

Union des Villes  
et Communes  
de Wallonie asbl

**VADE-MECUM DE LA FISCALITE  
APPLICABLE A LA MISE A DISPOSITION  
DE SALLES COMMUNALES**

*Olivier Dubois*

*Avril 2010*



## Table des matières

<b>Introduction.....</b>	<b>5</b>
<b>1. Champs de la fiscalité communale.....</b>	<b>5</b>
<b>2. Régime TVA applicable aux produits de la location de salles.....</b>	<b>6</b>
<i>A. Régime TVA des pouvoirs publics.....</i>	<i>6</i>
<i>B. Régime TVA général de l'occupation de salles vu par l'Administration fiscale.....</i>	<i>6</i>
<i>C. Régime applicable aux salles gérées directement par la commune.....</i>	<i>7</i>
<i>D. Exploitation d'une salle par une ou plusieurs structures tierces.....</i>	<i>9</i>
<b>3. Taxation des revenus immobiliers.....</b>	<b>12</b>
<b>4. Précompte mobilier et imposition des revenus à l'impôt des personnes morales.....</b>	<b>14</b>
<i>A. Application dans le cas de la commune gestionnaire.....</i>	<i>15</i>
<i>B. Application dans le cas d'une asbl ou d'une RCA gestionnaire soumise à l'IPM.....</i>	<i>16</i>
<i>C. Application dans le cas d'une asbl ou d'une RCA gestionnaire soumise à l'ISOC.....</i>	<i>16</i>
<b>5. Aspects pratiques.....</b>	<b>17</b>
<b>6. Quelques conseils.....</b>	<b>18</b>
<b>Conclusion.....</b>	<b>19</b>



<p style="text-align:center"><b>VADE-MECUM DE LA FISCALITE</b></p> <p style="text-align:center"><b>APPLICABLE A LA MISE A DISPOSITION</b></p> <p style="text-align:center"><b>DE SALLES COMMUNALES</b></p>
--

## **Introduction**

La plupart, si ce n'est l'ensemble, des communes wallonnes mettent à disposition des différents acteurs de la société civile, voire à des personnes physiques, des salles de sport ou de fêtes.

Nous avons été récemment interpellés à plusieurs reprises au sujet des règles fiscales applicables à ces mises à disposition lorsqu'elles sont réalisées à titre onéreux.

Force est de constater, en effet, que la réglementation en la matière est complexe, souvent méconnue et reste fortement dépendante des conditions exactes dans lesquelles la mise à disposition survient.

Nous avons donc choisi, par le biais de cette communication, de rappeler les principes en la matière et de formuler, à l'attention des gestionnaires communaux, quelques conseils de bonne gestion.

## **1. Champs de la fiscalité concernés**

La mise à disposition à titre onéreux de biens immobiliers appartenant à la commune (salles de sport ou de fêtes) constitue un revenu qui, potentiellement, peut être frappée de trois impôts: la TVA, l'imposition foncière et les taxes frappant les revenus mobiliers.

Cette mise à disposition peut en effet, à certaines conditions, être considérée comme une prestation de services visés à l'article 4 du CTVA.

Le revenu potentiel ou réel qu'un bien génère est également concerné par la réglementation propre au précompte immobilier.

Enfin, comme nous le détaillons ci-dessous, les mises à disposition de biens immeubles s'accompagnent très souvent de la jouissance temporaire de biens meubles (tables, chaises, vaisselle, infrastructures diverses, ...). Se pose alors la question du paiement d'un éventuel précompte mobilier.

Par ailleurs, l'article 220, 1°, du CIR92 soumet à l'impôt des personnes morales les communes, CPAS et autres établissements culturels publics. Sont notamment visés, le produit de la location immobilière et les revenus mobiliers.

Nous proposons de passer en revue l'essentiel de ces trois types d'imposition en envisageant trois cas de figure: une gestion en direct par la commune, la délégation de gestion à une asbl et la délégation de gestion à une régie communale autonome.

