les accès et les salles modulaires préfabriquées.

¹⁹ Tableau A rubrique XL :

1° aux livraisons de bâtiments, destinés à l'enseignement scolaire ou universitaire exempté en vertu de l'article 44, § 2, 4°, a), du Code ainsi qu'aux constitutions, cessions et rétrocessions de droits réels portant sur de tels biens, qui ne sont pas exemptées de la taxe conformément à l'article 44, § 3, 1°, du Code ;

2° aux livraisons de bâtiments destinés aux centres psycho-médicosociaux et aux centres d'encadrement des élèves exemptés en vertu de l'article 44, § 2, 2°, alinéa 2, sixième tiret, du Code ainsi qu'aux constitutions, cessions et rétrocessions de droits réels portant sur de tels biens, qui ne sont pas exemptées de la taxe conformément à l'article 44, § 3, 1°, du Code ;

3° aux travaux immobiliers au sens de l'article 19, § 2, alinéa 3, du Code, à l'exclusion du nettoyage, et aux autres opérations visées à la rubrique XXXI, § 3, 3° à 6°, effectués aux bâtiments visés sous 1° et 2° ;

4° à la location-financement d'immeubles ou leasing immobilier visé à l'article 44, § 3, 2°, b), du Code et à la location immobilière visée à l'article 44, § 3, 2°, d), du Code, portant sur des bâtiments visés sous le 1° et 2°.

Nous noterons également que la livraison avec placement d'appareils d'éclairage (armatures) et, le cas échéant, des lampes ne peuvent bénéficier du taux réduit. La livraison avec placement de spots encastrables est cependant bien visée. La relighting et le relamping représentant des actions courantes et efficaces d'amélioration de la performance énergétique, il s'agit d'une précision importante. On notera également que l'application du taux réduit s'appuie sur des circonstances de fait parfois ténues. Le spot encastrable pouvant en bénéficier alors que le spot non-encastrable ne le peut pas. On comprendra par-là, que l'ensemble des éléments intégrés au bâtiment peuvent bénéficier du taux réduit.

2.2.3. Complexes d'habitation gérés par des institutions à caractère social, pédagogique ou psychiatrique

Tout comme les bâtiments scolaires, le taux réduit²⁰ s'applique aux opérations de nature immobilière ayant trait à des complexes d'habitation exploités comme établissements d'hébergement pour personnes âgées, comme internats annexés aux établissements scolaires ou universitaires, comme homes pour mineurs d'âge sous la surveillance du tribunal de la jeunesse, comme maisons d'accueil pour sans-abris et personnes en difficulté, comme maisons de soins psychiatriques qui hébergent des handicapés mentaux. On notera que depuis le 31 décembre 2023, les centres d'hébergement de jour sont également visés par l'application du taux réduit.

En ce qui concerne les autres établissements qui bénéficient de l'exemption prévue à l'article 44, § 2, 2° du CTVA, il existe donc un lien direct et nécessaire entre la qualité d'assujetti à la TVA sans droit à déduction des établissements visés et la possibilité d'application du taux A à toutes les opérations de nature immobilière effectuées à l'établissement géré, puisque ces établissements doivent disposer d'un agrément tant pour l'application de l'exemption que pour l'application du taux réduit²¹.

2.2.4. Logement dans le cadre de la politique sociale

Depuis le 1er janvier 2007, le taux réduit de 6% s'applique pour toutes les livraisons, constructions, rénovations et transformations de bâtiments qui impliquent les sociétés régionales de logement ainsi que les sociétés de logement social agréées par celles-ci. Pour des opérations similaires réalisées par d'autres acteurs comme les CPAS, le taux de 12 % est applicable.

On peut y voir une différence de traitement entre la politique publique et sociale de logement qui bénéficie du taux réduit de 6 % ou de 12 % et la rénovation de logements privés qui vient d'être à nouveau assujettie, après avoir bénéficié temporairement du taux réduit de 6%, au taux de 21 %.

2.3. Coûts récurrents de maintenance

Les coûts récurrents de maintenance vont permettre aux partenaires privés de s'assurer de l'atteinte et du maintien de la performance générée par les travaux et ce, tout au long du contrat de partenariat. Chaque année, le pouvoir public paiera donc, conformément au contrat passé,

²⁰ La rubrique XXXI, § 2 du Tableau A de l'annexe à l'AR n° 20 élargit, sous certaines conditions, l'application du taux A

²¹ Décision E.T. 80.511 dd. 19.04.1994

au cahier des charges en vigueur et sur base de l'offre de l'attributaire, une redevance pour les prestations de maintenance. Il s'agit de prestations de services au sens de la TVA. Ces coûts récurrents intègrent plusieurs volets.

