

CONSEIL D'ETAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF.

A R R E T

n° 233.707 du 2 février 2016

G./A.217.747/VI-20.662

En cause : **l'association sans but lucratif HUMAN PRAGMA
CONCEPT,**

ayant élu domicile chez
Mes Ronald FONTEYN et
Siham NAJMI, avocats,
rue de Florence, n° 13,
1000 Bruxelles,

contre :

**l'Ecole d'administration publique commune à la
Communauté française et à la Région wallonne,**

ayant élu domicile chez
Mes Marc UYTENDAELE et
Anne FEYT, avocats,
rue de la Source, n° 68,
1060 Bruxelles.

**LE PRESIDENT DE LA VI^e CHAMBRE DU CONSEIL D'ETAT,
SIEGEANT EN REFERE,**

I. OBJET DE LA REQUETE

Par une requête introduite le 4 décembre 2015, l'association sans but lucratif HUMAN PRAGMA CONCEPT sollicite l'annulation et la suspension, selon la procédure d'extrême urgence, de l'exécution :

- " - à titre principal, de la décision de la partie adverse attribuant le marché public de services relatif aux formations liées au secourisme référencé CSC n° FT -SECOUR/2015 et divisé en deux lots à l'association sans but lucratif «Centre Européen Pour la Sécurité» (ci-après : CEPS);
- à titre subsidiaire, de cette même décision, uniquement en ce qu'elle attribue le lot n° 1 intitulé «secourisme : connaissances et aptitudes de base»".

II. PROCEDURE DEVANT LE CONSEIL D'ETAT

Une ordonnance du 7 décembre 2015, notifiée aux parties, convoque celles-ci à comparaître le 7 janvier 2016 à 10 heures.

Les droits visés à l'article 70 de l'arrêté du Régent du 23 août 1948 déterminant la procédure devant la section du contentieux administratif du Conseil d'Etat ont été acquittés.

La partie adverse a fait parvenir une note d'observations et le dossier administratif.

M. le Président de chambre, Jacques JAUMOTTE, a exposé son rapport.

Me Ronald FONTEYN, avocat, comparaissant pour la partie requérante, et Me Anne FEYT, avocat, comparaissant pour la partie adverse, ont présenté leurs observations.

M. le Premier auditeur au Conseil d'Etat, Laurent JANS, a été entendu en son avis conforme.

Il est fait application du titre VI, chapitre II, des lois sur le Conseil d'Etat, coordonnées le 12 janvier 1973.

III. EXPOSE DES FAITS

III. 1. Le 18 septembre 2015, le conseil d'administration de la partie adverse a décidé de recourir à la procédure négociée directe avec publicité pour attribuer un marché public relatif à la formation en secourisme et a approuvé le cahier spécial des charges relatif à ce marché (référence FT-SECOUR/2015).

Le marché comporte deux lots (article 8 du cahier spécial des charges) :

- lot 1 : «Secourisme : connaissances et aptitudes de base»;
- lot 2 : «Secourisme – Recyclage ».

Le point III. 7. du cahier spécial des charges, "Forme et contenu de l'offre", prévoit, entre autres choses, que :

- " A peine de nullité, l'offre doit indiquer :
- [...]
 - les prix hors TVA
 - le taux de TVA applicable.
- Les prix sont énoncés dans l'offre en EUROS et s'entendent hors TVA. Le taux et le montant de la TVA doivent être mentionnés séparément.
- [...]
- Sous peine de nullité absolue de son offre, le soumissionnaire annexe à celle-ci le(s) document(s) suivant(s) :
- le programme de formation proposé (une table des matières *a minima*)".

III. 2. Le 22 septembre 2015, la partie adverse a envoyé l'avis de marché pour publication. Il a été publié le même jour au Bulletin des adjudications.

III. 3. La partie requérante a déposé son offre le 7 octobre 2015.

L'annexe 2 de cette offre dispose comme suit :

"

ANNEXE 2 : INVENTAIRE

Marché public de services relatif aux formations liées au secourisme : Lot 1 -«Secourisme – connaissances et aptitudes de base» Lot 2 - «Secourisme - recyclage»
--

Lot 1 - «Secourisme – connaissances et aptitudes de base»

Prestations	Quantité (maximum)	Durée	Prix unitaire HTVA par groupe	Prix unitaire TVAC par groupe	Total HTVA	Total TVAC
Formation	10 groupes	20h (sur 4 jours)	1469,00€	1469,00€	14690,00€	14690,00€

Lot 2 -«Secourisme - Recyclage»

Prestations	Quantité (maximum)	Durée	Prix unitaire HTVA par groupe	Prix unitaire TVAC par groupe	Total HTVA	Total TVAC
Formation	15 groupes	6h(1jour/ groupe)	470,00€	470,00€	7050,00€	7050,00€

Total global maximum HTVA en toutes lettres : vingt et un mille cinq cent quarante euros
En vertu du code de la TVA, celle-ci ne doit pas être ajoutée au montant total HTVA
Taux de TVA applicable : non soumises à la TVA (article 44 § 2)
Total global maximum TVAC en toutes lettres : vingt et un mille cinq cent quarante euros".

III. 4. Le 15 octobre 2015 à 10h00, date limite pour la réception des offres, la partie adverse avait reçu sept offres, dont celle de la requérante et celle de l'attributaire du marché, l'A.S.B.L. CEPS.

Pour le lot 1, la requérante a remis l'offre de prix suivante :

- 14.690,00 euros HTVA
- 14.690,00 euros TVAC.

Pour le lot 2, la requérante a remis l'offre de prix suivante :

- 7.050,00 euros HTVA;
- 7.050,00 euros TVAC.

Pour le lot 1, l'A.S.B.L. CEPS a remis l'offre de prix suivante :

- 14.220,00 euros HTVA;
- 17.206,00 euros TVAC.

Pour le lot 2, l'ASBL CEPS a remis l'offre de prix suivante :

- 5.340,00 euros HTVA;
- 6.461,00 euros TVAC.

III. 5. Après avoir examiné les offres de l'ensemble des soumissionnaires, sur la base du rapport d'attribution, le conseil d'administration de la partie adverse a décidé, le 10 novembre 2015, que tous les soumissionnaires répondaient aux conditions de sélection qualitative et avaient remis une offre régulière.

Il a décidé d'attribuer les lots 1 et 2 au soumissionnaire qui avait remis l'offre la plus basse pour chacun d'eux, en l'occurrence l'A.S.B.L. CEPS :

" Considérant que tous les soumissionnaires sont sélectionnés et qu'ils ont tous remis une offre régulière.

Considérant que le cahier spécial des charges précise que le marché sera attribué au soumissionnaire qui a remis l'offre la plus basse.

Considérant que, par conséquent, l'offre la plus basse a été déposée pour les lots 1 et 2 par le Centre européen Pour la Sécurité (CEPS A.S.B.L.).

