



Avec le soutien technique
et financier de



PUBLICATION

La TVA sur les réseaux de chaleur

Série économique

Réf. AMORCE RCE 30

Avril 2018



Réseaux
de chaleur

AMORCE – 18, rue Gabriel Péri – CS 20102 – 69623 Villeurbanne Cedex
Tel : 04.72.74.09.77 – Fax : 04.72.74.03.32 – Mail : amorcer@amorcer.asso.fr
www.amorcer.asso.fr - @AMORCE

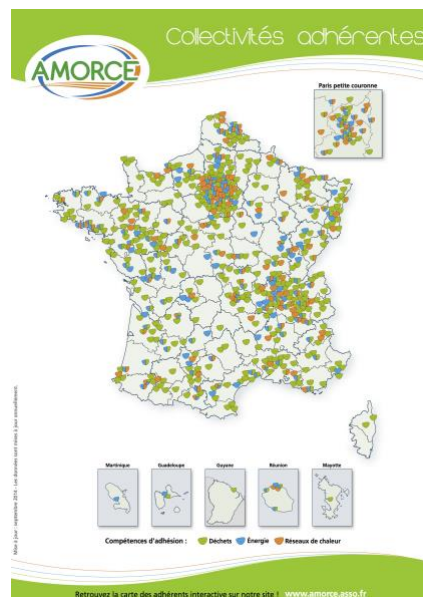
PRÉSENTATION D'AMORCE

Rassemblant plus de 890 adhérents, AMORCE constitue le premier réseau français d'information, de partage d'expériences et d'accompagnement des collectivités (communes, intercommunalités, conseils départementaux, conseils régionaux) et autres acteurs locaux (entreprises, associations, fédérations professionnelles) en matière de politiques Énergie-Climat des territoires (maîtrise de l'énergie, lutte contre la précarité énergétique, production d'énergie décentralisée, distribution d'énergie, planification) et de gestion territoriale des déchets (planification, prévention, collecte, valorisation, traitement des déchets).

Force de proposition indépendante et interlocutrice privilégiée des pouvoirs publics (ministères, agences d'Etat) et du Parlement (Assemblée nationale et Sénat), AMORCE est aujourd'hui la principale représentante des territoires engagés dans la transition énergétique et dans l'économie circulaire.

Partenaire privilégiée des autres structures représentatives des collectivités, des entreprises, ou encore des organisations non gouvernementales, elle a également joué un rôle majeur dans la défense des intérêts des acteurs locaux lors de l'élaboration de la loi relative à la transition énergétique pour la croissance verte ou précédemment des lois relatives au Grenelle de l'environnement.

Créée en 1987, elle est largement reconnue au niveau national pour sa représentativité, son indépendance et son expertise, qui lui valent d'obtenir régulièrement des avancées majeures (TVA réduite sur les déchets et sur les réseaux de chaleur, création du fonds chaleur, éligibilité des collectivités aux certificats d'économie d'énergie, création des nouvelles filières de responsabilité élargie des producteurs, signalétique de tri sur les produits de grande consommation, généralisation des plans climat-énergie, obligation de rénovation de logements énergivores et réduction de la précarité énergétique, renforcement de la coordination des réseaux de distribution d'énergie, etc...).



AMORCE / ADEME



La TVA sur les réseaux de chaleur – Réf. RCE30.



1/36

PRÉSENTATION DE L'ADEME



L'Agence de l'Environnement et de la Maîtrise de l'Énergie (ADEME) participe à la mise en œuvre des politiques publiques dans les domaines de l'environnement, de l'énergie et du développement durable.

Elle met ses capacités d'expertise et de conseil à disposition des entreprises, des collectivités locales, des pouvoirs publics et du grand public, afin de leur permettre de progresser dans leur démarche environnementale.

L'Agence aide en outre au financement de projets, de la recherche à la mise en œuvre et ce, dans les domaines suivants : la gestion des déchets, la préservation des sols, l'efficacité énergétique et les énergies renouvelables, les économies de matières premières, la qualité de l'air, la lutte contre le bruit, la transition vers l'économie circulaire et la lutte contre le gaspillage alimentaire.

L'ADEME est un établissement public sous la tutelle conjointe du ministère de la Transition écologique et solidaire et du ministère de l'Enseignement supérieur, de la Recherche et de l'Innovation.

Contact pour ce guide : David CANAL

ADEME

20, avenue du Grésillé
BP 90406 - 49004 Angers Cedex 01
Tel : 02 41 20 41 20

www.ademe.fr

 @ademe

AMORCE / ADEME – Avril 2018

Guide réalisé en partenariat et avec le soutien technique et financier de l'ADEME

REMERCIEMENTS

Nous remercions l'ensemble des collectivités et des professionnels ayant participé à notre travail, dont celles qui nous ont fait part de leurs retours d'expérience et qui ont contribué à la relecture.

RÉDACTEURS

Fannie LAVOUÉ, flavoue@amorce.asso.fr

Relecture : David CANAL, ADEME ; Marie GUEHL, ADEME ; Romain ROY, AMORCE ; Olivier CONTE, Dalkia ; Nicolas MIELE, Dalkia ; Maia LOUVARD, E-nergy, Arnaud BOYER, R-CUA

MENTIONS LÉGALES

©AMORCE – Avril 2018

Les propos tenus dans cette publication ne représentent que l'opinion de leurs auteurs et AMORCE n'est pas responsable de l'usage qui pourrait être fait des informations qui y sont contenues.

Reproduction interdite, en tout ou en partie, par quelque procédé que ce soit, sans l'autorisation écrite d'AMORCE.

Possibilité de faire état de cette publication en citant explicitement les références.

SOMMAIRE

SOMMAIRE	4
INTRODUCTION	6
SYNTHÈSE	6
1. Les différents types de réseaux	8
2. L'achat de combustibles	9
2.1. TVA sur le bois.....	9
2.2. TVA sur le gaz	9
2.3. TVA sur le fioul et le charbon.....	9
2.4. TVA sur la chaleur de récupération	9
2.5. La refacturation de la TVA.....	10
3. La vente de chaleur à des tiers	12
3.1. La fourniture de chaleur	12
3.1.1. Les réseaux concernés par la TVA à taux réduit sur la fourniture de chaleur	12
3.1.2. Les énergies à prendre en compte dans le calcul des 50%	12
3.1.3. Les modalités de calcul du taux d'EnR&R.....	15
3.1.3.1. Période de fonctionnement prise en compte.....	15
3.1.3.2. Anticipations sur l'atteinte de ce taux.....	15
3.1.3.3. Périmètre technique pris en compte.....	16
3.2. L'abonnement au réseau de chaleur	17
3.2.1. Les réseaux concernés par la TVA à taux réduit sur la fourniture de chaleur	17
3.2.2. Définition de la part « abonnement »	17
3.3. Le cas des réseaux de froid	17
3.4. Le cas des logements collectifs	18
4. Les contrats d'exploitation et de maintenance	19
4.1. La TVA sur les contrats P2 : les contrats d'entretien des installations secondaires et des chaufferies dédiées.....	19
4.1.1. Les travaux visés par l'article 279-0 bis du CGI.....	19
4.1.2. Les travaux visés par l'article 278-0 bis A du CGI	20
4.2. La TVA sur les contrats P1 et P2 : cas dans lequel l'exploitant est l'abonné du réseau de chaleur	20
5. Le raccordement au réseau de chaleur	22
5.1. Les conditions d'application	22
5.1.1. Précisions sur la notion de locaux à usage d'habitation	22
5.1.2. Précisions sur le mix énergétique du réseau.....	23
5.1.3. Précisions sur les travaux et les équipements éligibles au taux réduit.....	23
5.1.4. Précisions sur les travaux indissociablement liés	23
5.1.5. Autres précisions.....	23
5.2. Les difficultés d'application	24
5.3. Le cas des réseaux de chaleur non vertueux.....	24
LISTE DES FIGURES	25

BIBLIOGRAPHIE.....	25
GLOSSAIRE.....	25
ANNEXES : les principes généraux de la TVA	26
ANNEXES : le cas des contrats P2+P3	33

INTRODUCTION

Les réseaux de chaleur sont un des vecteurs incontournables de développement de la chaleur renouvelable : la mutualisation des besoins permet de valoriser à grande échelle des énergies locales renouvelables ou de récupération, à partir de moyens de production centralisés.

L'une des mesures incitatives de développement de ces réseaux est le bénéfice du taux de TVA réduit sur les abonnements, et sur l'énergie fournie, lorsqu'elle est majoritairement produite à partir de sources renouvelables ou de récupération.

Le présent document reprend les principales questions posées par nos adhérents autour de cet avantage fiscal, et apporte un éclairage global sur toute la chaîne de valeur des réseaux de chaleur.

La synthèse fournit les réponses générales aux questions qui sont ensuite développées dans le document. Pour mieux comprendre le fonctionnement général de la TVA, qui est un impôt indirect, reportez-vous à l'annexe I.

Attention : ce document présente notre interprétation des règles fiscales à partir de la lecture des textes, du BOFIP et des échanges avec nos adhérents. Il a vocation à apporter une aide dans l'application de la TVA à taux réduit pour les réseaux de chaleur. Néanmoins, il ne préjuge pas d'autres interprétations des acteurs de la filière et des services fiscaux de l'Etat.

SYNTHÈSE

Sur la chaîne de valeur des réseaux de chaleur, les taux de TVA rencontrés sont multiples.

1. Quelle TVA sur les combustibles ?

En ce qui concerne les combustibles, la TVA applicable aux livraisons de bois destiné au chauffage est à 10%, la TVA sur le gaz naturel est de 5,5% pour ce qui relève de l'abonnement et de 20% pour ce qui concerne la fourniture de gaz en elle-même.

Ces taux réduits (10% pour le bois, 5,5% pour l'abonnement gaz) constituent un bénéfice financier uniquement si l'acheteur est l'utilisateur final.

2. Quelle TVA sur la vente de chaleur à une pluralité de clients ?

Lorsque le réseau de chaleur alimente une pluralité de clients finaux (entendu comme plusieurs entités juridiques distinctes), il peut bénéficier des conditions d'application de la TVA à taux réduit sur la tarification binomiale R1 et R2 à certaines conditions.

Pour le R1 qui est proportionnel à la part fourniture de chaleur, la TVA est à 5,5% dès lors que la chaleur est issue à plus de 50% de ressources renouvelables. Ces ressources pouvant être de la biomasse, de la géothermie, des déchets ou d'énergie récupérée sur l'incinération des déchets ou d'autres procédés. Les cas de figure rencontrés peuvent être :

- Création d'un réseau à plus de 50% d'EnR&R : facturation directement à 5,5%
- Réseau existant qui franchit les 50% une année N :
 - Facturation à 5,5% à partir de l'année N+1
 - Facturation à 5,5% dès l'année N en cas de mise en route d'installations de production d'énergie permettant d'atteindre le seuil de 50% en année N pleine. Dans ce cas, l'exploitant doit être « sûr » de franchir le seuil des 50% dans l'année N.

Pour ce R1, le taux de 50% est calculé chaque année sur l'année civile précédente ou sur la saison de chauffe précédente. De façon dérogatoire, en cas d'événement exceptionnel entraînant un passage sous le seuil de 50% (exemple : maintenance/panne d'un puits géothermique, d'une UVE, d'une

chaufferie biomasse...), la moyenne des années N-2/N-3 ou N-3/N-4 peut être retenue pour calculer le taux d'EnR&R.

