

Décision TVA, n° E.T.114.454, dd. 28.10.2014

Administration générale de la Fiscalité - Expertise Opérationnelle et Support
Service TVA
Taxe sur la valeur ajoutée

Décision TVA n° E.T.114.454 dd. 28.10.2014

Production d'électricité

Certificats verts

Consommateurs finaux

Livraison de biens

Prestations de services

Assujetti

Opérations taxées

Droit à déduction

Régime TVA en matière de production d'électricité et de commercialisation de certificats verts par les consommateurs finaux.

Il arrive souvent qu'un client (particulier, entreprise, ASBL, ...), dénommé ci-après « A », ayant conclu un contrat pour l'achat d'électricité auprès d'un fournisseur d'énergie, dénommé ci-après « B », produise lui-même de l'électricité verte au moyen de panneaux photovoltaïques ou d'autres installations pour lesquelles d'autres sources d'énergie renouvelables (vent, eau) sont utilisées, ou encore au moyen d'une installation de cogénération qualitative.

Dans ce cas, un « compteur d'électricité verte » mesurant la quantité d'électricité générée par l'installation visée au premier alinéa, est installé chez A. Les certificats verts sont accordés sur la base du relevé indiqué par ce compteur.

Le compteur d'électricité verte n'est pas utilisé pour calculer la consommation périodique de A. Ce calcul se fait par le gestionnaire du réseau de distribution, au moyen de l'enregistrement périodique du relevé du compteur d'électricité proprement dit. Le relevé ainsi enregistré est transmis à B pour le calcul du prix à déterminer par ce dernier pour l'achat d'électricité du réseau, effectué par A durant la période de consommation concernée, qui s'élève normalement à 12 mois.

Pour calculer la consommation d'électricité, deux types de compteurs peuvent être utilisés : soit un compteur à double sens ou compteur avec compensation, soit un compteur avec deux cadrans ou à double cadran.

I) COMPTEUR A DOUBLE SENS OU COMPTEUR AVEC COMPENSATION

Un compteur à double sens ou avec compensation continue à tourner (le compteur augmente) lorsque la consommation immédiate par A à un moment donné est plus élevée que la quantité d'électricité produite par sa propre installation au même moment. Par contre, le compteur tourne à l'envers (le compteur diminue) lorsqu'à un moment donné, la quantité d'électricité verte produite est plus élevée que celle consommée. Dans ce cas, le surplus d'énergie est injecté sur le réseau de distribution.

A la fin de la période de consommation, B délivre une facture pour une quantité d'électricité livrée qui consiste en la différence entre, d'une part, la quantité d'électricité achetée par A sur le réseau de distribution et, d'autre part, la quantité d'électricité qu'il a injectée sur le réseau.

Lorsqu'au terme de la période de consommation, au moment du relevé du compteur, un excédent est constaté en faveur de A parce que celui-ci a injecté sur le réseau plus d'électricité qu'il n'en a achetée (le compteur a plus tourné à l'envers et il y a donc une différence négative à la fin de la période concernée par rapport au relevé précédent), aucune compensation ne lui est accordée. Dans ce cas, B lui adresse une « facture zéro ».

Par conséquent, lors de l'utilisation d'un compteur tournant à l'envers, une livraison a lieu, le cas échéant, uniquement dans le chef de B, à concurrence d'une quantité d'électricité qui est égale à la différence positive entre le relevé du compteur à la fin de la période de consommation et le relevé précédent.

Conséquences sur le plan de la TVA

Une distinction doit être faite entre, d'une part, le cas où A n'exerce pas d'autre activité pour laquelle il est assujetti et, d'autre part, le cas où A exerce bien une activité pour laquelle il est assujetti (avec droit à déduction totale ou partielle, ou exempté).

a) A n'exerce pas d'autre activité pour laquelle il est assujetti

Il n'est pas question d'une livraison d'électricité qui rend la TVA exigible, ni à l'égard du surplus d'énergie injecté par A sur le réseau d'électricité durant la période de consommation, ni à l'égard de l'excédent constaté le cas échéant à son avantage à la fin de la période de consommation, lors du relevé du compteur. Par conséquent, A n'effectue pas d'opération imposable au sens de l'article 2 du Code de la TVA.

