



F.A.Q. du séminaire AES :

"L'assujettissement à la TVA : opportunité ou charge ?"

Frais de déplacement

Question posée :

Peut-on déduire la T.V.A. sur les frais d'hôtels... pour des étrangers (arbitres, sportifs...) reçus dans le cadre d'une manifestation sportive ?

Réponse :

Toute déduction doit en principe être écartée pour les taxes grevant les frais de logement, de nourriture et de boissons, à l'exception de ceux qui sont exposés «pour le personnel chargé de l'exécution, hors de l'entreprise, d'une livraison de biens ou d'une prestation de services». En ce qui concerne les clubs de football qui sont amenés à exposer des frais pour la préparation ou l'exécution des compétitions sportives auxquelles ils participent, il y a lieu de distinguer les situations suivantes :

Conditions de déduction

- Les frais de logement, de nourriture et de boissons doivent être exposés pour des personnes qui sont liées envers le club par un contrat de travail.
- Les frais doivent se rattacher directement à l'exécution d'un match dont l'organisation est une prestation de services soumise à la T.V.A.
- Le match doit être organisé en dehors de ses propres installations par le club qui engage lesdits frais.
- Les factures relatives aux frais exposés pour le personnel doivent être établies au nom du club dont dépend ce personnel.

Exclusion de la déduction

- Les frais sont engagés par le club organisateur pour l'exécution d'un match qui se joue dans ses propres installations.
- Les frais sont engagés pour l'exécution d'un match qui se joue, en déplacement, dans les installations d'un autre club qui est sur place le seul organisateur de ce match.
- Les frais sont engagés en raison de l'entraînement et de la préparation des joueurs en vue d'un match auquel ils doivent participer; dans ce cas, en effet, ces frais ne se rattachent pas à l'exécution même du match.
- Les frais sont engagés par un organisme (par exemple, une fédération) qui organise un match (par exemple un match international) auquel participent des joueurs sélectionnés qui sont à cette fin détachés de leurs clubs; dans ce cas, en effet, ces joueurs ne sont pas liés par un contrat de travail à l'organisme organisateur. De plus, ce match se joue dans les installations mêmes de la fédération organisatrice.
- Les frais sont engagés par les joueurs eux-mêmes et leur sont remboursés par le club, forfaitairement ou non.

La déduction ne peut donc être admise, au profit d'un club, que dans les situations exceptionnelles où, toutes autres conditions étant remplies, il engage les frais visés pour l'exécution d'un match qu'il organise en dehors de ses propres installations.

Il en serait ainsi notamment pour un match amical organisé conjointement avec un autre club.

L'organisation conjointe se caractérise alors par une publicité faite à coût partagé, une répartition des



recettes et un paiement séparé à l'État, par chaque club, de la T.V.A. afférente aux recettes qui lui reviennent¹.

Frais exposés par les dirigeants

La déduction de la T.V.A. sur les frais de logement, de nourriture et de boissons exposés par un groupement sportif est soumise aux règles normales. Lorsque ces frais sont exposés par le groupement sportif pour ses membres dirigeants, la T.V.A. qui les grève n'est en aucun cas déductible.

S'ils sont exposés pour les joueurs du groupement sportif, la déduction n'est autorisée que si les quatre conditions reprises ci-dessus sont simultanément réunies. Dans tous les autres cas, la T.V.A. grevant les frais de logement, de nourriture et de boissons n'est pas déductible².

- - -

Transformation d'une A.S.B.L. en régie communale

Question posée :

Une ASBL gère un centre sportif comprenant une piscine, un hall omnisports, un stade et deux cafétérias. Elle est assujettie mixte et déduit selon la règle de l'affectation réelle. Elle ne peut déduire actuellement que ce qui a un rapport direct avec la cafétéria (marchandises, investissements mobiliers, charges selon un % défini avec l'inspecteur,...).

Il est possible qu'à l'avenir l'ASBL soit transformée en régie, ce changement peut-il avoir un impact sur notre régime TVA et de quel ordre ?

Serait-il possible si nous l'asbl était constituée en régie de déduire tous les investissements effectués sur l'ensemble des bâtiments ?

Réponse :

1. Affectation réelle : Le % de déduction des frais communs doit être fixé selon une clé de répartition choisie, en accord avec l'Administration de la T.V.A. A défaut, un prorata spécial doit être calculé selon la technique de calcul du prorata général.

2. Si l'asbl est transformée en régie communale : pas de déduction possible. Si l'asbl est transformée en régie communale autonome, déduction possible si les activités en sortie soumises à la T.V.A.

- - -

¹ Déc. du 16 janvier 1981, n° E.T. 20.361 - Revue T.V.A. 48/274/750

² Revue T.V.A. 62/305/1



Mise à disposition d'une salle de sport par une Régie Communale Autonome

Question posée :

Lorsqu'une régie communale autonome (visée à l'article 263bis de la loi communale) possède une salle de sport ou une salle polyvalente qu'elle aurait, par ailleurs, achetée sous le régime de la TVA — par exemple à une administration communale qui l'aurait construit et cédé à l'état neuf — et qu'elle met ce bien à la disposition des clubs sportifs locaux ou d'associations diverses en vue d'y organiser des activités culturelles ou récréatives, doit-on considérer cette mise à disposition comme une opération soumise à la TVA ouvrant à la déduction dans le chef de la régie ou doit-elle être considérée comme une location immobilière³?