Pour le R2, qui constitue l'abonnement, à savoir une part fixe indépendante de la consommation d'énergie ou des conditions climatiques, le taux de TVA à 5,5% s'applique aux réseaux de chaleur en toutes circonstances.

3. Y-a-t-il une TVA sur les charges de chauffage lorsque le propriétaire ou le syndicat de copropriété sont les abonnés au réseau de chaleur ?

Le mécanisme de la TVA veut qu'elle soit supportée par l'utilisateur final (locataire ou propriétaire occupant dans le cas des bâtiments résidentiels raccordés à un réseau de chaleur). C'est donc lui qui est censé bénéficier de la réduction de TVA lorsque le taux est réduit.

En présence d'un intermédiaire, il arrive que le taux de TVA réduit ne bénéficie à personne puisque les intermédiaires ne font que collecter la TVA pour le compte de l'Etat, ils ne la supportent pas. (voir schéma en p. 10)

Dans le cas où le syndicat de copropriétaire ou le propriétaire sont les abonnés au réseau de chaleur et refacturent les frais de chauffage sous forme de charges, il est admis qu'ils soient considérés comme des intermédiaires transparents. Alors les charges ne sont pas soumises à TVA. Dans cette configuration, le dernier taux de TVA payé par l'intermédiaire (sur le R1 et le R2) et refacturé à l'identique au consommateur est bien le taux réduit. Cela vient donc réduire effectivement la facture du consommateur final.

4. Quelle TVA sur les contrats d'exploitation-maintenance des sous-stations et des installations secondaires ?

Les contrats d'exploitation-maintenance des sous-stations et des installations secondaires (internes aux bâtiments raccordés) peuvent couvrir un spectre de prestations différentes. Le taux de TVA varie selon les cas :

- 5,5% si les critères de l'article 278-0 bis A sont remplis (travaux d'amélioration de la qualité énergétique des logements de plus de 2 ans)
- 10% si les critères de l'[article 279-0 bis CGI](#) sont remplis (travaux d'entretien portant sur des logements de plus de 2 ans).
- 20% dans les autres cas.

Le taux de 10% et 5,5% ne concernent pas les chaufferies de réseaux primaires car il est peu probable qu'elles soient situées dans des logements.

5. Quelle TVA sur le raccordement ?

Le coût du raccordement d'un bâtiment à un réseau de chaleur peut être facturé, soit via le R2 (intégrés dans l'amortissement des investissements), soit via des frais et/ou droits de raccordement/branchement. L'application de cet article reste néanmoins difficile sur le terrain pour différentes raisons. Certains opérateurs mettent également en évidence une différence de terminologie entre les attendus des services fiscaux et la pratique de facturation des opérateurs (cf. [publication AMORCE ADEME réf. RCE22 sur les coûts des raccordements aux réseaux de chaleur et dispositifs de soutien](#)). D'autres soulignent que les travaux éligibles sont ceux portant sur les locaux à usage d'habitation et qu'il est donc nécessaire d'opérer une distinction entre la partie privative et la partie publique du raccordement. A titre de règle pratique, certains opérateurs considèrent que dans le cadre d'une délégation de service public, les biens exploités par le délégataire (qui est souvent avant la seconde boucle avale) ne sont pas éligibles.

1. Les différents types de réseaux

Le code général des impôts assujettit par principe à la TVA la distribution d'énergie thermique effectuée à titre onéreux. En outre, l'alimentation en chaleur de bâtiments est soumise à un régime différent au titre de la TVA selon différents paramètres tels que le nombre de consommateurs, la qualité des propriétaires et le gestionnaire au réseau. Il est important de distinguer 3 cas de figures pour identifier les dispositions de TVA qui sont conjointement applicables à ces différentes situations et celles qui sont spécifiques.

Un réseau est constitué de canalisations alimentées à partir d'une chaufferie et alimentant plusieurs bâtiments. Les acteurs des réseaux de chaleur distinguent traditionnellement trois cas de figure :

- le réseau alimente les bâtiments du maître d'ouvrage du réseau, qui peut être une personne publique ou une personne privée, on parle dans ce cas de « réseau technique »,
- le réseau fournit de l'énergie à « une pluralité de clients » et le maître d'ouvrage est une personne privée, on parle de réseau de chaleur privé,
- le réseau fournit de l'énergie à « une pluralité de clients » et le maître d'ouvrage est une personne publique et a entendu mettre en place un service public, on parle de service public de distribution de chaleur.

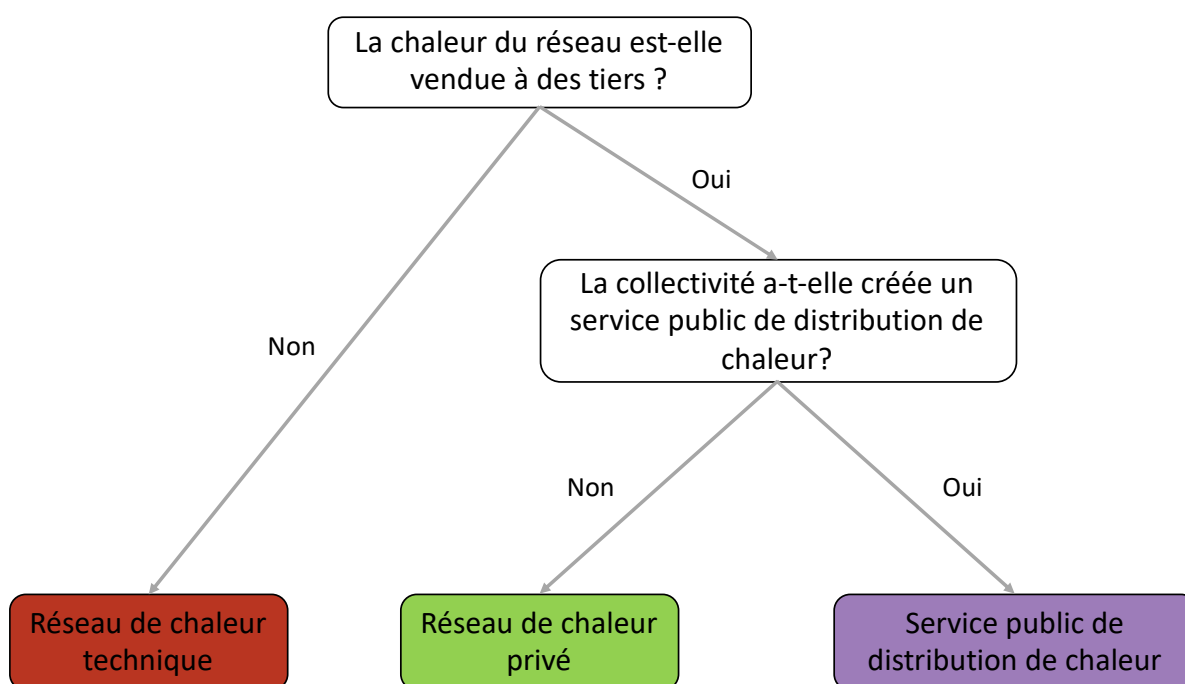


Figure 1: typologie des réseaux de chaleur

2. L'achat de combustibles

Quel que soit le réseau auquel le combustible est destiné, les taux de TVA applicables sont les mêmes. Il n'y a aujourd'hui plus de distinction entre usage domestique et usage non domestique des combustibles.

Le taux de TVA sur les combustibles n'a d'importance que dans le cas où l'exploitant du réseau ne récupère pas la TVA. Cela concerne donc que certains réseaux techniques.

2.1. TVA sur le bois

Le code général des impôts (article 278 bis du CGI) prévoit un taux intermédiaire à 10% pour les livraisons de :

- bois de chauffage ;
- produits de la sylviculture agglomérés destinés au chauffage (briquettes, bûchettes, granulats, etc.) ;
- déchets de bois destinés au chauffage (non transformés ou transformés : plaquettes forestières et industrielles, chutes de scierie, etc. .).

A ce titre est exclu le charbon de bois. Pour plus d'exemple, vous pouvez consulter le [BOI-TVA-LIQ-30-10-20-20160302](#).

Pour rappel, le prix moyen d'acquisition de plaquettes forestières constaté dans la dernière enquête AMORCE sur les réseaux de chaleur biomasse, s'élevait à 24€HT/MWh (cf. publication AMORCE ADEME réf. RCT42).

2.2. TVA sur le gaz

L'abonnement auprès d'un fournisseur de gaz est soumis à une TVA de 5,5% selon l'article 278-0 bis B du CGI. La fourniture de gaz est quant à elle soumise au taux normal de 20%.

2.3. TVA sur le fioul et le charbon

Il n'y a pas de dispositions particulières pour la fourniture de fioul et de charbon. Le taux normal de 20% s'applique.

2.4. TVA sur la chaleur de récupération

L'article 278-0 bis du CGI prévoit un taux de TVA réduit pour la fourniture de chaleur lorsqu'elle est produite au moins à 50% à partir de la biomasse, de la géothermie, des déchets ou d'énergie de récupération.

Le bulletin officiel des impôts¹ considère que cette disposition est applicable à la fourniture de chaleur distribuée par les réseaux qui alimentent une pluralité de clients².

Cela signifie qu'il n'y pas de taux de TVA réduit sur la vente de chaleur fatale à l'exploitant d'un réseau, qu'il soit technique ou non. Le taux réduit s'applique uniquement sur le R1 des réseaux qui alimentent une pluralité de clients.

Pour rappel, le prix moyen d'acquisition de chaleur de récupération constaté dans la dernière enquête AMORCE sur les performances, recettes et coûts des usines de traitement thermique des déchets, s'élevait à 24€HT/MWh (cf. [publication AMORCE ADEME réf. DT83](#)).

¹ BOI-TVA-LIQ-30-10-20-20121030

² Selon le BOFIP, « Le B de l'article 278-0 bis du CGI soumet au taux réduit de 5,5 % de la TVA : [...], les abonnements relatifs aux livraisons d'énergie calorifique distribuée par réseaux ainsi que la fourniture de chaleur **distribuée par ces réseaux** lorsqu'elle est produite au moins à 50 % à partir de sources d'énergie renouvelables ou de récupération. »

2.5. La refacturation de la TVA

Comme détaillé en annexe 1, le taux de TVA n'a un impact réel que sur le prix payé par le consommateur final. Les autres acteurs de la chaîne de facturation ne sont que des intermédiaires dont la rémunération n'est pas affectée par le taux de TVA. En matière d'achat de combustible, cela a deux conséquences notables :

- D'une part, le taux de TVA sur les combustibles est indifférent dès lors que cela concerne un réseau de chaleur avec vente à des tiers, car dans ce cas, l'exploitant du réseau est un intermédiaire ;
- D'autre part, dans le cas d'un réseau technique (sans refacturation à un tiers), le fait de passer par un contrat de prestation peut faire perdre le bénéfice de la TVA à taux intermédiaire à 10%.

Prenons l'exemple d'un maître d'ouvrage d'un réseau technique :

Il peut s'approvisionner directement auprès d'un fournisseur de bois. Dans ce cas, il bénéficiera du taux de TVA à 10%.

Il peut aussi décider de conclure un contrat de prestation pour la fourniture d'énergie (P1) et l'entretien de la chaufferie (P2). Dans ce cas, les dispositions sur la réduction de TVA évoquées ci-dessus (parties 2.1 à 2.3) s'appliquent sur les factures d'achat du prestataire mais ne sont pas répercutées sur les factures payées par le maître d'ouvrage du réseau technique puisqu'il n'achète pas directement du bois mais une prestation.