Bien que la commercialisation de certificats verts obtenus suite à sa propre production d'électricité soit considérée comme une prestation de services visée par l'article 18, § 1er, alinéa 2, 7°, du Code de la TVA (voir décision n° E.T. 113.522 du 26.02.2008), A n'agit pas, lors de cette commercialisation, dans l'exercice d'une activité économique. Il n'est donc pas, pour cette opération, considéré comme un assujetti au sens de l'article 4 du Code de la TVA et la commercialisation de certificats verts n'est donc pas soumise à la TVA.

b) A exerce une autre activité pour laquelle il est assujetti (avec droit à déduction totale ou partielle, ou exempté)

Il n'est pas question d'une livraison d'électricité qui rend la TVA exigible, ni à l'égard du surplus d'énergie injecté par A sur le réseau d'électricité durant la période de consommation, ni à l'égard de l'excédent constaté le cas échéant à son avantage à la fin de la période de consommation, lors du relevé du compteur. Par conséquent, A n'effectue pas de livraison d'électricité imposable.

La commercialisation de certificats verts est une prestation de services visée à l'article 18, § 1er, alinéa 2, 7°, du Code de la TVA (voir décision n° E.T. 113.522 du 26.02.2008) et est, dans le chef de A, soumise à la TVA au taux normal.

Lorsque A est un assujetti exempté (sans droit à déduction), qui obtient la qualité d'assujetti avec droit à déduction uniquement en raison de la commercialisation de certificats verts, il relève du régime de la franchise visé à l'article 56bis du Code de la TVA (petites entreprises) lorsque son chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas le seuil

visé à l'article 1er de l'AR n° 19 du 29 juin 2014. Toutefois, conformément à l'article 56bis, § 6, du Code de la TVA, il peut opter pour l'application du régime normal.

A peut déduire selon les règles normales la TVA grevant les frais qui se rapportent à l'installation d'électricité verte dans la mesure où et pour autant qu'il utilise l'électricité générée par lui pour son activité taxée (article 45, § 1er, 1°, du Code de la TVA et, pour le droit à déduction qui a pris naissance à partir du 01.01.2011, article 45, § 1erquinquies, du même Code). Dans l'hypothèse où A est un assujetti exempté, il n'a bien entendu pas le droit de déduire la TVA grevant les frais visés.

Lorsque A est un assujetti avec droit à déduction uniquement pour la commercialisation de certificats verts, il ne peut déduire la TVA grevant les frais se rapportant à l'installation d'électricité verte. C'est le cas notamment lorsque A est un assujetti exempté (sans droit à déduction) qui devient un assujetti mixte seulement et uniquement en raison de la commercialisation de certificats verts.

La TVA grevant les frais qui ont un lien direct avec la commercialisation des certificats verts est déductible.

II) COMPTEUR AVEC DOUBLE DISPOSITIF DE COMPTAGE (DEUX COMPTEURS OU DOUBLE COMPTEUR).

En cas d'utilisation d'un compteur avec double dispositif de comptage, un des compteurs mesure l'électricité livrée par B via le réseau de distribution tandis que l'autre compteur mesure le surplus d'énergie non utilisé immédiatement par A, qui est vendu à B ou à un autre fournisseur d'énergie.

Alors que ce n'est pas le cas lorsque A utilise un compteur tournant à l'envers, A, lorsqu'il utilise un compteur avec double dispositif de comptage, conclut un contrat avec B ou avec un autre fournisseur d'énergie pour son surplus de production d'électricité. A cet égard, un prix est convenu entre les parties à titre de rémunération pour la livraison du surplus d'énergie.

En cas d'utilisation d'un compteur avec double dispositif de comptage, la livraison d'électricité par B, d'une part, et la livraison d'électricité verte injectée sur le réseau de distribution par A, d'autre part, sont deux livraisons réciproques distinctes qui ne peuvent pas se compenser l'une l'autre.

Conséquences sur le plan de la TVA

Dans cette situation, il y a également lieu de faire la distinction entre, d'une part, le cas où A n'exerce pas d'autre activité pour laquelle il est assujetti et, d'autre part, le cas où A exerce bien une activité pour laquelle il a la qualité d'assujetti (avec droit à déduction totale ou partielle, ou exempté).

a) A n'exerce pas d'autre activité pour laquelle il est assujetti

A vend à B ou à un autre fournisseur d'énergie une quantité d'électricité, ce qui constitue une livraison d'un bien à titre onéreux au sens des articles 2, 9, alinéa 2, 1°, et 10 du Code de la TVA.

