

MARCHÉS PUBLICS

Lors de l'attribution des marchés publics, faut-il tenir compte de la TVA ? L'assujettissement à la TVA du pouvoir adjudicateur a-t-il une incidence ? Le cas échéant, qu'en est-il lorsqu'un soumissionnaire n'est pas assujéti ou applique un taux de TVA différent ?



MATHIEU LAMBERT
Conseiller expert

L'ancienne loi du 24 décembre 1993 prévoyait déjà, au sujet de l'adjudication (soit, pour rappel, le mode de passation fondé uniquement sur le prix le plus bas), que le pouvoir adjudicateur devait tenir compte des prix offerts « *et des autres éléments chiffrables qui viendront, d'une manière certaine, augmenter ses débours* » (art. 15). Ces éléments chiffrables incluaient certainement la TVA. Par ailleurs, il était admis qu'en toute logique, cette règle valait pour l'application du critère relatif au prix dans le cadre d'autres modes de passation prévoyant d'autres critères d'attribution, outre le prix.

La loi du 15 juin 2006 remplaçant celle de 1993 appliquait toujours cette règle, exprimée dans les mêmes termes (art. 24).

Avec l'entrée en vigueur le 30 juin 2017 de la loi du 17 juin 2016 et de ses arrêtés royaux d'exécution, remplaçant la précédente réglementation des marchés publics, on vit disparaître l'adjudication comme mode de passation, formellement en tout cas, puisque depuis lors le prix le plus bas peut toujours être utilisé comme critère d'attribution, le seul éventuellement (art. 81).

L'arrêté royal « passation » du 18 avril 2017 prévoyait alors, en des termes très clairs (et valables pour tous les marchés) : l'évaluation du montant des offres se fait taxe sur la valeur ajoutée comprise (art. 29). La règle fut néanmoins précisée

par l'arrêté royal du 15 avril 2018 (parmi d'autres modifications apportées à la réglementation des marchés publics) : l'évaluation du montant des offres se fait TVA comprise « *lorsque la taxe sur la valeur ajoutée engendre un coût pour le pouvoir adjudicateur* ».

Dans la grande majorité des cas, le pouvoir adjudicateur supportera le coût de la TVA, comme n'importe quel consommateur final, et les opérateurs économiques remettront des offres appliquant la TVA, qui plus est au même taux. Aucune difficulté dès lors pour comparer les offres (quant à leur montant en tout cas), la TVA n'ayant ainsi aucune incidence sur leur classement.

Les pouvoirs adjudicateurs assujettis à la TVA

Pourquoi avoir précisé que l'évaluation du montant des offres se fait TVA comprise si - et seulement si - le pouvoir adjudicateur en supporte le coût ? Revenons-en au texte de 1993 : le pouvoir adjudicateur devait tenir compte de tous les éléments venant « *augmenter ses débours* », c'est-à-dire ses dépenses. Or, conformément à l'article 6 du Code de la TVA, les pouvoirs publics sont en principe non assujettis à la TVA, sauf exceptions¹, de sorte qu'ils paient la TVA comme tous les consommateurs finaux, sans bien entendu pouvoir la « récupérer » de quelque manière que ce soit.

On doit cependant constater que l'application stricte des règles relatives à la TVA et le développement de certaines

activités, parfois nouvelles, par de nombreux pouvoirs adjudicateurs locaux ont conduit à leur assujettissement, les exceptions prenant ainsi le pas sur la règle de principe. Dans ce cas, si le pouvoir adjudicateur est assujéti à la TVA avec droit à déduction, à tout le moins pour l'activité pour laquelle les travaux, les fournitures ou les services sont destinés, la TVA appliquée par l'entrepreneur, le fournisseur ou le prestataire ne représente plus un coût pour lui, d'où il n'y a alors plus aucune raison d'en tenir compte dans l'application du critère d'attribution relatif au prix. Par exemple, une commune qui exploite un parking « en ouvrage » (p. ex. un parking souterrain, par opposition au stationnement en voirie) est assujéti à la TVA pour cette activité, si le chiffre d'affaires annuel qu'elle génère atteint au moins 25.000 euros. Par conséquent, les montants totaux des offres remises dans le cadre d'un marché de travaux de rénovation de ce parking seront comparés sans tenir compte de la TVA.

