

## Déduction de la TVA par des régies communales autonomes en charge d'infrastructures sportives (29 mai 2020)

(Chapitre I du Commentaire TVA, mis à jour à jour le 1er avril 2020 et circulaire 2020/C/68 du 15 mai 2020 concernant l'évaluation de la présence, ou non, de but lucratif dans le chef d'une régie communale autonome)

Les régies autonomes sont un mode de gestion décentralisée de certaines activités des communes et des provinces (voir liste établie par l'arrêté royal du 10 avril 1995 et par certaines réglementations régionales). Elles ont notamment été utilisées pour les centres sportifs et culturels. Des communes ont construit de telles installations qu'elles ont cédées avec TVA (et de ce fait déduit immédiatement une TVA de 21 % sur les frais de construction) à des régies qui en ont assuré l'accès et la gestion avec une TVA au taux de 6%, mais sur le prix réclamé aux usagers sur une très longue période. Toutefois, l'inspection spéciale des impôts avait contesté ces structures lorsqu'elles n'avaient pas été expressément approuvées par le SDA (voir arrêt de la cour d'appel de Bruxelles, 22 juin 2017) ou qu'elles ne répondaient pas aux conditions imposées par ce dernier. D'où l'intérêt de la mise à jour du Commentaire TVA sur les assujettis et qui consacre de longs développements aux régies communales et provinciales autonomes, et en particulier sur l'impact des subsides et des résultats comptables.

On peut se demander si l'administration ne s'est pas perdue dans des procédures complexes et si elle n'est pas passée à côté d'interprétations simples.

### ***Pas de droit à déduction de la TVA sur la construction et la gestion d'infrastructures sportives et culturelles par des organismes (de droit privé) sans but de lucre***

L'administration commence par rappeler que, selon elle, les régies autonomes ne sont pas des organismes de droit public visés à l'article 6 du Code TVA (activités hors du champ d'application de la TVA, sauf nombreuses exceptions), mais des assujettis ordinaires au sens de l'article 4, §1er, du Code (dont les activités sont taxables, sauf exemptions expresses). En effet, ce qui distinguerait l'application de l'article 4 de l'article 6 du Code TVA serait qu'un organisme soit constitué par le procédé juridique de l'association (art. 4) ou de la fondation (art. 6). Or comme on le verra infra, le recours au procédé juridique de l'association ne ressort pas des législations régionales applicables en matière de régies, ni de la jurisprudence de la Cour de justice de l'UE.

Selon l'interprétation administrative, dès lors que les régies communales ne sont pas des organismes de droit public, « il y a peu de doute que les opérations effectuées par une régie communale autonome en tant qu'exploitant d'une installation sportive, culturelle ou de divertissement soient visées pour le tout par une exemption de l'article 44, § 2, 3°, 4°, a), 6°,

7° et 9°, du Code de la TVA » . Le texte en néerlandais est plus clair : « lijdt het weinig twijfel dat de handelingen verricht door een autonoom gemeentebedrijf als exploitant van een inrichting voor sport, cultuur en vermaak voor het geheel worden beoogd door een vrijstelling van artikel 44, § 2, 3°; 4° a); 6°; 7° en 9°, van het Btw-Wetboek. ». En d'autres termes, l'activité des régies dans ces cas est exemptée de TVA. Cependant, ajoute l'administration, le champ d'application de ces exemptions est limité aux opérations effectuées par des organismes qui ne poursuivent pas de but lucratif et « dont les recettes retirées de ces activités exemptées servent exclusivement à en couvrir les frais ».

L'administration rappelle que «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. Lorsque, sur la base des critères précités, un organisme est qualifié d'organisme sans but lucratif, il est sans importance qu'il réalise ou non ou qu'il vise ou non systématiquement des excédents. Est également qualifié d'organisme sans but lucratif, l'organisme qui cherche systématiquement à générer des excédents, pour autant que ceux-ci ne soient pas distribués aux membres à titre de bénéfiques ». Cette interprétation est dans la ligne de la jurisprudence de la Cour de Justice dans l'aff. C- 174/00, *Kennemer Golf & Country Club*.