## 2. Régime TVA applicable aux produits de la location de salles

### A. Régime TVA des pouvoirs publics

Le régime TVA applicable aux villes, communes et CPAS a, on le sait, récemment fait l'objet d'une réforme profonde, principalement dictée par une mise en conformité du droit belge avec les règles européennes. Nous ne reviendrons pas sur ce point, amplement développé dans un article précédent<sup>1</sup> et qui fait l'objet d'un suivi étroit de la part de notre association.

Rappelons simplement que le statut TVA applicable à une activité à titre onéreux d'une commune ou d'un CPAS peut, en résumé, se déterminer au départ de deux articles du CTVA: soit, l'organisme agit *en tant qu'autorité publique* et c'est l'article 6 du CTVA qui est la référence, soit il agit dans un cadre de droit privé et ce sont les règles "traditionnelles", issues de l'article 4 du CTVA qui sont d'application.

L'alinéa 3 de l'article 6 du CTVA – qui liste une série d'activités qui sont *en tout état de cause* assujetties à la TVA – ne vise pas les mises à disposition de biens immeubles. On y retrouve toutefois *l'exploitation et la concession de droits à l'exploitation d'un restaurant, d'un hôtel ou d'un débit de boissons librement accessible au public*. C'est en vertu de cette disposition que les recettes des cafétérias des salles de sport, **dés lors qu'elles sont accessibles à tout un chacun**, seront soumises à TVA<sup>2</sup>.

Aussi, dans le cas d'une location de salle, l'analyse de l'article 6 du CTVA conduit à distinguer deux cas de figure:

- soit la mise à disposition relève d'un pouvoir public agissant en tant que tel, la référence étant alors l'article 6 CTVA, et confèrera éventuellement le statut de non-assujetti;
- soit la mise à disposition relève d'un pouvoir public n'agissant pas en tant que tel et, dès lors, le pouvoir public sera considéré comme un assujetti (éventuellement exempté).

### B. Régime TVA général de l'occupation de salles vu par l'Administration fiscale

Pour l'application des règles de la TVA applicables à l'occupation de salles, l'administration distingue le *droit d'accès* et la *mise à disposition*. Ainsi, la circulaire 73/004 du 12 janvier 1973 relative aux locations immobilières et mises à disposition d'immeubles par nature spécifique (n° 31) que:

*Les opérations visées [par le droit d'accéder] sont des conventions par lesquelles*

---

<sup>1</sup> O. Dubois, *Quelques clés pour mieux comprendre le statut TVA des communes et CPAS*, Mouv. comm. 12/08, pp. 598-606.

<sup>2</sup> Voir par exemple à ce propos, V. Sepulchre et F. Mennig, *La TVA et les communes*, éd. Vanden Broele, 2008, p. 156.

*l'exploitant d'une installation accordée à des personnes individuellement ou en groupe, moyennant une rémunération, le droit de pénétrer dans l'installation et d'en user conformément à sa destination **conjointement** avec d'autres personnes. Ces opérations sont normalement conclues avec une personne ou un groupe de personnes qui **n'obtiennent aucun droit de jouissance exclusive sur les installations.***

*Toutefois, il peut arriver qu'une personne ou un groupement obtiennent de l'exploitant un droit d'usage et de jouissance exclusif sur les installations [en vue par exemple d'y tenir une réunion ou d'y organiser un spectacle ou une manifestation quelconque. On parlera alors de mise à disposition].*

Selon cette circulaire, **le droit d'accéder à une installation culturelle, sportive ou de divertissement est soumis à une TVA de 6 %** (application du n° 1 de la rubrique XXVIII du tableau A de l'A.R. n° 20).

Concernant **la mise à disposition, le taux sera de 6 % si l'exploitant intervient dans la manifestation.** En effet, le service fourni est visé à l'article 18, par. 1<sup>er</sup>, 12°, du CTVA définissant les prestations entrant dans la définition des prestations de service. Dès lors, l'assujettissement à la TVA portera sur l'ensemble de la recette.