Pour ces motifs, le Conseil d'administration a décidé en sa séance du 10 novembre 2015, d'attribuer le marché de services relatif à la formation secourisme à :

- Lot 1 : «Secourisme : connaissances et aptitudes de base » au Centre européen pour la Sécurité (CEPS ASBL) pour son offre au montant de 14.220 € HTVA (17.206 € TVAC) pour un an et 28.440 € HTVA (34.412 € TVAC) pour la durée totale du marché soit 24 mois (un an renouvelable une fois);

- Lot 2 : «Secourisme : connaissances et aptitudes de base» au Centre européen pour la Sécurité (CEPS ASBL) pour son offre au montant de 5.340 € HTVA (6.461 € TVAC) pour un an et 10.680 € HTVA (12.922 € TVAC) pour la durée totale du marché soit 24 mois (un an renouvelable une fois)".

La partie adverse observe toutefois qu'une erreur matérielle s'est glissée dans cette décision. En effet, le lot 2 ne porte pas sur "Secourisme : connaissances et aptitudes de base", mais sur "Secourisme – Recyclage".

III. 6. Le 19 novembre 2015, la partie adverse a informé la requérante que son offre n'avait pas été retenue. La décision motivée d'attribution était jointe à ce courrier. Cette décision constitue l'acte attaqué.

Le même jour, la partie adverse a informé l'A.S.B.L. CEPS que le marché lui était attribué. La décision motivée d'attribution était jointe à ce courrier.

III. 7. Le 3 décembre 2015, le conseil de la requérante a informé la partie adverse de son intention d'introduire un recours en suspension d'extrême urgence et a sollicité sa suspension volontaire par la partie adverse.

Le 4 décembre 2015, la partie adverse a répondu au conseil de la requérante en lui indiquant que le marché avait été conclu avec l'A.S.B.L. CEPS le 19 novembre 2015.

IV. EXAMEN DU MOYEN UNIQUE

IV. 1. Thèse de la requérante

La requérante invoque un moyen unique, pris de la violation "des articles 14 et 15 de la loi du 17 juin 2013 relative à la motivation, à l'information et aux voies de recours en matière de marchés publics et de certains marchés de travaux, de fournitures et de services, de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, de la violation de l'article 44 § 2, 4°, *littera a*, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, de la violation des articles 16 (1^{er}), 21 (§ 1^{er}), 81 (2°), 95 et 107 de l'arrêté royal du 15 juillet 2011 relatif à la passation des marchés publics dans les secteurs classiques, de la violation du principe général *patere legem quam ipse fecisti*, de la violation du cahier spécial des charges (spécialement en ses points II; III.1; III.7; III.11; III.12 et III.13), de l'erreur manifeste d'appréciation et de l'illégalité de l'acte quant aux motifs".

Elle expose ce qui suit à l'appui de ce moyen :

" EN CE QUE l'acte attaqué attribue le marché à l'association CEPS asbl, dont l'offre a préalablement été déclarée régulière;

ALORS QUE le cahier spécial des charges de ce marché (pièce 7) énonce notamment:

- Que le marché s'inscrit dans le cadre de la loi du 4 août 1996 relative au bien-être des travailleurs lors de l'exécution de leur travail et de l'arrêté royal du 15 décembre 2010 relatif aux premiers secours dispensés aux travailleurs victimes d'un accident ou d'un malaise (page 8,II);

- Que le marché est notamment soumis à l'arrêté royal du 15 juin 2011 relatif à la passation d'un marché public dans les secteurs classiques (page 8, III.1);

- Que l'offre doit respecter toutes les exigences du cahier spécial des charges (page 11, III.7);

- Que le prix constitue l'une des conditions essentielles du marché (page 11, III.7);

- Qu'à peine de nullité, l'offre doit notamment indiquer (page 12, III.7) les «prix hors TVA» et «le taux de TVA applicable» tandis que «le taux et le montant de la TVA doivent être mentionnés séparément»;

- Que «le marché est attribué au soumissionnaire ayant soumis l'offre la moins disante» (page 13, III.11);

- Que «le présent marché est un marché à bordereau de prix. [...] Le prix sera mentionné HTVA et TVAC en euros. Le prestataire de services est censé avoir inclus dans ses prix tant unitaires que globaux l'ensemble des [...] impositions généralement quelconques grevant les services, à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée» (page 13, III.12);

- Que «les prix sont fermes et non révisables» (page 13, III.13).

Que, suivant l'art. 16 de l'arrêté visé au moyen :

«Sauf disposition contraire dans les documents du marché, sont inclus dans les prix unitaires et globaux du marché toutes les impositions généralement quelconques auxquelles est assujéti le marché, à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée.

Pour ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée, le pouvoir adjudicateur :

a) soit prévoit qu'elle fait l'objet d'un poste spécial du métré récapitulatif ou de l'inventaire, pour être ajoutée au montant de l'offre. A défaut pour le soumissionnaire de compléter ce poste, le prix offert est majoré de ladite taxe par le pouvoir adjudicateur;

b) soit impose au soumissionnaire de mentionner dans l'offre le taux de la taxe sur la valeur ajoutée. Lorsque plusieurs taux sont applicables, le soumissionnaire est tenu d'indiquer pour chacun d'eux les postes du métré récapitulatif ou de l'inventaire qu'il concerne».

Que le pouvoir adjudicateur a fait choix d'imposer aux soumissionnaires de mentionner, dans leurs offres, le taux de la taxe sur la valeur ajoutée (C.S.C., III.7 et III.12);

Que, selon le cahier spécial des charges et à l'évidence, le prix constitue l'une des conditions essentielles du marché (page 11, III.7), tandis que l'absence de mention du taux de TVA applicable (ou, ce qui revient au même, la mention d'un taux de TVA inapplicable) entraîne la nullité de l'offre;

Que l'article 44, § 2, 4°, *littera* a, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée exempte à cet égard de cette taxe «la formation ou le recyclage professionnel ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées telles que la fourniture de logement, de nourriture, de boissons et de matériel didactique utilisé pour les besoins de l'enseignement exempté, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes considérés comme ayant des fins comparables, pour autant que ces organismes n'ont pas pour but la recherche systématique du profit, les bénéfices éventuels ne devant jamais être distribués mais devant être affectés au maintien ou à l'amélioration des prestations précitées»;

Que l'objet du marché litigieux vise pareille formation ou pareil recyclage professionnel;

Que la portée de l'exemption en cause a notamment été précisée, au nom du Ministre des finances, par la Circulaire AGFisc N° 50/2013 (E.T. 124.537) du 29.11.2013[...] :

«A. Etablissements visés

16. Ne bénéficient de l'exemption visée à l'article 44, § 2, 4°, du Code que les prestations, en la matière, qui sont effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes considérés comme ayant des fins comparables, pour autant que ces organismes n'ont pas pour but la recherche systématique du profit, les

bénéfices éventuels ne devant jamais être distribués mais devant être affectés au maintien ou à l'amélioration de l'enseignement dispensé.