Les réductions de TVA sont neutres pour le prestataire car il n'est pas le consommateur final. Il ne fait que collecter la TVA pour le compte de l'Etat : lorsqu'il bénéficie d'un taux de TVA plus faible à l'achat, il doit rembourser la différence à l'Etat. (voir figure 2)

Pour plus de détails, lire l'annexe sur les grands principes de la taxe sur la valeur ajoutée.

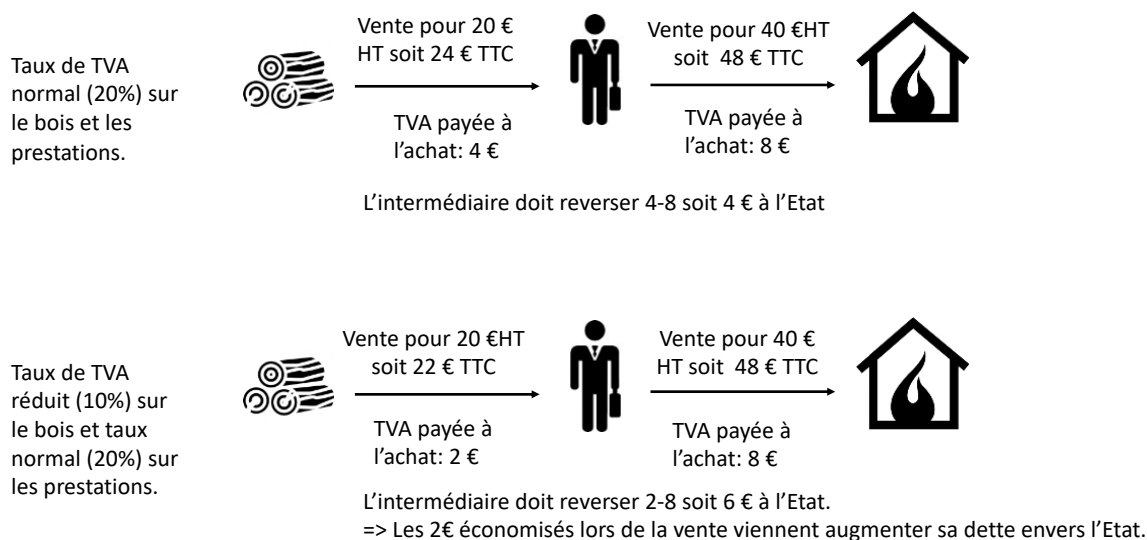


Figure 2: perte de la TVA à taux réduit pour le consommateur final en présence d'un intermédiaire

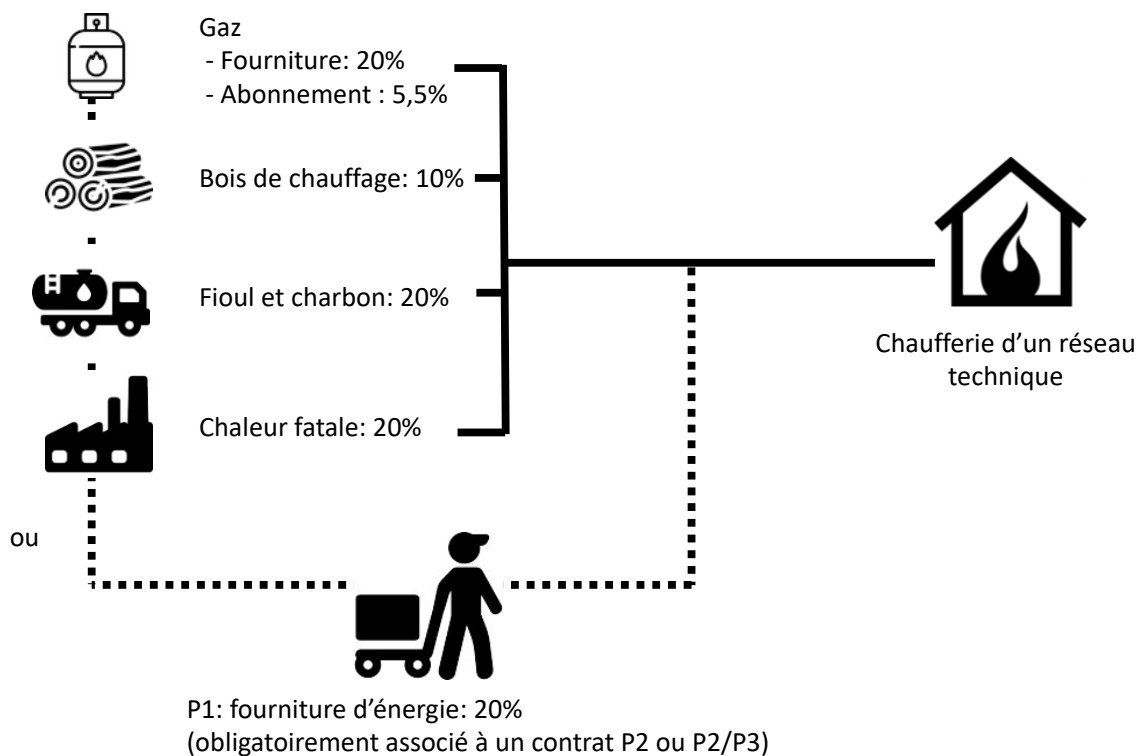


Figure 3: schéma synthétique des taux de TVA sur l'approvisionnement d'un réseau technique

Dans le cas où le réseau technique est alimenté à plus de 50% par des EnR&R, il peut être envisagé de raccorder un tiers à cette installation pour le bénéficiaire d'un taux de TVA réduit sur l'intégralité des composantes de la facturation (voir partie 3.1 et 3.2).

3. La vente de chaleur à des tiers

Lorsque le réseau alimente plusieurs clients – à savoir facture la chaleur à des entités juridiques distinctes, les dispositions du code général des impôts prévoient un taux de TVA réduit sur les deux composantes de la facture d'un abonné à un réseau de chaleur : d'une part sur la fourniture de chaleur (3.1) et d'autre part sur l'abonnement au réseau (3.2) dans les conditions détaillées ci-dessous.

3.1. La fourniture de chaleur

Le code général des impôts prévoit que les abonnés d'un réseau bénéficient d'un taux de TVA réduit sur leurs factures d'achat de chaleur lorsqu'elle provient en majorité de sources renouvelables ou de récupération comme cité dans l'article ci-dessous.

Article 278-0 bis (B.) du CGI

La taxe sur la valeur ajoutée est perçue au taux réduit de 5,5 % en ce qui concerne [...] la fourniture de chaleur lorsqu'elle est produite au moins à 50 % à partir de la biomasse, de la géothermie, des déchets et d'énergie de récupération.

La part fourniture est facturée aux clients du réseau via le terme R1. Elle constitue la part proportionnelle à la consommation, représentant le coût du combustible/des énergies utilisées. A noter que l'intérêt d'être raccordé à un réseau de chaleur vertueux c'est donc aussi de pouvoir bénéficier d'une TVA à 5,5% sur la consommation de chaleur, alors que des taux de TVA à 10% ou 20% ont pu être appliqués pour l'achat des combustibles ayant servi à produire cette chaleur. Cet intérêt n'existe pas pour les réseaux à moins de 50% d'EnR&R.

Pour une chaleur produite avec 40% de bois et 60% de gaz, l'achat du bois est assujéti à une TVA réduite de 10% tandis que l'achat du gaz ne bénéficie pas de taux de TVA réduit. Lors de la fourniture de cette chaleur, le consommateur final ne bénéficiera pas de taux de TVA réduit à 5.5% car la chaleur est majoritairement produite avec du gaz qui est une ressource non renouvelable. La TVA sur le R1 sera donc de 20%.

Lorsque le taux de 50% n'est pas atteint, le taux de TVA est de 20% sur le R1.

3.1.1. Les réseaux concernés par la TVA à taux réduit sur la fourniture de chaleur

La lecture de l'article 278-0 bis (B.) du CGI [par le BOFIP](#)³ fonde la distinction entre réseau technique et réseau de chaleur en prévoyant que le taux réduit n'est applicable qu'aux réseaux qui facturent la chaleur à un « pluralité de clients finals » (voir figure 1, en partie 1). **Le caractère public ou privé et le mode de gestion du réseau est sans incidence sur le taux de TVA qui sera appliqué à la vente de chaleur.**

3.1.2. Les énergies à prendre en compte dans le calcul des 50%

Pour bénéficier du taux réduit, il est nécessaire que l'énergie fournie soit produite au moins à 50% à partir de sources renouvelables.

En effet, les dispositions du CGI citent la **biomasse, la géothermie, les déchets et l'énergie de récupération**, dont les définitions respectives figurent dans le BOFIP :

³ BOI-TVA-LIQ-30-20-20-20121030

- biomasse : fraction biodégradable des produits, déchets et résidus provenant de l'agriculture, y compris les substances végétales et animales, de la sylviculture et des industries connexes ainsi que la fraction biodégradable des déchets industriels et ménagers.
- géothermie : énergie thermique du sous-sol. Dans le cas d'utilisation des pompes à chaleur (PAC) pour relever en température la source géothermale, il convient de soustraire à la production de chaleur en sortie PAC les consommations électriques inhérentes à celle-ci.
- déchets et énergie de récupération : fraction non biodégradable des déchets ménagers ou assimilés, des déchets des collectivités et des déchets industriels, résidus de papeterie et de raffinerie, gaz ou biogaz issus du traitement des déchets ménagers, industriels, agricoles et sylvicoles, des décharges ou des eaux usées, gaz de récupération (mines, cokerie, haut-fourneau, aciérie et gaz fatals) et récupération de chaleur sur eau de mer, rivière, égout ou de **chaleur fatale à l'exclusion de la chaleur issue de la cogénération pour la part issue de l'énergie fossile**⁴.

Le calcul du mix énergétique peut être effectué sur la base du tableau construit par le syndicat national du chauffage urbain et de la climatisation urbaine, SNCU, et validé par la Direction de la Législation Fiscale (DLF) le 26 juillet 2010.

Pour ce qui est de la **chaleur fatale**, la totalité de l'énergie valorisée sortie d'usine de valorisation énergétique est prise en compte pour le calcul des 50%. Le doute vient du fait que les différents organismes statistiques (Eurostat, l'Agence internationale de l'énergie, la DGEC) considèrent que la moitié de l'énergie issue de l'incinération des ordures ménagères et assimilées est issue de la fraction biodégradable. Si une moitié⁵ de l'énergie valorisée est considérée comme renouvelable, c'est bien la totalité de cette énergie qui vient en substitution des filières classiques de production d'énergie, et donc la totalité est qui comptabilisée comme énergie renouvelable et de récupération dans le taux de 50%.

En revanche, **l'énergie solaire** ne figure pas dans la liste. Dans les faits, le taux de TVA est déclaratif, il est renseigné via la réponse des opérateurs de réseaux de chaleur à l'enquête annuelle des réseaux de chaleur et de froid, menée par le SNCU avec l'assistance d'AMORCE. En l'occurrence, l'énergie issue du solaire thermique est intégrée dans cette enquête dans le calcul du taux d'énergies renouvelables et de récupération (EnR&R) d'un réseau de chaleur. Pour le moment, la question ne s'est pas encore sérieusement posée sur le terrain dans la mesure où les premiers réseaux qui utilisent l'énergie solaire dans leur mix sont alimentés en biomasse à plus de 50%.