A ayant ainsi comme objectif de vendre le surplus d'énergie qu'il produit de manière habituelle afin d'obtenir un rendement durable, la production et la vente d'électricité sont, dans de telles conditions, considérées comme une activité économique

au sens de l'article 4 du Code de la TVA. Par conséquent, A doit être considéré comme un assujetti pour cette activité et les livraisons d'électricité qu'il effectue sont soumises à la TVA au taux normal.

Toutefois, si A dispose d'une installation d'électricité verte dont la puissance maximale AC ne dépasse pas 10 kVA, il n'exerce pas, compte tenu de la faible importance de l'installation, une activité économique au sens de l'article 4 du Code de la TVA à l'égard de ses livraisons d'électricité à B ou à un autre fournisseur d'énergie et il n'a donc pas la qualité d'assujetti. Les livraisons d'électricité visées ne sont dès lors pas soumises à la TVA.

La commercialisation par A de certificats verts qu'il a obtenus suite à sa production propre d'électricité, est une prestation de services visée à l'article 18, § 1er, alinéa 2, 7°, du Code de la TVA et est soumise à la TVA au taux normal.

Cependant, si A dispose d'une installation d'électricité verte dont la puissance maximale AC ne dépasse pas 10 kVA, ce qui est exposé sous le n° I, a, alinéa 2, vaut également à son égard. Par conséquent, la commercialisation de certificats verts n'est pas soumise à la TVA dans ce cas.

A relève de l'application de l'article 56bis du Code de la TVA visant le régime de la franchise (petites entreprises) lorsque son chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas le seuil visé à l'article 1er de l'AR n° 19 du 29 juin 2014. Conformément à l'article 56bis, § 6, du Code de la TVA, il peut cependant opter pour l'application du régime normal.

Lorsque A dispose d'une installation d'électricité verte d'une puissance maximale AC qui dépasse 10 kVA et qui est donc considéré comme un assujetti pour la vente du surplus d'énergie produite par lui, il peut déduire une partie de la TVA grevant les frais qui se rapportent à l'installation d'électricité verte, selon les règles normales (article 45, § 1er, 1°, du Code de la TVA et, pour le droit à déduction qui a pris naissance à partir du 01.01.2011, article 45, § 1erquinquies, du même Code). A cet effet, il convient, le cas échéant, de déterminer un prorata spécial consistant en une fraction avec, au numérateur, la quantité d'électricité qui, en tant que surproduction, est vendue à B ou à un autre fournisseur d'énergie et, au dénominateur, la quantité totale d'électricité produite par A.

La TVA grevant les frais qui ont un lien direct avec la commercialisation des certificats verts est déductible.

b) A exerce une autre activité pour laquelle il a la qualité d'assujetti (avec droit à déduction totale ou partielle, ou exempté)

La livraison d'électricité par A qui est déjà considéré comme un assujetti en raison de l'exercice d'une autre activité et qui utilise un compteur avec double dispositif de comptage, est soumise à la TVA au taux normal (comp. ci-avant sous le n° II, a). Dans ce cas, il est sans importance que A dispose d'une installation d'électricité verte d'une puissance maximale AC inférieure ou égale à 10 kVA ou encore supérieure à 10 kVA.

La commercialisation par A des certificats verts qu'il a obtenus suite à sa propre production d'électricité, est une prestation de services visée à l'article 18, § 1er, alinéa 2, 7°, du Code de la TVA et est soumise à la TVA au taux normal.

Lorsque A est un assujetti exempté sans droit à déduction pour son autre activité et obtient la qualité d'assujetti avec droit à déduction uniquement en raison de la livraison d'électricité et de la commercialisation de certificats verts, il relève du régime de la franchise visé à l'article 56bis du Code de la TVA (petites entreprises) lorsque son chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas le seuil prévu à l'article 1er de l'AR n° 19 du 29 juin

2014. Conformément à l'article 56bis, § 6, du Code de la TVA, il peut cependant opter pour l'application du régime normal.

La TVA grevant les frais d'installation de l'électricité verte est , déductible selon les règles normales dans le chef de A (article 45, § 1er, 1°, du Code de la TVA et, pour le droit a déduction qui a pris naissance à partir du 01.01.2011, article 45, § 1erquinquies, du même Code). La TVA grevant les frais d'installation est déductible dans la mesure et pour autant que l'électricité générée par l'installation soit utilisée dans le cadre de l'activité taxée exercée par A ou soit transférée à titre onéreux à B ou à un autre fournisseur d'énergie comme surplus d'énergie.

La TVA grevant les frais qui ont un lien direct avec la commercialisation des certificats verts est déductible.

J. MARCKX
Conseiller général