17. A cet effet, il convient de souligner que le législateur a fait usage de la faculté qui lui est offerte par l'article 133, alinéa, a), de la directive 2006/112/CE de subordonner l'application de l'exemption relevant de l'article 132, paragraphe 1, i), de cette même directive - dont l'article 44, § 2, 4°, a), du Code constitue la transposition -, au respect de la condition de ne pas avoir pour but la recherche systématique du profit, les bénéfices éventuels ne pouvant jamais être distribués mais devant être affectés au maintien ou à l'amélioration des prestations d'enseignement exemptées.

Cette exemption ne s'applique, par conséquent, que lorsque l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel est dispensé par des organismes de droit public ou par des organismes de droit privé n'ayant pas de but lucratif et dont les recettes retirées de l'activité exemptée servent uniquement à couvrir les frais de cette activité. Il est référé, à ce sujet, à l'arrêt du 21 mars 2002 de la Cour de justice de l'Union européenne dans l'affaire C-174/00, *Kenner Golf & Country Club contre Staatssecretaris van financiën*, dans lequel la Cour a dit pour droit que la qualification d'un organisme comme étant "sans but lucratif" doit être effectuée en tenant compte de toutes les activités de cet organisme. Il convient, en outre, de prendre en considération l'objectif statutaire poursuivi. Dès lors qu'il est constaté que les organismes en cause ne recherchent pas systématiquement le profit, cette qualification n'est pas remise en cause du fait que des bénéfices sont réalisés régulièrement, aussi longtemps que ceux-ci ne sont pas distribués à leurs membres mais sont affectés au maintien ou à l'amélioration de l'enseignement dispensé.

18. Compte tenu de ce qui précède, sont par conséquent exclues du bénéfice de l'exemption visée à l'article 44, § 2, 4°, a), du Code, tant les entreprises commerciales ou à finalité commerciale que les entreprises constituées sous la forme d'une association sans but lucratif mais dont la comptabilité ferait, cependant, état d'un but de lucre, de manière systématique et dont les bénéfices seraient distribués aux membres. Par conséquent, les leçons et les formations qui sont dispensées par une entreprise commerciale ou à but commercial sont, en principe, exclues de l'exemption et ce, quelle que soit la forme sous laquelle celles-ci sont présentées (p. ex. séminaires, follow-up, ...).

Que la «Décision TVA n° E.T.126.591 dd. 25.07.2014» [...] précise pour sa part :

«L'article 44, § 2, 4°, nouveau, du Code, qui prévoit une exemption en matière d'enseignement, est entré en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2014. La nouvelle disposition est commentée, de manière détaillée, dans la circulaire AGFisc n° 50/2013 (E.T.124.537) du 29 novembre 2013.

Sous les points 11 et suivants de la circulaire précitée, la notion "formation et recyclage professionnels" est définie, dans le cadre de l'exemption relative à l'enseignement, comme l'enseignement se rapportant directement à l'apprentissage d'un métier ou d'une profession ainsi qu'au perfectionnement, au recyclage ou à l'éducation permanente.

Il est dès lors sans importance que la formation soit dispensée pendant une période qui correspond à une année scolaire ou académique. Ainsi, l'exemption relative à l'enseignement s'applique sans considération de la durée et ce, pour autant que la formation concernée soit donnée pendant une période qui est nécessaire à l'apprentissage effectif d'un métier ou qui permette d'acquérir la formation, le perfectionnement et le recyclage en cause.

Sous le point 13 de la circulaire précitée, il est précisé que l'enseignement dispensé par des associations professionnelles - communément sous l'appellation de

séminaires - dont la durée correspond au temps nécessaire pour acquérir une spécialisation complémentaire ou une formation qualifiée de "updating" en relation avec la profession déjà exercée, est considéré comme du perfectionnement ou de la formation permanente, même si l'enseignement n'est pas uniquement accessible aux personnes qui exercent déjà la profession à laquelle se rapporte la formation ou le recyclage.

Vu le manque de clarté qui aurait pu exister quant à la portée exacte de la notion "formation et recyclage professionnels", et plus particulièrement en ce qui concerne la circonstance que de tels formations et recyclages ne doivent plus uniquement être accessibles aux personnes qui exercent déjà la profession à laquelle ils se rapportent, l'Administration n'exigera l'application de cette nouvelle position qu'à partir du 1^{er} janvier 2015 vu que de telles formations et recyclages professionnels sont dispensés en grande partie par année civile.

Ce qui précède ne porte pas atteinte aux autres conditions d'application prévues par les dispositions de l'article 44, § 2, 4^o, a), du Code. Ainsi, depuis le 1^{er} janvier 2014, les prestations de services en matière de formation et recyclage professionnels sont toujours soumises à la taxe lorsqu'elles sont dispensées par une entreprise commerciale ou à finalité commerciale, de même que par une entreprise constituée sous la forme d'association sans but lucratif mais dont la comptabilité ferait cependant état d'un but de lucre, de manière systématique, et dont les bénéfices seraient distribués aux membres».

Qu'ayant, *in tempore non supecto*, interrogé l'administration fiscale sur la portée de cette exemption, la partie requérante s'est vue communiquer la réponse suivante (pièce 4) :

«Suite à votre mail du 22 janvier à Mme Pilloy et à notre conversation téléphonique, je reviens vers vous pour répondre à vos questions relatives à l'exemption de l'article 44, § 2, 4^o du code de la TVA.

A la lecture de votre mail, je dois vous rappeler que lorsque votre association fait une opération sans qu'il y ait de contrepartie (opération à titre gratuit), vous effectuez une opération hors du champ de la TVA. Les opérations hors du champ de la TVA ont pour conséquence de ne pas permettre la déduction de la TVA sur les livraisons de biens ou les prestations de service que vous avez reçues pour effectuer ces opérations hors champ.

Pour ce qui est des formations que vous assurez contre rémunération, je distinguerai 4 catégories :

a) Les formations destinées à un public de professionnels. C'est par exemple le cas de la formation de sauvetage aquatique. Dans ce cas, et même s'il arrive qu'une personne dont ce n'est pas le métier s'inscrive à cette formation, la formation est exemptée de TVA. Il n'y a donc pas de TVA due sur le coût de la formation acquitté par les participants, mais vous ne pouvez pas déduire de TVA pour les livraisons de biens et les prestations de service qui vous sont fournies pour effectuer ces formations.

b) Des formations de 1^{er} secours en entreprise. Dans ce cas, le public est un public professionnel, mais la formation n'est pas directement liée au métier des personnes qui la suivent. Toutefois, comme vous me l'aviez fait remarquer, il existe des obligations légales de suivi de ce type formations. Après prise d'avis orale auprès des services centraux qui ont rédigés la circulaire AGFisc n°50 du 29/11/13, je peux vous confirmer que ces opérations sont également à considérer comme du recyclage professionnel. En conséquence, ces formations sont aussi exemptées de la TVA sur base de l'article 44, § 2, 4^o du code de la TVA. En corollaire, la TVA relative aux livraisons de biens et prestations de service qui vous sont fournies pour effectuer ces formations ne peut être déduite».

