

La TVA et les ASBL

Tony LAMPARELLI (*)

Conseiller au SPF Finances

Professeur à l'ICHEC et à HELMo Campus Guillemins

25 juin 2021

(*) Le présent exposé exprime des opinions personnelles de l'auteur et ne saurait nullement engager l'Autorité fiscale dont il fait partie.



1

Sommaire



Intro : les 5 questions à se poser pour le traitement correcte d'une opération TVA

- I. L'ASBL est-elle assujettie à la TVA ?
- II. L'ASBL exemptée et ses obligations fiscales en TVA sur le plan des opérations intracommunautaires
- III. L'ASBL et le droit à déduction de la TVA ?
- IV. L'ASBL et les subsides : impact en cas d'assujetti mixte/partiel ?

2

Introduction :

Les 5 questions à se poser pour le traitement TVA d'une ASBL

3

Cinq questions essentielles pour déterminer le traitement correct à appliquer à une opération en matière de TVA

1. Qui ? → Assujetti / Non assujetti
2. Quoi ? → LB ou PS visées par le Code de la TVA
3. Où ? → Champ d'application territorial de la TVA
4. Taxable ou exonérée ?
→ Taxation / Exonération ouvrant droit à déduction / Exonération n'ouvrant pas droit à déduction
5. Redevable de la TVA ?
→ Qui est le débiteur de la TVA ?

4

Partie 1 :

L'ASBL est-elle assujettie à la TVA ?

5

La réponse se retrouve à l'article 4 du CTVA (= QUI ?)

Suivant l'article 4 du CTVA :

« *Est un assujetti quiconque effectue,
... dans l'exercice d'une activité économique,
... d'une manière habituelle et indépendante,
... à titre principal ou à titre d'appoint,
... avec ou **sans esprit de lucre**,
... des livraisons de biens ou des prestations de services visées par le présent
Code,
... quel que soit le lieu où s'exerce l'activité économique.* »

6

Réponse : en principe, OUI !!!

MAIS, question n° 4 : exonération ?

VERIFIER si une **cause d'exonération** se retrouve à l'art. 44 du CTVA
(transposition des art. 132 à 137 de la Directive TVA)

Jurisprudence européenne constante :

Les « exemptions » en matière de TVA doivent avoir une interprétation stricte étant donné que ces dernières constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque PS ou LB effectuée à titre onéreux par un assujetti.

Notion d'« organisme sans but lucratif » au sens de la TVA :

La notion d'« organisme sans but lucratif » a été précisée par la Cour de justice de l'Union européenne dans son arrêt Kennemer Golf & Country Club (CJUE 21.03.2002, C-174/00).

En substance :

- afin de juger si un organisme peut être qualifié de sans but lucratif, **l'ensemble des activités de cet organisme doit être pris en considération ;**
- l'organisme, considéré dans son ensemble, n'a aucun but lucratif **s'il n'a pas comme objectif de faire du profit en vue de le distribuer à ses membres.**
L'existence d'un tel objectif doit être déterminée en fonction de l'objet statutaire de l'organisme et des circonstances concrètes et effectives de son activité.

Dans un arrêt plus récent (CJUE, arrêt Golfclub, 10.12.2020, C-488/18), la CJUE indique que :

« la qualification d'organisme « sans but lucratif » doit être effectuée au regard du but poursuivi par celui-ci, à savoir que cet organisme ne doit pas avoir pour objectif de générer des profits pour ses membres, contrairement à l'objectif d'une entreprise commerciale.

Dès lors que les instances nationales compétentes ont constaté qu'un organisme satisfait à cette exigence eu égard à son objet statutaire, ...

... le fait que cet organisme réalise ultérieurement des bénéfices, même s'il les recherche ou les génère de manière systématique, n'est pas de nature à remettre en cause la qualification initiale de cet organisme, aussi longtemps que ces bénéfices ne sont pas distribués à ses membres ».

La CJUE estime que *« l'absence de but lucratif de ces organismes présuppose que ces derniers doivent, tout au long de leur existence, y compris lors de leur dissolution, ne pas générer de profits pour leurs membres.*

S'il en était autrement, un tel organisme pourrait, en effet, contourner cette exigence en distribuant à ses membres, après sa dissolution, les profits qu'il a générés par l'ensemble de ses activités, tout en ayant bénéficié des avantages notamment fiscaux afférents à cette qualification d'« organisme sans but lucratif ».

- Ne peut être qualifié d'« organisme sans but lucratif » que l'organisme dont le patrimoine est affecté de manière continue à la réalisation de son objet social et **ne peut pas être transféré à ses membres après la dissolution de cet organisme**, dans la mesure où ce patrimoine dépasse les parts de capital libérées par ces membres et la valeur vénale des contributions en nature versées par ceux-ci !

Série d'exonérations SPECIFIQUES aux ASBL visées à l'art. 44, § 2, du CTVA

- Assistance sociale, sécurité sociale et protection de l'enfance et de la jeunesse ;
- Installations sportives (clubs sportifs) ;
- Enseignement et formation professionnelle ;
- Location de livres, de disques, etc. (bibliothèques, médiathèques, ...) ;
- Musées, monuments, zoos, jardins botaniques, etc. ;
- Théâtres, cinémas, salles de concerts, organisateurs de conférences, etc. ;
- ASBL poursuivant des objectifs de nature politique, syndicale, religieuse, humanitaire, philanthropique, etc. ;
- Soutien financier pour Clubs sportifs, Enseignement, Musées et ASBL spécifiques.

❑ Assistance sociale, sécurité sociale et protection de l'enfance et de la jeunesse (CTVA, art. 44, § 2, 2°)

- Sont exemptées « *les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale, à la sécurité sociale et à la protection de l'enfance et de la jeunesse, effectuées par des organismes de droit public, ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'autorité compétente* » ;
- Sont ainsi visées les ASBL qui s'occupent des **personnes âgées** (maisons de repos, résidences-services), de **l'éducation et des loisirs des jeunes** (crèches et maisons de jeunes, auberges de jeunesse, ... si subsidiées), de **l'aide familiale** (assistance et accompagnement de personnes âgées, isolées ou handicapées, dans le but de leur garantir une certaine autonomie, une vie sociale normale et la possibilité de continuer à vivre le plus longtemps possible à domicile; faire leurs courses, les accompagner ou les conduire chez le médecin, chez des membres de la famille, etc.), **les centres psycho-médico-sociaux et les centres d'encadrement des élèves.**

- Pour l'exemption relative à l'aide familiale, sont également visées « **les Entreprises de formation par le Travail (EFT) et les Ateliers de Formation par le Travail (AFT)** » :

Il s'agit d'organismes agréés et subventionnés par les pouvoirs publics qui ont pour objet d'assurer la formation de jeunes demandeurs d'emploi ne disposant généralement pas d'un certificat d'enseignement secondaire inférieur.

Après dispense d'une formation gratuite aux demandeurs d'emploi, ces organismes mettent ces derniers en situation de travail réel dans le cadre d'activités qu'ils organisent en leur sein et qui donnent lieu à la production et/ou à la commercialisation de biens et de services.

→ La livraison de ces biens ou la fourniture de services (par ex., tonte de la pelouse, restaurant social, ...) bénéficie de l'exemption (tonte de pelouse à des personnes âgées ou handicapées) ou, le cas échéant, soumis à un taux réduit de TVA de 6% (tonte de pelouse à quiconque) (A.R., annexe, tabl. A, rubr. XXIIbis et XXXV).

❑ Installations sportives (CTVA, art. 44, § 2, 3°)

- Sont exemptées « *les prestations de services fournies par les exploitants d'établissements d'éducation physique ou d'installations sportives aux personnes qui y pratiquent la culture physique ou une activité sportive* » ;
- L'octroi du droit, moyennant paiement, d'accéder à des installations sportives ou l'octroi du droit de les utiliser est une PS visée par le Code et est **EXEMPTÉE si 3 conditions sont remplies** :
 - 1° la prestation doit concerner l'exercice même du sport et être fournie aux personnes qui le pratiquent ;
 - 2° il doit s'agir d'une exploitation à but non lucratif ;
 - 3° les recettes tirées de l'exploitation doivent servir exclusivement à en couvrir les frais.

- Sont visées toutes les installations où s'exerce une activité de nature à favoriser l'épanouissement physique, tels que **les salles de gymnastique, les bassins de natation, les manèges, les terrains de sports, de golf, les courts de tennis, etc., en ce compris la mise à disposition des appareils ou articles de sport** (accessoires pour la pratique du sport) (*p. ex., le club et les balles mis à disposition par l'exploitant d'un mini-golf, un cheval dans un manège, ...*) (Déc. N° E.T.24.946 du 09/03/1978) ;

- **Qu'en est-il du « bridge » ?** (CJUE, arrêt *The English Bridge Union*, 26.10.2017, C-90/16)

La CJUE a été appelée à se prononcer sur la signification et la portée de la notion de « sport » et a jugé que la notion de « sport », pour l'exemption, se rapporte à une activité caractérisée par une « **composante physique non négligeable** ».