Il y a eu une tentative d'ajouter l'énergie solaire dans la liste lors de l'étude de la loi de finances pour 2018 mais cette proposition a été supprimée par le gouvernement, qui invoquait « *un risque de cannibalisation de certaines sources d'énergie renouvelable par d'autres* », et « *une nécessité d'envisager de revoir l'ensemble du dispositif, y compris de rehausser le seuil de 50%* »⁶ »

Enfin, l'administration des impôts s'est positionnée sur la question de savoir si les **garanties d'origine sur le biométhane** pouvaient être totalisées dans les 50%. Elle a répondu positivement à la question⁷.

⁵ L'objet même d'une centrale de cogénération étant la production combinée d'électricité et de chaleur, il est en effet logique de ne pas considérer la chaleur issue d'une cogénération comme une énergie « fatale » de récupération. Ainsi la chaleur issue d'une cogénération biomasse (bois énergie, biogaz) est considérée comme énergie renouvelable en intégralité.

⁶ Voir l'amendement adopté au Sénat puis supprimé en seconde lecture à l'Assemblée Nationale :

http://www.senat.fr/amendements/2017-2018/107/Amdt_II-258.html

Voir l'avis du gouvernement lors des débats au Sénat :

<http://www.senat.fr/seances/s201712/s20171208/s20171208015.html#section3470>

⁷ Pour l'application d'une autre dispositif fiscal (exonération de TICGN sur le biogaz), un décret est venu préciser que les garanties d'origine devaient être françaises. Pour la TVA, la question pourra être amenée à se poser de savoir si des garanties d'origine issues d'autres pays sont éligibles en l'absence de définition harmonisée à la maille européenne.

Compte-tenu du prix actuel des garanties d'origine biométhane, cette possibilité ne constitue pas un effet d'aubaine mais elle peut permettre de faire basculer certains réseaux qui seraient occasionnellement à la limite du seuil de 50% d'EnR&R. Le recours à ces garanties d'origine peut par exemple se révéler pertinent sur des projets de création de réseau de chaleur, notamment sur des nouveaux quartiers dont la montée en charge très progressive peut impliquer une mise en service décalée dans le temps des moyens de production d'EnR&R. Par exemple :

- mise en service dans un premier temps du réseau de chaleur et d'une chaufferie gaz naturel ;
- mise en service du moyen de production EnR&R (géothermie, biomasse...) une fois le seuil de bâtiments raccordés suffisant pour un fonctionnement optimal en base, et bascule de la chaufferie gaz en mode appoint/secours.

Dans cette situation, l'utilisation de garanties d'origine pendant la première période peut permettre d'appliquer une TVA à taux réduit sur la fourniture de chaleur dès la mise en service du réseau. C'est notamment le cas de nouveaux réseaux de l'Eurométropole de Strasbourg (cf. [partie 4 de la note AMORCE ADEME réf. ENT27 RCT43 sur la cogénération et les réseaux de chaleur](#)).

3.1.3. Les modalités de calcul du taux d'EnR&R

3.1.3.1. Période de fonctionnement prise en compte

[Le BOFIP](#)⁸ prévoit très clairement les règles de calcul.

« La période de référence à retenir pour l'appréciation du seuil de 50 % est l'année civile précédant celle de la facturation (N-1). Il est admis qu'il puisse être pris comme période de référence une période de douze mois consécutifs différente de l'année civile sur la base de laquelle l'exploitant établit habituellement son rapport technique d'exploitation (saison de chauffe).

Afin de tenir compte de circonstances particulières affectant de manière temporaire la composition habituelle du bouquet énergétique du réseau, il est toutefois admis que la période de référence soit la moyenne des années N-2 et N-3 ou, si ces circonstances affectent les deux années N-1 et N-2, la moyenne des années N-3 et N-4. »

	N-4 ou S-4	N-3 ou S- 3	N-2 ou S-2	N-1 ou S-1	N ou S
Année N-1 avec un taux de couverture à plus de 50%					
Circonstances particulières sur l'année N-1		moyenne			
Circonstances particulières sur les années N-1 et N-2	moyenne				

N : année civile ; S : saison de chauffe

Tableau 1. Périodes pouvant être prises en compte pour le calcul du taux d'ENR&R (cases vertes)

Le BOFIP illustre par deux exemples cette notion « circonstances exceptionnelles » : la panne exceptionnelle d'une chaufferie bois et des travaux de mise aux normes du four d'une unité d'incinération d'ordures ménagères (UIOM).

En revanche, le bénéfice de la TVA réduite est perdu si le taux d'EnR&R n'est pas atteint plus de deux années consécutives. Le dimensionnement des installations à base d'EnR&R est donc important : il ne doit pas être mené au plus juste car en cas de rigueur climatique, de maintenance ou défaillance des systèmes de production vertueux, les énergies d'appoint fossiles peuvent être plus sollicitées, d'où un risque de ne pas atteindre le taux de 50%.

De la même façon, le développement du réseau de chaleur doit être planifié avec précaution pour apprécier au mieux le taux de couverture des énergies renouvelables ou de récupération à terme. Le schéma directeur est un outil pour déterminer la stratégie du réseau qui permet d'anticiper et de faire la prospective du réseau de chaleur sur 10 ans, en mettant en vis-à-vis les évolutions prévisionnelles des consommations et des outils de production. (cf. [AMORCE ADEME réf. RCP24 Guide de réalisation du schéma directeur d'un réseau existant](#)).

3.1.3.2. Anticipations sur l'atteinte de ce taux

Pour les nouveaux réseaux ou en cas de modification des installations d'un réseau existant, il est possible pour l'exploitant du réseau d'appliquer, sous sa responsabilité, le taux réduit à la fourniture

⁸ BOI-TVA-LIQ-30-20-20-20121030

d'énergie calorifique dès la mise en route des nouvelles installations, s'il estime que le taux de 50% sera atteint⁹.

En contrepartie, si le taux n'est pas atteint, l'administration fiscale serait en droit de procéder à une proposition de rectification. Certains réseaux de chaleur s'étant retrouvés dans cette situation, ce risque est à appréhender et il y a lieu d'identifier contractuellement qui le porte.

3.1.3.3. Périmètre technique pris en compte

Une nouvelle fois, le BOFIP apporte les précisions utiles. Il rappelle la règle de principe selon laquelle « le seuil de 50 % s'apprécie de manière globale pour chaque réseau. Lorsque l'énergie calorifique délivrée par un même réseau est issue de plusieurs sites de production, il est fait masse de l'ensemble des sources d'énergie utilisées pour apprécier le seuil d'éligibilité »

On observe aujourd'hui le développement de boucles d'eau tempérées à 20/30°C accompagnées de pompes à chaleur en sous-stations pour élever la chaleur pour le chauffage. Il pourra être utile de vérifier auprès de l'administration fiscale que ces installations décentralisées peuvent bien être prises en compte dans le taux d'EnR&R¹⁰.

En outre, le BOFIP apporte une nuance sur le périmètre à prendre en compte :

« Il est admis pour le cas où l'exploitant du réseau concédé est contraint, compte tenu notamment des spécificités géographiques du territoire communal, de distribuer la chaleur via deux réseaux techniquement distincts, que le seuil soit apprécié à l'échelle de l'ensemble du réseau concédé à l'opérateur. »

Exemple :

Une collectivité a une délégation de service public avec 2 réseaux de chaleur physiquement indépendants :

- un premier réseau, nommé A délivrant 80 000 MWh par an avec un taux de 20% d'énergies renouvelables
- et un second réseau B délivrant 20 000 MWh par an avec un taux de 80% d'énergies renouvelables et de récupération.

Les deux réseaux ne sont pas interconnectés. L'exploitant est en mesure de comptabiliser sur chaque réseau la part d'énergies renouvelables et de récupération de façon distincte. Le taux de couverture global de la délégation de service public est de 32% d'énergies renouvelables et de récupération (donc inférieur à 50%). La collectivité a décidé de mutualiser le tarif : le terme R1 (en €HT) est le même, quel que soit le réseau sur lequel le point de livraison est raccordé.

Dès lors que ces deux réseaux ne sont pas en interconnectés, il s'agit de deux réseaux distincts et il reviendra à la collectivité le soin de ventiler le taux de la TVA applicable selon le point de raccordement de l'abonné. Le prix mutualisé unique de la part variable s'entend alors hors TVA, et sera au taux de TVA de 5,5 % pour les abonnés du réseau B (article 278-0 bis du CGI) et au taux normal de 20 % pour les abonnés du réseau A.

De la même manière, une collectivité dispose sur son territoire de deux réseaux de chaleur physiquement indépendants, exploité par le même opérateur avec le même mode de gestion :

- un premier réseau, nommé A délivrant 80 000 MWh par an avec un taux de 80% d'énergies renouvelables
- et un second réseau B délivrant 20 000 MWh par an avec un taux de 0% d'énergies renouvelables et de récupération.

⁹ Source : BOFIP : BOI-TVA-LIQ-30-20-20-20121030

¹⁰ L'option choisie par un opérateur est de considérer que la chaleur issue des pompes à chaleur entre dans le calcul des 50% pour la production de chaleur l'hiver mais qu'en fonctionnement d'été, l'énergie produite n'est pas éligible à la TVA à taux réduit.

Les deux réseaux ne sont pas interconnectés. Le taux d'EnR&R peut aussi s'entendre sur le global des deux réseaux de chaleur :

Taux d'EnR&R global = 80 MWh du réseau A * 80 % / (80 + 20) = 64%

Dans ce cas, la TVA pour l'ensemble des abonnés peut être de 5.5% même si les abonnés au réseau B ne bénéficient pas de chaleur issue majoritairement de ressources renouvelables.

En bref, il est possible de pratiquer une péréquation tarifaire entre plusieurs réseaux, tout en appliquant le taux de TVA sur le R1 adapté à chaque réseau selon que son taux d'EnR&R soit supérieur ou inférieur à 50%. Et il est également possible de définir un taux d'EnR&R global pour plusieurs réseaux non connectés physiquement en raison de contraintes locales.

3.2. L'abonnement au réseau de chaleur

L'autre partie de l'article 278-0 bis (B.) du CGI prévoit un taux réduit pour les abonnements payés par les clients des réseaux de chaleur. Par opposition à la TVA sur la fourniture, cette disposition s'applique quelle que soit la part d'énergies renouvelables et de récupération qui alimente le réseau.

Article 278-0 bis (B.) du CGI

La taxe sur la valeur ajoutée est perçue au taux réduit de 5,5 % en ce qui concerne les abonnements relatifs aux livraisons [...] d'énergie calorifique [...] distribués par réseaux

3.2.1. Les réseaux concernés par la TVA à taux réduit sur la fourniture de chaleur

Les réseaux visés sont les mêmes pour ceux qui ouvrent droit à la TVA à taux réduit pour la fourniture de chaleur ; à savoir ceux qui facturent à la chaleur à un « pluralité de clients finals ».