Que, contrairement à l'opinion de l'administration, l'on doit considérer qu'une association sans but lucratif ne peut, par définition, «systématiquement poursuivre un but de lucre».

Que CEPS asbl étant constitué sous la forme d'une association sans but lucratif, et sans indication quant au mode de répartition de ses éventuels bénéfices, l'on doit *prima facie* considérer que les prestations qu'elle effectuerait pour le compte de la partie adverse sont exemptées de TVA;

Que toutefois, l'offre de CEPS asbl mentionne, pour chacun des lots, un taux applicable de 21 % de taxe sur la valeur ajoutée;

Qu'ainsi, cette offre s'en trouve irrégulière, ce qu'aurait dû constater la partie adverse, notamment sur pied de l'art. 21 § 1^{er} *in limine*, de l'arrêté royal visé au moyen, selon lequel «Le pouvoir adjudicateur procède à la vérification des prix des offres introduites»;

Que suivant l'art. 95, §1^{er}, de l'arrêté précité, le pouvoir adjudicateur doit vérifier la régularité des offres des soumissionnaires, tant sur le plan formel que sur le plan matériel ;

Que l'offre affectée d'une irrégularité substantielle est nulle (95, § 4);

Qu'en vertu des articles 95, § 2, et 81, 2^o *littera* a, du même arrêté, l'offre qui n'indique pas son montant total, s'il y a lieu taxe sur la valeur ajoutée comprise, est affectée de pareille irrégularité substantielle;

Que sur le plan matériel, l'offre est pareillement affectée d'une irrégularité substantielle lorsqu'elle ne respecte pas les dispositions de l'arrêté ou des documents du marché concernant notamment les prix (art.95, §3, al.1^{er});

Qu'en l'occurrence, le même raisonnement s'impose, à supposer même que les articles 95 et 81 ne soient pas applicables à la présente procédure négociée avec publicité, dès lors que le cahier spécial des charges érige lui-même ladite irrégularité en irrégularité substantielle;

Qu'en l'occurrence, et pour les motifs exposés ci-avant, l'offre de CEPS asbl mentionne erronément un taux de 21 % de TVA et aurait dû être écartée comme nulle;

Qu'elle ne pouvait, en conséquence, être prise en considération et entraîner l'adjudication querellée".

IV. 2. Thèse de la partie adverse

La partie adverse conclut à l'absence de sérieux du moyen unique invoqué sur la base des arguments suivants :

" L'article 44, § 2, 4^o, a), du Code de la taxe sur la valeur ajoutée prévoit que :
«Sont aussi exemptées de la taxe :
[...]
4^o

a) l'enseignement scolaire ou universitaire, dont l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, et la formation ou le recyclage professionnel ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées telles que la fourniture de logement, de nourriture, de boissons et de matériel didactique utilisé pour les besoins de l'enseignement exempté, effectuées par des organismes de droit

public ou par d'autres organismes considérés comme ayant des fins comparables, pour autant que ces organismes n'ont pas pour but la recherche systématique du profit, les bénéfices éventuels ne devant jamais être distribués mais devant être affectés au maintien ou à l'amélioration des prestations précitées».

Selon la circulaire AGFisc n° 50/2013, les organismes bénéficiant de l'exemption sont les suivants :

«A. Etablissements visés

16. Ne bénéficient de l'exemption visée à l'article 44, § 2, 4°, du Code que les prestations, en la matière, qui sont effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes considérés comme ayant des fins comparables, pour autant que ces organismes n'ont pas pour but la recherche systématique du profit, les bénéfices éventuels ne devant jamais être distribués mais devant être affectés au maintien ou à l'amélioration de l'enseignement dispensé.

17. A cet effet, il convient de souligner que le législateur a fait usage de la faculté qui lui est offerte par l'article 133, alinéa, a), de la directive 2006/112/CE de subordonner l'application de l'exemption relevant de l'article 132, paragraphe 1, i), de cette même directive - dont l'article 44, § 2, 4°, a), du Code constitue la transposition -, au respect de la condition de ne pas avoir pour but la recherche systématique du profit, les bénéfices éventuels ne pouvant jamais être distribués mais devant être affectés au maintien ou à l'amélioration des prestations d'enseignement exemptées.

Cette exemption ne s'applique, par conséquent, que lorsque l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel est dispensé par des organismes de droit public ou par des organismes de droit privé n'ayant pas de but lucratif et dont les recettes retirées de l'activité exemptée servent uniquement à couvrir les frais de cette activité. Il est référé, à ce sujet, à l'arrêt du 21 mars 2002 de la Cour de justice de l'Union européenne dans l'affaire C-174/00, Kennemer Golf & Country Club contre Staatssecretaris van financiën, dans lequel la Cour a dit pour droit que la qualification d'un organisme comme étant "sans but lucratif" doit être effectuée en tenant compte de toutes les activités de cet organisme. Il convient, en outre, de prendre en considération l'objectif statutaire poursuivi. Dès lors qu'il est constaté que les organismes en cause ne recherchent pas systématiquement le profit, cette qualification n'est pas remise en cause du fait que des bénéfices sont réalisés régulièrement, aussi longtemps que ceux-ci ne sont pas distribués à leurs membres mais sont affectés au maintien ou à l'amélioration de l'enseignement dispensé.

18. Compte tenu de ce qui précède, sont par conséquent exclues du bénéfice de l'exemption visée à l'article 44, § 2, 4°, a), du Code, tant les entreprises commerciales ou à finalité commerciale que les entreprises constituées sous la forme d'une association sans but lucratif mais dont la comptabilité ferait, cependant, état d'un but de lucre, de manière systématique et dont les bénéfices seraient distribués aux membres. Par conséquent, les leçons et les formations qui sont dispensées par une entreprise commerciale ou à but commercial sont, en principe, exclues de l'exemption et ce, quelle que soit la forme sous laquelle celles-ci sont présentées (p. ex. séminaires, follow-up, ...).