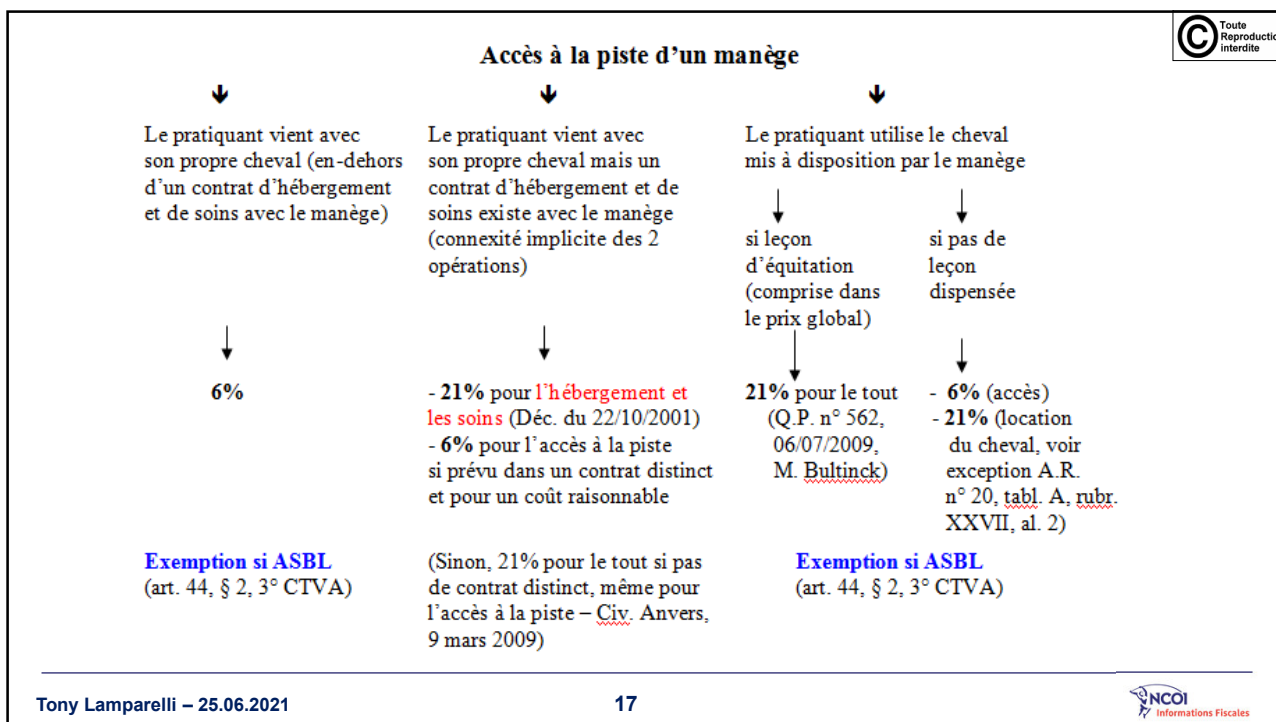
Le bridge en duplicate fait appel à la logique, à la mémoire, à la stratégie ou au raisonnement latéral et constitue une activité bénéfique à la santé mentale et physique.

→ **Le bridge en duplicate, caractérisé par une composante physique négligeable, ne peut relever de la notion de sport et ne peut donc être exempté.**

Vu cette jurisprudence, seules les activités caractérisées par une composante physique non négligeable relèvent de la notion de sport.

Par conséquent, **les jeux d'échecs, de cartes, les jeux vidéo et autres activités similaires** ne peuvent plus continuer à être exemptés de la TVA (Circ. n° 2018/C/84) ;

- 🌹 L'exemption ne comprend pas les services de soins corporels (saunas, bancs solaires, ...) contre paiement ;
- Le service rendu se rapporte à l'exercice du sport lui-même, en ce compris l'enseignement du sport ;



17

Toute Reproduction interdite

- Cas particulier des ASBL actives dans la pratique de la danse :

→ L'exemption vise évidemment les activités d'apprentissage de la danse « sportive », mais également ...

... les danses de type **jazz, classique, hip-hop, contemporaine**

Tony Lamparelli – 25.06.2021 18

18

- Sont TOUTEFOIS soumis à la TVA :

▪ Les **droits d'entrée** :

En cas d'organisations de manifestations sportives (match, tournois, ...) aux **personnes ne pratiquant pas le sport** = visiteurs, ... lorsque ces services s'inscrivent dans un courant continu d'opérations (**taux de TVA de 6%**) ...

... mais **EXEMPTION possible** si les **recettes sont dérisoires** (max. 10% du total des recettes exemptées de l'ASBL) ;

▪ La **fourniture de boissons ou de nourriture destinées à être consommées sur place** (car éléments non repris dans le texte de loi) :

NB : Une ASBL ne peut bénéficier du régime forfaitaire visé à l'art. 56 du CTVA pour l'exploitation d'une buvette, cafétéria, ...

Toutefois, la **cafétéria d'une ASBL** peut bénéficier de **l'EXEMPTION** si les **4 conditions** suivantes sont réunies (**application à toutes les ASBL visées à l'art. 44, § 2 du CTVA et donc pas nécessairement aux clubs sportifs**) :

- 1° La cafétéria se situe **sur le site de l'établissement** où sont effectuées les opérations exemptées ;
- 2° Les opérations exemptées constituent **une part prépondérante** des activités exercées par l'établissement concerné ;
- 3° La cafétéria est **uniquement accessible aux personnes recevant les PS exemptés (ex., les sportifs, ...)**, à leurs visiteurs ou invités et, également, au personnel, employé dans l'établissement concerné.

→ La cafétéria n'est pas accessible en dehors des heures d'ouverture de l'établissement sportif et n'est pas directement accessible de l'extérieur

(= on doit d'abord pénétrer dans l'établissement (p. ex., sportif) avant d'obtenir l'accès à la cafétéria) ;

4° Les recettes de la cafétéria ≤ à 10% du CA des opérations exemptées de l'ASBL (mais OK pour un seul dépassement exceptionnel de ce seuil de 10%, soit 11% sur une période de 5 ans consécutive)

- Evidemment lorsque la cafétéria est **concedée à un tiers qui exploite en son nom la cafétéria**, celui-ci a toujours la qualité d'assujetti pour cette activité et doit soumettre ses opérations à la TVA → pas d'exemption !

- Mais la concession de la cafétéria du club sportif à un tiers avec ou sans TVA ?

- **si immixtion (ingérence)** du club dans la gestion de la cafétéria = location avec TVA, mais quid de la notion d'ingérence ???

(Appel Bruxelles, 15 avril 2010 = concession avec TVA, mais Appel Anvers, 13 mars 2012 = exemption même si quelques modalités pratiques d'immixtion)

- * **si pas d'immixtion (ingérence)** = simple location immobilière exemptée de TVA suivant la CJUE (arrêt Mailat, 19.12.2018, C-17/18), mais l'administration semble admettre la ventilation pour les biens mobiliers (→ location avec TVA pour les biens mobiliers)

- **Cas des « tickets-bons boissons » offerts par le club sportif à ces joueurs (si buvette soumise à TVA) :**

- en principe, une opération effectuée à titre gratuit n'ouvre pas droit à déduction;
- cette règle vaut également pour les tickets boissons des clubs sportifs (**→ prélèvement taxable art. 12, § 1^{er}, 2^o du CTVA**) (v. Q.P. n° 14611, 18/12/2012, M. Gilkinet)
- proposition du Ministre pour éviter le prélèvement taxable : augmenter le seuil du régime de la franchise de la TVA (il a effectivement été relevé à 25.000 EUR en 2014)

- **Sont également soumises à la TVA :**

- Les **prestations de publicité** (affiches, panneaux publicitaires sur le terrain, logos sur vêtements, ...)

Il existe 2 types de publicité :

- sponsoring avec contrepartie directe : **TVA de 21%** (exception si dans manifestation pour soutien financier, voir plus loin)
- sponsoring sans contrepartie : consiste en un don en numéraire

→ **pas de TVA !!!**

NB : *Décisions adm. particulières qui considèrent les sommes reçues des autorités publiques comme des subsides et non du sponsoring soumis à TVA !*

- Quid de la cotisation réclamée aux membres ?

