



TVA et organismes de droit public : nouvelle circulaire à destination des pouvoirs locaux



Mathieu Lambert
Conseiller expert

Une nouvelle circulaire du 10 décembre 2015 a pour objet d'apporter des précisions quant à l'assujettissement à la TVA des organismes de droit public. Et c'est la grande nouveauté de cette circulaire : relativement à une activité déterminée, l'Administration fiscale considère qu'aucune distorsion de concurrence d'une certaine importance ne doit être retenue lorsque le chiffre d'affaires annuel d'une activité économique n'excède pas 25.000 euros.

Une nouvelle circulaire AGFisc n° 42/2015 (E.T. 125.567) du 10 décembre 2015 a pour objet d'apporter des précisions quant à l'assujettissement à la TVA des organismes de droit public.

Pour rappel, le régime TVA qui est applicable aux organismes de droit public découle directement de l'article 6 du Code de la TVA. Ainsi, à l'égard des organismes de droit public qui agissent en tant qu'autorités publiques, l'article 6, alinéa 1^{er}, du Code établit une exception au principe selon lequel quiconque effectue d'une manière habituelle et indépendante des opérations visées par le Code

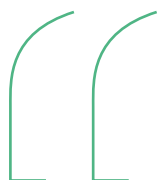
de la TVA a la qualité d'assujetti. Par dérogation à ce principe de non-assujettissement, les organismes de droit public sont, toutefois, considérés comme des assujettis, au sens de l'article 4 du Code, dans les circonstances décrites aux alinéas 2 et 3 dudit article 6.

NON-ASSUJETTISSEMENT DE PRINCIPE

Conformément à l'article 6, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA (CTVA), l'Etat, les Communautés et les Régions de l'Etat belge, les provinces, les agglomérations, les communes et les établissements pu-

blics ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions.

A cet égard, la Cour de Justice de l'Union européenne a conclu que « les activités accomplies en tant qu'autorité publique, donnant lieu à non-assujettissement à la TVA, ne pouvaient être définies par leur objet ou leur but, mais seulement par le régime juridique applicable à l'activité : les organismes exercent alors des activités



Assujettissement à la TVA si les activités emportent des distorsions de concurrence

Fiscalité



*en tant qu'autorités publiques lorsqu'ils accomplissent les opérations précitées dans le cadre du régime juridique qui leur est particulier ; en revanche, lorsqu'ils agissent dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs économiques privés, on ne saurait considérer qu'ils exercent des activités en tant qu'autorités publiques » (V. Sepulchre, Fr. Mennig, *La TVA et les communes*, Bruges, Vanden Broele, ouvrage à feuillets mobiles, mise à jour mai 2010, p. 128).*

Prenant en considération le contexte général dans lequel ils agissent et les modalités d'exercice de leurs activités, l'Administration fiscale part du postulat que, en Belgique, les organismes de droit public agissent, en principe, tou-

jours en tant qu'autorités publiques au sens de l'article 6, alinéa 1^{er}, du Code et n'ont donc pas la qualité d'assujetti à la TVA, sauf, bien entendu, l'application éventuelle de l'article 6, alinéa 2 ou 3, du Code (cf. infra).

SAUF EN CAS DE DISTORSION DE CONCURRENCE

Cela étant, les règles européennes transposées en droit belge au travers de l'article 6, alinéa 2, CTVA, imposent que, même lorsque les conditions de non-assujettissement sont respectées, ces opérations réalisées par les pouvoirs locaux, notamment, soient soumises à la TVA lorsqu'un traitement différent au regard

de la TVA entraînerait des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

Ainsi, les conditions suivantes doivent être remplies cumulativement pour qu'une commune, même agissant en tant qu'autorité publique, ait néanmoins la qualité d'assujetti :

- des activités ou opérations identiques sont réalisées par d'autres opérateurs économiques, essentiellement ceux relevant du secteur privé ;
- la réalisation de ces activités ou opérations par la commune entraîne d'importantes distorsions de concurrence au préjudice des autres opérateurs ;
- le statut de non-assujetti de l'organisme public est la cause de cette distorsion de concurrence.

L'existence d'une telle distorsion de concurrence est donc certainement une question de fait, dont l'analyse par l'Administration de la TVA ne sera en principe suscitée qu'en cas de requête motivée de l'opérateur économique s'estimant lésé. Cela étant, dans des cas flagrants, la distorsion de concurrence pourra être soulevée d'office par les services compétents. Et la C.J.U.E. est sévère à cet égard : les distorsions de concurrence d'une certaine importance auxquelles conduirait le non-assujettissement des organismes de droit public agissant en tant qu'autorités publiques doivent être évaluées par rapport à l'activité en cause, en tant que telle, sans que cette évaluation porte sur un marché local en particulier (C.J.U.E., arrêt *Isle of Wight* du 16.9.2008, aff. C-288/07). Autrement dit, il ne s'agit pas seulement de prendre en compte la concurrence actuelle, mais également la concurrence potentielle, pour autant cependant que la possibilité pour un opérateur économique d'entrer sur le marché en question soit réelle, non simplement hypothétique.