3.2.2. Définition de la part « abonnement »

Selon le [BOFIP](#)¹¹, l'abonnement correspond à « la part fixe de la facture de livraison d'énergie calorifique donnant droit à une fourniture minimale d'énergie, quelles que soient les sources d'énergies utilisées en amont pour sa production et quelle que soit sa dénomination. La part fixe s'entend de celle qui est facturée indépendamment de la consommation d'énergie ou des circonstances climatiques. »

Cet abonnement correspond au terme R2 des polices d'abonnement des réseaux de chaleur. Lorsqu'il inclut les montants d'investissement dans le raccordement des abonnés (inclus dans la partie appelée R2-4), ceux-ci sont donc de fait éligibles au taux réduit ; ce qui est moins évident lorsque les raccordements sont facturés à part (voir taux de TVA sur les raccordements en partie 5)

A noter que lorsque le réseau est géré sous forme d'affermage, la part qui revient à la collectivité pour le remboursement de ses investissements (surtaxe d'affermage) est intégrée dans ce R2.

3.3. Le cas des réseaux de froid

A l'heure actuelle, les moyens de production de froid qui peuvent être qualifiés de « renouvelables » sont en cours de définition au niveau européen. La fourniture de froid est donc facturée au taux normal, de même que l'abonnement. Sachant que ces réseaux alimentent essentiellement des

¹¹ BOI-TVA-LIQ-30-20-20-20121030

bâtiments à usage tertiaire (et non résidentiels), l'absence de TVA à taux réduit n'est pas préjudiciable puisque la TVA peut être récupérée.

3.4. Le cas des logements collectifs

Lorsqu'un réseau de chaleur dessert un bâtiment collectif, l'abonné n'est pas nécessairement le consommateur final. Le syndicat de copropriété et/ou bien le propriétaire peuvent constituer des intermédiaires dans la chaîne de facturation de l'abonnement et de la fourniture d'énergie calorifique.

Par dérogation, et en application du 2° du II de l'article 267 du CGI, ils peuvent être considérés comme des intermédiaires transparents et, à ce titre, ne pas imputer de TVA sur les charges qu'ils facturent aux copropriétaires et/ou aux locataires. Pour ce faire, les conditions suivantes doivent être réunies :

- les charges doivent :
 - pour les propriétaires, entrer dans la catégorie des charges récupérables selon 2 décrets¹², et,
 - pour les syndicats, concerner des dépenses d'équipements communs,
- les sommes doivent être comptabilisées dans des comptes de passage (pour les propriétaires uniquement),
- les bailleurs ou les syndicats doivent rendre compte exactement aux locataires ou aux copropriétaires de l'engagement et du montant des dépenses,
- les bailleurs et/ou les syndicats doivent justifier, auprès de l'administration, de la nature et du montant exact des débours.

Dans le cas d'un réseau de chaleur, les frais engagés pour les syndicats concernent bien des dépenses d'équipements communs et les frais engagés par les propriétaires sont bien considérés comme des charges récupérables¹³ de sorte que les transferts financiers entre syndicats de copropriété, propriétaires et locataires ne sont pas grevés de TVA.

Ainsi, dans cette configuration, l'utilisateur final bénéficie des taux réduits de TVA appliqués à l'abonné, même en présence d'intermédiaires.

Pour en savoir plus : consultez le BOFIP : [BOI-TVA-BASE-10-10-30-20140115](#)

¹² Décret du 26 août 1987 et décret du 9 novembre 1982

¹³ Cela est le cas pour R1 et R2, en application de la loi NOME et de la décision n°2014-441/442/443 QPC du 23 janvier 2015 du Conseil constitutionnel

4. Les contrats d'exploitation et de maintenance

L'entretien et la maintenance des installations (pour un réseau technique ou installations secondaires d'un réseau de chaleur) peuvent être réalisés en utilisant les moyens propres au maître d'ouvrage ou bien être faits dans le cadre d'un contrat de prestations de services. C'est ce cas de figure, celui de la prestation, qui est détaillé ci-dessous.

Les entreprises spécialisées dans l'entretien/maintenance proposent des prestations qui se décomposent généralement en 4 postes :

- P1 = Fourniture d'énergie ou de combustible par l'exploitant.
- P2 = Maintenance et petit entretien.
- P3 = Garantie totale et renouvellement des matériels (gros entretien).
- P4 = Financement de gros travaux de rénovation.

Le P2 est la base de tout contrat et peut-être accompagné par les autres prestations (P1, P3, P4) de façon optionnelle.

4.1. La TVA sur les contrats P2 : les contrats d'entretien des installations secondaires et des chaufferies dédiées

Les contrats d'entretien des installations secondaires et des chaufferies dédiées peuvent bénéficier à certaines conditions d'une TVA au taux réduit en application de deux textes du CGI : l'article 279-0 bis du CGI et l'article 278-0 bis A :

Article 279-0 bis du CGI

La taxe sur la valeur ajoutée est perçue au taux réduit de 10 % sur les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien autres que ceux mentionnés à l'article 278-0 bis A portant sur des locaux à usage d'habitation, achevés depuis plus de deux ans, à l'exception de la part correspondant à la fourniture d'équipements ménagers ou mobiliers ou à l'acquisition de gros équipements fournis dans le cadre de travaux d'installation ou de remplacement du système de chauffage, des ascenseurs, de l'installation sanitaire ou de système de climatisation dont la liste est fixée par arrêté du ministre chargé du budget¹⁴.

Cet article cible donc les travaux d'entretien à l'exclusion du remplacement de gros équipements.

Article 278-0 bis A du CGI

La taxe sur la valeur ajoutée est perçue au [taux de 5,5%] sur les travaux d'amélioration de la qualité énergétique des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans ainsi que sur les travaux induits qui leur sont indissociablement liés. Ces travaux portent sur la pose, l'installation et l'entretien des matériaux et équipements mentionnés au [crédit d'impôt pour la transition énergétique¹⁵], sous réserve que ces matériaux et équipements respectent des caractéristiques techniques et des critères de performances minimales fixés par arrêté du ministre chargé du budget.

4.1.1. Les travaux visés par l'article 279-0 bis du CGI

Le texte vise les cas qui remplissent tous les critères suivants :

¹⁴ Arrêté codifié à l'article 30-00A de l'annexe IV du CGI

¹⁵ La formule exacte est « la pose, l'installation et l'entretien des matériaux et équipements mentionnés au 1 de l'article 200 quater, dans sa rédaction antérieure à celle résultant de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 »

- les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien autres que ceux éligibles au CITE,
- **portant sur des locaux à usage d'habitation,**
- achevés depuis plus de deux ans.

On considère qu'une grande partie du temps les chaufferies des réseaux primaires de réseaux de chaleur ne sont pas situées dans les locaux à usage d'habitation donc ne sont pas éligibles¹⁶.

Entrent donc dans cette définition des contrats d'entretien, de maintenance et de garanties de performance à la fois des installations de chauffage et d'eau chaude sanitaire internes à l'immeuble (réseau secondaire d'un réseau de chaleur) et des chaufferies dédiées (par exemple d'un réseau technique) situées dans des logements¹⁷.

En application de cet article, lorsque les conditions ci-dessus sont réunies, la **prestation P2 est facturée avec une TVA à 10%**.

4.1.2. Les travaux visés par l'article 278-0 bis A du CGI

Cet article est également utilisé pour bénéficier de la TVA à taux réduit sur le raccordement aux réseaux vertueux. Les conditions d'application de cet article sont détaillées en partie 5.

On retiendra néanmoins ici que les équipements éligibles à cet article sont ceux figurant à l'[article 18 bis de l'annexe 4 du CGI](#) (lorsqu'ils sont fournis et facturés par l'entreprise dans le cadre d'une prestation de travaux) :

- le branchement privatif composé de tuyaux et de vannes qui permet de raccorder le réseau de chaleur au poste de livraison de l'immeuble ;
- le poste de livraison ou sous-station qui constitue l'échangeur entre le réseau de chaleur et l'immeuble ;
- les matériels nécessaires à l'équilibrage et à la mesure de la chaleur qui visent à opérer une répartition correcte de celle-ci. Ces matériels peuvent être installés, selon le cas, avec le poste de livraison, dans les parties communes de l'immeuble collectif ou dans le logement.

Cet article autorise donc l'application d'un taux de TVA à 5,5% sur les travaux d'entretien sur le branchement, le poste de livraison et les équipements pour l'équilibrage et la mesure.

Par extension de cet article, certains exploitants appliquent une TVA à 5,5% sur l'ensemble des prestations P2 des installations secondaires des réseaux de chaleur vertueux.

4.2. La TVA sur les contrats P1 et P2 : cas dans lequel l'exploitant est l'abonné du réseau de chaleur

Les contrats d'exploitation et de maintenance peuvent inclure une part P1 qui correspond à la fourniture d'énergie. Dans le cas où un tel contrat serait proposé par l'exploitant du réseau secondaire, cela signifie (sauf montage contractuel spécifique) que l'exploitant du réseau de chaleur secondaire est l'abonné du réseau de chaleur primaire, et s'acquitte à ce titre du règlement des factures R1 et R2.

¹⁶ En effet, il peut arriver dans de très rares cas que des équipements de production de bâtiments résidentiels soient conservés et intégrés dans le périmètre du réseau de chaleur primaire, en tant que moyens de production de secours par exemple. Cette pratique est plus courante dans le cas d'établissements de santé/hospitaliers raccordés à des réseaux de chaleur.

¹⁷ Pour plus de détails sur la notion de « logements », consultez le BOFIP : BOI-TVA-LIQ-30-20-90-20-20140929

La question qui se pose dans cette situation est de savoir si la partie P1 du contrat d'exploitation constitue une opération de fourniture de chaleur ou bien une prestation de services d'alimentation en chaleur.

Si l'on considère qu'il s'agit d'une opération de fourniture de chaleur, l'exploitant titulaire du P1 pourra refacturer ce dernier à une TVA de 5,5% conformément à l'article 278-0 bis du CGI. Si l'on considère que l'exploitant apporte une plus-value d'une nature ou d'une autre et propose plutôt une prestation de service d'alimentation en chaleur, alors l'article 278-0 bis ne trouve pas à s'appliquer et la tva applicable est de 20%.

La pratique de certains opérateurs est d'appliquer une TVA à 5,5% pour les contrats de type MC/MCI et une TVA de 20% pour les contrats MT ou MF.

5. Le raccordement au réseau de chaleur

Les coûts liés au raccordement à un réseau de chaleur peuvent être intégrés dans le R2, ou bien faire l'objet d'une facturation unique au moment du raccordement via des frais ou des droits de raccordement. La question du R2 a déjà été traitée en partie 3.2. On s'attardera donc ici sur le second cas, celui des droits et frais de raccordement.

Dans **ce second cas**, le code général des impôts prévoit une disposition pour bénéficier d'un taux de TVA à 5,5% sur les travaux nécessaires au raccordement à un réseau de chaleur à certaines conditions. Cependant, cette disposition est inégalement appliquée sur le terrain, notamment car la terminologie de la disposition législative ne correspond pas à la pratique des opérateurs.