Le premier volet intègre l'entretien et la maintenance des installations de techniques spéciales qu'elles soient mises en place par le soumissionnaire ou qu'elles soient déjà présentes, selon ce que prévoit le contrat. Cela représente la maintenance préventive et curative des installations, la réparation des pannes éventuelles.

Le second volet intègre une garantie totale des installations qui prévoit le remplacement de tout équipement défectueux. Comme l'ensemble des prestations, cette garantie est forfaitisée. La TVA est donc due sur le montant du forfait facturé. Il s'agit toutefois d'une comptabilité à livres ouverts qui permet aux pouvoirs publics, de ne payer, au terme du contrat que ce qui est effectivement remplacé. Si le coût de remplacement est supérieur au forfait initial, le supplément est à charge du soumissionnaire. Si le forfait est excédentaire aux prestations réelles, le surplus est remboursé au prestataire public par le biais d'une note de crédit avec TVA à restituer puisque les prestations forfaitaires y relatives ont été soumises à la taxe.

Le troisième volet intègre les coûts de mesures et vérifications qui, par le biais de prestations d'ingénierie thermique et conformément au protocole IPMVP, permettront de monitorer la performance contractuelle et la redresser le cas échéant.

Pour l'application du taux réduit évoqué supra pour les bâtiments scolaires et que nous appliquerons mutatis mutandis aux autres bâtiments éligibles au taux réduit, l'administration fiscale considère que les prestations d'entretien et de maintenance des installations sont éligibles au taux réduit pour le premier volet précité.

Concernant la garantie totale, s'agissant du remplacement d'équipements ayant bénéficiés précédemment du taux réduit, le forfait y relatif peut également bénéficier de ce dernier.

Enfin, concernant les frais de mesures et vérifications, s'agissant de prestations d'ingénierie, elles ne pourraient vraisemblablement pas bénéficier du taux réduit stricto sensu puisque ces prestations sont expressément exclues en vertu de la circulaire administrative. Rappelons également que les circulaires n'ont force réglementaire que dans certains cas précis et permettent de publier l'interprétation formelle de l'administration. S'agissant de prestations accessoires, on pourrait de manière extensive les intégrer dans la maintenance des installations.

2.4. Revente d'électricité et certificats verts

La mise en place d'énergies renouvelables telles que les panneaux photovoltaïques peut ouvrir la possibilité de revendre l'électricité produite de façon excédentaire d'une part et de percevoir des certificats verts en fonction de la puissance de panneaux photovoltaïques installés d'autre part.

Les contraintes économiques et techniques ont rendu progressivement de moins en moins intéressante la revente d'électricité. Parallèlement, le plafonnement du prix des certificats verts à 65 € et leur disparition annoncée à terme rendent le dispositif de moins en moins prégnant. Il est toutefois intéressant d'étudier pour mémoire l'application TVA de ces mécanismes particuliers.

Comme le relève la doctrine, l'administration a longuement hésité quant au traitement à réserver aux certificats verts et il fut ainsi décidé dans un premier temps qu'il y avait lieu de considérer les certificats verts comme des titres négociables (autres que des actions et des obligations) visés à l'article 44, § 3, 10° du CTVA. La cession de tels certificats était par conséquent exemptée de la taxe²²

Néanmoins, après analyse, l'administration a fini par considérer que les certificats verts s'apparentent plutôt à des droits similaires à des droits de licence et qu'il est incorrect d'encore les considérer comme des titres négociables (autres que des actions et des obligations) visés par l'exemption de l'article 44, § 3, 10°, précité. La cession des certificats verts est une prestation de services visée à l'article 18, § 1er, alinéa 2, 7°, du CTVA comme les quotas de gaz à effet de serre. Cette cession est soumise à la TVA, au taux normal, lorsqu'elle est réputée se situer dans le pays. Aucune exemption n'est applicable en la matière²³

Quant à la revente d'électricité, on remarquera qu'elle est reprise à l'article 6 §2 comme activité imposable d'office dans la mesure où elle n'est pas négligeable. Si la revente n'excède pas 25.000 €, elle reste non imposable, si elle dépasse ce seuil, l'entité publique devient assujettie pour cette activité en particulier et deviendra un assujetti partiel.