	Cotisation exemptée pour le service concerné	Cotisation avec TVA pour le service concerné
Accès et utilisation des infrastructures sportives par les membres de l'ASBL	OUI	NON
Accès exclusif, direct et individualisé à d'autres services par les membres de l'ASBL (<u>services annexes</u>)	NON	OUI
Accès non exclusif à ces autres services (non-membres profitent des mêmes avantages)	OUI	NON

Une partie de la cotisation est soumise à TVA

(* **Services annexes** : remise sur achat d'articles de sport, accès à un « club house » (cafétéria), possibilité de louer des articles de sport, ...

C.J.U.E., arrêt **Kennemer Golf Club** (C-174/100, 21 mars 2002),

- Quid des cotisations versées par les clubs sportifs à leur fédération ?

- * de telles cotisations ne constituent pas la contrepartie de prestations individualisables ...

... mais bien des prestations qui sont communes à tous les membres (p. ex. destinées à l'organisation avec ou sans compétition de la pratique d'un sport)

→ **opérations hors champ de TVA** = **cotisations sans TVA** !!! (Déc. n° E.T. 79.369ter du 4 février 1994)

- * **EXCEPTION** : dans le cadre de la **Fédération Belge de Football (URBSFA)**, ces cotisations sont la contrepartie de services directs et individuels même si montant annuel cotisation est forfaitaire !

- * lorsque les clubs sportifs **répercutent** à leurs affiliés (membres) la cotisation fédérale (*p. ex. les membres reçoivent une carte fédérale individualisée qui permet l'accès aux installations du club et la participation aux compétitions organisées par la Fédération*), ...

... **cette répercussion est exemptée de TVA** dans le chef du club sportif si celui-ci agit sous la forme d'une ASBL.

Enseignement et formation professionnelle

- Nouveau régime à partir du 01/01/2014 (CTVA, art. 44, § 2, 4°)
- Jusqu'au 31/12/2013, tant les sociétés que les ASBL pouvaient exonérer leurs prestations d'enseignement ;
- Exemption uniquement par les ASBL (ou organismes publics → hors champ de TVA) **pour autant que ces activités ne revêtent pas un caractère purement récréatif ;**
- Sont également exemptées :
 - * la fourniture de nourriture et de boissons dans les établissements ;
 - * la vente aux élèves de livres, manuels scolaires ;
 - * la vente de produits en cas de mini-entreprises créées au sein de l'établissement

Cas particulier d'ASBL qui dispensent des formations « intra-entreprises » et « inter-entreprises »

- les **formations dites « intra-entreprises »** (formation « sur-mesure » destinée à une seule entreprise) sont à considérer comme des **prestations relevant de la consultance** et **sont dès lors taxables au taux de TVA de 21% ...**

... dans la mesure où il s'agit de formations spécifiquement adaptées aux besoins de l'entreprise pour l'accomplissement de missions impliquant le training de certaines catégories des membres de son personnel (NB : ce point de vue est **controversé**) ;

- les **formations universitaires de type long** (année académique) et les **formations « inter-entreprises » d'ordre général** relèvent en revanche de la notion d'enseignement et formation et sont **exonérées de la TVA** sur base de l'art. 44, § 2, 4°, a), du CTVA

- Quid des écoles de « **musique** » exploitée en ASBL ?

Tout comme les académies de danse, l'enseignement qui est dispensé par une académie de musique est également considéré comme pouvant relever de l'enseignement scolaire ou universitaire ...

... pour autant que **les conditions** en matière de durée d'apprentissage (cycle de cours correspondant à l'année académique), de respect d'un programme pédagogique et d'organisation d'examens en vue de délivrer un titre (diplôme, certificat, brevet, attestation), le tout sous la direction d'un enseignant, **soient satisfaites,**

et **qu'il ne s'agisse pas de prestations de services revêtant un caractère purement récréatif.**

- Quid de l'enseignement « sportif » :

L'enseignement sportif (leçons d'équitation, de natation, de pilotage d'avions etc.) n'est pas considéré comme un enseignement scolaire.

L'exemption établie par l'article 44, § 2, 4°, sous a), du Code **n'est donc pas applicable** aux manèges, aux écoles de danse et autres activités de même nature (cours de natation, de tennis, ...).

Mais lorsqu'il s'agit d'établissements qui ne poursuivent pas un but lucratif, une autre exemption peut s'appliquer ...

... il s'agit de l'exemption au titre d'installations sportives visée à l'article 44, § 2, 3°, du CTVA.

- Quid des prestations des « auto-écoles » :

* Ne sont pas considérées comme de l'enseignement les leçons d'apprentissage pour les voitures (permis B) et motos ainsi que C1 (minibus) (CJUE, 14 mars 2019, C-449/17)

* **Mais** si formation ou recyclage professionnel en vue de l'obtention du permis de conduire pour véhicules de la **catégorie C (camions)**, pour la **catégorie D (autobus)** et pour la **catégorie G (tracteurs)** = PS considérées comme de **l'enseignement (exempté)**

- Qui des prestations de « pilotage d'avions » :

Exemption si la formation de pilotes professionnels est dispensée par une école de pilotage d'avions (ASBL) reconnue par la direction générale du transport aérien du SPF Mobilité et Transports.

❑ **Bibliothèques, médiathèques** (CTVA, art. 44, § 2, 6°)

- Condition importante :

salle de lecture ou d'écoute,

et **non le kiosque du coin de la rue ou de la gare**, ou la médiathèque sous forme de société commerciale !!!

- Sont exemptées non seulement les **locations de livres, de disques** ...

... mais aussi la **vente** de livres et de disques !

❑ **Musées, monuments, zoos, jardins botaniques** (CTVA, art. 44, § 2, 7°)

- Bénéficiaire de l'exemption :

- * le droit d'accès (droit d'entrée) ;

- * le droit de reproduction des œuvres d'un musée ;

- * l'organisation de spectacle « son et lumière » ;

- * la **vente de cartes postales**, de dépliants, de livres, relatifs aux musées, zoos, monuments, ...

→ opérations doivent être en relation étroite avec la visite

- Exemption également possible pour la **cafétéria** (voir les 4 conditions précisées ci-avant pour les installations sportives)

❑ Théâtres, cinémas, salles de concerts, de spectacles, organisateurs de conférences

- Exemption en vertu de l'art. 44, § 2, 9°, du CTVA si les ASBL sont **reconnues par une autorité publique** (→ octroi de subsides de fonctionnement)

(Si exploitation d'une cafétéria : exemption par tolérance administrative si 4 conditions à respecter : idem que zoos, monuments, jardins botaniques, clubs sportifs,...)

- Les **droits d'entrée** pour assister à une pièce de théâtre, concert, etc. **sont exemptés** (>< alors que les compétitions organisées par les clubs sportifs sont soumises à TVA sauf si tolérance de 10% du CA exempté respectée)
- Si prestations publicitaires fournies (affiches, etc.) : **TVA due selon l'administration** ... Toutefois, la Cour d'appel de Bruxelles considère qu'il y a exemption également pour ces prestations (Bruxelles, 1^{er} juin 2016, rôle n° 2011/AR/2428) !

Arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 1^{er} juin 2016, rôle n° 2011/AR/2428

Assujettissement à la TVA d'une ASBL qui organise chaque année un festival rock : traitement des prestations de publicité (sponsoring et brochures), des subsides et des tickets d'entrée

Les faits

Une ASBL organise chaque année un festival de rock, ainsi qu'une soirée dansante avec bar disco. Elle perçoit des recettes pour la vente de tickets d'entrée, de boissons et de programmes (brochures publicitaires). Elle reçoit aussi du sponsoring (affiches publicitaires) et des subsides.

L'ASBL soutient qu'elle n'est pas assujettie à la TVA pour cette activité annuelle de courte durée non régulière.

L'Administration estime que non seulement l'ASBL est assujettie mais qu'en outre la vente de boissons, de brochures publicitaires et le sponsoring doivent être soumis à la TVA. Seuls les tickets d'entrée peuvent bénéficier de l'exemption visée à l'art. 44, § 2, 9°, du CTVA.

Décision de la Cour d'appel de Bruxelles

L'ASBL, en tant que personne morale indépendante, est bien un assujetti à la TVA au sens de l'art. 4 du CTVA.

Le fait que l'ASBL ne perçoive pas de recettes récurrentes et que ses opérations ne soient pas destinées à générer des produits permanents, mais servent uniquement à couvrir les dépenses et qu'une perte ait été subie pour les années contrôlées ne s'oppose pas à la qualité d'assujetti.

La question qui se pose ici est de s'interroger sur la taxation des opérations à la sortie et de voir si une cause d'exemption existe.

L'art. 44, § 2, 9° du CTVA exempte de la taxe l'organisation de représentations théâtrales, (...), de concerts (...) ainsi que les livraisons de biens étroitement liées à ces prestations de services par des organismes reconnus par l'autorité compétente et pour autant que les recettes tirées de leurs activités, servent uniquement à en couvrir les frais.

