

COMPTES ANNUELS

Certificats d'économie d'énergie (CEE) - Comptabilisation des incitations financières perçues dans les comptes des bénéficiaires non obligés

(EC 2020-35)

La loi n°2005-781 sur l'énergie du 13 juillet 2005 (loi POPE¹) soumet les fournisseurs d'énergie (« les obligés ») à une obligation d'économies d'énergie, obligation qui les conduit à devoir obtenir ou acquérir des certificats d'économie d'énergie (CEE) ou à défaut à payer une pénalité libératoire.

Dans le cadre de ce dispositif, des entreprises non soumises à cette obligation peuvent être incitées financièrement par un obligé à réaliser des travaux d'investissement qui permettront à ce dernier d'obtenir des certificats d'économie d'énergie ou être amenées à réaliser des travaux d'investissement leur permettant d'obtenir des CEE en tant qu'éligibles

Dans ce contexte, les principaux acteurs du dispositif peuvent être présentés ainsi :

Les obligés :

Il s'agit des fournisseurs d'électricité, de gaz, de fioul domestique, de chaleur et de froid ainsi que les distributeurs de carburant, dont les ventes excèdent un certain seuil.

Les obligés sont soumis à une obligation d'économies d'énergie. Pour respecter cette obligation, plusieurs options leur sont possibles :

- Inciter les consommateurs ou acteurs éligibles mais « non obligés » à investir dans des équipements économes en énergie et obtenir en échange des CEE ;
- Faire appel au marché et y acheter des CEE ;
- Investir financièrement dans des programmes éligibles et recevoir en contrepartie des CEE ;
- Déléguer, partiellement ou entièrement, leur obligation à des délégataires.

Les délégataires :

Les obligés peuvent en effet choisir de déléguer, partiellement ou entièrement, leur obligation à des entreprises spécialisées, appelées délégataires, lesquelles disposent alors des mêmes droits et obligations qu'un obligé (à hauteur de la délégation qui leur est faite).

Les éligibles :

Le dispositif est ouvert à d'autres acteurs, appelés les éligibles, qui sont notamment les collectivités publiques, l'Agence nationale de l'habitat, les bailleurs sociaux et les sociétés d'économies mixtes exerçant une activité de construction ou de gestion de logements sociaux, qui n'ont pas d'obligation d'économies d'énergie mais qui ont la possibilité d'obtenir des CEE pour leurs opérations d'économies d'énergie, créant ainsi les conditions d'un marché d'échange de CEE.

¹ Loi de Programme fixant les Orientations de la Politique Energétique

Les bénéficiaires du dispositif (consommateurs finaux) :

Les particuliers et les personnes morales qui ne sont pas éligibles (industriels, coopératives agricoles...) peuvent bénéficier du dispositif à condition de conclure une convention de partenariat avec un éligible préalablement à la réalisation de leurs actions d'économie d'énergie.

Questions :

- Comment comptabiliser l'incitation financière chez l'entreprise qui la perçoit ?
- Comment comptabiliser les CEE lorsque ceux-ci sont obtenus directement par un « non obligé » qui réalise des investissements d'économie d'énergie ?

*

Rappel des textes applicables

Règlement ANC n°2014-03 relatif au Plan comptable général

Article 213-7 :

« Lorsque les actifs sont acquis conjointement, ou sont produits de façon conjointe et indissociable, pour un coût global d'acquisition, ou de production, le coût d'entrée de chacun des actifs est ventilé à proportion de la valeur attribuable à chacun d'eux, conformément aux dispositions des articles 213-8 et suivants.

À défaut de pouvoir évaluer directement chacun d'eux, le coût d'un ou plusieurs des actifs acquis ou produits est évalué par référence à un prix de marché, ou forfaitairement s'il n'en existe pas. Le coût des autres actifs s'établira par différence entre le coût d'entrée global et le coût déjà attribué.»

Art. 213-8 :

« Le coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle est constitué de :

- *son prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement ;*
- *de tous les coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.*

Dans les comptes individuels, les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, liés à l'acquisition, peuvent sur option, être rattachés au coût d'acquisition de l'immobilisation ou comptabilisés en charges. Leur rattachement au coût d'acquisition de l'immobilisation constitue la méthode de référence.