19. Enfin, au vu du libellé du nouvel article 44, § 2, 4°, a), du Code, l'exemption ne concerne que les opérations qui sont effectuées "par des organismes de droit public ou par d'autres organismes considérés comme ayant des fins comparables". L'Administration considère que tout organisme qui effectue les opérations visées et qui ne recherche pas systématiquement le profit et dont les bénéfices éventuels ne sont pas distribués mais sont affectés au maintien ou à l'amélioration des opérations précitées, est un organisme poursuivant des fins comparables. Il convient de souligner que les opérations qui sont visées par l'article 132 de la

directive 2006/112/CE et donc également celles qui sont visées au point i) de cet article - dont l'article 44, § 2, 4°, a), du Code constitue la transposition en droit belge - doivent être considérées comme des opérations d'intérêt général (v. point 14 de l'arrêt C-434/05 du 14 juin 2007 de la CJUE, dans l'affaire Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College) contre Staatssecretaris van Financiën)».

Sur la base de ce qui précède, la requérante qui est une A.S.B.L. bénéficiant de l'exemption visée à l'article 44, § 2, 4°, a), du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, soutient que l'A.S.B.L. CEPS, attributaire du marché litigieux, a remis une offre substantiellement irrégulière parce que contenant de la T.V.A. sur les prestations de formations offertes.

Elle reproche à la partie adverse de ne pas avoir constaté la nullité de l'offre de l'A.S.B.L. CEPS en application de l'article 95 de l'arrêté royal du 15 juillet 2011 relatif à la passation des marchés.

Avant tout autre développement, la partie adverse rappellera que les offres déposées dans le cadre d'une procédure d'attribution d'un marché public sont présumées régulières (Notamment C.E., n° 176.434 du 5 novembre 2007, sa Veolia es Gamatrans).

Elle rappellera également que l'article 95 de l'arrêté royal du 15 juillet 2011 relatif à la passation des marchés publics dans les secteurs classiques n'est pas applicable aux procédures négociées, mais seulement aux procédures d'adjudication et d'appel d'offres. L'article 81 du même arrêté n'est pas non plus applicable à ces procédures.

En procédure négociée, le pouvoir adjudicateur n'est donc pas tenu par l'obligation contenue dans l'article 95, § 1^{er}, de l'arrêté royal du 15 juillet 2011 de "vérifier la régularité des offres des soumissionnaires ayant satisfait aux conditions du droit d'accès et aux critères de sélection qualitative".

En procédure négociée, c'est l'article 107 de l'arrêté royal du 15 juillet 2011 qui s'applique :

«En procédure négociée, le marché est attribué soit au soumissionnaire qui a remis l'offre la plus basse, soit au soumissionnaire qui a remis l'offre économiquement la plus avantageuse du point de vue du pouvoir adjudicateur en tenant compte des critères d'attribution liés à l'objet du marché et permettant une comparaison objective des offres sur la base d'un jugement de valeur. Dans ce dernier cas, lorsque le marché atteint le seuil fixé à l'article 32, le pouvoir adjudicateur précise dans les documents du marché la pondération relative de chaque critère d'attribution. Cette pondération peut éventuellement s'exprimer dans une fourchette dont l'écart maximal doit être approprié. Si, pour des raisons démontrables, une telle pondération s'avère impossible, les critères sont mentionnés par ordre décroissant d'importance.

L'alinéa précédent n'est pas applicable :

1° aux marchés de services visés à l'annexe II, B, de la loi;

2° aux différents cas de procédure négociée sans publicité pour lesquels seul un entrepreneur, fournisseur ou prestataire de services peut être consulté;

3° les marchés passés par procédure négociée sans publicité en application de l'article 26, § 1, 1°, a), de la loi;

4° pour autant qu'ils n'atteignent pas le seuil applicable de l'article 32, les marchés passés par procédure négociée sans publicité en application de l'article 26, § 1, 1°, c), et 3°, d) et e), de la loi».

Comme l'observe la doctrine, «la notion de "régularité" de l'offre ne s'applique donc pas en principe en procédure négociée puisque, lors de la négociation, des modifications peuvent être apportées à l'offre pour la mettre en adéquation avec les

besoins du pouvoir adjudicateur et, s'il y a lieu, avec les conditions décrites dans le marché» (G. DEREAU, "L'attribution", in Y. CABUY, G. DEREAU, V. DOR, P. THIEL et M. VASTMANS, Le nouveau droit des marchés publics en Belgique. De l'article à la pratique, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 624).

Pour autant, la notion de régularité n'est pas totalement étrangère à la procédure négociée : «Même dans une procédure négociée, l'offre doit être conforme au cahier des charges et aux prescriptions qui s'appliquent» (C.E., n° 230.105 du 4 février 2015, sa Bedimo).

Il convient, donc, de se rapporter au cahier spécial des charges pour examiner le bien fondé des critiques de la requérante.

Avant toute chose, on rappellera que le marché litigieux est relatif à un service visé à l'annexe II, B, de la loi. La partie adverse n'était, donc, pas tenue de prévoir que le marché serait attribué soit à l'offre la plus basse, soit au soumissionnaire qui a remis l'offre économiquement la plus avantageuse du point de vue du pouvoir adjudicateur, et à l'exigence de pondération.

Le cahier spécial des charges du marché prévoit, toutefois, que "Le marché est attribué au soumissionnaire ayant soumis l'offre la moins-disante" (article 11 du cahier spécial des charges).

Le cahier spécial des charges prévoit également des conditions de régularité de l'offre.

L'article 7 du cahier spécial des charges, Forme et contenu de l'offre, prévoit, entre autres choses, que :

«A peine de nullité, l'offre doit indiquer :

[...]

- les prix hors TVA
- le taux de TVA applicable.

Les prix sont énoncés dans l'offre en EUROS et s'entendent hors TVA. Le taux et le montant de la TVA doivent être mentionnés séparément.

[...]

Sous peine de nullité absolue de son offre, le soumissionnaire annexe à celle-ci le(s) document(s) suivant(s) :

- le programme de formation proposé (une table des matières *a minima*)».

La partie adverse a, donc, prévu une cause de nullité absolue et érige en irrégularité substantielle le fait de ne pas joindre à l'offre le programme de formation proposée. Elle n'a pas, par contre, fait de l'indication des prix hors T.V.A. et du taux de T.V.A. applicable une cause de nullité absolue, mais simplement relative.

Le formulaire d'offre (Annexe 1) prévoit que les soumissionnaires indiquent, pour chaque lot, le montant total hors T.V.A. et T.V.A. comprise en chiffres et en lettres.

L'inventaire (Annexe 2) prévoit que les soumissionnaires indiquent, pour chaque lot, le prix unitaire H.T.V.A. par groupe, le prix unitaire T.V.A.C. par groupe, le Total H.T.V.A. et le Total T.V.A.C., ainsi que le Total global H.T.V.A. en toutes lettres. Il était également demandé aux soumissionnaires d'indiquer si la T.V.A. devait ou non être ajoutée au montant total H.T.V.A. «en vertu du Code de la TVA», ainsi que le taux de T.V.A. applicable.