Le festival annuel peut sans aucun doute être considéré comme un « concert ». La reconnaissance exigée peut ressortir de l'octroi de subsides de fonctionnement par l'autorité publique.

L'ASBL peut être réputée satisfaire à **la condition de non-recherche systématique de profits** lorsque ses revenus sont exclusivement utilisés pour couvrir les frais de son activité, vu que d'éventuels excédents ne sont pas distribués entre les fondateurs ou les membres.

Une interprétation conforme à la directive TVA implique que l'exemption vise les services qui sont indispensables à l'organisation des concerts, par exemple les services prestés par l'ASBL pour le sponsoring et la publicité.

La Cour estime que les services de sponsoring et de publicité prestés par l'ASBL **sont incontestablement effectués pour l'organisation du festival, à savoir un concert. Sans son financement nécessaire, un concert ne peut être organisé.**

Les biens livrés (livraison d'un petit journal, de boissons, ...) sont étroitement liés à l'organisation du festival. Les recettes de ces livraisons de biens servent à couvrir les frais du festival.

C'est à tort que le Tribunal de 1^{ère} Instance de Bruxelles a estimé que l'ASBL ne pouvait revendiquer l'exemption de l'[art. 44, § 2, 9° du CTVA](#) parce que la concurrence serait distordue du fait que des services similaires qui sont en concurrence entre eux seraient traités de manière différente du point de vue TVA.

Pourquoi ?

Parce que la Belgique n'a pas fait usage de la faculté (prévue par la Dir TVA) d'exclure l'exemption en cas de distorsion de concurrence.

Pour la Cour d'appel de Bruxelles, **aucune TVA n'est due sur la vente de tickets d'entrée, de boissons, de programmes, ... et sur les prestations de publicité** en manière telle que l'ASBL est un assujetti exempté par l'art. 44, § 2, 9° du CTVA.

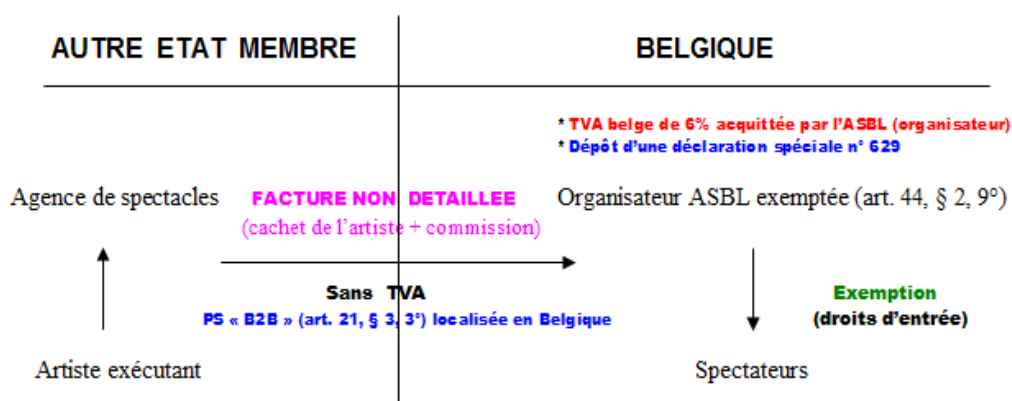
ASBL organisatrice de manifestations culturelles

	Administration	Cour d'appel de Bruxelles
Tickets d'entrée	Exemption art. 44, § 2, 9°	Exemption art. 44, § 2, 9°
Services de restauration	En principe, TVA mais tolérance administrative si certaines conditions réunies (Exemption art. 44, § 2, 9°)	Exemption art. 44, § 2, 9°
Subsides d'autorités publiques	Pas considérés comme de la publicité (→ hors champ de TVA)	Pas considérés comme de la publicité (→ hors champ de TVA)
Publicité (sponsoring de sociétés privées)	Vu la contrepartie de faire de la publicité (affiches, ...) : TVA	Exemption art. 44, § 2, 9°
Simplets dons d'argent sans contrepartie publicitaire	Pas de TVA car opérations hors champ de TVA	Pas de TVA car opérations hors champ de TVA

- Prestations des **sociétés de production étrangères** (agences de spectacles) qui agissent pour le compte d'artistes exécutants étrangers et qui facturent leurs prestations globales (cachet de l'artiste + commission de la société de production) à des ASBL organisatrices de manifestations culturelles :

quid du traitement TVA ?

Cas de l'artiste exécutant non établi en Belgique qui agit par l'intermédiaire d'une agence de spectacles étrangère au profit d'un organisateur ASBL



(voir : arrêt de la Cour d'appel de Liège du 12 février 2014, confirmé par la Cour de cassation du 25 mars 2016, rôle n° F.14.0194.F)

En pareille situation, l'**ASBL** qui organise la manifestation (concert, pièce de théâtre, ...) et qui reçoit une facture de l'agence de production étrangère ...

... devra **acquitter** (reverser) la **TVA** – afin d'éviter que l'agence étrangère qui n'est pas établie en Belgique vienne s'identifier en Belgique – par le biais d'une déclaration spéciale n° 629 (application de l'A.R. n° 31, art. 5, §§ 1^{er} et 3).

Aussi, l'**ASBL** devra s'identifier à la **TVA** en Belgique.

La TVA à reverser dans cette hypothèse se fait au taux de 6% et n'est évidemment pas déductible.

□ **ASBL poursuivant des objectifs de nature politique, syndicale, religieuse, humanitaire, philanthropique, etc. (DEFENSE DES INTERETS DES MEMBRES)** (CTVA, art. 44, § 2, 11°)

- **4 conditions essentielles pour l'exemption :**

1^{ère} condition :

Les PS et LB qui leur sont étroitement liées doivent être effectuées **au profit et dans l'intérêt collectif des membres de l'association :**

→ *les services à **caractère privé** fournis à des membres à titre particulier sont toujours soumis à la TVA (statut d'assujetti mixte) !*

2^{ème} condition :

Il doit s'agir d'organismes qui poursuivent des objectifs de nature politique, syndicale, religieuse, humanitaire, patriotique, philanthropique ou civique.

Exemples :

- * *Les syndicats, les organisations patronales, les groupements professionnels, ... qui ont pour objectif principal, la défense des intérêts collectifs de leurs membres (voir Circ. AGFisc n° 1/2012 du 3 janvier 2012) ;*
- * *Les organismes qui ont pour objet de guider, d'accueillir ou de réintégrer dans la société, certains groupes sociaux tels que les anciens détenus et les alcooliques;*
- * *Les organismes qui animent pour leurs membres étrangers établis en Belgique un centre d'activités philanthropiques, sociales et culturelles, dans le but d'améliorer l'entente entre la Belgique et leur pays d'origine.*

- Conditions pour l'exemption (suite) :

3^{ème} condition :

Le service doit être effectué au profit des **membres** de l'organisme.

Sont considérées comme membres, les personnes qui ont participé à la constitution de l'organisme et celles que les associés ont ultérieurement admises comme membres. *Aucune distinction ne doit être faite entre les membres effectifs et les membres adhérents ;*

4^{ème} condition :

L'organisme ne peut percevoir, **pour ce service** et les livraisons de biens qui lui sont étroitement liées, qu'une **cotisation** fixée conformément aux statuts.

Application à une ASBL poursuivant des objectifs de nature syndicale ou patronales et cotisations (Circulaire AGFisc n° 1 du 3 janvier 2012)

- Concerne les syndicats des travailleurs mais aussi les associations professionnelles (p. ex., *Fédération de la Construction de Belgique*) ;
- **2 conditions à remplir :**

1^{ère} condition :

Les PS doivent être financées par les cotisations fixées statutairement et versées par les membres (*exclusion des PS en faveur de certains membres en contrepartie d'un prix distinct de la cotisation, p. ex. étude de marché à la demande d'un membre en particulier*)

2^{ème} condition :

Les PS doivent être fournies **dans l'intérêt collectif** des membres par un organisme qui poursuit des objectifs de NATURE SYNDICALE (= défense collective de ses membres)

→ donc si **services individuels** = TVA, ...

... SAUF si considérés comme le prolongement des services collectifs

(Ex : une Fédération patronale appelée à répondre à une demande particulière d'un membre dans le prolongement de l'action syndicale entreprise au profit de tous comme une question portant sur un accord sectoriel conclu par la fédération avec un autorité)

Détermination du caractère principal d'un objectif syndical et influence sur le statut TVA (3 situations) :

A. L'objectif principal consiste dans la défense des intérêts collectifs :

Ex : associations nationales ou internationales représentatives d'un secteur d'activité déterminé et charger de représenter et défendre l'ensemble des membres auprès des autorités publiques ou européennes)

- Exemption de TVA **pour le tout** (et donc **pas de droit à déduction**), même si certaines activités accessoires pourraient s'écarter de l'exemption (réalisation d'études, d'enquêtes, publication de revues, ...)