2.5. Clauses éthiques et sociales

En répondant à l'appel d'offres, le partenaire privé s'engage à mettre en œuvre un nombre défini d'heures de formation professionnelle²⁴.

Dans cette optique d'insertion socio-professionnelle, il peut mettre en place au soit des actions de formation professionnelle de jeunes qu'ils soient ou non soumis à l'obligation scolaire à temps partiel, de demandeurs d'emploi ou de toute personne n'étant plus soumis à l'obligation scolaire, soit des actions d'intégration sociale et professionnelle de personnes handicapées ou défavorisées, soit une combinaison des deux premières options.

S'agissant de postes à remboursement, le montant des clauses sociales n'est pas valorisé dans le montant du marché.

2.6. Traitement fiscal du bonus-malus contractuel

La mise en place d'un principe de bonus-malus est essentielle pour garantir l'atteinte de la performance énergétique puisque les partenaires privés sont encouragés à performer sous peine de sanctions financières.

Ce bonus-malus se détermine en comparant la performance contractuelle projetée et la performance réellement atteinte après réalisation des actions de performance énergétique à savoir la réalisation des travaux et la prise en main de la maintenance des installations.

²² (Dec. n° E.T. 110.775 dd. 28.02.2006). d'après COTUREAU François et auteurs associés dans TVA Expert, Monkey, Kluwer.

²³ (Dec. n° E.T. 113.522 dd. 26.02.2008).

²⁴ Obligation en vertu de l'article 87 de la loi sur les Marchés publics

Le malus est versé par le partenaire privé au pouvoir public concerné après l'approbation par le PAB du constat de preuve de la non-atteinte de l'objectif d'amélioration de la performance énergétique.

Nous considérons qu'il s'agit ici d'une indemnisation contractuelle à la suite du préjudice que représente la non-atteinte de la performance contractualisée. Une telle indemnité est étrangère à la notion de prix et échappe par conséquent à l'application de la taxe.

Le bonus quant à lui, est facturé par l'adjudicataire au pouvoir public concerné après approbation du constat de preuve de l'atteinte ou du dépassement de l'objectif d'amélioration de la performance énergétique. Cet intéressement est égal au prix unitaire du kWh de l'exercice en cours (compris comme le total annuel facturé toutes parts fixes, abonnements, redevances, taxes, ... comprises, divisé par la quantité d'énergie en kWh d'énergie primaire consommée dans l'année) effectivement supporté par le PAB concerné, multiplié par la surperformance constatée en kWh d'énergie finale. Nous pouvons le considérer comme une rémunération découlant des prestations contractuelles et qui est soumis à la taxe au taux de 21 %.²⁵

2.7. Spécificités fiscales des différents modes de financement

2.7.1. Investissements productifs – TVA applicable aux vecteurs énergétiques

Bien que techniquement la performance énergétique se mesure en énergie finale exprimée en kilowatt/heure, il est indispensable de pouvoir monétiser les gains énergétiques générés, de pouvoir projeter sa facture énergétique future et de dégager une rentabilité de l'investissement sous la forme notamment d'une valeur actualisée nette. D'autant que, nous le verrons dans le cadre du tiers-investissement, les gains monétaires peuvent constituer la rémunération de l'investisseur.

Historiquement, les vecteurs énergétiques, à l'exception du bois qui bénéficie du taux réduit, se voyait appliquer le taux plein de 21 %. Ces vecteurs énergétiques intègrent notamment l'électricité, le gaz naturel, le propane et le mazout de chauffage. Aussi, en périodes de crise, le législateur fait régulièrement usage de ses leviers fiscaux pour protéger le pouvoir d'achat de ses concitoyens et ainsi appliquer le taux réduit de 6 % sur l'électricité et au gaz comme le permet la Directive TVA.

Bien que déjà réduit temporairement à 6 % pour faire face à la crise énergétique, le législateur a promulgué une loi²⁶ applicable à partir du 1^{er} juillet 2023 qui réduit définitivement à 6 % de TVA le taux applicable à la livraison d'électricité, de gaz naturel et de chaleur via des réseaux de chaleur. Le taux réduit de 6 % est applicable aux personnes physiques et morales qui ont une consommation non-professionnelle. Une consommation professionnelle est considérée comme une présomption légale et est définie par la loi comme la consommation d'une entreprise. Une circulaire précise que « L'Etat, les autorités régionales et locales et les autres organismes de

²⁵ L'absence de préjudice rend la qualification d'indemnité non soumise à la taxe difficilement défendable dans le cadre d'un bonus. D'autant que cet intéressement est facilement assimilable à une rémunération qu'il est facturé en bonne et due forme par le partenaire public. L'autonomie de ce bonus-malus nous empêche d'utiliser une note de débit nécessairement rattachée à une facture de prestations.