L'offre déposée par l'A.S.B.L. CEPS ne nécessitait pas que la partie adverse s'interroge sur sa régularité formelle.

En effet, l'A.S.B.L. CEPS a complété le formulaire d'offre et l'inventaire en mentionnant tous les éléments requis, notamment, les prix H.T.V.A. et les prix T.V.A.C., ainsi que le taux de la T.V.A. applicable et le fait qu'elle devait être ajoutée au montant total H.T.V.A. «en vertu du Code de la TVA».

L'offre déposée par l'A.S.B.L. CEPS ne nécessitait pas plus que la partie adverse s'interroge sur sa régularité matérielle.

Tout d'abord, la partie adverse n'avait aucune raison de mettre en doute que l'A.S.B.L. CEPS était effectivement assujettie à la T.V.A. à partir du moment où elle l'indiquait clairement dans son offre, qu'elle y mentionnait tout aussi clairement son numéro de T.V.A. (formulaire d'offre) et que le numéro de T.V.A. mentionné était bien «le sien» (vérification possible via module VIES).

Ensuite, la partie adverse avait d'autant moins de raisons de mettre en doute que l'A.S.B.L. CEPS était effectivement assujettie à la T.V.A. dès lors que tous les opérateurs de formation ne sont pas nécessairement exonérés de la T.V.A. en exécution de l'article 44, § 2, 4°, a), du Code de la taxe sur la valeur ajoutée. C'est le cas des «entreprises constituées sous la forme d'une association sans but lucratif mais dont la comptabilité ferait, cependant, état d'un but de lucre, de manière systématique et dont les bénéfices seraient distribués aux membres». C'est également le cas des A.S.B.L. dont la comptabilité ne fait pas ressortir de but de lucre de manière systématique lorsqu'elles font partie d'une unité T.V.A.

La circulaire AFER 42/2007 publiée sur le site du S.P.F. Finances prévoit, en effet, ceci :

«7.3.1.1.2. Exemptions de l'article 44 du Code de la TVA.

Certaines dispositions de l'article 44 du Code de la TVA subordonnent l'exemption à la condition que le prestataire soit un organisme sans but de lucre dont les recettes ne servent qu'à couvrir les frais d'exploitation (voir article 44, § 2, 3°, 6°, 7° et 9°, du Code de la TVA). Lorsqu'un tel organisme entre dans une unité TVA, les conditions d'absence de but de lucre doivent être rencontrées dans le chef de chacun des membres de l'unité TVA puisque celle-ci ne forme plus qu'un seul assujetti pour l'application de la TVA.

De même, pour l'application de l'exemption prévue par l'article 44, § 1^{er}, 1°, du Code et qui concerne les prestations de services exécutées dans l'exercice de l'activité habituelle des notaires, des avocats et des huissiers de justice, il est nécessaire que chaque membre de l'unité TVA exerce de telles professions pour que l'unité puisse bénéficier de l'exemption».

Selon B. VANDERSTICHELEN et F. COLLA, «L'unité TVA en Belgique», Accountancy & Tax, 2007/3, p. 20 :

«L'article 44 du Code TVA prévoit différentes exemptions n'ouvrant pas droit à déduction, telles que les activités des avocats, notaires, médecins, établissements hospitaliers, écoles, maisons de repos, ainsi que toute une série d'exemptions dans les domaines sportifs et culturels.

En particulier, certaines exemptions sont conditionnées par le fait que la société est une association sans but de lucre. Afin de bénéficier de cette exemption au niveau de l'unité TVA dont cet assujetti ferait partie, il serait, à notre avis, nécessaire que les conditions d'exemption soient remplies dans le chef de tous les membres de l'unité TVA. Ceci sera en principe confirmé par l'Administration».

La partie adverse n'a, donc, pas violé le principe général de droit *patere legem quam ipse fecisti* ou le cahier spécial des charges, pas plus qu'elle n'a commis d'erreur manifeste d'appréciation en déclarant l'offre de l'A.S.B.L. CEPS régulière. Elle n'a pas non plus violé l'article 107 de l'arrêté royal du 15 juillet 2011 relatif à la passation des marchés publics dans les secteurs classiques.

En l'occurrence, l'A.S.B.L. CEPS fait partie d'une unité T.V.A. dont tous les membres ne sont pas exemptés. Cette information a été communiquée par l'A.S.B.L. CEPS après que l'invitation à intervenir dans la présente procédure lui ait été notifiée par le greffe du Conseil d'Etat. Cette information confirme, pour autant que de besoin, que c'est à bon droit que l'A.S.B.L. CEPS a indiqué dans son offre que la T.V.A. s'appliquait aux services offerts dans le cadre du présent marché.

La requérante invoque également la violation de l'article 21, § 1^{er}, de l'arrêté royal du 15 juillet 2011 relatif à la passation des marchés publics dans les secteurs classiques sans que l'on comprenne bien pourquoi et comment cette disposition aurait été méconnue par la partie adverse.

On lit ceci dans la requête :

«Que toutefois, l'offre de CEPS asbl mentionne, pour chacun des lots, un taux applicable de 21 % de taxe sur la valeur ajoutée ;

Qu'ainsi, cette offre s'en trouve irrégulière, ce qu'aurait dû constater la partie adverse, notamment sur le pied de l'article 21, § 1^{er}, *in limine*, de l'arrêté royal visé au moyen, selon lequel "le pouvoir adjudicateur procède à la vérification des prix des offres introduites"».

Or, l'applicabilité ou non de la T.V.A. n'a *a priori* rien à voir avec la vérification des prix. La vérification des prix a pour objet de débusquer des prix anormaux.

La requérante ne dit pas que le prix de l'A.S.B.L. CEPS aurait été irrégulier parce que trop bas ou trop élevé pour le lot 1 ou le lot 2.

Pour le reste, à considérer que la vérification du taux de T.V.A. applicable entre dans le cadre de la vérification des prix au sens de l'article 21, § 1^{er}, on renverra aux développements du point - 12. dont il ressort que l'A.S.B.L. CEPS ne devait pas être considérée irrégulière *a priori* parce qu'elle mentionnait un taux de T.V.A. applicable de 21 %.

En ce qu'il est pris de la violation de l'article 21, § 1^{er} de l'arrêté royal du 15 juillet 2011, le moyen n'est pas sérieux.

La requérante invoque également la violation de l'article 16 de l'arrêté royal du 15 juillet 2011 relatif à la passation des marchés publics dans les secteurs classiques sans indiquer pourquoi et comment cette disposition aurait été violée.

En effet, la partie adverse a demandé aux soumissionnaires de mentionner dans leurs offres, le taux de la taxe sur la valeur ajoutée (article 16, b)), ce que l'A.S.B.L. CEPS a fait.

En ce qu'il est pris de la violation de l'article 16 de l'arrêté royal du 15 juillet 2011, le moyen n'est pas sérieux.