B. L'objectif principal ne consiste pas dans la défense des intérêts collectifs :

Tel sera le cas lorsque les services fournis visent majoritairement à assurer la promotion des intérêts économiques et commerciaux des membres et à leur fournir des services (conseils, statistiques, formations, consultation juridiques, assistance comptable, ...)

- TVA **pour le tout**, même si activités accessoires pouvant relever de l'exemption

C. Pas de prédominance d'un objectif par rapport à un autre :

- Assujetti mixte avec droit à déduction partielle (% de déduction à déterminer par l'assujetti sous le contrôle de l'Adm. : 50%/50%)

- ❑ **Manifestation destinée à apporter un soutien financier à des clubs sportifs, établissements scolaires, médiathèques, musées et parcs, théâtres ainsi qu'aux ASBL poursuivant des objectifs spécifiques** (CTVA, art. 44, § 2, 12°)

(Circulaire n° 2017/C/23 du 19 avril 2017)

- Exemple :

Un club de foot qui organise une soirée annuelle (avec droits d'entrée pour le paiement du repas et des boissons)

→ exemption pour cette manifestation

La législation TVA permet aux organismes qui n'ont pas pour but la recherche systématique du profit (et qui exercent donc des activités exemptées art. 44 du CTVA) d'organiser une manifestation destinée à leur apporter un soutien financier.

Tel sera le cas d'une école, un club de tennis ou encore un théâtre qui organise un événement (une fancy-fair, un souper « moules-frites », une soirée dansante, etc.) ...

... dont les recettes sont destinées à soutenir financièrement leur activité de base exemptée (CTVA, art. 44, § 2, 12°).

Mais 3 conditions d'application à remplir cumulativement pour le bénéfice de l'exemption

Première condition :

- ✓ La manifestation de soutien financier est **organisée par l'organisme lui-même** ;
- ✓ Ce dernier doit avoir **la pleine et entière responsabilité de cette organisation**, notamment en termes de programmation, de mise en place et de fonctionnement de l'évènement, de promotion, de perception des recettes, ... ;
- ✓ L'exemption ne s'applique que lorsque l'évènement est, exclusivement, organisé **dans le but de soutenir** :
 - soit **les opérations exemptées de TVA de l'activité de l'organisme**,
 - soit **une bonne cause** (voir définition ci-après).

Exemple

Une ASBL exploite un club de tennis et offre la possibilité à ses membres, moyennant paiement, d'utiliser les courts de tennis et de pratiquer leur sport.

Ce droit d'accès constitue une opération exemptée de TVA en vertu de l'art. 44, § 2, 3°, du CTVA.

L'ASBL exploite, également, une buvette accessible librement au public et dont le chiffre d'affaires (de 30.000 EUR) atteint 20% de celui de l'activité exemptée de TVA.

La buvette ne peut relever de l'exemption visée à l'art. 44, § 2, 3° du CTVA (v. à ce sujet, déc. TVA n° E.T.130.298 du 12 septembre 2016 qui prévoit une tolérance qui autorise l'organisme concerné à rester totalement exempté de TVA, pour autant notamment que le CA de la buvette n'excède pas 10% du CA exempté).

Pour cette activité horeca, l'ASBL est donc identifiée à la TVA.

Une fois par an, cette ASBL organise un banquet (moules-frites) dont les recettes récoltées s'élève à 5.000 EUR.

Afin que les **recettes engendrées par le banquet puissent être exemptées de TVA**, sur base de l'art. 44, § 2, 12°, du CTVA,

... **il est impératif que les revenus profitent, exclusivement, aux activités exemptées de l'ASBL** (par exemple, l'entretien des courts de tennis **et non** pour l'achat de chaises et tables pour l'exploitation de la buvette qui est soumise dans ce cas-ci à la TVA).

Deuxième condition :

La manifestation organisée ne peut constituer l'activité économique de l'assujetti. C'est pourquoi elle doit **présenter uniquement un caractère occasionnel** et permettre de soutenir financièrement l'activité habituelle exemptée.

En outre, elle doit être organisée au profit exclusif de l'organisme même.

Toutefois, l'Administration admet depuis peu que ces recettes soient aussi destinées à soutenir financièrement « **une bonne cause** ».

(Voir Quest. orale n° 3617 du 06/05/2015 de M. VERHERSTRAETEN).

Par « **une bonne cause** » (bénévolat), au sens de cette disposition, il faut entendre :

- tout organisme, association, fondation ou personne physique qui, à des fins non commerciales,
- s'engage en faveur d'un projet ou d'une œuvre, dans le domaine de la santé, du bien-être, de la culture, de la nature, de l'environnement ou de l'aide internationale.

Il n'est pas nécessaire que le bénéficiaire des fonds collectés jouisse d'une reconnaissance (p. ex., pour le Télévie, Viva For Live, Cap48...).

Troisième condition :

La manifestation ne doit **pas être susceptible de provoquer des distorsions de concurrence** à l'égard des autres opérateurs économiques qui effectuent des opérations similaires.

Elle doit viser, uniquement, des **revenus exceptionnels** provenant d'activités qui ne peuvent constituer une réelle activité économique distincte et permettant de faciliter la réalisation des buts poursuivis.

Selon l'Administration, il s'agit d'une question de fait.

Cependant, **le chiffre d'affaires réalisé à l'occasion de l'événement n'est d'aucune importance.**

Etant donné que le pouvoir confié au Roi de limiter le « nombre » de manifestations exonérées a été supprimé (mais, pour rappel, les arrêtés d'application n'ont jamais été pris), l'Administration entend néanmoins baliser l'application de la disposition d'exemption.

Aussi, elle indique qu'aucune distorsion de concurrence ne subsiste si la manifestation de bienfaisance ou de soutien est organisée **tout au plus 4 fois au cours d'une année civile.**

L'Adm. précise également que l'organisation d'une manifestation qui s'étalerait sur une **période de maximum 3 jours consécutifs** (par ex., du vendredi au dimanche) est comptée comme **1 seul événement.**

Pour un **établissement d'enseignement comprenant plusieurs implantations**, le seuil de 4 événements par an est d'application par implantation (QP n° 24803, 25/04/2018, M. DESEYN).

Dans le cas où il est constaté que **l'organisme a organisé plus de 4 manifestations au cours d'une année civile**, l'organisme concerné doit immédiatement prendre contact avec le team gestion de son centre PME/GE compétent.

Ce service fiscal appréciera s'il est question ou pas de distorsions de concurrence en fonction notamment des arguments communiqués par l'organisme.

L'Adm. indique néanmoins qu'un **dépassement fortuit** n'est pas pris en considération pour le calcul des 4 manifestations.

Par conséquent, dans certaines situations, **l'Adm. pourrait admettre l'exemption de la TVA pour l'organisation d'une manifestation supplémentaire si celle-ci n'est pas constitutive de distorsions de concurrence...**

S'il ressort de cette appréciation qu'il **y a distorsion de concurrence** en manière telle que l'organisme est tenu de s'identifier comme assujetti non exemptée,

« *la TVA est applicable sur les activités concernées par la manifestation, à partir du 1^{er} trimestre qui suit celui du dépassement et ce, pendant au moins une année civile complète* ».

Il faut comprendre de la position de l'Administration :

- que **la manifestation pour laquelle il y a dépassement** et qui est considérée comme générant une distorsion de concurrence **pourra néanmoins échapper à la TVA** dans la mesure où seules les activités du « *trimestre qui suit* » le dépassement du seuil échappent à l'exemption ;
- Et qu'en cas de dépassement de la limite de 4 manifestations par an, **toutes les manifestations organisées au cours de l'année civile suivante seront soumises à la TVA.**

Ce n'est qu'**à l'expiration de cette année civile** que l'organisme, qui **souhaite, de nouveau, invoquer la tolérance administrative de 4 manifestations**, devra introduire, à cet effet, une requête motivée auprès du centre PME/GE compétent.

- Quid des « **prestations de publicité** » dans le cadre de la **manifestation organisée** ?

- * Si simples dons de donateurs sans demande de faire apparaître leur enseigne = pas de contrepartie directe et donc pas soumis à TVA ;
- * Si sponsoring sur des affiches, logos, ... = **contrepartie publicitaire et donc, en principe, avec TVA.**

MAIS, si les prestations de publicité sont effectuées « exclusivement » à l'occasion des seules manifestations de soutien financier, **elles peuvent, dans le cadre de l'organisation des activités concernées, bénéficier exceptionnellement de l'exemption** (Q.P. n° 1095, 26/08/2002, M. Leterme)

Nouveau régime de la location immobilière de courte durée : traitement particulier pour les ASBL

Depuis le 01/01/2019, régime de TVA **obligatoire** pour la location à court terme de biens immobiliers (y compris les terrains sans revêtement adhérent, tels les terrains simplement empierrés, les espaces verts) qui ne dépasse pas **6 mois**.