- *de l'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site sur lequel elle est située, en contrepartie de l'obligation encourue, soit lors de l'acquisition, soit en cours d'utilisation de l'immobilisation pendant une période donnée à des fins autres que de produire des éléments de stocks. Dans les comptes individuels, ces coûts font l'objet d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée que le mode. [...] »*

Section 2 – Subventions d'investissement inscrites dans les capitaux propres

Définition des subventions d'investissement – PCG 1982

« Subvention dont bénéficie l'entreprise en vue d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées (subvention d'équipement) ou de financer des activités à long terme. »²

Art. 312-1 :

² Extrait du Recueil des normes comptables

« Le montant des subventions d'investissement, lorsqu'il est inscrit dans les capitaux propres, est repris au compte de résultat selon les modalités qui suivent :

1. La reprise de la subvention d'investissement qui finance une immobilisation amortissable s'effectue sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de la valeur de l'immobilisation acquise ou créée au moyen de la subvention.
2. La reprise de la subvention d'investissement qui finance une immobilisation non amortissable est étalée sur le nombre d'années pendant lequel l'immobilisation est inaliénable aux termes du contrat. À défaut de clause d'inaliénabilité, le montant de la reprise de chaque exercice est égal au dixième du montant de la subvention. [...] »

Art. 616-11 :

« Les certificats obtenus de l'Etat ou en cours d'obtention sont enregistrés à leur coût de production, suivant les dispositions de l'article 213-32. »

Art. 616-19 :

« Les certificats d'économies d'énergie détenus à des fins de négoce sont comptabilisés en stocks. »

Art. 616-20 :

« Les certificats obtenus de l'Etat ou en cours d'obtention sont enregistrés à leur coût de production, suivant les dispositions de l'article 213-32.

Les certificats acquis sont enregistrés à leur coût d'acquisition conformément à l'article 213-31.

Les certificats obtenus et acquis sont des articles interchangeables dont les règles d'évaluation suivent les méthodes FIFO ou CUMP prévues à l'article 213-34.

Les certificats gérés selon le modèle économique « Economies d'énergie » et ceux gérés selon le modèle économique « Négoce » font l'objet d'une évaluation distincte. »

Question n°86313 de M. Marc Le Fur – Publiée au JO le 10 mai 2016 - Texte de la question et réponse ministérielle

« Question :

M. Marc Le Fur attire l'attention de M. le secrétaire d'État, auprès du ministre des finances et des comptes publics, chargé du budget sur les incidences fiscales pour les producteurs, notamment agricoles, du développement du système des certificats d'économie d'énergie mis en place par la loi n° 2005-781 du 13 juillet 2005. Les personnes morales qui vendent de l'électricité, du gaz, de la chaleur ou du froid aux consommateurs finaux, dont les ventes annuelles excèdent un certain seuil, sont soumises à des obligations d'économie d'énergie qui les conduisent à mettre en œuvre un certain type d'action.

À ce titre, ces dernières peuvent amener leurs clients à réaliser des économies d'énergie en leur apportant des informations sur les moyens à mettre en œuvre, ou des aides financières telles des primes pour l'acquisition d'un nouvel équipement. Il souhaiterait que le ministre lui confirme que les aides ainsi versées peuvent suivre, au regard des règles de TVA, le régime des subventions d'équipement, tel que défini dans le BOFIP TVA-BASE-10-10-40 § 10 et ne sont pas à ce titre, soumises à la TVA.

Par ailleurs, il souhaiterait connaître les modalités de fiscalisation de ces sommes versées dans ce cadre, directement ou indirectement par les personnes visées à l'article L. 22-1 du code de l'énergie, dès lors que la rédaction de l'article 42 septies ne semble pas permettre de considérer que ces sommes sont des subventions d'équipement dont l'imposition peut être étalée sur la durée d'amortissement du bien.

Réponse ministérielle :

Dans le cadre du dispositif des certificats d'économie d'énergie instauré par la loi no 2005-781 du 13 juillet 2005 de programme fixant les orientations de la politique énergétique (dite loi POPE), les principaux fournisseurs d'énergie appelés « obligés » peuvent signer des « conventions de financement de travaux en économies d'énergie et de valorisation des certificats d'économies d'énergie » aux termes desquelles ils versent une aide financière à leurs clients en vue de les inciter à modifier leurs équipements.

D'une manière générale, toutes les aides accordées sous forme de subvention à une entreprise sont imposables, qu'il s'agisse d'une aide au fonctionnement ou d'une aide à l'investissement. En effet, conformément aux dispositions de l'article 38 du code général des impôts (CGI), toute créance acquise sur un tiers par une entreprise doit être rattachée à l'exercice au cours duquel cette créance est devenue certaine dans son principe et dans son montant. Ainsi, les subventions d'exploitation doivent être comprises dans le résultat imposable de l'exercice au cours duquel elles ont été octroyées.