Article 278-0 bis A du CGI

« La taxe sur la valeur ajoutée est perçue au taux réduit mentionné au premier alinéa de [l'article 278-0 bis](#) sur les travaux d'amélioration de la qualité énergétique des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans ainsi que sur les travaux induits qui leur sont indissociablement liés. Ces travaux portent sur la pose, l'installation et l'entretien des matériaux et équipements mentionnés au 1 de [l'article 200 quater](#), sous réserve que ces matériaux et équipements respectent des caractéristiques techniques et des critères de performances minimales fixés par arrêté du ministre chargé du budget. »

5.1. Les conditions d'application

Le bénéfice du taux de TVA réduit de 5,5% s'applique donc dans les conditions suivantes :

- les travaux qui bénéficient d'un taux réduit sont la pose, l'installation et l'entretien des matériaux et équipements éligibles au crédit d'impôt pour la transition énergétique, parmi lesquels figurent (jusqu'au 31 décembre 2018) les équipements de raccordement à un réseau vertueux de chaleur (ou de froid dans un DOM) alimenté majoritairement par des énergies renouvelables ou de récupération ou par une installation de cogénération,
- sont concernés les travaux réalisés sur des logements ; à l'exclusion des bâtiments à usage commercial et industriel notamment,
- ces logements doivent être achevés depuis plus de deux ans,
- sont également éligibles les travaux indissociablement liés.

5.1.1. Précisions sur la notion de locaux à usage d'habitation

[Selon le BOFIP](#)¹⁸, pour l'application de ses dispositions, les locaux à usage d'habitation sont :

- les maisons individuelles ;
- les logements situés dans des immeubles collectifs, lesquels s'entendent des immeubles qui comprennent au moins deux locaux (dont au moins un à usage d'habitation) et dont les charges sont réparties entre au moins deux utilisateurs. Dans les immeubles collectifs, sont concernées tant les parties privatives que les parties communes ;
- certains établissements affectés à titre principal ou accessoire à l'hébergement collectif de personnes physiques, ainsi que les logements de fonction. Ces locaux obéissent à leurs règles propres.

Pour les locaux utilisés de façon mixte (usage d'habitation et autre activité : commerciale, industrielle, etc.), se reporter à [l'annexe du BOFIP](#)¹⁹.

¹⁸ BOI-TVA-LIQ-30-20-90-10-20140919, sur renvoi du BOI-TVA-LIQ-30-20-95-20140225

¹⁹ BOI-ANX-000199-20140922

5.1.2. Précisions sur le mix énergétique du réseau

La loi de finances pour 2018 a ajouté dans l'article sur le CITE la notion de chaleur de récupération en plus de la chaleur renouvelable et de la chaleur issue de cogénération. Ceci étant, le [BOFIP portant sur les équipements éligibles au CITE](#)²⁰ le prévoyait déjà. Ce dernier définit en outre l'« énergie renouvelable »²¹.

Énergie renouvelable au sens du CITE et donc de la TVA au taux réduit sur les travaux d'amélioration énergétique :

« l'énergie thermique du sous-sol (géothermie), l'énergie solaire, éolienne ou hydraulique, ainsi que l'énergie dégagée par la combustion de matières non fossiles d'origine animale ou végétale (biomasses), de déchets, de substances issues de la décomposition ou de la fermentation de ces matières et déchets »

5.1.3. Précisions sur les travaux et les équipements éligibles au taux réduit

La notion de travaux comprend les dépenses de main d'œuvre, les matières premières (briques, bois, laine de verre, etc.), les petites fournitures (joints, vis, tuyaux, etc.)²² ainsi que certains équipements.

L'arrêté ([article 18 bis de l'annexe 4 du CGI](#)) précise que les équipements suivants sont éligibles, lorsqu'ils sont fournis et facturés par l'entreprise dans le cadre d'une prestation de travaux :

- le branchement privatif composé de tuyaux et de vannes qui permet de raccorder le réseau de chaleur au poste de livraison de l'immeuble ;
- le poste de livraison ou sous-station qui constitue l'échangeur entre le réseau de chaleur et l'immeuble ;
- les matériels nécessaires à l'équilibrage et à la mesure de la chaleur qui visent à opérer une répartition correcte de celle-ci. Ces matériels peuvent être installés, selon le cas, avec le poste de livraison, dans les parties communes de l'immeuble collectif ou dans le logement.

5.1.4. Précisions sur les travaux indissociablement liés

Sont ainsi définis les travaux qui portent sur le même élément du bâti directement affecté par les travaux d'amélioration de la qualité énergétique. Le BOFIP fixe une limite de 3 mois maximum entre la date de facture des éléments principaux et la date de facturation des travaux « indissociablement liés ».

Pour en savoir plus, vous pouvez consulter [le BOFIP](#)²³.

5.1.5. Autres précisions

Il n'est pas nécessaire de répondre aux autres conditions d'éligibilité au CITE. Ainsi par exemple, il est indifférent :

- que les travaux soient réalisés ou non dans le cadre d'un bouquet de travaux ;
- que pour certains équipements (matériaux d'isolation thermique des parois vitrées, volets isolants et portes d'entrée donnant sur l'extérieur) la dépense soit réalisée en maison individuelle ou en immeuble collectif ;
- que les travaux soient réalisés dans une résidence principale ou secondaire ;
- que le preneur respecte ou non des conditions de ressources.

Pour connaître précisément toutes les conditions, consultez le bulletin officiel des impôts,

- [BOI-TVA-LIQ-30-20-90-10](#) (locaux concernés) ;

²⁰ BOI-IR-RICI-280-10-30-20170807

²¹ La définition de l'installation de cogénération fait référence du décret n°99-360 du 5 mai 1999 qui est aujourd'hui caduc.

²² Voir une liste d'exemple plus détaillée sur le BOFIP : BOI-ANNX-000202-20140929

²³ BOI-TVA-LIQ-30-20-95-20140225

- [BOI-TVA-30-20-90-20 au I et II](#) (opérations concernées) ;
- [BOI-TVA-LIQ-30-20-90-30 au II § 350 à 400](#) (opérations particulières) ;
- [BOI-TVA-LIQ-30-20-90-40](#) (modalités d'application), notamment la fourniture d'une attestation par l'entreprise.

5.2. Les difficultés d'application

Les retours de terrain mettent en évidence que cette disposition est peu ou pas utilisée pour les raisons suivantes :

- Le périmètre des travaux à prendre en compte n'est pas clairement défini. Si l'on s'appuie sur ce qui est prévu pour l'article 279-0 bis du CGI, le taux réduit ne s'applique que sur la part privative²⁴ des travaux de raccordement. Si à ce titre, on prend en compte uniquement les travaux réalisés hors périmètre de la délégation de service public, les montants financiers éligibles au taux réduit diminuent drastiquement au point que les opérateurs considèrent que la distinction travaux éligibles/ travaux non éligibles ne se justifie plus.
- la définition du CGI parle de *droits ou frais de raccordement pour la seule part représentative du coût de ces équipements* ; or la facture ne reflète pas systématiquement le coût réel du raccordement, détaillé par postes de dépenses. Pour une question sémantique, les services fiscaux ne considèrent pas dans ces cas l'opération comme une opération éligible.
- la définition du CGI limite l'aide aux réseaux majoritairement alimentés par des énergies renouvelables (y compris de récupération) ou par une installation de cogénération, or ce taux n'apparaît pas systématiquement sur la facture qui sert de justificatif

Si la formulation des textes seule fait obstacle à l'application de cette disposition prévue par la loi, il est recommandé aux opérateurs d'adapter leurs pratiques en modifiant leurs factures, en particulier sur les points suivants :

- le taux d'EnR&R y compris cogénération issue d'énergie fossile doit apparaître sur la facture ;
- le détail de la facture doit suivre les trois catégories d'équipements détaillés par l'article 18 bis de l'annexe 4 du CGI : « branchement », « poste de livraison ou sous-station » et « matériels nécessaires à l'équilibrage et à la mesure de la chaleur ».

5.3. Le cas des réseaux de chaleur non vertueux

Dans le cas où le raccordement se fait à un réseau de chaleur alimenté par moins de 50% d'énergies renouvelables ou de récupération ou de chaleur issue de cogénération, l'article 278-0 bis A du CGI n'est pas applicable. En revanche, un autre article peut être invoqué. Il s'agit de l'article 279-0 bis du CGI qui prévoit un taux intermédiaire à 10% pour :

"les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien autres que ceux mentionnés à [l'article 278-0 bis A](#) portant sur des locaux à usage d'habitation, achevés depuis plus de deux ans, à l'exception de la part correspondant à la fourniture d'équipements ménagers ou mobiliers ou à l'acquisition de gros équipements fournis dans le cadre de travaux d'installation ou de remplacement du système de chauffage, des ascenseurs, de l'installation sanitaire ou de système de climatisation"

Les conditions d'application de cet article sont identiques à celles détaillées plus haut :

- [BOI-TVA-LIQ-30-20-90-10](#) (locaux concernés) ;
- [BOI-TVA-30-20-90-20 au I et II](#) (opérations concernées) ;
- [BOI-TVA-LIQ-30-20-90-30 au II § 350 à 400](#) (opérations particulières) ;
- [BOI-TVA-LIQ-30-20-90-40](#) (modalités d'application).

²⁴ BOI-TVA-LIQ-30-20-90-30-20140919, alinéa 110

LISTE DES FIGURES

- **Figure 1: typologie des réseaux de chaleur.....8**
- **Figure 2: perte de la TVA à taux réduit pour le consommateur final en présence d'un intermédiaire ..10**
- **Figure 3: schéma synthétique des taux de TVA sur l'approvisionnement d'un réseau technique 11**

BIBLIOGRAPHIE

- ADEME, Chauffage au bois : règles d'application de la TVA, janvier 2014
- ADEME, Contrats d'exploitation de chauffage en copropriété – Avoir un contrat adapté à ses besoins pour faire des économies, septembre 2014
- AMORCE, ADEME, Compréhension de la chaîne de facturation du chauffage d'un logement raccordé à un réseau de chaleur : du délégataire à l'utilisateur final, RCE 11, octobre 2012
- AMORCE, La TVA sur les réseaux de chaleur en 10 questions, RCE 17, mai 2013
- ARC, Contrats d'entretien P2 de chauffage, l'imbroglio de la TVA, février 2012
- Bulletin officiel des finances publiques

GLOSSAIRE

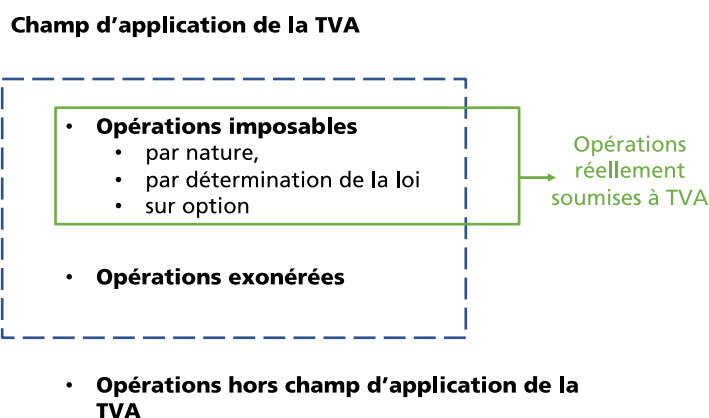
BOFIP	Bulletin officiel des finances publiques
CGI	Code général des impôts
CITE	Crédit d'impôt transition énergétique
DGEC	Direction générale de l'énergie et du climat
EnR&R	Energies renouvelables et de récupération
HT	Hors taxe
NOME	Nouvelle organisation du marché de l'électricité
SNCU	Syndicat national du chauffage urbain et de la climatisation urbaine
TTC	Toutes taxes comprises
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UVE	Usine de valorisation énergétique des déchets
UIOM	Usine d'incinération d'ordures ménagères

ANNEXES : les principes généraux de la TVA

1. Champ d'application - précisions terminologiques

1.1. Opérations imposables

Les articles 256 à 263 du Code Général des Impôts listent les opérations imposables, en distinguant celles imposables par nature de celles imposable sur option.