### ***De longs développements sur les subsides et les résultats comptables***

Quand bien même l'administration reconnaît que l'existence d'excédents financiers n'a pas d'impact sur le caractère lucratif, elle consacre de longs développements aux résultats comptables et notamment :

- le fait qu'un organisme reçoive des subventions de fonctionnement n'a, en tant que tel, aucune influence sur l'application des exemptions, même si l'octroi de subventions de fonctionnement peut refléter l'absence de but lucratif ;
- les subsides de fonctionnement mis à disposition d'une régie communale par la commune qui la contrôle ne sont pas considérés comme des recettes d'une activité déterminée ;
- les subsides directement liés aux prix (et bénéficient donc directement aux usagers) sont considérés comme des recettes « afin de déterminer si les dispositions statutaires en matière de but lucratif et l'objectif de distribution des bénéfiques sont théoriques ou non ». Il en va de même pour les subventions directement liées au prix accordées par une administration autre qu'une administration communale (on vise ici pour les installations sportives, la Communauté française et la Région flamande) ;

- lorsque des membres du personnel sont mis à titre gratuit à la disposition d'une régie communale autonome par une commune, ou lorsqu'une commune effectue à titre gratuit des opérations pour une régie communale autonome, la valeur de cette mise à disposition (coût de personnel potentiel) ou la valeur de ces opérations effectuées à titre gratuit, ne doivent respectivement pas être prises en considération pour déterminer le résultat comptable précité. Dans ce cas, déterminer un tel coût fictif donnerait lieu à d'importantes charges administratives supplémentaires dans le chef de la régie communale autonome et pourrait aussi engendrer des difficultés pratiques en matière de contrôle dans le chef de l'administration (voir aussi question parlementaire écrite n° 1.955 de monsieur le Représentant Luk Van Biesen du 6 décembre 2017). Ni cette mise à disposition de personnel à titre gratuit, ni l'exécution à titre gratuit de telles opérations par une commune pour une régie communale autonome ne seront considérées en principe par l'administration comme pratique abusive au sens de l'article 1er, § 10, du Code de la TVA.

### **Caractère subsidiaire des excédents comptables**

L'importance de l'attention portée par l'administration aux excédents comptables donne l'impression que ceux-ci auraient autant d'importance que la distribution de profits ou avantages aux actionnaires, membres ou personnel de direction (ce qui est la caractéristique du but de lucre). Mais rien ne permet d'affirmer que, selon l'administration, il suffit qu'il existe des excédents comptables qui pourraient être distribués pour affirmer qu'il y a un but lucratif. En effet, comme on peut le lire dans le commentaire administratif :

« Afin de déterminer si une régie communale autonome doit être ou non considérée comme un organisme sans but lucratif, il convient « également » de prendre en compte les éléments suivants :

- Pour déterminer le profit, il doit être tenu compte du résultat comptable (y compris les amortissements, constitutions de provisions...) et il ne suffit dès lors pas de comparer uniquement, d'une part, le facturier d'entrée et, d'autre part, le facturier de sortie/le journal de recettes. (...)
- Le résultat global des activités de l'organisme (et non pas activité par activité) doit être pris en considération. »

Les mots importants sont « également » (par rapport au fait de distribuer des profits ou accorder des avantages au personnel de direction).

### ***Une interprétation administrative difficile à appliquer***

Vu le flou des commentaires, il était logique de s'adresser au SDA pour obtenir un minimum de sécurité juridique. Mais comment appliquer concrètement un ruling du SDA lorsqu'il affirme, notamment, qu'il convient d'examiner « si les dispositions statutaires ne sont pas purement théoriques et si, le cas échéant, on peut en conclure qu'une exemption est d'application. Ce sera le cas lorsqu'un déficit survient dans le chef de la RCA parce que les prix réclamés au public par l'organisme ne suffisent pas à couvrir les frais d'exploitation et que, par conséquent, il est de facto impossible de distribuer des bénéfices » (décision anticipée n° 2019.1129 du 14 janvier 2020). La formulation n'a pas beaucoup varié depuis la décision anticipée n° 2014.358 du 29 juillet 2014 et elle a été appliquée à de nombreuses reprises.