**Lorsque la mise à disposition se fait sans intervention dans la manifestation,** l'opération sort globalement du cadre de l'article 18 du CTVA. Dès lors, **il convient de scinder le produit de la location en deux volets:** la partie immeuble de la transaction est exemptée de TVA en vertu de l'article 44, par. 3, du CTVA; la partie meuble de la transaction (tables, chaises, équipements divers, ...) est par contre visée en vertu de l'article 18, par. 1<sup>er</sup>, 4°, du code. La TVA sera donc réclamée au taux de 21 % sur cette part de la transaction.

On notera enfin que **les revenus sont exonérés de la taxe dans le cas d'installations sportives,** lorsque l'exploitant est un organisme qui ne poursuit pas un but de lucre et que les recettes qu'il retire de cette activité sert exclusivement à en couvrir le frais (article 44, par. 2, 3°, du CTVA). Il en va de même pour les *musées, monuments, sites, parcs aménagés et jardins botaniques et zoologiques* (art. 44, par. 2, 7°) ou encore *l'organisation de représentations théâtrales, chorégraphiques ou cinématographiques, d'expositions, de concerts ou de conférences, ainsi que les livraisons de biens étroitement liés à ces prestations de services* (art. 44, par. 2, 9°).

### **C. Régime applicable aux salles gérées directement par la commune**

En s'appuyant sur le cheminement logique présenté sous forme de schéma dans notre précédent article consacré à la réforme du statut TVA, nous présentons la lecture suivante d'une salle communale cédée temporairement à des tiers.

**En premier lieu, la commune est bien un établissement public au sens de la TVA<sup>3</sup>.** L'article 6 lui est donc applicable.

La seconde question qu'il convient de se poser est de savoir si la commune agit "en tant

---

<sup>3</sup> Sont considérés comme tels, les établissements créés sous le régime de la fondation, ce qui inclut les CPAS et les provinces par exemple, mais exclut notamment les associations (intercommunales, associations chapitre XII) et les régions autonomes (cf. plus loin).

*qu'autorité publique*".

La réponse à cette question n'est pas aisée.

Selon la jurisprudence européenne, un établissement public agit en tant que tel lorsqu'il exerce des activités dans le cadre d'un régime juridique qui lui est particulier<sup>4</sup>.

De plus, on relève la tendance, au sens des services fiscaux, d'une présomption d'agir en tant que tel dans le chef des établissements publics, une réponse négative à cette question ne prenant place que dans des cas flagrants. Mais, justement, la mise en location, par une commune, d'un local à usage strictement privé (un mariage, par exemple) n'est-il pas un cas flagrant d'agissement en tant qu'opérateur privé?

Selon nous, il est, en règle générale, possible d'utiliser le *distinguo* proposé par l'Administration fiscale pour répondre à la question de l'agissement *en tant qu'autorité publique*.

Ainsi, il nous semble que ***le droit d'accès est une manifestation concrète de la politique culturelle et sportive d'intérêt public développée par la commune*** et que, ce faisant, ***elle agit en tant qu'autorité publique***. Ainsi en est-il du droit d'inscription aux clubs sportifs ou du droit d'accès à une manifestation culturelle ouverte à tous.

***La mise à disposition, par contre, ne nous semble pas relever des missions publiques*** en ce sens qu'elle confère au bénéficiaire un droit exclusif d'usage du bien mis à disposition, hors politique culturelle ou sportive des autorités communales. Ainsi en est-il de la location d'une salle en vue d'un mariage ou de l'occupation d'une installation sportive par un club professionnel. ***Dans ce cas, la TVA est automatiquement applicable selon les règles propres à la mise à disposition présentées plus haut.***

On peut s'interroger sur l'application de l'exonération prévue à l'article 44, par. 3, (exonération du produit de la location immobilière) dans la mesure où le concept de location immobilière n'est pas applicable pour les biens relevant du domaine public<sup>5</sup>. Toutefois, suivant en cela les conclusions d'un arrêt de la Cour de justice européenne, décision a été prise d'assimiler, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2006, les concessions domaniales à de la location immobilière<sup>6</sup>.