²⁶ La loi du 19 mars 2023 (M.B., 29.3.2023) portant réforme de la fiscalité sur la facture d'énergie

droit public ne sont pas considérés comme des entreprises pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques ». Les activités exercées en tant qu'autorité publique pourraient bénéficier du taux de 6 % mais pas les autres activités exercées alors en tant qu'entreprise et sujettes à distorsion de concurrence. On voit désormais apparaître une doctrine importante sur l'interprétation des activités exercées soit en tant qu'autorité publique soit en tant qu'entreprise²⁷.

Consommation non-professionnelle – Autorité publique - Taux 6 % applicable	Consommation professionnelle – Activité d'entreprise – Taux de 21 % applicable
Administration générale et services techniques	Activités sportives, culturelles et récréatives
Voirie et circulation	Enseignement et crèches
Fabrique d'église	Maisons de repos et de soins

Il est donc dorénavant nécessaire d'analyser la consommation énergétique par bâtiment en fonction de l'activité qui y est exercée pour déterminer le taux applicable aux factures énergétiques. De cette analyse, seuls les hôtels de ville, les maisons communales, les services techniques communaux et les fabriques d'église pourront bénéficier du taux réduit au titre de consommation.

Enfin, pour être complet, nous noterons que cette réforme intégrera également une hausse du taux d'accises applicables aux vecteurs énergétiques faisant l'objet d'une consommation non-professionnelle bénéficiant du taux réduit de 6 %. Le bénéfice de la baisse du taux de TVA peut donc, potentiellement être compensé voire être dépassé. Nous conviendrons donc que sur le plan économique, cette réforme fiscale est neutre bien qu'elle apporte insécurité juridique et surcharge administrative.

2.7.2. Tiers-investissement

La particularité des partenariats public-privé de type DBFM (Design Build Finance and Maintain) est qu'ils peuvent prévoir que le financement des investissements soit pris en charge par le partenaire privé par le biais d'un mécanisme de tiers-investisseur.

Le tiers-investisseur est un opérateur qui va réaliser, pour le compte de son client et selon des modalités définies contractuellement, l'étude technique, la réalisation et l'investissement d'un projet de rénovation. Il se rémunère ensuite sur les économies, ou parties d'économies, dégagées par le projet et assure le montage financier du projet et la mise à disposition des fonds.

²⁷ Afin de disposer d'éviter une certaine insécurité juridique sur le taux applicable dans les faits, l'Union des Villes et Communes de Wallonie a soumis une liste d'activités exercées par les pouvoirs locaux en tant qu'entreprise et en tant qu'autorité publique dûment justifiée légalement au SPF Finances qui lui a répondu sous forme d'une décision. On s'étonnera de la position de l'administration de considérer les activités d'enseignement comme relevant d'une entreprise. Comme le relève l'UVCW : Ainsi, conformément à l'article 22 de l'arrêté royal du 20 août 1957 portant coordination des lois sur l'enseignement primaire, toute commune est tenue de créer et d'entretenir au moins une école fondamentale (v. aussi l'art. 24 de la Constitution et la loi du 29 juin 1983 concernant l'obligation scolaire). L'administration maintient sa position et argue d'une distorsion de concurrence avec les autres réseaux d'enseignement existants.

On notera également que les économies d'énergie, en l'absence de subventions publiques à déduire ne couvrent que partiellement les coûts engendrés. Un plan de remboursement est établi sur la base des économies d'énergie générées.

Les contrats de location-financement d'immeubles ou leasing immobilier au sens de l'article 44, § 3, 2°, b, du Code de la TVA et de l'arrêté royal n° 30 du 29 décembre 1992 qui concernent un bâtiment scolaire ou un centre d'encadrement d'élèves sont soumis au taux de TVA de 6 % par application de la rubrique XL.²⁸

Dans la pratique, le tiers-investissement est très rarement utilisé avec des autorités publiques car il implique la concession d'un droit réel ou d'une garantie au pouvoir privé. Il est difficilement envisageable de céder un droit réel sur des bâtiments publics existants. En région wallonne, le financement des rénovations énergétiques par le biais de CPE se fait par emprunt bancaire du solde d'investissement à financer une fois les subventions déduites. Les économies d'énergies réalisées facilitent la rentabilité du projet et dégagent de la capacité budgétaire.