L'application d'un taux réduit de 6 % par certaines entreprises d'économie sociale

Dans les cas, majoritaires, où le pouvoir adjudicateur devra inclure la TVA dans le montant des offres à classer, il aura parfois la surprise de constater que l'un ou l'autre soumissionnaire applique un taux de 6 % plutôt que le taux normal de 21 %, forcément pour les mêmes prestations que ses concurrents (puisque il s'agit

¹ M. Lambert, *TVA et organismes de droit public : nouvelle circulaire à destination des pouvoirs locaux*, *Mouv. comm.*, 4/2016, pp. 28-31.



« En principe, les offres sont comparées TVA comprise »

de remettre offre pour le même marché). Ce pourra ainsi être le cas d'une entreprise d'économie sociale, par exemple une entreprise d'insertion. En effet, la rubrique XXXV du tableau A de l'arrêté royal n° 20 (qui fixe les taux de TVA) prévoit que sont soumises au taux réduit de 6 % les prestations de services (à l'exclusion des travaux immobiliers), pour autant qu'elles soient réalisées par des organismes qui n'ont, en aucune façon, pour but la recherche systématique du profit, qui sont gérés et administrés, à titre essentiellement bénévole, par des personnes n'ayant, par elles-mêmes ou par personnes interposées, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation, dont l'objet relève notamment du décret wallon du 16 juillet 1998 relatif aux conditions auxquelles les entreprises d'insertion sont agréées et subventionnées ou encore de l'arrêté du Gouvernement wallon du 18 novembre 1999 modifiant l'arrêté du Gouvernement wallon du 6 avril 1995 relatif à l'agrément des entreprises de formation par le travail, et qui sont reconnus à cette fin par l'autorité compétente.

En outre, pour pouvoir appliquer le taux réduit de TVA, l'organisme en question doit limiter son activité aux seules prestations de services précitées (il ne peut donc pas prêter par ailleurs des services exclus du taux réduit), il doit pratiquer des prix homologués par les autorités publiques, des prix qui n'excèdent pas de tels prix homologués, ou, pour les opérations non susceptibles d'homologation des prix, des prix inférieurs à ceux exigés pour des opérations analogues par des entreprises commerciales soumises à la TVA, et le bénéfice du taux réduit ne doit pas être susceptible de provoquer des distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée (question qui, en pratique, ne sera soulevée qu'en cas de plainte d'un concurrent).

Il s'agit donc d'une hypothèse où le taux de TVA applicable est tributaire à la fois de la nature des services et de la qualité du prestataire. Ceci explique donc qu'alors que les services offerts par les opérateurs économiques sont, en toute logique, similaires, certains

de ces prestataires appliquent un taux réduit de TVA, ce qui leur donne indéniablement un avantage concurrentiel. Il s'agit là de la volonté du législateur d'ainsi favoriser certaines catégories de prestataires, ce qui ne doit rien changer à l'application de la règle de principe selon laquelle le pouvoir adjudicateur doit inclure la TVA dans les montants des offres si celle-ci constitue un coût pour lui.

En revanche, on l'aura compris, cette différence de taux de TVA applicables n'aura aucune incidence si le pouvoir adjudicateur est assujéti pour l'activité à laquelle le marché est destiné, car dans ce cas les offres seront comparées hors TVA, puisque celle-ci ne constitue pas un coût pour le pouvoir adjudicateur.

Les soumissionnaires non assujettis

Bien que s'agissant d'un cas anecdotique, sinon théorique, il n'est pas exclu qu'un pouvoir adjudicateur local reçoive une offre d'un opérateur économique qui n'applique tout simplement pas la TVA. Ce ne sera pas nécessairement un oubli de sa part, mais cela pourra être la conséquence de son non-assujettissement à la TVA, en raison de la règle de la franchise, qui implique en principe le non-assujettissement lorsqu'on ne génère pas un chiffre d'affaires supérieur à 25.000 euros par an². Pensons au cas où la commune, dans le cadre d'un marché de faible montant (L. 17.6.2016, art. 92), consulte un indépendant à titre complémentaire local qui débute son activité, aux côtés de plus grosses entreprises actives dans le même secteur.

Dans une telle hypothèse également, selon la règle prévue par la loi relative aux marchés publics, le pouvoir adjudicateur, lui-même non assujéti (ou même assujéti partiel mais exempté, donc sans droit à déduction), devra comparer le montant sans TVA de cette offre aux montants TVA comprise des autres offres.

² Ibid., p. 31.