Qu'en est-il du cas où la commune met à disposition un bien d'une structure privée qui sert d'intermédiaire à l'organisation d'une manifestation qui relève du droit d'accès? Ainsi en est-il de la procédure qui voit la commune confier à une asbl ou à une RCA la gestion de l'occupation d'une salle.

---

<sup>4</sup> V. Sepulchre et F. Mennig, *op. cit.*, p. 105.

<sup>5</sup> Concernant la notion de *domaine public*, voir par exemple, T. De Schutter et M. Lambert, *la notion de domaine public: un enjeu majeur*, *Mouv. comm.* 10/2006, p. 469, ou A. Ponchaut, *La loi instaurant une indemnisation des travailleurs indépendants victimes de nuisances dues à la réalisation de travaux sur le domaine public De nouvelles règles*, *Mouv. comm.* 4/2009, pp. 189-190. Retenons qu'il n'existe pas de définition légale et que la jurisprudence est hésitante sur la question. Nous retiendrons la définition large qui veut que soient inclus dans le domaine public *les biens adaptés exclusivement ou essentiellement au but particulier du service considéré en manière telle qu'ils sont devenus irremplaçables ou difficilement remplaçables et que leur aliénation mettrait en péril la continuité du service public.*

<sup>6</sup> Voir décision n° E.T.110.771 dd. du 22.11.2006.

Dans le cas où cette mise à disposition se fait à titre onéreux (en l'absence de titre onéreux, cas probablement le plus fréquent, la question de la TVA ne se pose pas), il nous semble que cela relève d'une concession de service public (qui s'accompagne automatiquement d'une concession domaniale d'un bien relevant du domaine public) et que ***la commune continue alors d'agir en tant qu'autorité publique.***

Par ailleurs, dans les cas où la commune agit en tant qu'autorité publique, elle sera non assujettie uniquement ***si le non-assujettissement de l'activité développée ne génère pas***, par rapport aux opérateurs privés, ***une distorsion de concurrence d'une certaine importance.***

Rappelons que, suite à une décision de la Cour de justice européenne de septembre 2008<sup>7</sup>, la distorsion ne doit pas concerner un marché local en particulier et vise également la concurrence potentielle.

Ce faisant, il nous semble que les autorités communales peuvent avancer trois arguments pour justifier de l'application du régime de non-assujettissement:

1. montrer qu'un organisme privé agissant de la même manière bénéficiera d'une exemption. Ce sera le cas pour les activités sportives ou d'autres types d'activités dans certaines conditions (cf. art. 44, par. 2, 3°, 7° et 9°, notamment);
2. prouver qu'aucune concurrence, même extra-locale et/ou potentielle, n'existe pour l'activité visée. S'agissant d'activités sportives et culturelles, il nous semble que cet argument a peu de chances d'être recevable, de nombreuses asbl étant actives dans les mêmes domaines;
3. démontrer que la distorsion de concurrence n'est pas d'*une certaine importance*. L'administration fiscale considère que tant que l'activité n'a pas généré une recette annuelle de 5.580 €, l'activité reste négligeable. Rappelons que, concernant la mise à disposition, ce qui est visé ici est la mise à disposition de biens meubles, le non-assujettissement de la partie immeuble, exonérée pour l'opérateur privé, ne générant pas de distorsion de concurrence.

***En dehors de ces arguments, la commune sera assujettie pour cette activité, même lorsqu'elle agit en tant qu'autorité publique.*** La taxe due sera de 6 % sur le total des recettes, s'il s'agit d'un droit d'accès, et sera de 21 % sur la partie meuble de la transaction, en cas de concession de service public.

#### ***D. Exploitation d'une salle par une ou plusieurs structures tierces***

Qu'en est-il du statut des recettes perçues par les structures tierces (asbl ou RCA)?

De nombreuses communes choisissent de confier la gestion d'une (ou plusieurs) salle(s) à une asbl ou à une RCA, celles-ci retirant des recettes de leur exploitation.