2.7.3. Subventions

Vu l'ampleur financière fréquente des projets de rénovation et les capacités budgétaires de plus en plus restreintes des pouvoirs locaux, les subventions publiques issues d'autorités supérieures sont souvent salutaires pour mener à bien ces rénovations, favoriser la rentabilité, réduire l'endettement et inciter à l'action. Il s'agit généralement d'une subvention d'investissement qui couvre soit de manière proportionnelle, soit de manière forfaitaire une partie du prix des travaux à réaliser, inscrits au budget extraordinaire de l'entité publique. Ces subventions couvrent généralement la TVA non déductible sur les travaux. Dans le cadre d'un organisme assujetti telle qu'une RCA, le subventionnement de la TVA est soumis à la réception d'une preuve de non-déduction de la taxe pour éviter tout double subventionnement.

Nous noterons également pour mémoire que ces subventions d'investissement qui sont mises à la disposition de la régie communale autonome par une entité autre qu'une autorité communale, sont en revanche qualifiées de recettes d'une activité donnée et peuvent donc être prises en considération pour l'appréciation du but lucratif déterminant dans l'assujettissement et l'exemption de certaines activités. Nous renvoyons infra pour plus de détails.

2.8. Cas des prestations intracommunautaires

La technicité des prestations et la publicité européenne imposée pour de tels marchés par la législation sur les marchés publics, fait en sorte que des prestataires étrangers puissent répondre aux appels d'offres de partenariat public-privé et plus précisément de CPE. Cet état de fait nous amène à de potentielles prestations intracommunautaires. Il s'agit comme nous l'avons vu plus haut de prestations de services de travail immobilier. La personne morale non-assujettie est considérée comme assujettie pour la localisation. La prestation de services relatifs à des travaux immobiliers entre deux assujettis est réputée se situer à l'emplacement de l'immeuble concerné par les travaux.

Le redevable de la taxe est en principe le fournisseur de services. Toutefois, le redevable sera le cocontractant si (1) il est tenu au dépôt d'une déclaration périodique visée à l'article 53, §

²⁸ Circulaire 2018/C/6 du 18 janvier 2018 relative au champ d'application de la rubrique XL du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 fixant les taux de TVA

1er, alinéa 1er, 2°, ce qui sera le cas si ce preneur prétend exercer un droit à déduction, (2) s'il est établi en Belgique et (3) si le prestataire n'est pas établi en Belgique (article 51, § 2, 5°, C.T.V.A.).

V. CONCLUSION

Au terme de cette dissertation nous pouvons mettre en exergue quelques éléments qui méritent l'attention lors de l'analyse fiscale de partenariats public-privé et plus particulièrement dans le cas du contrat de performance énergétique.

Tout d'abord, nous remarquerons qu'il n'existe pas de dispositions fiscales spécifiques aux partenariats public-privé. Il convient donc de les analyser à l'aune des dispositions TVA de droit commun.

Nous serons particulièrement attentifs à la question de l'assujettissement potentiel partiel des entités publiques mais également des exemptions applicables in casu. Parallèlement, il est intéressant, dans une optique d'optimisation de la charge fiscale, d'examiner la mise en œuvre de véhicules juridiques tels que les régies communales autonomes pour faire sortir certaines activités du champ de l'autorité publique et ainsi maximiser la déduction de la taxe.

S'agissant de contrats complexes intégrant de multiples prestations soumises à la TVA, il convient d'analyser chaque prestation séparément pour déterminer sa nature, sa qualification fiscale et le taux applicable notamment. Il convient ensuite d'avoir une vision globale des prestations pour s'assurer de la cohérence du traitement fiscal.

Bien que des raisons budgétaires soient avancées et entendues, l'application du taux réduit, comme le permet la Directive européenne TVA, aux travaux immobiliers réalisés sur l'ensemble des bâtiments publics ou servant l'intérêt général serait un levier important pour accélérer la rénovation énergétique du bâti public.

Les partenariats public-privé en ce compris les contrats de performance énergétique méritent d'être examinés avec la plus grande attention pour optimiser la charge fiscale dans le chef des partenaires d'une part et d'assurer la juste perception de la taxe par le Trésor d'autre part. Bien maîtrisés, ils représentent un outil d'avenir pour la gestion publique en Wallonie.