La difficulté est qu'il ne suffit d'avoir pas obtenu un ruling favorable. Il faut pouvoir encore l'appliquer dans la durée. Hors de l'administration, tout qui n'a pas été directement impliqué a énormément de difficulté à apprécier la sécurité juridique que de tels rulings ont pu apporter. Tout au plus, observe-t-on qu'un accord particulier est parfois utilisé pour obliger le bénéficiaire à apporter la preuve complète qu'il a effectivement respecté les termes de l'accord, sous peine de sanctions très lourdes. Il arrive également que la presse se fasse l'écho d'enquêtes de l'ISI reprochant à des communes d'avoir mis en place des régies autonomes bénéficiant d'un droit à déduction suivant les critères énoncés par le SDA (*Trends*, 15 juni 2016 et *De Tijd*, 15 juni 2016 *HLN leper* 3 december 2014, *Krant van Blankenberge*, 11 février 2016). Mais à l'exception de la commune de Grez-Doiceau, aucune commune n'a semble-t-il souhaité porter de tels litiges devant les tribunaux.

En outre, ce critère de détermination du but de lucre sur la base de distribution de profits est à ce point aléatoire que l'administration a dû publier la circulaire 2020/C/68 pour confirmer que, en raison de la crise du Covid-19, elle ne tiendra pas compte du résultat d'exploitation relatif à l'exercice qui couvre la période du 1er mars au 30 juin 2020.

### ***Une régie autonome n'est-elle pas un organisme de droit public ?***

L'affirmation contenue au point 5 de la circulaire AGFisc n° 42/2015 (n° E.T. 125.567) du 10 décembre 2015 (et répété à de nombreuses reprises) selon laquelle l'article 6 du Code de la TVA ne concerne pas les associations de droit public qui sont constituées par le procédé juridique de l'association et non de la fondation est-elle correcte ? Et même si elle était correcte, s'appliquerait-elle aux régies autonomes ? Si cela devait être le cas, comment comprendre :

- l'article 5 de l'ordonnance du 5 juillet 2018 de la Région de Bruxelles relative aux modes spécifiques de gestion communale et à la coopération intercommunale (M.B., 12 juillet 2018) et selon laquelle la régie communale autonome est une structure dotée d'une personnalité juridique propre, créée par la commune de manière unilatérale et chargée de

Avertissement important : ces informations ne sont pas destinées à appuyer ou provoquer une prise de décision ou un avis définitif mais ont pour seule vocation, et pour seul pouvoir, de susciter une réflexion préalable à une information individualisée

gérer une ou plusieurs activités à caractère industriel ou commercial relevant de l'intérêt communal, à l'exception de celles liées aux fonctions régaliennes de la commune ?

- l'article 1231/4 du Code wallon de la démocratie locale et de la décentralisation selon lequel une régie communale est créée par le Conseil Communal ?
- l'article 231 du décret van lokale bestuur : « Een autonoom gemeentebedrijf wordt opgericht bij gemeenteraadsbeslissing » ? Le contexte de cette disposition exclut de façon très nette qu'il puisse s'agir d'une association.

Dans les 3 régions, les textes excluent que les régies soient créées par le procédé juridique de l'association.