L'asbl, contrairement à la commune, ne peut prétendre au statut de non-assujetti défini à l'article 6 du CTVA. Il en est de même en ce qui concerne la RCA, la notion d'*autorité*

---

<sup>7</sup> Arrêt Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs contre Isle of Wight Council du 18.9. 2008

<sup>8</sup> Il s'agit du seuil déterminé par le Roi pour définir le statut d'assujetti franchisé qui est utilisé ici comme moyen de référence "mémo-technique" pour juger du caractère négligeable ou non d'une activité. Cette disposition a été communiquée officieusement pour l'instant et devrait se retrouver dans l'addendum à la circulaire interprétative du 29.8.2007 relative à la nouvelle réglementation TVA applicable aux pouvoirs publics.

*publique* du CTVA n'incluant que les organismes créés sous le régime de la fondation (commune, CPAS). De ce fait, on retombe sur le schéma propre à n'importe quel opérateur privé pour juger du statut TVA des recettes retirées de la gestion des biens confiés en gestion.

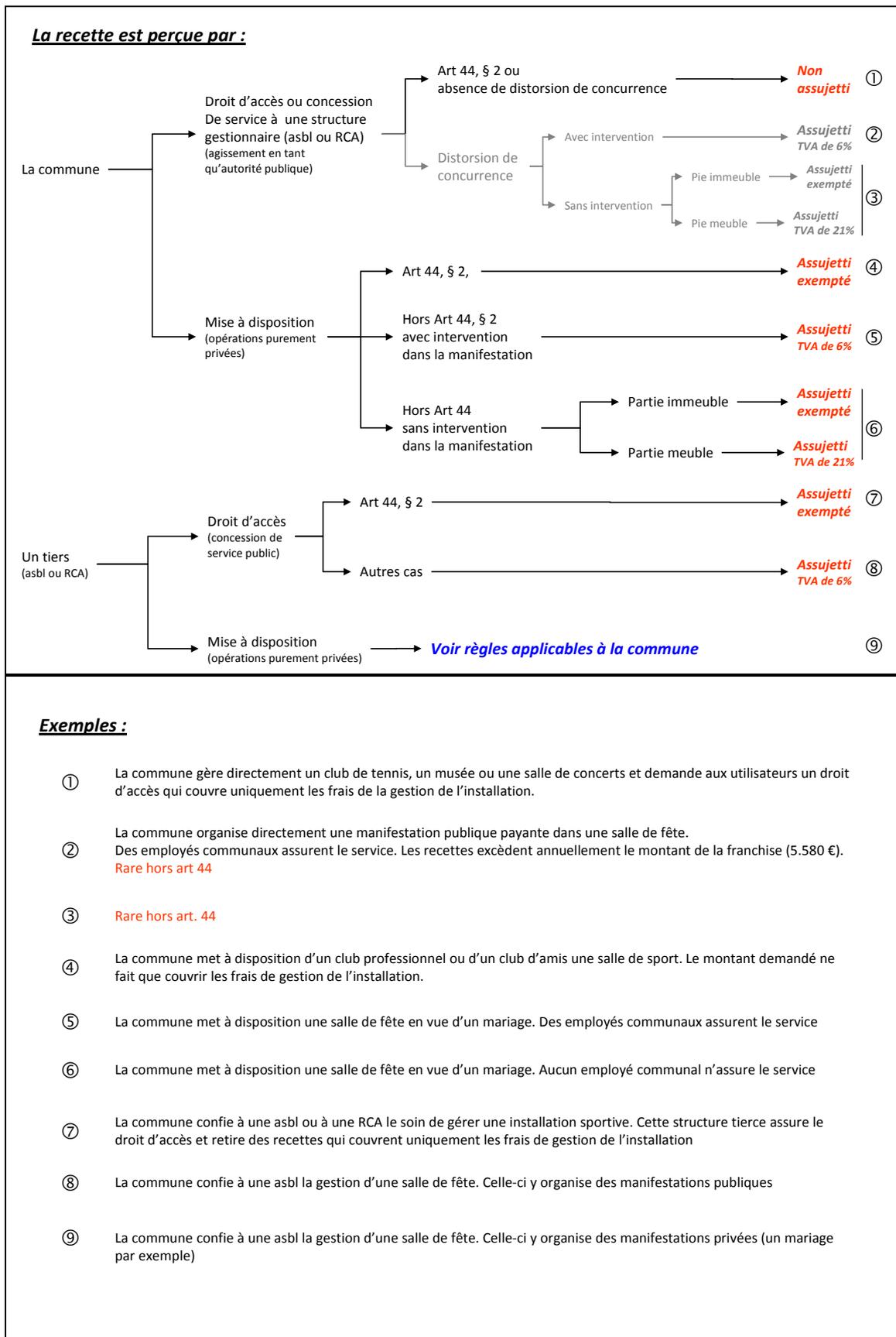
Dans ce cas, il convient tout d'abord de ***voir si les différentes conditions d'exemption prévues à l'article 44, par. 2, ne s'appliquent pas.***