La requérante invoque également la violation des articles 14 et 15 de la loi du 17 juin 2013 relative à la motivation, à l'information et aux voies de recours en matière de marchés publics et de certains marchés de travaux, de fournitures et de services, sans indiquer pourquoi et comment cette disposition aurait été violée".

IV. 3. Arguments complémentaires des parties à l'audience

La requérante observe tout d'abord qu'il y bien lieu de se poser des questions quant au respect ou non de l'article 21 de l'arrêté royal du 15 juillet 2011 et qu'il n'y par ailleurs pas lieu de distinguer la nullité absolue de la nullité relative. Elle reconnaît que l'invocation d'une unité T.V.A. est de nature à poser question compte tenu de la position adoptée en la matière par l'administration et par la doctrine citée par la partie adverse, mais elle se pose la question de savoir si l'on se trouve bien en face d'une unité T.V.A. dans le cas d'espèce.

La partie adverse maintient son affirmation que la requérante n'a pas intérêt à son recours en ce qu'elle se limite à l'annulation du lot 2. Elle réaffirme par ailleurs que la régularité formelle de l'offre de l'A.S.B.L. CEPS est certaine. Elle rappelle aussi que, sur le plan de leur régularité formelle, toutes les offres sont présumées être régulières et qu'il n'y avait pas lieu dans son chef de remettre en cause cette présomption s'agissant de l'offre de l'A.S.B.L. CEPS.

IV. 4. Décision du Conseil d'Etat

1. Outre que la requérante n'expose pas en quoi ces dispositions auraient été concrètement violées dans le cas d'espèce, les articles 14 et 15 de la loi du 17 juin 2013 relative à la motivation, à l'information et aux voies de recours en matière de marchés publics et de certains marchés de travaux, de fournitures et de services, qui ont trait aux voies de recours, ne peuvent pas, par eux-mêmes, constituer des moyens d'annulation de l'acte attaqué.

En procédure négociée, les articles 81 et 95 de l'arrêté royal du 15 juillet 2011 relatif à la passation des marchés publics dans les secteurs classiques ne sont pas applicables. Ces articles sont en effet repris dans le chapitre 6 de l'arrêté royal, chapitre consacré à l'attribution en adjudication et en appel d'offres.

La requérante n'indique pas non plus en quoi l'article 107 du même arrêté royal – en vertu duquel, en procédure négociée, le marché est attribué soit au soumissionnaire qui a remis l'offre la plus basse, soit au soumissionnaire qui a remis l'offre économiquement la plus avantageuse du point de vue du pouvoir adjudicateur – aurait été concrètement violé.

Il en résulte que le moyen n'est pas recevable en tant qu'il invoque la violation des articles 14 et 15 de la loi du 17 juin 2013, de même que des articles 81, 95 et 107 de l'arrêté royal du 15 juillet 2011.

2. Par ailleurs, l'article 21, § 1^{er}, de l'arrêté royal du 15 juillet 2011 précité prévoit que :

" Art. 21. § 1^{er}. Le pouvoir adjudicateur procède à la vérification des prix des offres introduites. A sa demande, les soumissionnaires fournissent au cours de la procédure toutes indications permettant cette vérification".

Cette disposition ne comprend aucune cause d'irrégularité, ni ne prévoit que le pouvoir adjudicateur doit procéder à la vérification de la "régularité" de l'offre. La requérante n'alléguant pas non plus que la partie adverse n'aurait pas procédé à la vérification des prix, elle reste en défaut de démontrer concrètement en quoi cette disposition aurait bien été violée dans le cas d'espèce.

La requérante n'allègue pas non plus que la partie adverse aurait violé l'article 16 de l'arrêté royal du 15 juillet 2011. Après avoir rappelé le contenu de cette disposition, elle se limite, au contraire, à observer que le pouvoir adjudicateur a, sur la base l'alinéa 2, b), de cette disposition, fait choix d'imposer aux soumissionnaires de mentionner dans leur offre le taux de la taxe sur la valeur ajoutée. L'on n'aperçoit donc pas en quoi l'article 16 de l'arrêté royal précité aurait été concrètement critiqué dans le cas d'espèce.

Il s'ensuit que le moyen unique de la requête n'est pas sérieux en tant qu'il invoque une violation des articles 16 et 21 de l'arrêté royal du 15 juillet 2011 précité.

3. En tant qu'il est pris de la violation des points II, III.1., III.7, III.11, III.12 et III.13 du cahier spécial des charges, conjuguée à une violation des articles 10 et 11 de la Constitution et de l'article 44, § 2, 4°, *littera a*), du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après "Code T.V.A."), du principe général *patere legem quam ipse fecisti*, ainsi qu'à une erreur manifeste d'appréciation et à une illégalité quant aux motifs de l'acte, le moyen unique appelle cette fois les observations qui suivent.

Il résulte de l'argumentation développée par la requérante que celle-ci ne remet pas en cause la circonstance que la partie adverse a bien procédé à l'examen de la régularité des offres, ainsi que l'atteste le point C. "Examen de la régularité des offres" du rapport d'analyse des offres et comme cela figure dans la motivation formelle de la décision attaquée. En effet, la partie requérante centre son grief sur la circonstance que la partie adverse aurait commis une erreur manifeste d'appréciation en déclarant régulière une offre qui ne l'était en réalité pas au regard des dispositions du cahier spécial des charges.

A ce sujet, le point III.7. du cahier spécial des charges précise que le prix constitue l'une des conditions essentielles du marché et, qu'à peine de nullité, l'offre doit notamment indiquer les prix hors T.V.A. et le taux de T.V.A. applicable, tandis que le taux et le montant de la T.V.A. doivent être mentionnés séparément. De même, le point III.12. du cahier spécial des charges indique que chaque prix sera mentionné "H.T.V.A. et T.V.A.C. en euros".

Il n'est pas contesté, en l'espèce, que l'offre retenue par le pouvoir adjudicateur respecte bien ces différentes prescriptions : les prix des lots 1 et 2 sont chaque fois mentionnés avec, d'une part, un prix unitaire et un montant total "H.T.V.A." et, d'autre part, un prix unitaire et un montant total "T.V.A.C."; le montant de la T.V.A., par lot et pour un montant global, est également indiqué; de même, il est expressément fait état dans l'annexe 2 de l'offre, de ce que le taux de T.V.A. applicable est de 21 %.