Est concernée, la location à court terme de **salles de cérémonie, salles pour séminaires, foires et expositions**, ... par un hôtel, un centre de conférences, ...

Reste toutefois **toujours exemptée**, la location :

- **à des personnes physiques** qui utilisent l'immeuble **à des fins privées** (ex : location d'une salle de mariage facturée au couple);
- **à des organisations sans but de lucre** [identifiées à la TVA ou pas], avec ou sans personnalité juridique (ex : location d'une salle à une association de copropriétaires pour leur AG annuelle) ;
- **à des personnes qui affectent le bâtiment à des opérations exemptées** par l'art. 44, § 2 du CTVA (p. ex., hôpitaux, maisons de repos, établissements scolaires, psychologues, ...).

Partie 2 :

L'ASBL exemptée et ses obligations fiscales en TVA sur le plan des opérations intracommunautaires

❑ Acquisitions intracommunautaires de biens :

Les ASBL en tant qu'assujettis exemptées de TVA font partie de la « **bande des 4** » en ce qui concerne leurs achats dans d'autres Etats membres.

En cas de (1) « **dépassement de seuil des AIC (11.200 EUR/an)** au cours des 24 mois qui précèdent » ou (2) d'**option pour taxer en Belgique les acquisitions intracommunautaires de biens** :

Conséquences en matière de TVA :

- * Identification à la TVA et attribution d'un n° TVA avec BE 0... à communiquer au fournisseur étranger (→ ce dernier déposera dans son EM un relevé des opérations intracommunautaires = **contrôle croisé entre EM**) ;
- * Dépôt de la déclaration spéciale n° 629 pour déclarer et acquitter la TVA due en Belgique à la suite d'acquisitions intracommunautaires de biens ;
- * Evidemment, **aucun droit à déduction TVA**.

Application

Une ASBL qui exploite un club sportif en Belgique et qui a le statut d'assujetti totalement exempté en vertu de l'article 44 du CTVA fait au cours de l'année 2020 l'acquisition de :

- en juin : 2 goals auprès d'une **société française** (montant hors TVA : 10.000 EUR) ;
- en septembre : 22 équipements sportifs pour une des équipes du club auprès d'une **société hollandaise** (montant hors TVA : 2.200 EUR)

Traitement TVA

→ Pour l'achat des 2 goals, l'ASBL devra s'acquitter de la **TVA française** (→ aucune formalité administrative en TVA).

→ **En revanche**, pour l'achat des 22 équipements, l'ASBL – vu le dépassement de seuil de ses acquisitions intracom au cours de l'année civile (10.000 EUR + 2.200 EUR > à 11.200 EUR) - devra communiquer un n° TVA **au fournisseur hollandais**

(L'ASBL est tenue de demander préalablement un n° de TVA auprès du team gestion PME ou GE dont elle relève).

Le fournisseur hollandais facturera la vente en exemption TVA pour cause de livraison intracommunautaire de biens et l'ASBL s'acquittera d'une TVA belge de 21% par le biais d'une déclaration spéciale n° 629 à déposer.

Quid si l'ASBL ne communique pas un n° TVA « BE » et reçoit une facture avec TVA hollandaise ?

❑ Prestations de services intracommunautaires :

L'ASBL est tenue de déposer une déclaration spéciale n° 629 pour s'acquitter de la TVA belge (CTVA, art. 51, § 2, 1°) ...

... lorsqu'elle reçoit des prestations de services facturées par un assujetti déposant identifié dans un autre EM (**peu importe le montant**) ...

... et que l'opération est située en Belgique en vertu des règles de localisation visées par l'art. 21, § 2 du CTVA (**relation B2B**)

(Le cas échéant, **identification à la TVA** si l'ASBL ne l'est pas au moment de la fourniture du service :

→ L'ASBL doit communiquer son n° de TVA au moment de l'achat du service)

Application

Une ASBL qui exploite un club sportif (vélos) en Belgique et qui a le statut d'assujetti totalement exempté en vertu de l'article 44 du CTVA participe à une course organisée en France.

Sur le chemin du retour, la remorque qui transporte les vélos des coureurs perd une de ses barres de fixation à Metz.

Un dépanneur français vient effectuer le soudage de la barre (montant : 100 EUR hors TVA).

*Compte tenu que la prestation est relative à l'activité économique (exemptée) de l'ASBL, cette dernière devra communiquer un n° de TVA afin de recevoir une facture « sans TVA » (et ce, peu importe le montant de l'opération = **pas de seuil minimum**).*

La TVA belge au taux de 21% devra être reprise dans la déclaration spéciale à déposer en raison de cette opération.

Partie 3 : L'ASBL et le droit à déduction de la TVA ?

71

☐ Notion d'assujetti mixte et partiel :

- Assujetti mixte

- Définition :

« Assujetti qui exerce à la fois des activités soumises à la TVA et des activités exemptées de TVA en vertu de l'art. 44 du CTVA »

- Exemple :

*ASBL club de tennis qui organise régulièrement des tournois et **les droits d'entrée ne sont pas dérisoires** par rapport aux activités exonérées*

72

- **Assujetti partiel**

- Définition :

« Assujetti qui exerce à la fois des opérations relevant du Code de la TVA (soumises ou exemptées) et des opérations « hors champ de TVA » »

- Exemple :

ASBL club de tennis qui donne des cours de tennis **à titre gratuit** à une catégorie d'âge (enfants de moins de 8 ans par exemple) et qui tient une buvette dont le chiffre d'affaires est supérieur à 10% du total des recettes exemptées

- **Calcul du droit à déduction pour les assujettis MIXTES**

- * suivant la règle du prorata général de déduction (CTVA, art. 46, § 1^{er})
- * ou suivant la règle de l'affectation réelle (à la demande de l'assujetti ou de l'Administration) (CTVA, art. 46, § 2)

Assujetti mixte : prorata général (fraction)

NUMERATEUR = Montant total, par année civile, des **opérations à la sortie (recettes) ouvrant droit à déduction (= secteur TVA)**

DENOMINATEUR = Montant total, par année civile de toutes les opérations (recettes) relevant de l'activité économique (**secteur TVA et secteur exempté**)

Le N et le D sont arrondis à la dizaine d'euro supérieure.

Le prorata calculé (%) est arrondi à l'unité supérieure (que la partie de l'unité soit supérieure ou inférieure à 50 centièmes).

▪ Opérations exclues du Num et du Dénom :

1. Produit de la cession de biens d'investissement ;

Par ex., la vente d'un véhicule avec TVA ne doit pas être reprise ni au Numérateur ni au Dénominateur

2. Produits et revenus d'opérations immobilières ou financières, **à moins que ces opérations ne relèvent d'une activité économique spécifique à caractère immobilier** (ex : promoteur immobilier, syndic d'immeuble) **ou financier** (ex : banque) ;

3. Montant des opérations réalisées à l'étranger :

- par un siège d'exploitation distinct du siège en Belgique
- si les dépenses sont supportées par le siège étranger.

Rem. : déduction des véhicules automobiles

Le droit à déduction des véhicules visés par la limitation de 50% prévue à l'art. 45, § 2, alinéa 1^{er}, du CTVA (voitures, voitures mixtes et minibus) influence également le pourcentage de déduction du prorata général (= double limitation).

Il en est de même en cas d'utilisation prof. < à 100%.

Ex : Une ASBL (assujettie mixte) a un prorata général de déduction de **60%**. Elle dispose d'une voiture qui est utilisée prof. à concurrence de **80%**.

Le droit à déduction sera de max. :

$$60\% \times (80\%, \text{ ramenés à } 50\%) = 30\%$$

Cas d'application

Une ASBL exerçant à la fois des activités soumises à la TVA et des activités exonérées de la TVA en vertu de l'article 44 du CTVA met une voiture à disposition d'un membre du personnel et une motocyclette à la disposition d'un autre.

Les deux véhicules sont utilisés tant pour les besoins de l'activité économique de l'ASBL que pour les besoins privés des deux employés.

Cette ASBL détermine son droit à déduction sur la base de la règle du prorata général de déduction. Pour l'année 2020, son prorata (provisoire) est de 80%.

L'ASBL a opté pour la méthode 3 (forfaitaire) en matière de déduction de véhicules.

Quel est le droit à déduction de la TVA sur l'utilisation de la voiture et de la moto ?

Propositions de réponse :

- ❶ 35% pour la voiture et 100% pour la moto ;
- ❷ 28% pour la voiture et 80% pour la moto ;
- ➡ ❸ 28% pour la voiture et 28% pour la moto.

▪ Prorata général : règles d'application

Il faut chaque fois déterminer, pour l'année en cours, un **prorata provisoire** basé sur les opérations (de chiffre d'affaires) réalisées au cours de l'année précédente.