VI. BIBLIOGRAPHIE

A. Législations

A.1. Droit communautaire

- Directive 2012/27/UE du Parlement européen et du Conseil du 25 octobre 2012 relative à l'efficacité énergétique, modifiant les directives 2009/125/CE et 2010/30/UE et abrogeant les directives 2004/8/CE et 2006/32/CE
- Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée
- Directive (UE) 2023/1791 du Parlement européen et du Conseil du 13 septembre 2023 relative à l'efficacité énergétique et modifiant le règlement (UE) 2023/955 (refonte)

A.2. Droit national

- Code TVA, 2023, Fisconetplus
- Loi du 19 mars 2023 portant réforme de la fiscalité sur la facture d'énergie, M.B. 29/03/2023
- Loi-programme du 27 décembre 2006, M.B. 28/12/2006.
- Circulaire AGFisc N° 42/2015 (E.T. 125.567) d.d. 10.12.2015 Implication pour les Pouvoirs locaux, Service public de Wallonie, 2016
- Circulaire administrative 2019/C/65 relative à l'exigibilité de la TVA, SPF Finances, Administration générale de la Fiscalité, TVA, 2019, Fisconetplus
- Circulaire 2022/C/100 concernant le régime TVA applicable aux régies communales autonomes, 2022, SPF Finances, Administration générale de la Fiscalité, TVA, 2022, Fisconetplus
- Circulaire 2018/C/6 relative au champ d'application de la rubrique XL du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 fixant les taux de TVA, SPF Finances, Administration générale de la Fiscalité, TVA, 2018, Fisconetplus
- Circulaire 2023/C/64 relative au taux réduit de TVA pour les livraisons d'électricité, de gaz naturel et de chaleur via des réseaux de chaleur, Administration générale de la Fiscalité, TVA, 2023, Fisconetplus
- Circulaire 2023/C/65 FAQ relative au taux réduit de TVA de 6 % pour les livraisons d'électricité, de gaz naturel et de chaleur via des réseaux de chaleur à partir du 1er juillet 2023, Administration générale de la Fiscalité, TVA, 2023, Fisconetplus

B. Jurisprudence et décisions

CJUE

- C-347-19

Cour constitutionnelle

- Affaire n° 104/2008

Décisions administratives :

- E.T. 125.567
- E.T.122.360
- E.T. 80.511
- E.T. 110.775
- E.T. 113.522

C. Doctrine

- MARTY, F., TROSA, S. & VOISIN, A. (2006). Introduction. Dans : Frédéric Marty éd., Les partenariats public-privé (pp. 3-6). Paris : La Découverte
- GARROY, S., GERARD, X., & SOLDAI, A. (2023). *La fiscalité des ASBL et du Non marchand*. Anthemis.
- BUBLLOT, J. (2021). *Syllabus TVA*. HEC Uliège.
- LAMBERT, M. (2012). *TVA – travaux immobiliers – report de perception sur le cocontractant dès le 1er juillet 2012*. Récupéré sur UVCW: <https://www.uvcw.be/finances/actus/art-647>
- LAMBERT, M. (2019). *Les pouvoirs locaux et la TVA*. Récupéré sur <https://www.uvcw.be/finances/focus/art-2310>
- LAMBERT, M. (2022). *Une nouvelle circulaire synthétise les règles TVA applicables aux RCA ainsi que les prises de position du SPF Finances*. Récupéré sur UCVW: <https://www.uvcw.be/finances/actus/art-7762>
- LAMBERT, M. (2023). *Réforme de la fiscalité sur la facture d'énergie : aussi pour les pouvoirs locaux*. Récupéré sur UCVW: <https://www.uvcw.be/finances/actus/art-8110>
- SPW Energie. (s.d.). *Les services énergétiques en Wallonie*. Récupéré sur <https://energie.wallonie.be/fr/les-services-energetiques.html?IDC=9148>
- DE BUSSCHERE, A., COUTUREAU, F., TAINMONT, L., VAN BAELEN, O., PREGARDIEN, P., LAMPARELLI, T., . . . COLSON, Y. (2023). *Mémento fiscal, TVA expert*. Récupéré sur Wolters Kluwer, Monkey.

D. Divers

- Livre vert sur les partenariats public-privé et le droit communautaire des marchés publics et des concessions de la Commission européenne, 30 avril 2004
- Cahier spécial des charges de marché public ayant pour objet le contrat de performance (type long ou court) pour des bâtiments de pouvoirs publics locaux wallons dans une perspective d'insertion socioprofessionnelle, de soutien aux PME et de promotion de l'EFC, S.A. B.EE.FIN Mission Déléguée RenoWatt, 2023, Document confidentiel.