Et c'est la grande nouveauté de cette circulaire : relativement à une activité déterminée, l'Administration fiscale considère qu'aucune distorsion de concurrence d'une certaine importance ne doit pas être retenue lorsque le chiffre d'affaires annuel d'une activité économique n'excède pas 25.000 euros. En l'occurrence, ce seuil doit être envisagé à l'égard de l'activité en cause (et non opération par opération) de sorte que seul le chiffre d'affaires que cette activité génère doit être pris en compte.

Si, au cours d'une année civile, le montant du chiffre d'affaires d'une activité déterminée dépasse le montant de 25.000 euros, l'organisme de droit public doit prendre immédiatement contact avec l'office de contrôle de la TVA compétent.

Cet office de contrôle décidera, alors, sur la base des éléments de fait et après avoir pris connaissance des arguments de l'organisme de droit public, s'il y a lieu de retenir l'existence d'une distorsion d'une certaine importance au sens de l'article 6, alinéa 2, du Code de la TVA.

ET SAUF CERTAINES ACTIVITÉS

En outre, conformément à l'article 6, alinéa 3, CTVA, certaines activités impliquent nécessairement l'assujettissement des organismes publics, pour autant qu'elles soient non négligeables, peu importe qu'elles entraînent - ou non - des distorsions de concurrence.

Sont visés :

1. les services de télécommunications ;
2. la fourniture et la distribution d'eau, de gaz, d'électricité et d'énergie thermique ;
3. le transport de biens et de personnes ;
4. les livraisons de biens et les prestations de services effectuées dans le cadre de l'exploitation des ports, des voies navigables et des aéroports ;
5. les livraisons de biens neufs fabriqués en vue de la vente ;
6. les opérations des organismes d'intervention agricoles portant sur les produits agricoles et effectuées en application des règlements portant organisation commune du marché de ces produits ;
7. l'exploitation des foires et des expositions à caractère commercial ;
8. l'exploitation et la concession de droits à l'exploitation d'un parking, d'un entrepôt et/ou d'un terrain de camping ;
9. les travaux de publicité ;
10. les prestations de services des agences de voyages ;
11. les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par les cantines d'entreprises, économats, coopératives et établissements similaires ;
12. les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par les organismes de radiodiffusion et de télévision.

Et, à nouveau, l'appréciation du caractère non négligeable des activités reprises à l'article 6, alinéa 3, est une question de fait qui doit être examinée au cas par cas et distinctement pour chaque activité. Relativement à une activité déterminée, l'Administration fiscale accepte que celle-ci soit considérée comme négligeable lorsque le chiffre d'affaires annuel de cette activité n'exède pas 25.000 euros.

SANS PRÉJUDICE D'UNE ÉVENTUELLE EXEMPTION

L'article 44 CTVA prévoit diverses exemptions de la taxe pour une série de livraisons de biens et prestations de services déterminées. Aucune TVA n'est donc en principe exigible en raison de ces opérations qui relèvent pourtant d'une activité économique.

Mais, bien que ces opérations soient exemptées, elles restent néanmoins visées par le Code, conférant la qualité d'assujetti à celui qui les effectue, conformément à l'article 4 CTVA.

Cela étant, la circonstance, que celui qui effectue des opérations exemptées au sens de l'article 44 CTVA a la qualité d'assujetti, ne lui permet pas de soumettre ces opérations à la TVA (même sur option) ni d'exercer aucun droit à déduction de la taxe en amont (opérations « à l'entrée », p.ex. frais généraux, matières premières, etc., nécessaires à l'exercice de l'activité exemptée).

Autrement dit, la personne qui effectue uniquement des opérations exemptées est un assujetti sans droit à déduction ou assujetti exempté. Elle ne doit dès lors pas être identifiée à la TVA pour ses opérations « à la sortie ».