Ce que conteste en réalité la requérante c'est le taux de T.V.A. qui a été appliqué par l'adjudicataire à son offre et ce, alors que l'exactitude du taux de T.V.A. ainsi indiqué dans l'offre ne constitue pas une condition de régularité de celle-ci au regard de ce qui est exigé par le cahier spécial des charges : l'indication du taux de T.V.A. applicable au marché était requis et ce taux a bien été mentionné par l'adjudicataire. L'on n'aperçoit dès lors pas, *a priori*, ce qui aurait dû amener la partie adverse à déclarer irrégulière l'offre remise par l'A.S.B.L. CEPS. Il en va, *a fortiori*, ainsi dès lors que la partie adverse fait également valoir que les exigences du cahier des charges relatives à l'indication des prix du marché, aux montants de T.V.A. et au taux de T.V.A. applicable, ne sont prévues qu'à peine de "nullité", alors que d'autres exigences du cahier des charges sont, au contraire, prévues sous peine de "nullité absolue" de l'offre.

Le moyen n'est dès lors pas sérieux du fait qu'il repose sur une lecture erronée des dispositions du cahier spécial des charges applicables au marché en cause.

En tout état de cause, le moyen manque également en fait.

La requérante fonde en effet l'essentiel de son argumentation sur ce que l'offre de l'A.S.B.L. CEPS est irrégulière du fait qu'elle fait application d'un taux de T.V.A. de 21 %, alors que, d'après la requérante, ce taux devait être de 0 %, parce que l'A.S.B.L. CEPS bénéficie de l'exemption prévue par l'article 44, § 2, 4°, *littera a*), du Code T.V.A. Elle considère en conséquence que la partie adverse a commis une erreur manifeste d'appréciation en ne retenant pas l'irrégularité de l'offre de l'A.S.B.L. CEPS

du fait que celle-ci n'avait pas appliqué de manière correcte les dispositions du Code T.V.A.

Or, il ressort des diverses circulaires auxquelles se réfèrent les parties que toute A.S.B.L., même considérée isolément, ne bénéficie pas nécessairement de l'exemption de T.V.A. prévue par l'article 44, § 2, 4°, *littera a*), du Code T.V.A. En outre, il ressort de pièces complémentaires produites par l'A.S.B.L. CEPS à la demande de la partie adverse que cette A.S.B.L., depuis son changement de statut en date du 1^{er} juillet 2015, fait partie d'une "unité T.V.A." au sens de l'article 4, § 2, du Code T.V.A. et ne bénéficie, en conséquence, plus de l'exemption de T.V.A. prévue par l'article 44, § 2, 4°, *littera a*), du même Code. Il peut à cet égard être fait état du passage suivant d'un courrier rédigé le 10 décembre 2015 par l'un des réviseurs de l'A.S.B.L. CEPS :

" Pour que l'exemption en matière d'enseignement soit applicable, il est donc requis que le prestataire soit un organisme sans but de lucre dont les recettes ne servent qu'à couvrir les frais d'exploitation.

Lorsqu'un tel organisme entre dans une unité T.V.A., les conditions d'absence de but de lucre doivent être rencontrées dans le chef de chacun des membres de l'unité T.V.A. puisque celle-ci ne forme plus qu'un seul assujetti pour l'application de la T.V.A. (voir point 7.3.1.1.2. de la Circulaire n° AFER 42/2007, ET 11.702 du 9 novembre 2007).

Puisque l'a.s.b.l. CEPS est entrée dans une entité T.V.A. à partir du 1^{er} juillet 2015 (ayant également comme membre une S.c.r.l. et une S.A.), l'exemption à la T.V.A. pour les prestations d'enseignement ne peut plus être appliqué étant donné que les sociétés commerciales ne respectent pas les conditions d'absence de lucre.

L'unité TVA sera dès lors considérée comme un assujetti à la T.V.A."

Il ressort par ailleurs d'un courriel du 7 janvier 2016, produit par la partie adverse à la suite d'une demande d'information complémentaire sollicitée par le conseil de la requérante en date du 6 janvier 2016, que :

" l'A.S.B.L. CEPS est dans une unité T.V.A. avec les A.S.B.L. «CRESEPT» et «AFIRST», une société coopérative à finalité sociale «VIDYAS», deux sociétés anonymes «Training solution» et «BNT», et ESM s.c.r.l."

Au regard de ce qui précède, il semble normal que l'A.S.B.L. CEPS a fait mention dans son offre d'un numéro d'assujetti à la T.V.A., ainsi que d'un taux de T.V.A. applicable de 21 %, et il peut être considéré que la partie adverse n'a pas commis d'erreur manifeste d'appréciation en considérant, au stade de l'examen de la régularité des offres, qu'il n'y avait pas lieu d'écarter, sur cette base, l'offre remise par l'A.S.B.L. CEPS.

Examiné sous l'angle de l'erreur manifeste d'appréciation au stade de l'examen de la régularité des offres, le moyen n'apparaît donc pas sérieux non plus.

Il n'y a en conséquence pas lieu d'examiner, en outre, si la requérante a bien un intérêt à son moyen, du fait qu'il lui a également été communiqué par la partie adverse, par courriel du 4 décembre 2015, que le critère d'attribution du marché était le seul prix comparé hors T.V.A. et que, à cet égard, la requérante était classée deuxième pour le lot 1, après l'A.S.B.L. CEPS, et cinquième pour le lot 2, l'A.S.B.L. CEPS étant ici aussi classée première.

Le moyen unique de la requête n'apparaissant, en conséquence, pas sérieux, celle-ci doit être rejetée.

V. CONFIDENTIALITE

La partie adverse dépose le rapport d'analyse des offres, l'offre de la partie requérante et l'offre de l'attributaire du marché à titre confidentiel (pièces A à C de la partie confidentielle du dossier administratif).

Il y a lieu de faire droit à cette demande, la levée de la confidentialité de ces pièces n'étant pas, à ce stade de la procédure, nécessaire à la solution du litige.

Par ailleurs, comme l'a confirmé la partie requérante à l'audience, il s'impose également de préserver la confidentialité l'offre qu'elle a déposée en pièce 8 de son dossier de pièces. Il en va de même concernant le tableau et le rapport d'examen des offres déposés en pièces 9 et 10.

PAR CES MOTIFS, D E C I D E :

Article 1^{er}.

La demande de suspension d'extrême urgence est rejetée.

Article 2.

Les pièces A à C du dossier administratif et les pièces 8 à 10 du dossier de pièces de la partie requérante demeureront, à ce stade de la procédure, confidentielles.

Article 3.

Conformément à l'article 3, § 1^{er}, alinéa 2, de l'arrêté royal du 5 décembre 1991 déterminant la procédure en référé devant le Conseil d'Etat, le présent arrêt sera notifié par télécopieur à la partie n'ayant pas fait le choix de la procédure électronique.

Article 4.

Les dépens, en ce compris l'indemnité de procédure, sont réservés.

Ainsi prononcé à Bruxelles, en audience publique de la VI^e chambre, le deux février deux mille seize par :

MM. Jacques JAUMOTTE,	Président de chambre.,
Vincent DURIEUX,	Greffier.

Le Greffier,

Le Président,

Vincent DURIEUX.

Jacques JAUMOTTE.