L'imposition de certaines subventions peut néanmoins être étalée dans le temps. En application de l'article 42 septies du CGI, les subventions d'équipement accordées aux entreprises par l'Union européenne, l'Etat, les collectivités publiques ou tout autre organisme public à raison de la création ou de l'acquisition d'immobilisations déterminées ne sont pas comprises, sur option de l'entreprise, dans les résultats de l'exercice en cours à la date de leur attribution, mais peuvent, sous certaines conditions, faire l'objet d'une imposition échelonnée. Au cas particulier, conformément à la doctrine administrative (BOFIP-BOI-BIC-PDSTK-10-30-10-20 no 30) et à la jurisprudence (CE 7 décembre 1988 no 73959 et CAA Bordeaux 4 novembre 2003 no 00BX01499), les aides versées dans le cadre des « conventions de financement de travaux en économies d'énergie et de valorisation des certificats d'économies d'énergie » ne sont pas éligibles aux dispositions de l'article 42 septies du CGI, car ces aides sont versées par des entreprises soumises aux conditions du marché dans le cadre de leur activité industrielle et commerciale. Ainsi, les sommes versées aux entreprises dans le cadre de ce dispositif constituent, du point de vue fiscal, des recettes imposables dans les conditions de droit commun.

En ce qui concerne le traitement fiscal de ces aides en matière de TVA, une somme, quelle que soit sa qualification, doit être soumise à la TVA dès lors qu'elle peut s'analyser soit comme la contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services individualisée rendue par l'assujetti au profit de la partie versante, soit comme le complément du prix d'une telle opération imposable réalisée par son bénéficiaire avec des tiers. Constituent des aides ou subventions complément de prix soumises à la TVA, les sommes versées pour compléter le prix réclamé au public, dès lors qu'il peut être établi sans ambiguïté l'existence d'un lien direct entre l'aide accordée et le prix. Le caractère taxable d'une aide ne peut être établi que si l'examen détaillé, au cas par cas, de l'intention des parties, des modalités de versement des subventions et des circonstances qui sont à l'origine de leur versement, fait apparaître de manière non équivoque un lien direct entre la décision de la partie versante d'octroyer la subvention et la contrepartie qu'elle perçoit.

Au cas particulier, les aides versées par les « obligés » dans le cadre des « conventions de financement de travaux en économies d'énergie et de valorisation des certificats d'économies d'énergie » ne peuvent être considérées comme le prix de cession des certificats d'économies d'énergie. En effet, les bénéficiaires des aides ne cèdent pas de certificats d'économies d'énergie mais transmettent des attestations de fin de travaux qui représentent la condition formelle de l'obtention de ces certificats par les « obligés ». Ils n'en deviennent, ainsi, jamais propriétaires et ne peuvent donc à aucun moment les céder. Cette transmission ne constitue donc pas une livraison de biens ou une prestation de service effectuée à titre onéreux.

Par ailleurs, les aides versées par les « obligés » directement au client bénéficiaire ne sauraient non plus être considérées comme des subventions complément de prix dans la mesure où le fournisseur du bien d'investissement n'est pas partie au contrat.

En conséquence, ces aides, qui financent une partie de l'acquisition d'un bien d'investissement, s'analysent comme des subventions d'équipement non taxables à la TVA. Leur perception est sans incidence sur l'étendue des éventuels droits à déduction de la TVA des entreprises qui en bénéficient. »

Lettre d'information « Certificats d'économies d'énergie » - avril 2016 – du Ministère de l'environnement, de l'énergie et de la mer

« Rappel des règles applicables en matière de TVA

1) Primes

Les sommes versées au bénéficiaire ne sont pas soumises à TVA. En revanche, elles doivent être déduites du montant TTC de la facture, et ne viennent pas réduire la TVA due pour l'opération.

Cette affirmation est valable dans le cadre de primes versées en dehors de toute relation commerciale liant le bénéficiaire et l'obligé, ce dernier se libère seulement de son obligation légale et justifie de son rôle incitatif.

2) Cas des rémunérations des intermédiaires

Lorsqu'un intermédiaire (prestataire ou installateur) reçoit de l'argent d'un obligé pour produire des CEE, ce versement est soumis à TVA. Toutefois, lorsqu'une prime allouée par un obligé à un bénéficiaire transite par un prestataire, un installateur, etc., elle n'est pas soumise à TVA. Ce versement doit être traité comme un débours sous réserve du respect des conditions prévues aux termes du 2° du II de l'article 267 du code général des impôts (CGI).

Autrement dit, la TVA est acquittée sur la part versée par l'obligé à l'intermédiaire et qui n'est pas restituée au bénéficiaire.