Dans la négative, ***l'organisme sera tenu de porter la TVA au taux de 6 % au compte de l'ensemble des recettes qu'il perçoit à titre de droit d'accès*** (s'il agit en tant qu'autorité publique, il n'est pas une *autorité publique*, les deux conditions étant cumulatives pour bénéficier du statut de l'article 6 CTVA).

***Les règles concernant la mise à disposition sont équivalentes à celles qui s'appliquent directement aux communes et CPAS.***

Le schéma présenté ici est tout autant applicable à un gestionnaire unique traitant à titre onéreux avec des organismes tiers (clubs et associations) qu'à ces tiers traitants eux-mêmes, en aval, avec des particuliers (droits d'inscription par exemple).

Schéma 1: le statut TVA du produit de la location de salles communales de sport et de fêtes



### 3. Taxation des revenus immobiliers

Selon l'article 251 du CIR92, *le précompte immobilier est dû, (...), par le propriétaire, possesseur, emphytéote, superficière ou usufruitier des biens imposables. C'est donc bien le titre de propriété (ou assimilé) qui identifie le contribuable, peu importe si, par convention, la gestion en est confiée à un tiers.*

Ainsi, chaque année, les communes sont redevables du précompte immobilier sur une série de biens dont elles sont propriétaires.

Concernant les pouvoirs publics en général, et les communes en particulier, il existe toutefois certaines exonérations.

Ainsi en est-il de l'article 12 du CIR92 qui exonère de revenu cadastral les biens immobiliers affectés, sans but de lucre, à l'exercice public d'un culte ou de l'assistance morale laïque, à l'enseignement, ainsi qu'à diverses activités médico-sociales, y compris dans le chef de structures privées (asbl par exemple).

S'ajoute à cela les dispositions de l'article 253, 3°, du même CIR92 qui exonère du précompte immobilier, *le revenu cadastral des biens immobiliers qui ont le caractère de domaines nationaux<sup>9</sup>, sont improductifs par eux-mêmes et sont affectés à un service public ou d'intérêt général. L'exonération est subordonnée à la réunion de ces trois conditions.*

Le commentaire que fait l'administration de cet article 253 apporte des précisions sur la portée exacte de cet article.

On y lit notamment (253/102, 18°) que sont immunisés *les immeubles provinciaux et communaux, même affectés à des services non gratuits, si ces services sont d'utilité publique, c'est-à-dire s'ils fonctionnent dans l'intérêt de la généralité des citoyens et s'ils profitent à la collectivité sociale, abstraction faite des individus. Tels sont notamment (...); les salles communales utilisées généralement pour des conférences ou réunions publiques, des distributions de prix, etc., même lorsqu'elles sont mises **exceptionnellement** à la disposition de sociétés ou de troupes qui y organisent un spectacle quelconque.* A l'instar d'Alain Coenen, cette disposition nous semble viser également les halls omnisports<sup>10</sup>.

Les asbl **propriétaires d'infrastructures** sont redevables du précompte immobilier sauf les exceptions prévues à l'article 12 du CIR92. Elles ne peuvent par contre pas prétendre aux exonérations prévues à l'article 253, les biens n'ayant pas le caractère de domaines nationaux.

Qu'en est-il des RCA?