Pour les **entreprises qui débutent une activité** économique, le prorata est estimé sur la base de ses prévisions d'exploitation.

Un **prorata définitif** est déterminé au plus tard le 20 avril de l'année qui suit.

Le prorata définitif dégagé pour une année devient, en principe, le prorata provisoire de l'année qui suit (A.R. n° 3, art. 15).

Ex : le prorata définitif fixé en avril 2020 pour l'année 2019 sert de prorata provisoire pour l'année 2020

- Révision de la TVA déduite (régularisation) si le prorata général définitif est supérieur ou inférieur au prorata provisoire
- Règle générale : **dispense (obligatoire) de révision si écart de moins de 10%** entre le prorata provisoire et le prorata définitif, excepté en cas de prorata basé sur les prévisions d'exploitation (A.R. n° 3, art. 17, § 1er)
- **Toutefois, l'assujetti mixte peut renoncer à cette dispense**, mais alors cette **renonciation s'étend sur 5 années consécutives au moins** (A.R. n° 3, art. 17, § 2)

- **Affectation réelle : règles d'application** (CTVA, art. 46, § 2 et A.R. n° 3, art. 19 à 21)

Par son caractère forfaitaire, la règle du prorata général peut créer des inégalités dans l'application de la taxe, tantôt au détriment de l'assujetti, tantôt, au contraire, à l'avantage de l'assujetti.

C'est pourquoi **l'administration peut autoriser l'assujetti**, à sa demande, à opérer la déduction suivant l'affectation réelle (demande écrite à adresser à l'office de contrôle).

NB : suivant la Cour de cassation, la demande peut être formulée pour la 1^{ère} fois en réponse au relevé de régularisation qui sanctionnerait l'absence d'autorisation préalable (Cass., 10/02/2012, rôle n° F.10,0125,F)

Mais, l'administration **peut aussi obliger l'assujetti** mixte à utiliser l'affectation réelle lorsque l'application du prorata général aboutit à créer des inégalités dans l'application de la taxe.

Dans ce cas, notification écrite doit être adressée à l'assujetti dûment motivée

(p. ex : les constructeurs professionnels vu les secteurs clairement différents de ventes de bâtiments avec et sans TVA

ou lorsque le numérateur est difficile à déterminer, telles les compagnies d'assurance).

Bien que, dans le Code de la TVA, la règle de l'affectation réelle (art. 46, § 2) est énoncée après celle du prorata général (art. 46, § 1^{er}), ...

... d'après les travaux préparatoires du Code de la TVA, il y a lieu selon le ministre des Finances que l'administration utilise autant que possible les pouvoirs que lui accorde l'art. 46, § 2 du Code.

En conclusion, il faut privilégier la règle de l'affectation réelle qui reflète mieux la réalité.

Pour l'application de la règle de l'affectation réelle, on doit distinguer **3 types d'affectation** des biens et des services.

- Pour les taxes ayant grevé les biens et les services destinés exclusivement au **secteur permettant la déduction** :
 - l'assujetti mixte opère la déduction selon les règles normales applicables à un assujetti total (☛ art. 45, §§ 2 et 3) ;
- Pour les taxes ayant grevé les biens et les services destinés exclusivement au **secteur ne permettant pas la déduction** :
 - toute déduction est écartée ;
- Pour les taxes ayant grevé **les biens et les services destinés à servir aux deux secteurs** :
 - il détermine dans toute la mesure du possible et sous le contrôle de l'administration, des **prorata spéciaux** fixés en fonction de cette affectation (p. ex., s'il s'agit d'un immeuble affecté aux deux secteurs, il peut recourir à un critère fondé sur la superficie respectivement occupée par chacun des secteurs).

- Pour l'application des **prorata spéciaux**, l'administration peut autoriser par **mesure de simplification** une méthode de calcul basée sur le prorata général, sauf opposition expresse de l'administration.

Ce prorata spécial ne trouvera à s'appliquer qu'aux opérations affectées au secteur ouvrant droit à déduction et celui n'ouvrant pas droit à déduction.

Il n'y a pas d'obligation d'arrondir ce prorata spécial à l'unité supérieure, **mais si l'assujetti (en l'espèce, l'ASBL) utilise un prorata spécial basé sur le principe du prorata général de déduction, l'arrondi à l'unité supérieure est admis.**

- Une révision des déductions doit également être opérée :
 - en cas de transfert de biens du secteur n'ouvrant pas droit à déduction au secteur ouvrant droit à déduction = révision en faveur de l'assujetti (grille 62)
 - en cas de transfert de biens du secteur ouvrant droit à déduction au secteur n'ouvrant pas droit à déduction = révision en défaveur de l'assujetti (grille 61)
- S'il s'agit d'un bien d'investissement, il faudra tenir compte des quotités en 5^{ème} (bien meuble) et en 15^{ème} pour reverser ou récupérer la TVA.
- S'il s'agit d'un bien autre qu'un bien d'investissement (par exemple, une marchandise destinée à la vente), la totalité est récupérable ou due.

▪ Cas d'application de revente d'un bien investi

Une ASBL exerce à la fois des activités soumises à la TVA (cafétéria accessible à quiconque) et exemptées (club de cyclistes amateurs).

*Dans le cadre de son statut d'assujetti mixte, la société opère la déduction TVA **selon la règle de l'affectation réelle.***

*En **juin 2018**, la société achète **un minibus** pour le transport des coureurs (20.000 EUR + 4.200 EUR) qu'elle affecte totalement à son secteur exempté.*

*Deux ans plus tard, le minibus est revendu en **mai 2020** pour un prix de **15.000 EUR hors TVA.***

Quel est le montant de TVA dû sur la vente auprès de l'Etat ?

Propositions de réponse :

❶ 3.150 EUR, soit $\{ (15.000 \text{ EUR} \times 100\%) \times 21\% \}$;

❷ 1.575 EUR, soit $\{ (15.000 \text{ EUR} \times 50\%) \times 21\% \}$;

➡ ❸ 0,00 EUR (opération exemptée par l'art. 44, § 2, 13° du CTVA)

NB : si l'ASBL déterminait son droit à déduction sur la base du prorata général (prorata : 80% au moment de l'achat en 06/2018 et usage prof. du minibus de 60%), la vente est soumise à TVA en 05/2020.

TVA due :

$(15.000 \text{ €} \times 50\%) \times 21\% = 1.575 \text{ €}$ (50% = base spéciale d'imposition voiture, voiture mixte et minibus)

TVA récupérable par révision : $4.200 \text{ €} \times [50\% - (80\% \times 50\%)] \times 3/5 = 252 \text{ €}$ (grille 62)

Application pratique : ASBL CLUB SPORTIF

Comment déterminer le droit à déduction d'un club de football provincial, créé sous la forme d'une ASBL, qui a effectué les opérations suivantes pour l'année N :

- Droits d'entrée réclamés à des spectateurs pour l'organisation de rencontres sportives (40.000 €)
- Cotisations des membres du club (82.000 €)
- Panneaux publicitaires aux abords du terrain (20.000 €)
- Manifestation (soirée « boulets frites ») organisée en vue d'apporter un soutien financier au club (15.000 €)
- Organisation de billets de tombolas (2.000 €)
- Cafétéria exploitée par l'ASBL et accessible à quiconque (110.000 €)

Solution du cas pratique

- Droits d'entrée réclamés à des spectateurs pour l'organisation de matchs (40.000 EUR) : pour rappel, l'octroi aux spectateurs du droit d'accès au stade est soumis au taux de TVA de 6% ;
- Cotisations des membres du club (82.000 EUR) : pour rappel, ces cotisations sont en principe exemptées de TVA en vertu de l'art. 44, § 2, 3°, du CTVA en cas d'ASBL ;
- Panneaux publicitaires aux abords du terrain (20.000 EUR) : il s'agit de prestations à caractère publicitaire qui sont passibles d'une TVA de 21% ;

- Manifestation (soirée « boulets frites ») organisée en vue d'apporter un soutien financier au club (15.000 EUR) :

Pour rappel, de telles activités bénéficient de l'exemption en vertu de l'art. 44, § 2, 12°, du CTVA pour autant qu'elles conservent un caractère occasionnel (max. 4 x/an) et que les recettes sont affectées au profit exclusif de l'organisme exempté ou pour une bonne cause.