1.1.1. Les opérations imposables par nature

Les opérations imposables par nature sont les livraisons de biens corporels ou les prestations de services effectuées à titre onéreux par une personne assujettie à TVA (article 256 CGI).

Certaines opérations, normalement placées en dehors du champ d'application de la TVA, y sont réintégrées en vertu d'une disposition expresse du Code (opérations imposables par détermination de la loi). C'est le cas par exemple de la livraison à soi-même de bien, qui consiste pour un assujetti à utiliser un bien de son entreprise pour ses besoins privés.

Un certain nombre d'opérations sont imposables sur option (articles 260 à 260 CA CGI).

La distribution d'énergie thermique est imposable obligatoirement au titre de l'article 256B du CGI.

1.1.1. Les opérations exonérées

Les opérations exonérées sont les opérations situées dans le champ d'application de la TVA, mais qui échappent à l'imposition aux termes de dispositions expresses du Code général des impôts (articles 261 à 263 CGI).

1.2. Assujetti et redevable

Il convient de distinguer les notions d'assujetti et de redevable :

- l'assujetti est celui qui exerce des opérations entrant dans le champ d'application de la TVA.
- le redevable est celui qui doit effectivement s'acquitter à l'Etat de la taxe qu'il a collectée. Il existe tout au long de la chaîne, de la production à la consommation d'un bien ou service, de nombreux redevables. Le consommateur final, qui supporte le coût de la TVA, n'est pas légalement redevable.

Si un redevable est toujours assujetti, la réciproque n'est en effet pas valable : du fait des exonérations, un assujetti peut réaliser des opérations qui entrent dans le champ d'application de la

TVA sans avoir de TVA à verser à l'Etat.

Assujetti partiel : les collectivités exerçant à la fois des activités dans le champ et hors champ sont des assujetties partielles.

Redevable partiel : les assujettis n'exerçant que des activités dans le champ, mais dont certaines sont exonérées, sont des redevables partiels.

Opérations réalisées	Dans le champ d'application	Dans le champ + hors champ
Pas d'opérations exonérées	Assujetti total	Assujetti partiel
Opérations imposées + exonérées	Redevable partiel	Assujetti et redevable partiel

2. Mécanisme

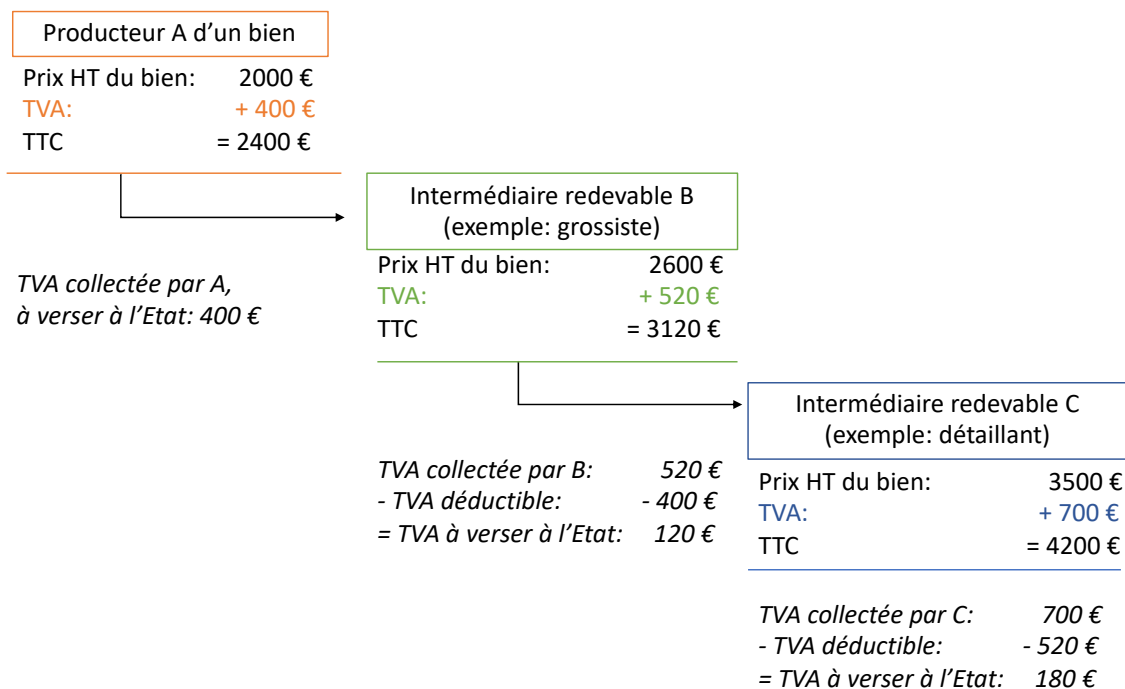
La TVA est un impôt indirect. Aux divers stades du circuit économique, chaque redevable calcule la TVA due et l'intègre dans le prix de vente du bien ou de la prestation.

Pour le calcul du montant à verser, il déduit de cet impôt la taxe qui a grevé les éléments constitutifs du prix de revient de l'opération réalisée, et ne verse à l'Etat que la différence (voir infra, droit à déduction) :

$$\text{TVA à verser} = \text{TVA collectée} - \text{TVA déductible}$$

La TVA est donc supportée par les consommateurs finaux. Le rôle des assujettis consiste à percevoir la taxe pour le compte de l'Etat.

Exemple : par souci de simplification de la démonstration, nous prendrons comme postulats un taux de TVA unique à 20 % ainsi qu'une TVA déductible correspondant uniquement à la TVA payée de B à A et de C à B, hors TVA afférente aux autres opérations.



Dans cet exemple, l'Etat a bien perçu 700 euros, soit 20% de 3500 €, et chaque redevable a bien versé à l'Etat, 20% de la valeur qu'il a ajouté au bien par son activité (A : 20% de 2000 €, B : 20% de 600 € et C : 20% de 900 €).

3. Règle d'assiette

La base d'imposition de la TVA est constituée de l'ensemble des sommes perçues ou à percevoir par le fournisseur en contrepartie de la livraison du bien ou de la prestation de service. En d'autres termes, il s'agit du prix du produit ou service, tous frais et taxes compris (la TGAP par exemple) à l'exception bien sûr de la TVA elle-même (articles 266 et 267 CGI).

4. Taux applicables

4.1. Le taux normal

Un taux normal de 20 % s'applique à toutes les opérations imposables pour lesquelles un autre taux n'est pas expressément prévu (article 278 du CGI).

4.2. Les autres taux

Les articles 278-0 bis à 279 bis du Code général des impôts prévoient l'application de deux niveaux de taux réduit de TVA :

- un taux intermédiaire à 10%. Par exemple, pour les opérations de vente de bois de chauffage (voir partie 2)
- un taux réduit à 5,5%. C'est le cas des abonnements relatifs aux livraisons d'énergie calorifiques. (voir partie 3.2)
- un taux particulier à 2,10% (exemple dans le paragraphe suivant).

4.3. Les spécificités géographiques

Des taux spécifiques trouvent à s'appliquer en Corse (article 297 du CGI), notamment un taux de 2,1% pour les ventes de bois de chauffage, les abonnements aux réseaux de chaleur et la fourniture de chaleur issue à au moins 50% de énergies renouvelables et de récupération.

De même, des dispositions particulières s'appliquent à l'outre-mer. La TVA n'est pas applicable à Mayotte et en Guyane. En Guadeloupe, Martinique et à la Réunion, le taux de TVA normal est de 8,5% et un taux de 2,1% s'appliquent pour les opérations soumises à un taux intermédiaire ou un taux réduit en métropole (articles 294 et suivants du CGI).

5. Déclaration et paiement de la TVA

Le versement à l'Etat de la TVA collectée se fait à l'aide de déclarations dont la forme et le rythme de dépôt dépendent du régime d'imposition de l'assujetti (article 287 du CGI).

5.1. Régime normal

Les assujettis relevant du régime normal doivent déclarer et payer mensuellement la TVA devenue exigible au cours du mois précédent. La déclaration peut être faite trimestriellement si la TVA est inférieure à 4 000 € par an. Les dates limites de déclaration et de paiement sont définies à l'article 39 annexe IV CGI).

5.2. Régime simplifié d'imposition

Peuvent bénéficier du régime simplifié les personnes dont le chiffre d'affaires n'excède pas 238 000 € pour les activités de prestations de service et les professions libérales en BNC et en BIC ou 789 000 euros pour les activités de commerce et d'hébergement (article 302 septies A du CGI). Ce régime ne s'applique que lorsque le montant annuel de TVA exigible est inférieur à 15 000€. Ce régime se caractérise par l'absence d'obligations déclaratives en cours d'année, les assujettis devant simplement acquitter quatre acomptes trimestriels, qui feront l'objet d'une régularisation lors du dépôt de la déclaration annuelle de TVA.

5.3. Franchise en base

Les assujettis dont le chiffre d'affaires est inférieur à un certain montant peuvent relever du régime de franchise en base. Dans ce cas, ils ne sont pas redevables de la TVA et n'ont aucune déclaration à déposer. Ils indiquent alors sur leurs factures, à leurs clients, la mention « TVA non applicable, article 293B du CGI ». Ils devront en revanche payer la TVA à leurs fournisseurs/prestataires de services.

Pour 2017, les assujettis concernés par cette règle sont ceux dont le chiffre d'affaires hors taxes n'excède pas 33 200 € pour les prestations de service et les professions libérales BNC et BIC et 82 800 € pour les activités de commerce et d'hébergement (article 293 B du CGI).

Pour les collectivités, le chiffre d'affaire limite s'applique par secteur d'activité.

N'étant pas redevables, ils ne peuvent pas bénéficier du droit à déduction (voir infra). Ils peuvent alors faire le choix de renoncer au régime de franchise, par déclaration au service des impôts. Ce choix répondra notamment à la volonté de bénéficier du droit à déduction. Ils devront respecter les obligations correspondant au régime réel, normal ou simplifié selon les cas.

Exemple : A bénéficie du régime de franchise de base.

- A achète 1 000 € HT de marchandises à B, assujetti, au taux de 20 %. Il devra payer 200 € de TVA, qu'il ne pourra récupérer par la voie fiscale ;

- A réalise une prestation de service pour C, assujetti. Il précisera sur la facture «TVA non applicable, article 293 B du CGI ». C ne paiera donc pas de TVA.

6. Le droit à déduction

6.1. Mécanisme

Selon l'article 271 du CGI, la TVA qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la TVA applicable à cette opération :

- dans un premier temps, le redevable calcule la TVA sur le montant des opérations imposées = **TVA brute, ou collectée** (cf schéma ci-dessus) ;
- dans un second temps, il récupère, sous réserve de certaines limitations et exclusions, la taxe ayant grevé les achats, services et travaux concourant à la réalisation de ses opérations ouvrant droit à déduction = **TVA déductible**. Il reverse à la DGFiP la différence entre la taxe collectée et la taxe déductible, ou **TVA nette**. Si la taxe déductible excède la taxe exigible, le redevable bénéficie alors d'un crédit de TVA dont il peut demander le remboursement (voir infra). L'imposition des recettes à la TVA permet aux collectivités de déduire la TVA qui a grevé les biens et services acquis pour les besoins de l'exploitation du service considéré.