Le commentaire 253/84 du CIR92 précise que *les établissements publics sont les fondations de service public créées, à l'initiative de l'autorité publique, par une loi ou en vertu d'une loi et dotées de la personnalité juridique propre. En d'autres termes, ces établissements résultent*

---

<sup>9</sup> Par domaine national, il faut entendre tout ce qui appartient à la généralité, tout ce qui est la propriété, non seulement de la nation entière, mais d'une émanation de celle-ci. Les propriétés de l'Etat, des provinces ou des communes ainsi que celles des établissements publics sont des domaines nationaux au sens de l'art. 253, CIR 92 (voir commentaire 253/82 du CIR92 et avis du Ministère public précédant Cass., 12.10.1954, Pas. 1955, I, 106).

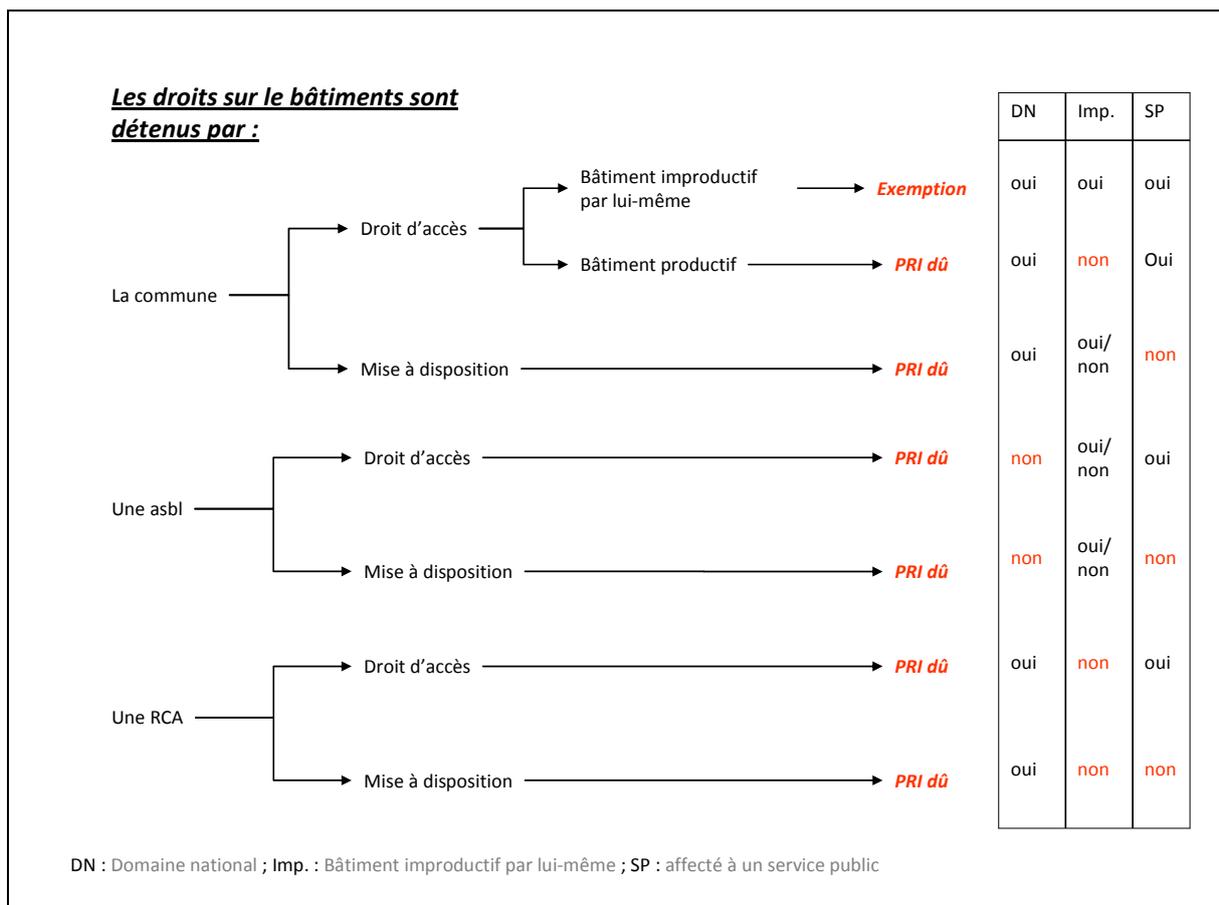
<sup>10</sup> A Coenen, *Le régime fiscal applicable aux communes*, Rev. Dr. comm., 1997, 4/5, p. 186.