A noter que l'éventuelle publicité qui serait faite lors de la manifestation bénéficie également de l'exemption ;

- Organisation de billets de tombolas (2.000 EUR) : une telle activité bénéficie de l'exemption en vertu de l'art. 44, § 3, 13°, du CTVA. La vente de billets à gratter par l'ASBL est donc exemptée de TVA ;

- Cafétéria exploitée par l'ASBL et accessible à quiconque (110.000 EUR) : pour rappel, l'exemption pour l'exploitation d'une cafétéria est subordonnée à (tolérance administrative) :
 - la cafétéria **se situe sur le site de l'établissement sportif** où sont effectuées les opérations exemptées ;
 - cafétéria uniquement accessible aux sportifs et à leurs invités, cela implique qu'il n'y a pas d'accès direct depuis l'extérieur au local de la cafétéria !
 - recettes de la cafétéria de max 10% des recettes exemptées globales ;
 - les opérations exemptées, constituent une **part prépondérante** des activités exercées par l'établissement concerné (qu'il s'agisse d'activités exemptées ou taxées).

Compte tenu des recettes importantes de la cafétéria, **l'Administration imposera probablement la règle de l'affectation réelle** plutôt que le prorata général (→ notification dûment motivée à l'assujetti)

Concrètement, il faut considérer que :

- Tous les biens et services directement affectés à la cafétéria sont entièrement déductibles ;
- Tous les biens et services liés directement aux infrastructures sportives (opérations avec et sans TVA) relèvent d'un **prorata spécial** basé sur la règle du prorata général

(p. ex., achat de 2 nouveaux goals, de 2 poteaux d'éclairage, placement d'une nouvelle tribune, ...)

	CA avec TVA	CA exempté
Droits d'entrée	40.000	
Cotisations		82.000
Panneaux publicitaires	20.000	
Manifestation soutien financier		15.000
Vente billets de tombola		2.000
Cafétéria	110.000	
Total :	170.000	99.000

En cas de « **prorata spécial** », la déduction sera donc de :

$$\frac{N}{D} = \frac{40.000 + 20.000}{40.000 + 20.000 + 99.000} = 38 \% \text{ (sur les infrastructures)}$$

	CA avec TVA	CA exempté
Droits d'entrée	40.000	
Cotisations		82.000
Panneaux publicitaires	20.000	
Manifestation soutien financier		15.000
Vente billets de tombola		2.000
Cafétéria	110.000	
Total :	170.000	99.000

En cas d'application de la règle du **prorata général** de manière uniforme, on aurait alors un prorata de déduction de :

$$\frac{N}{D} = \frac{170.000}{170.000 + 99.000} = 64 \% \text{ (sur les infrastructures et achats marchandises cafétéria)}$$

- En tant qu'assujetti mixte, l'ASBL devra être très attentive à la **révision des biens d'investissement** en raison de la variation de son prorata de déduction !!!

Exemple :

*Une ASBL (assujetti mixte) achète un ordinateur en 2020 pour le prix de **1.000 EUR**, majoré d'une taxe de 21%, soit 210 EUR.*

*Comme son **prorata provisoire**, pour l'année 2020, est (par hypothèse) de 40%, elle déduit **40%** de 210 EUR, soit 84 EUR.*

Régularisation pour l'année 2020

*Le prorata définitif de 2020, calculé en avril 2021, est, par hypothèse, de **30%**.*

Compte tenu de ce prorata, l'assujetti ne peut déduire que 63 EUR (30% de 210 EUR) et doit donc reverser à l'Etat la différence, soit 21 EUR (grille 61).

Cette régularisation s'étend à la totalité de la déduction provisoirement opérée en 2020 et elle couvre la révision portant sur la première tranche d'1/5^{ème} (année 2020).

Régularisation pour l'année 2021

Le prorata pour 2021, calculé en avril 2022, est, par hypothèse, de 50%.

La régularisation porte sur 1/5ème de la TVA acquittée à l'achat (210 EUR), soit 42 EUR.

Déduction autorisée pour 2021 :

50% de 42 EUR		21 EUR
Déjà déduit :	<u>63</u> 5 ans	12,60 EUR
Déduction supplémentaire à opérer (grille 62)		8,40 EUR

Régularisation pour l'année 2022

Le prorata pour 2022, calculé en avril 2023, est, par hypothèse, de 20%.

Déduction autorisée pour 2022 :

20% de 42 EUR		8,40 EUR
Déjà déduit :	<u>63</u> 5 ans	12,60 EUR
A reverser à l'Etat (grille 61)		4,20 EUR

❑ Calcul du droit à déduction pour les assujettis PARTIELS

- * pas de règles prévues par la Directive TVA ni par le Code de la TVA belge
- * déduction sur la base de l'article 45, § 1^{er}, et non sur la base de l'art. 46 du CTVA ;
- * mais jurisprudence européenne et nationale qui prône que la déduction doit se rapprocher le plus de la réalité :
 - il est admis d'appliquer une méthode comparable à celle de l'affectation réelle voire à celle du prorata général, mais ce n'est pas une obligation légale !

Cependant, c'est à l'assujetti qui revendique un droit de prouver son droit à déduction !!!

Partie 4 : L'ASBL et les subsides : impact en cas d'assujetti mixte/partiel ?

Pour le régime TVA, il existe plusieurs types de subsides :

❑ **Subsides directement liés au prix :**

- 3 parties en présence (l'autorité subsidante, le bénéficiaire et l'acheteur du bien ou du service)
- Subside octroyé à condition que le prix d'une opération soit diminuée !!!

Par exemple, prix de l'abonnement annuel pour l'accès aux infrastructures d'un club de tennis est de 500 EUR

→ subside directement lié au prix si prix abonnement

= 400 EUR payés par l'abonné + 100 EUR versés au club par l'autorité subsidante

Impact des subsides directement liés au prix sur le **droit à déduction de l'assujetti mixte**

- Les subsides directement liés au prix d'une opération en contrepartie directe est à comprendre dans la base d'imposition à la TVA si l'opération est soumise à la TVA ;
- 2 situations :
 - *Si subsides liés au prix d'une opération soumise à la TVA :*
 - Montant des subsides A INCLURE dans le prorata général (**au numérateur et dénominateur**)
 - *Si subsides liés au prix d'une opération exemptée de TVA par l'art. 44 du CTVA*
 - Montant des subsides A INCLURE dans le prorata général (**uniquement au dénominateur**)

□ Subsidés de fonctionnement :

- il s'agit de subsides versés sans engagement du bénéficiaire d'effectuer une LB ou PS à un prix déterminé (→ **sont accordés en vue d'assurer un équilibre financier du bénéficiaire**)
 - ces subsides **ne font pas partie de la base d'imposition** quand bien même ils pourraient avoir une influence sur le prix de revient final du bien ou du service ...
- ☀️ **MAIS ces subsides ont une influence sur l'étendue du droit à déduction d'un assujetti avec droit à déduction partielle !!!**

1° Impact des subsides de fonctionnement sur le droit à déduction de l'assujetti mixte

- **Si subsides affectés à des opérations économiques taxées ou exemptées (pas de contrepartie directe) :**

1° EN CAS DE DEDUCTION SUR LA BASE DU PRORATA GENERAL :

- si les subsides servent à financer une opération taxée :
 - Montant des subsides **A NE PAS INCLURE** dans le prorata général
- si les subsides servent à financer une opération exemptée :
 - Montant des subsides **A INCLURE** dans le prorata général (au dénominateur).

Toutefois, la Belgique n'a pas levé cette faculté prévue par la Directive (→ la Belgique invite l'assujetti à appliquer dans ce cas la règle de l'affectation réelle)

2° EN CAS DE DEDUCTION SUR LA BASE DE L'AFFECTATION REELLE :

- si les subsides servent à financer une opération exemptée :
 - Montant des subsides **A INCLURE** dans le prorata « spécial » (uniquement au dénominateur) si calculé comme un prorata général

Mais position de l'Administration contestée par la jurisprudence européenne (CJUE, arrêt Varzim Sol, 16/02/2012, C-25/11) :

« Les subsides de fonctionnement ne peuvent être inclus dans le dénominateur d'un prorata de déduction (spécial) basé sur la méthode de l'affectation réelle !!! »

2° Impact des subsides de fonctionnement sur le droit à déduction de l'assujetti partiel

- **Concerne des subsides destinés à financer des opérations « gratuites » à la sortie (opérations « hors champ ») :**

Montant des subsides **A INCLURE** dans le prorata « spécial » (uniquement au dénominateur) en cas d'application d'une méthode similaire à la règle de l'affectation réelle, ce qui a pour conséquence de réduire le droit à déduction (voir Cass., 19/06/2014 qui confirme Cour d'appel Anvers, 06/03/2012 ; ou encore Bruxelles, 19/10/2001 et Bruxelles, 28/03/2003)

Mais, pour rappel, position de l'Administration contestée par la jurisprudence européenne (CJUE, arrêt Varzim Sol, 16/02/2012, C-25/11) :

« Les subsides de fonctionnement ne peuvent être inclus dans le dénominateur d'un prorata de déduction (spécial) basé sur la méthode de l'affectation réelle !!! »

QUESTIONS ?

© Toute
Reproduction
interdite