Réponse :

La mise à disposition d'un bâtiment destiné à des activités sportives, culturelles ou récréatives, à des associations ou à des clubs, sportifs ou autres, peut s'analyser, en fonction des circonstances de fait et de droit propres à chaque situation, soit en une location immobilière, soit en l'octroi du droit d'accéder ou d'utiliser une installation sportive, culturelle ou de divertissement.

Lorsque cette mise à disposition aboutit à conférer au preneur, dans le cadre d'une activité relativement passive, un droit de jouissance exclusif sur le bâtiment, dont le prix est fixé en fonction de la durée d'occupation et, éventuellement, des surfaces mises à disposition, cette mise à disposition s'analyse en règle en une location immobilière, exemptée de la T.V.A. en vertu de l'article 44, § 3, 2°, du Code et n'ouvrant aucun droit à déduction. Un tel droit de jouissance exclusif peut notamment se déduire du droit, pour l'utilisateur, d'exclure ou d'autoriser (éventuellement moyennant paiement) les tiers à accéder au bâtiment ou à l'installation qui est mis(e) à sa disposition⁴.

Lorsque les éléments définis par la Cour de Justice comme caractérisant la location immobilière ne sont pas rencontrés, cette mise à disposition constitue une prestation de service taxable. Cette prestation est passible du taux de 6% lorsqu'elle s'analyse en l'octroi du droit d'accéder à des installations culturelles, sportives ou de divertissement ou en l'octroi de les utiliser au sens de la rubrique XXVIII du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20.

L'attention est cependant attirée sur les dispositions

- de l'article 44, § 2, 3°, du Code T.V.A., qui exempte de la T.V.A. les prestations de services fournies par les exploitants d'installations sportives aux personnes qui y pratiquent une activité sportive, lorsque ces exploitants sont des organismes qui ne poursuivent pas un but lucratif et que les recettes qu'ils tirent des activités exemptées servent exclusivement à en couvrir les frais ;
- de l'article 44, § 2, 9°, de ce Code, qui exempte de la T.V.A. l'organisation de représentations théâtrales, chorégraphiques ou cinématographiques, d'expositions, de concerts ou de conférences 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.

Ces opérations exemptées n'ouvrent, bien entendu, aucun droit à la déduction des taxes en amont.

³ Question n° 1216 de M. Chastel dd. 06.04.2006 (Questions et Réponses, Chambre, 2005-2006, n° 121, p.23477-23479)

⁴ Voir aussi les arrêts C.J.C.E. rendus dans les affaires C-284/03 du 18 novembre 2004 (Temco Europe SA) et C-150/99 du 18 janvier 2001 (Stockholm Lindöpark AB).



- - -

Construction et exploitation d'un centre sportif

Question posée :

Lorsqu'une régie communale construit et exploite un centre sportif, peut-elle déduire entièrement la TVA sur les frais de construction et d'exploitation d'un tel centre lorsqu'elle fait payer l'entrée et déduire la TVA sur les frais de construction et d'exploitation lorsque la commune se substitue aux utilisateurs pour payer les tickets d'entrée au centre sportif et que le nombre d'utilisateurs est déterminé sur la base de compteurs situés à l'entrée du centre ⁵?

Réponse :

Une distinction s'impose tout d'abord entre la régie communale définie à l'article 261 de la loi communale et la régie communale autonome, dotée de la personnalité juridique, visée à l'article 263bis de cette même loi.

Hormis pour les activités qui sont expressément reprises à l'article 6 nouveau du Code T.V.A., la régie communale définie à l'article 261 précité n'est en règle pas assujettie à la T.V.A.

En revanche, la régie communale autonome, visée à l'article 263bis précité est, de plein droit, un assujetti à la TVA au sens de l'article 4 de ce Code, lorsqu'elle effectue des opérations qui entrent dans le champ d'application de cette taxe.

À cet égard, il est précisé qu'entrent dans le champ d'application de la taxe, les livraisons de biens ou les prestations de services effectuées à titre onéreux, ce qui suppose l'existence d'un lien direct entre le service rendu (ou le bien livré) et la contrepartie reçue, mais sans distinction selon que cette contrepartie est obtenue de celui à qui le service (ou le bien) est fourni ou d'un tiers.

Aucune déduction ne peut être admise dans le chef d'une régie communale, visée à l'article 261 de la loi communale, qui assure l'exploitation d'un centre sportif, puisque cette activité n'est pas reprise à l'article 6, nouveau du Code T.V.A. et ne confère dès lors pas la qualité d'assujetti à cette régie.

Lorsque, par contre, une régie communale autonome, visée à l'article 263bis de la loi communale, exploite un centre sportif en octroyant, à titre onéreux, aux personnes qui pratiquent le sport, le droit d'accéder à ses installations, cette régie autonome a la qualité d'assujetti à la T.V.A.