Dès 2000, la thèse selon laquelle une régie autonome serait un organisme de droit privé avait été mise en doute par Koen Geens et Lars Van Bever dans leur étude, « Bestuur en controle in de intercommunale en het autonoom gemeentebedrijf », in *Onderneming van publiek recht*, S. Baeten, K. Byttebier, K. Leus (éd.), Maklu, 2000, p. 153. En Flandre, une fiche informative du VVC (VVC, Fiche *Het autonoom gemeentebedrijf* basé sur le texte « *Verzelfstandiging van cultuur-en gemeenschapscentra en het gemeente decreet* » de Frederik Vandendriessche et Stefan Jochems) rappelle le principe de l'autonomie des régies communales autonomes en ce sens qu'elles peuvent déterminer leur stratégie, leur infrastructure, leur gestion du personnel et ses modes de financement dans les limites des statuts et des contrats de gestion. Mais comme il est souligné avec beaucoup de détails, cette autonomie est limitée, comme par exemple : les membres du conseil d'administration de la RCA sont nommés par la commune ; la commune est souveraine pour toutes les décisions importantes, telles que les modifications des statuts ; le devoir d'information de la RCA au conseil communal ; le budget et les comptes annuels doivent être approuvés par le conseil communal ; les statuts et les contrats de gestion limitent l'autonomie de la RCA ; - une grande partie des infrastructures et des ressources est fournie par la commune ; une commission particulière du Conseil communal surveille la coordination entre la gestion communale et celle des RCA ; la commune peut mettre du personnel à disposition de la RCA ; la comptabilité et les budgets des RCA sont établis sur le même modèle que la comptabilité communale.

Selon Code wallon de la démocratie locale et de la décentralisation, l'assemblée générale d'une régie communale autonome est composée par le conseil communal qui constitue la RCA, désigne les administrateurs et le collège des commissaires, approuve les comptes annuels ; la majorité du conseil d'administration est composée de membres du conseil communal qui sont désignés à la proportionnelle du conseil communal ; pas d'exigence de personnel propre. Le receveur communal peut être trésorier de la RCA mais ne peut pas en être le comptable ; la commune conclut un contrat de gestion avec la régie communale autonome. Ce contrat précise au minimum la nature et l'étendue des tâches que la régie communale autonome devra assumer, ainsi que les indicateurs permettant d'évaluer la

réalisation de ses missions. Il est normal que le pouvoir ou l'entité qui attribue des subsides conclue une convention avec le bénéficiaire des subsides concernant l'utilisation des subsides et l'activité générale du bénéficiaire. Mais en l'espèce, la convention précise la nature et l'étendue des tâches, ainsi que leur état d'avancement alors que les bénéficiaires des biens et services ne sont pas la commune, mais des personnes envers qui la commune est supposée avoir des obligations ; la commune doit rester, en toute hypothèse, le seul bailleur de fonds. Aucune ouverture du capital à d'autres personnes, publiques ou privées, n'est possible ; le conseil communal peut, à tout moment, demander un rapport sur les activités de la régie communale autonome ou sur certaines d'entre elles ; les comptes doivent être transmis au gouvernement wallon dans les trois mois de leur approbation par les organes concernés de l'association.

Ce n'est pas le nouveau Code des associations et des sociétés qui permettrait d'affirmer que les régies autonomes sont des organismes de droit privé, ni la jurisprudence de la Cour de justice (voir en particulier aff. C-174/14, *Saudaçor* et notre étude « Assujettissement à la TVA et organismes de droit public », *Revue de fiscalité régionale et locale*, 2016/4).

À l'appui de la thèse selon laquelle les régies autonomes seraient des organismes de droit privé et non des organismes de droit public Stefaan Ruyschaert avance les arguments suivants (voir *Autonome gemeente –provinciebedrijven in de praktijk*, Inni publishers, 2017) p. 15 :

- les régies autonomes ne font pas partie de la Commune ou de la province. Mais alors pourquoi une limitation d'activité et le contrôle du conseil communal ou provincial ?
- les régies autonomes sont soumises à l'impôt des sociétés et non des personnes morales. Mais n'est-ce pas les articles 4 et 6 du Code TVA qui s'appliquent en l'espèce ?
- la jurisprudence de la Cour de justice tend à appliquer la TVA sur les activités pouvant être fournies sur un marché (« marktgerichte activiteiten ») par des organismes publics. Mais alors comment comprendre l'article 6, alinéa 3, du Code TVA ? Ce n'est pas parce qu'un organisme de droit public effectue des travaux de publicité ou exploite des foires qu'il cesse d'être un organisme de droit public et ceci sans égard au fait que les activités visées à l'article 6, alinéa 3, sont soumises à la TVA lorsqu'elles sont effectuées par un organisme de droit public.
- le fait de disposer d'une personnalité juridique autonome. Mais l'État belge, les provinces et les communes sont bien des organismes de droit public alors qu'ils disposent bien d'une personnalité juridique ...