Exemples :

. 1) TVA à verser

TVA brute, ou collectée :	200 euros
TVA déductible :	50 euros
TVA à verser (200-50) :	= 150 euros

. 2) Crédit de TVA

TVA brute :	200 euros
TVA déductible :	- 207 euros
Crédit de TVA :	+ 7 euros

A contrario, la non-imposition a pour conséquence une rupture dans la chaîne des déductions : la collectivité ne pouvant facturer la TVA à ses clients, elle ne peut déduire celle qu'elle a supportée à raison de ses acquisitions.

Exemple : Si l'on reprend les exemples précédents, la collectivité ne pourra déduire la TVA qu'elle a payée sur ses dépenses (50 dans le premier exemple, 207 dans le deuxième).

L'imputation de la taxe déductible (payée au fournisseur) sur la taxe exigible (facturée au client) s'effectue globalement pour l'ensemble des opérations réalisées au cours d'une période déterminée (mois, trimestre ou année), et non opération par opération.

6.2. Conditions

6.2.1. Conditions de fond

Les conditions du droit à déduction sont les suivantes :

- les biens ou services doivent être affectés à la réalisation d'opérations imposables (article 271 II CGI). Cette affectation n'est pas nécessairement exclusive. En cas d'affectation partielle, le droit à déduction sera partiel, en fonction du calcul d'un coefficient de déduction, voir 1.6.3)
- les biens ou services doivent être nécessaires à l'exploitation, et ne doivent pas faire l'objet d'une utilisation privative à plus de 90 % de leur utilisation totale (article 206 IV 1 annexe II CGI). Pour les collectivités territoriales, la notion d'utilisation privative s'apprécie de la même façon que pour les entreprises en général, à savoir qu'elle correspond à la satisfaction de besoins privés, comme ceux du personnel, ou plus généralement à une affectation à des fins étrangères à l'exploitation d'une activité imposable.
- la déduction n'est pas exclue par une disposition du CGI.

Il n'est pas nécessaire que le redevable soit propriétaire du bien pour déduire la TVA. Il suffit qu'il l'utilise dans le cadre de son exploitation.

6.2.2. Conditions de forme

- La TVA doit être mentionnée expressément sur une facture, ou déclaration d'importation s'il s'agit d'une acquisition intracommunautaire (article 271 II CGI).
- Le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe déductible devient exigible chez le redevable (article 271 I 2 du CGI). En pratique, la TVA déductible doit donc être mentionnée sur la déclaration déposée au titre du mois au cours duquel sont intervenus l'acquisition des biens ou l'encaissement des services.

6.3. Détermination du montant de taxe déductible

Le montant du droit à déduction ne se résume pas toujours à la différence entre la TVA collectée et la TVA déductible. Il faut en effet tenir compte de l'utilisation du bien ou du service. En effet, dans le cas où l'usage d'un bien est mixte (il est utilisé pour partie pour des activités imposables et pour partie pour des activités non imposables²⁵), la TVA qui a grevé l'achat du bien ne peut-être intégralement déduite²⁶.

Exemple : la collectivité achète dix rames de papier, dont une partie est utilisée pour facturer les usagers du réseau de chaleur publics (activité imposable) et une partie pour les activités liées à l'Etat civil (activité non imposable). La TVA payée pour l'achat de la rame de papier ne pourra donc pas être intégralement déduite.

La répartition peut se faire de deux façons :

- soit en appliquant un coefficient de déduction issu d'une formule de calcul relativement complexe qui tient compte de la répartition entre activités imposables et activités non imposables, entre les activités imposables ouvrant droit à déduction et celles n'ouvrant pas droit à déduction et de dispositions particulières ;
- soit en appliquant une clef de répartition unique pour l'ensemble de leurs dépenses (mixtes ou non mixtes) calculée en fonction de la quote-part des recettes taxables par rapport aux recettes totales. Autrement dit, l'ensemble des dépenses des entreprises qui appliqueraient cette dérogation serait réputé mixte.

$$\text{Clé de répartition unique} = \frac{\text{Recettes afférentes aux opérations ouvrant droit à déduction (HT)}}{\text{Recettes totales (dans le champ + hors champ) (HT)}}$$

6.4. Modalités d'exercice du droit à déduction

6.4.1. Imputation

La déduction de TVA doit être en priorité opérée par voie d'imputation sur la taxe due par le redevable au titre du mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance (article 271 du CGI).

L'excédent de taxe déductible qui n'a pu être imputé sur le montant de la TVA collectée au titre d'un mois donné est reporté jusqu'à épuisement sur les déclarations suivantes. Toutefois, cet excédent peut faire l'objet d'un remboursement.

²⁵ Il s'agit des activités qui sont soit hors du champ d'application de la TVA, soit dans le champ d'application de la TVA mais exonérées (voir schéma en p. 28)

²⁶ Pour rappel, les collectivités ne peuvent pas récupérer la TVA sur les fournitures pour les activités situées hors du champ d'application de la TVA ou exonérées.

6.4.2. Remboursement

Lorsque le montant de taxe déductible excède le montant de la taxe due, l'excédent de taxe non imputable est reporté, jusqu'à épuisement, sur les déclarations suivantes.

Cet excédent peut également être remboursé dans les conditions fixées aux articles 242-0 A à K de l'annexe II du CGI.

La demande de remboursement peut même être effectuée par un assujetti qui débute son activité et qui n'a pas encore réalisé de ventes ou prestations soumises à la TVA : dans ce cas, la demande de remboursement peut porter sur l'ensemble de la TVA déductible sur les frais engagés pour le lancement de son activité.

Les demandes de remboursement sont adressées au service des impôts dont dépend l'assujetti en même temps que la déclaration de TVA.

7. Le fonds de compensation de la TVA (FCTVA)

Les collectivités exerçant des activités hors champ de la TVA supportent de la TVA sur leurs investissements et ne peuvent donc accéder aux mécanismes de récupération de la TVA par la voie fiscale, ou partiellement seulement si elles bénéficient d'un droit à déduction partiel par la voie fiscale.

Le système du Fonds de compensation pour la TVA (FCTVA, alimenté par des dotations budgétaires ouvertes chaque année par la Loi de finances est destiné à assurer à ces collectivités la compensation d'une partie de la TVA qu'ils acquittent.

Son fonctionnement est régi par les articles L 1615- 1 à 13 et R 1615-1 à D 1615-7 du Code général des collectivités territoriales.

ANNEXES : le cas des contrats P2+P3

Un point particulier a donné lieu à une saga judiciaire entre 2010 et 2017. Elle concernait le taux de TVA à appliquer sur certains contrats d'entretien et maintenance des installations énergétiques qui comportaient des postes P2 et P3.

Les entreprises spécialisées dans l'entretien/maintenance proposent des prestations qui se décomposent généralement en 4 postes :

- P1 = Fourniture d'énergie ou de combustible par l'exploitant.
- P2 = Maintenance et petit entretien.
- P3 = Garantie totale et renouvellement des matériels (gros entretien).
- P4 = Financement de gros travaux de rénovation.

La clause P3 couvre « *le remplacement des matériels vétustes ainsi que les dommages d'usure. Le prestataire assure la réparation ou le remplacement pour maintenir les installations en état de fonctionner* »²⁷. Il peut donc être amené à remplacer intégralement des équipements.

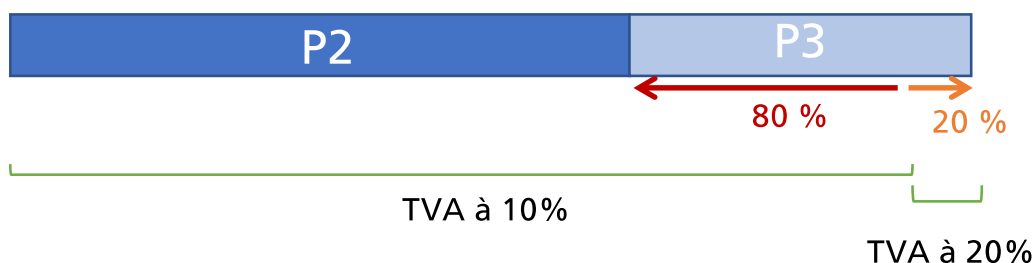
Or, l'article du CGI exclut explicitement « *la fourniture d'équipements ménagers ou mobiliers ou l'acquisition de gros équipements fournis dans le cadre de travaux d'installation ou de remplacement du système de chauffage [...] dont la liste est fixée par arrêté du ministre chargé du budget*²⁸ ». Ces fournitures relèvent donc du taux normal de 20%. L'arrêté en question vise les équipements suivants « *chaudière utilisée comme mode de chauffage ou de production d'eau chaude, cuve à fioul, citerne à gaz et pompe à chaleur* ».

Les réseaux de chaleur ne sont donc pas visés (sauf cas particuliers comme celui d'une ancienne chaudière collective basculée en chaudière de secours) **par cette jurisprudence**. Nous rappelons donc ces principaux enseignements à titre d'information.

Historiquement, l'entretien P2 était facturé par les chauffagistes avec une TVA à 10% et la part P3 était facturée pour 80% au taux de TVA de 10% et pour 20% au taux de TVA à 20%, sur la base de la lecture d'une instruction fiscale de 2006.²⁹

Dans le cadre d'un contentieux, l'administration fiscale a opposé une autre lecture selon laquelle le prorata 80/20 ne s'appliquait pas sur la part P3 uniquement mais sur la totalité du contrat P2-P3.

Ancienne interprétation des chauffagistes

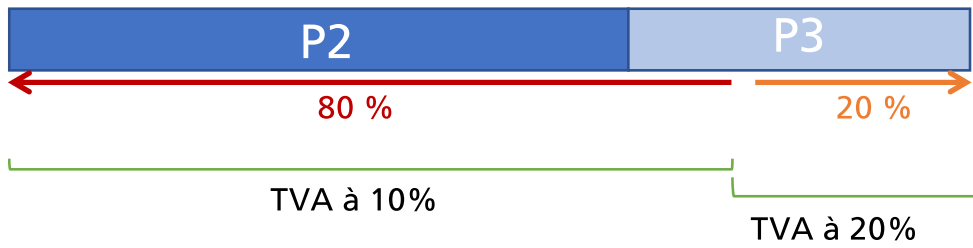


Interprétation de l'administration fiscale

²⁷ ADEME, Contrats d'exploitation de chauffage en copropriétés. Avoir un contrat adapté à ses besoins pour faire des économies, 2014

²⁸ Arrêté codifié à l'article 30-00A de l'annexe IV du CGI

²⁹ Bulletin officiel des impôts 3 C-7-06 n° 202 du 8 décembre 2006



Aujourd'hui, le BOFIP³⁰ a été complété pour lever toute ambiguïté sur la position du fisc :
« à titre de règle pratique, il est admis que la part de la redevance correspondant à l'éventuel remplacement d'appareils de chauffage relevant du taux normal soit fixée forfaitairement à 20 % du montant hors taxes du contrat.
Cette quote-part de 20% s'applique à la totalité de la redevance et non à la seule part "P3"»

³⁰ BOI-TVA-LIQ-30-20-90-30-20140919



AMORCE

18, rue Gabriel Péri – CS 20102 – 69623 Villeurbanne Cedex

Tel : 04.72.74.09.77 – Fax : 04.72.74.03.32 – Mail : amorcer@amorcer.asso.fr

www.amorce.asso.fr -  @AMORCE