5 Question n° 442 de M. Fournaux dd. 27.07.2004 (Questions et Réponses, Chambre, 2004-2005, n° 69, p. 11446-11448)



Pour info, les textes lus lors du séminaire AES du 12/12/2007

Etablissement sportif

On entend notamment par exploitant d'une installation sportive, toute association sportive qui donne à ses membres la possibilité de pratiquer un sport en mettant des équipements à leur disposition, en leur donnant des directives pour la pratique de ce sport, etc., sans distinguer selon que ladite association dispose ou non, pour ce faire, d'installations fixes.

Tel est le cas lorsqu'un club (pédestre, cycliste ou autre) dispose d'une organisation qui donne des directives, procure des équipements, etc..., pour la pratique en groupe de leur sport sur la voie publique⁶.

Assujetti exonéré

Le code T.V.A.⁷ exempte les prestations des exploitants d'établissements d'éducation physique ou d'installations sportives lorsque ces exploitants sont des organismes sans but lucratif et que les recettes qu'ils retirent des activités exemptées servent exclusivement à en couvrir les frais⁸. La prestation doit concerner l'exercice même du sport et être fournie aux personnes qui le pratiquent. Sont donc visés, les salles de gymnastique, les bassins de natation, les manèges, les terrains de sports, de tennis, de golf, etc.

Les services fournis par les exploitants de ces installations (**organisation de spectacles** sportifs payants, **l'accès aux installations** à des personnes autres que celles qui y pratiquent un sport ou une activité sportive, fourniture de **boissons ou de repas**) sont soumis à la T.V.A. lorsqu'ils s'inscrivent dans un courant continu d'opérations.

Mais l'exemption reste applicable si les recettes sur l'accès aux installations ne représentent qu'un montant relativement minime par rapport à l'ensemble de la recette exonérée et si la fourniture de boissons ou de nourriture restent minimales et pour autant que les locaux où la nourriture et les boissons sont fournies, soient accessibles seulement aux personnes qui pratiquent, dans les installations, une activité sportive et accessoirement, aux invités des personnes pratiquant une activité sportive et que l'exploitant n'exerce aucune autre activité imposable, notamment qu'il n'exploite pas un restaurant⁹.

La **concession** accordée à un tiers pour l'exploitation du débit de boissons ou du restaurant n'est pas imposable, si le concédant n'exerce aucune autre activité soumise à la taxe¹⁰.

Lorsque l'accès à l'établissement s'accompagne de la **location d'appareils ou d'articles de sport**, mis à la disposition des personnes qui pratiquent le sport, elle est considérée comme l'accessoire du droit d'utiliser les installations sportives, même si des prix distincts sont réclamés et sans qu'il faille distinguer selon que l'utilisation de ces appareils ou articles est ou n'est pas imposée (sandales pour le bowling, raquettes pour le squash, canoës pour une descente de rivières, etc).

Lorsque les services fournis par l'exploitant des installations sportives sont exonérés, cette exemption s'applique également à la mise à disposition des appareils ou articles de sport¹¹.

Repas servis par les établissements sportifs

La fourniture de nourriture et de boissons effectuée par des établissements sportifs exemptés en vertu de l'article 44, § 2, 3° du Code T.V.A. ne bénéficie pas de l'exemption et donne à l'exploitant la qualité

⁶ Man. T.V.A. n° 320 & Déc. du 28/3/1980, n° E.T. 29.112 - Rev. T.V.A. 45/260/736.

⁷ Art. 44, § 2, 3°, du CODE T.V.A..

⁸ Man. T.V.A., n° 320.

⁹ Man. T.V.A., n° 320.

¹⁰ Man. T.V.A., n° 320.

¹¹ Man. T.V.A. n° 320 & Déc. du 09 03 1978, n° E.T. 24.946 - Rev. T.V.A. 34/292/636.



d'assujetti avec droit à déduction (Déc. n° T. 4504 et E.T. 10.191 7 09 1972, Rev. T.V.A., n° 13, 397, n° 413).

Toutefois, l'administration tolère que ces exploitants ne soient pas assujettis lorsque les conditions suivantes sont réunies :

1) la fourniture de boissons est réservée aux seules personnes qui pratiquent la culture physique ou une activité sportive dans l'établissement, et accessoirement aux personnes qui les accompagnent;

2) l'exploitant n'exerce aucune autre activité qui lui donne la qualité d'assujetti, notamment qu'il n'exploite pas un restaurant.

(Déc. n° T. 1937 25 11 1970, Rev. T.V.A., n° 1, 102, n° 8 et 9.)

Lorsque l'exploitation d'un restaurant est concédée à un tiers, l'assujettissement de ce dernier est obligatoire, mais la concession accordée à ce tiers échappe à la T.V.A. Lorsque le concédant n'exerce aucune autre activité qui lui donnerait la qualité d'assujetti avec droit à déduction.

Les installations sportives qui ne sont pas exonérées en vertu de l'article 44 sont des assujettis ordinaires.