**Et si une régie autonome était bien un organisme de droit public, n'aurait-elle pas un droit à déduction de la TVA ?**

Si une régie autonome se voyait reconnaître la qualité d'organisme de droit public, son activité ne serait-elle pas soumise à la TVA sur la base de l'article 6, alinéa 3 (liste des activités taxables par un organisme de droit public) ou l'article 6, alinéa 2, du Code (distorsions de concurrence d'une certaine importance) ? En effet, si son activité n'est pas soumise à la TVA, ceci causera une distorsion de concurrence à d'éventuels concurrents ou lui causera un préjudice. Par conséquent, son activité sera soumise à la TVA et elle aura un droit à déduire la TVA sur ses frais. Ceci ne vaut pas seulement pour les centres sportifs, mais pour toutes les activités qui peuvent être exercées par des régies autonomes.

Ceci a abouti exactement au même résultat que les décisions du SDA, à cette exception près que l'on ne tient pas compte de ces obscures considérations sur les bénéficiaires des régies autonomes. Seule la base juridique diffère et les conditions d'application sont plus faciles à établir et ne requièrent pas de rulings du SDA.

**Que dit le droit européen ?**

La confusion est la conséquence d'un malheureux arrêt de la Cour constitutionnelle du 17 juillet 2008. Les régions wallonne et bruxelloise avaient demandé l'annulation d'une disposition interprétative qui, estimaient-elles, leur auraient causé un préjudice financier en matière de travaux immobiliers effectués par leurs propre personnel. Elles ont obtenu gain de cause et mis en péril le financement des infrastructures publiques, sur la base d'un raisonnement contraire au droit communautaire. L'essence de l'argumentation des régions wallonne et bruxelloise était d'affirmer que l'article 44 du Code TVA (qui énumère une liste de personnes ou d'activités exemptées de TVA) ne s'appliquait pas aux organismes de droit public.

Le fisc pouvait difficilement contester officiellement un arrêt de la Cour constitutionnelle qu'il avait perdu. D'où la nécessité d'adopter des positions confuses que l'on retrouve dans la circulaire 42/2015 et les nombreuses décisions du SDA.

Il découle du texte même de la directive TVA que le raisonnement des régions wallonne et bruxelloise était non fondé et que l'article 44 du Code TVA s'applique également aux prestations des organismes de droit public et que ces derniers sont également des assujettis pour ces activités exemptées de TVA. Sinon, comment comprendre les dispositions suivantes de la Directive 2006/112/CE qui traitent spécifiquement des exonérations TVA ?

- article 133, al. 1 : les États membres peuvent subordonner, au cas par cas, l'octroi, à des organismes autres que ceux de droit public, de chacune des exonérations prévues à

l'article 132, paragraphe 1, points b), g),h),i), m) et n) au respect de l'une ou plusieurs conditions suivantes (...);

- article 133, al. 2 : les États membres qui, en vertu de l'annexe E de la directive 77/388/CEE, appliquaient, au 1er janvier 1989, la TVA aux opérations visées à l'article 132, paragraphe 1, points m) et n), peuvent également appliquer les conditions prévues au premier alinéa, point d), lorsque lesdites livraisons de biens ou prestations de services effectuées par des organismes de droit public sont exonérées.
- article 133 al. 1, a) : les États membres ne peuvent pas imposer de condition d'absence de but de lucre aux organismes de droit public.

Alors, si l'on peut comprendre une certaine prudence de l'administration dans ses commentaires (même près de 15 ans après une interprétation erronée dont elle n'est pas responsable), on peut plus difficilement admettre les actions de l'Inspection Spéciale des Impôts contre des formes d'organisation qui sont conformes à la Loi et aux directives européennes.



Christian Amand

Avenue Tedescolaan 7  
1160 Bruxelles - Brussel  
Tél. : + 32 2 663.14.55  
Fax : + 32 2 663.30.78  
E-mail: [ca@xirius.be](mailto:ca@xirius.be)  
Website: <http://www.xirius.be>