Ainsi, sont notamment exemptés (liste non limitative et synthétisée - il convient donc certainement de se référer au texte même de l'art. 44 CTVA pour prendre connaissance des conditions précises de chaque exemption) :

- 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 notamment visés : les organismes qui ont pour mission de prendre soin des personnes âgées, les crèches, les pouponnières et les institutions qui ont pour mission essentielle d'assurer la surveillance, l'entretien, l'éducation et les loisirs des jeunes ; les organismes qui ont pour mission d'assister, d'encadrer ou d'accueillir des personnes en graves difficultés matérielle ou morale ;

- 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, lorsque ces exploitants sont des organismes qui ne poursuivent pas un but lucratif et que les recettes qu'ils retirent des activités exemptées servent exclusivement à en couvrir les frais ;
- les prestations de services ayant pour objet l'enseignement scolaire ou universitaire, 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 manuels utilisés pour

L'article 44
du Code de
la TVA prévoit
plusieurs
exemptions,
notamment
pour les
pouvoirs
locaux

les besoins de l'enseignement dispensé, effectuées par des organismes qui sont reconnus à ces fins par l'autorité compétente, par des établissements qui sont annexés à de tels organismes ou en dépendent ; les prestations de services ayant pour objet des leçons données par des enseignants et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel ;

- les locations de livres et de périodiques, de partitions musicales, de disques, de bandes magnétiques, de diapositives et d'autres supports de la culture, et les prestations de services fournies aux lecteurs par les bibliothèques et les cabinets de lecture, lorsque les prestataires de ces services sont des organismes qui ne poursuivent pas un but lucratif et que les recettes qu'ils retirent des activités exemptées servent exclusivement à en couvrir les frais de même que les livraisons de biens étroitement liées à ces opérations ;
- les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, fournies par l'exploitant aux visiteurs et relatives à la visite, guidée ou non, de musées, monuments, sites, parcs aménagés, jardins botaniques et zoologiques, lorsque cet exploitant est un organisme qui ne poursuit pas un but lucratif et que les recettes qu'il retire de cette activité exemptée servent

exclusivement à en couvrir les frais ;

- 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 ;
- les livraisons de biens immeubles par nature ; sont toutefois exceptées, notamment : les livraisons de bâtiments, fractions de bâtiments et du sol y attenantes, lorsque leurs cessions sont effectuées au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle a lieu la première occupation ou la première utilisation des biens, par certains assujettis ; les constitutions, cessions et rétrocessions de droits réels au sens de l'article 9, alinéa 2, 2°, portant sur des biens immeubles par nature ;
- l'affermage, la location et la cession de bail de biens immeubles par nature, à l'exception notamment des prestations de services suivantes : la mise à disposition d'emplacements pour véhicules ; la mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens ; la mise à disposition d'emplacements pour le camping ; mise à disposition de biens immeubles par nature dans le cadre de

l'exploitation des ports, des voies navigables et des aéroports.

Cela dit, il y aura également lieu d'examiner si, le cas échéant, le fait de considérer l'organisme de droit public comme non-assujetti pour ces activités ne conduit pas à des distorsions de concurrence potentielles d'une certaine importance au détriment de concurrents privés ou au détriment de l'organisme de droit public lui-même (cf. les exemples cités dans la circulaire). Il s'agit là de la conséquence de l'arrêt n° 104/2008 du 17 juillet 2008 de la Cour constitutionnelle, par lequel la Cour a annulé l'article 39, a, de la loi-programme du 27 décembre 2006, conformément auquel la qualité d'assujetti était attribuée de plein droit aux organismes de droit public qui effectuent des opérations visées à l'article 44 du Code.

ET SANS PRÉJUDICE D'UNE FRANCHISE

Conformément à l'article 56, par. 2, CTVA, les activités et opérations réalisées dans les conditions de l'assujettissement bénéficient de toute façon d'une franchise lorsque leur chiffre d'affaires ne dépasse pas 25.000 euros (cumulés pour toutes les activités concernées) par an.

La circulaire aborde encore toute une série de questions particulières et comporte des tableaux récapitulatifs.

Afin de laisser aux organismes de droit public concernés le temps de s'y adapter, la circulaire entrera en vigueur le 1^{er} juillet 2016.

Une circulaire complémentaire, prenant la forme d'une liste de « FAQ », a été publiée ultérieurement. Avec ses associations-sœurs flamande et bruxelloise, l'Union des Villes et Communes de Wallonie a été associée à sa rédaction par le Cabinet du Ministre des Finances, afin de s'adapter au mieux aux pratiques des pouvoirs locaux.

Ces « FAQ » concernent, pour ne citer que quelques exemples, l'assujettissement des zones de secours, la vente de repas par un CPAS à un autre, la vente de brochures touristiques et cartes de promenades, la location de matériel, ou encore la mise à disposition de personnel (y compris les « articles 60 »), question qui avait d'ailleurs particulièrement suscité le débat.

Rendez-vous sur le Réseau Finances & Fiscalité de l'UVCW pour consulter ces documents, lire leurs premiers commentaires, poser vos questions, etc.

<http://reseaux.uvcw.be/fiscalite>