De même, les sommes échangées entre un délégataire d'obligation et ses délégants, dans le cadre de la délégation d'obligation, sont soumises à TVA. »

Réponse de la Commission des études comptables

La Commission rappelle les différentes situations sur lesquelles elle est interrogée, et qui sont habituellement rencontrées dans le cadre du dispositif des certificats d'énergie :

Situation 1 :

Une entreprise non obligée acquiert une immobilisation auprès d'un fournisseur et reçoit une contribution financière de la part d'un obligé (qui n'est pas le fournisseur) en contrepartie de la remise d'un dossier permettant à cet obligé d'obtenir des CEE.

En pratique, l'entreprise et un « obligé » signent une convention pour la promotion des économies d'énergie, selon laquelle l'entreprise réalise des travaux d'investissement permettant de réaliser des économies d'énergie. En contrepartie, l'obligé verse à l'entreprise une contribution financière :

- qui est conditionnée à la réalisation effective des travaux et à l'engagement de l'entreprise à faire les démarches et à soutenir l'obligé pour qu'il obtienne les CEE, et ;
- dont le montant dépend du nombre de certificats d'économie d'énergie (CEE) que les travaux engagés par l'entreprise auront effectivement permis d'attribuer à l'obligé.

La contribution financière versée par l'obligé à l'entreprise lui permet ainsi de ne pas acheter de CEE sur le marché mais de se les faire attribuer par le PNCEE³ via les investissements réalisés par l'entreprise.

Situation 2 :

Une entreprise non obligée acquiert une immobilisation auprès d'un fournisseur qui lui rétrocède la contribution financière allouée par un obligé en contrepartie de la remise d'un dossier permettant à ce dernier d'obtenir des CEE. Le fournisseur tient ainsi un rôle d'intermédiaire entre l'obligé et le bénéficiaire.

Cette contribution financière peut prendre la forme d'un avoir sur la facture ou d'une prime versée distinctement. Dans les deux cas, elle n'est pas soumise à TVA.

En pratique, l'entreprise achète une immobilisation éligible au mécanisme des CEE. Elle signe une convention avec un fournisseur d'immobilisations selon laquelle :

- le fournisseur d'immobilisation facture à l'entreprise le coût de l'immobilisation ;

³ Pôle National des Certificats d'Economies d'Energie

- puis, dans un second temps, le fournisseur accorde un avoir ou une prime à l'entreprise (calculés sur la base des certificats d'économie d'énergie que l'investissement aura effectivement permis d'obtenir) ;
- et le fournisseur d'immobilisations ou l'obligé fait son affaire de récupérer les CEE.

Dans cette situation, l'administration analyse l'avoir émis comme un débours non soumis à TVA (voir en ce sens la lettre publiée en avril 2016 par le Ministère de l'Environnement, de l'Energie et de la Mer) et non comme une réduction du prix de vente de l'installation.

*

Au regard de ces situations, et en l'absence de texte comptable qui leur soit spécifique, la Commission considère que l'incitation financière dont bénéficie l'entreprise sous forme d'une aide versée directement ou indirectement par un obligé peut être qualifiée de subvention d'investissement au sens de la définition du PCG 1982 reprise dans le recueil des normes comptables.

Cette analyse rejoint celle de la réponse ministérielle à la question n° 86313 posée par M. Marc Le Fur et publiée le 10 mai 2016 au Journal Officiel qui précise, dans le cadre des situations 1 et 2, que les aides versées à des entreprises qui viennent financer tout ou partie de l'acquisition d'un bien d'investissement dans le cadre du dispositif des CEE s'analysent comme des subventions d'équipement, et qui écarte l'hypothèse selon laquelle ces aides pourraient être analysées comme étant la rémunération des CEE cédés par l'entreprise.

Sur le plan fiscal, ces aides constituent donc des subventions d'investissement même si, n'étant pas allouées par l'Union européenne, l'Etat ou tout autre organisme public, elles ne peuvent bénéficier de l'imposition échelonnée prévue à l'article 42 septies du CGI et constituent de ce fait des recettes imposables dans les conditions de droit commun.

La Commission rappelle que les subventions d'investissements peuvent être comptabilisées au choix de l'entreprise, soit immédiatement en produit exceptionnel (compte 77), soit étalée en capitaux propres par le biais du compte 13, conformément à l'article 312-1 du PCG. Le choix de l'étalement sur le plan comptable entraînera un retraitement du point de vue fiscal (cf. paragraphe supra).

Bien que la Commission considère cette qualification en subventions d'investissements comme celle reflétant la réalité économique des opérations, elle n'exclut pas une deuxième vue, qui serait de considérer que l'incitation financière attribuée s'analyse en une opération de cession, par le bénéficiaire non obligé, du dossier permettant à l'entreprise obligée d'obtenir les CEE.

Par analogie avec une situation dans laquelle l'entité aurait obtenu les CEE, le produit est alors immédiatement comptabilisé au compte de résultat.

La Commission précise que ces vues ne sont applicables que dans leur contexte spécifique aux situations 1 et 2 présentées.

Quelle que soit la vue retenue, l'incitation financière est à comptabiliser dans les comptes du bénéficiaire dès lors qu'il aura rempli ses obligations en termes de documentation à fournir, et que toutes les éventuelles conditions suspensives à l'octroi de l'incitation et convenues dans le contrat seront levées.

La Commission précise par ailleurs que dans tous les cas de figure présentés ci-avant, l'immobilisation est comptabilisée à son coût d'acquisition au sens de l'article 213-8 du PCG, c'est-à-dire à son montant facturé, brut de l'incitation financière ou de la valeur des CEE obtenus.

Afin d'illustrer le traitement comptable, la Commission propose l'exemple suivant :

Exemple illustrant les situations 1 et 2 :

Une société acquiert une immobilisation pour un coût global de 1 M€.

Une contribution financière de 750 K€ est accordée par l'obligé ou un intermédiaire (qui peut être le fournisseur de l'immobilisation ou non) au titre des CEE.

Vue 1 : Traitement en subvention d'investissement

- 1) *Comptabilisation de l'immobilisation pour 1 M€ ;*
- 2) *Comptabilisation en subvention d'investissement de l'avoir obtenu ou de la prime perçue pour 750 K€, soit en résultat exceptionnel immédiatement, soit par reprise en résultat de manière étalée via un compte #13 sur le rythme et la durée d'amortissement de l'immobilisation.*

Vue 2 : Traitement en produit de cession

- 1) *Comptabilisation de l'immobilisation pour 1 M€ ;*
- 2) *Comptabilisation de l'avoir obtenu ou de la prime perçue pour 750 K€ en tant que produit de cession en compte #775 au titre de la cession du dossier permettant d'obtenir les CEE.*

Situation 3 :

Une entreprise éligible mais non obligée peut entreprendre des travaux d'investissement permettant de réaliser des économies d'énergie et effectuer par elle-même des démarches de récupération de CEE en déposant un dossier à son nom auprès du PNCEE.

L'entreprise n'étant pas contrainte à la réalisation d'actions d'économie d'énergie, les CEE ainsi obtenus de l'Etat sont nécessairement comptabilisés selon le modèle « Négoce » et sont donc à comptabiliser en stock à leur coût d'acquisition ou de production, conformément aux dispositions des articles 616-19 et 616-20 du PCG.

S'agissant de cette situation, où l'entreprise effectue elle-même des travaux ou acquiert une immobilisation, cet investissement lui donnant droit directement à obtention de CEE auprès de l'Etat, la Commission s'est interrogée sur la portée des dispositions des articles 616-11 et 616-20 du PCG, qui prévoient que les certificats obtenus de l'Etat ou en cours d'obtention soient enregistrés à leur coût de production.

En effet, ces dispositions s'appliquent sans difficultés lorsqu'un obligé verse directement ou indirectement une incitation financière à une entreprise pour que celle-ci réalise des investissements d'économie d'énergie permettant ainsi à l'obligé d'obtenir des CEE de l'Etat. Dans ce cas, le coût de production des CEE correspond pour l'obligé au montant de l'incitation financière versée.

En revanche, l'application de ces dispositions pose question dans le cas où l'entreprise réalise elle-même un investissement sur ses propres installations qui lui donne droit à obtention de CEE.

Par exemple, si une entreprise (obligée ou éligible) investit dans un nouveau dispositif de réfrigération plus économe en énergie que l'ancien ou si elle développe une installation de récupération de chaleur, comment apprécier le coût de production des CEE que cet investissement lui permettra d'obtenir auprès de l'Etat ? Convient-il de considérer que le montant total de l'investissement correspond au coût de production des CEE, montant qui peut excéder la valeur vénale des CEE ainsi obtenus ? Convient-il de ventiler le coût de l'investissement entre une part qui serait affectée au coût d'entrée de l'immobilisation et une autre part affectée au coût d'entrée en stock des CEE, en application des articles 213-7 et 213-8 du PCG ? Le cas échéant, selon quels critères procéder à cette ventilation ? Compte tenu de ces questions, l'application des dispositions des articles 616-11 et 616-20 est-elle réellement pertinente au cas d'espèce ?

Afin d'apporter une réponse à ces interrogations, la Commission a souhaité saisir l'Autorité des Normes Comptables.