de l'affectation juridique spéciale, par un pouvoir public et en vue d'un service public, d'un patrimoine distinct du patrimoine général du pouvoir créateur. Tout en jouissant de l'autonomie des points de vue organique, technique, administratif et financier, ils sont soumis à la tutelle et au contrôle du pouvoir créateur.

En théorie, on peut donc soutenir que les RCA, créées en vertu du CDLD (art. L1231-4 et ss.), sont des établissements publics pouvant jouir des exonérations prévues à l'article 253 du CIR92. Il nous semble toutefois qu'il convient de s'interroger sur la compatibilité entre le caractère industriel ou commercial qui caractérise légalement les activités des RCA et la notion d'improductivité prévue à l'article 253 du CIR92.

De la sorte, une RCA sera probablement souvent redevable du précompte immobilier sur les biens immeubles dont la propriété lui sera transférée (hormis, éventuellement, les exemptions de l'article 12 du CIR92 qui ne semblent toutefois pas devoir s'appliquer aux domaines pour lesquels la création d'une RCA est autorisée)<sup>11</sup>.

Schéma 2: l'imposition foncière du produit de la location de salles communales de sport et de fêtes



Source: UVCW

<sup>11</sup> Voir également n° 397/3 des commentaires du CIR92: (...), le paiement du Pr.I. (y compris les centimes additionnels) est réclamé à l'organisme gestionnaire de biens productifs de l'Etat - organisme qui d'ailleurs en perçoit éventuellement les revenus et qui est responsable de ce paiement - lorsque ce gestionnaire est un établissement public autonome (éventuellement une régie) dont les recettes et les dépenses de fonctionnement ne sont pas incluses dans le budget général de l'Etat.

## 4. Précompte mobilier et imposition des revenus à l'impôt des personnes morales

L'article 220, 1°, du CIR92 soumet les organismes publics à l'impôt des personnes morales.

C'est à l'article 221 que sont énumérés les revenus qui sont soumis à cet impôt. Cela couvre uniquement les précomptes immobiliers et mobiliers (art. 225 CIR92).

Concernant les revenus immobiliers, l'imposition se fera sur base du revenu cadastral et le précompte immobilier est alors libératoire (cf. point 3 ci-dessus).

Concernant les biens meubles, sont imposables uniquement *les revenus et produits de capitaux et biens mobiliers*. L'imposition se fait alors par le biais du précompte mobilier et est également libératoire.

La réglementation applicable aux asbl et aux RCA est plus complexe.

Tout d'abord, sur base des articles 179, 181, 182 et 220 du CIR92, les revenus d'une asbl et d'une RCA peuvent être soumis, soit à l'IPM, soit, dans certains cas, à l'impôt des sociétés (ISOC).

Toutefois, s'agissant d'une asbl communale, celle-ci sera assimilée à une association intercommunale visée à l'article 180, 1°, du CIR92 et sera soumise, en tout état de cause, à l'IPM (circ. 19.9.1977 Ci.D.18/292.822).

Une telle disposition générale n'est par contre pas d'application pour les RCA<sup>12</sup>. La décision de la soumission à l'ISOC ou à l'IPM doit s'envisager au cas par cas. Toutefois, *il peut être établi qu'au vu notamment de l'arrêté royal du 10 avril 1995 déterminant les activités à caractère industriel ou commercial pour lesquelles le conseil communal peut créer une régie communale autonome dotée de la personnalité juridique, une telle régie sera généralement assujettie à l'impôt des sociétés*<sup>13</sup>. En effet, les articles 2, par. 2, 179 et 220, 2°, du CIR92 fondent principalement sur le caractère lucratif d'un organisme le fait de soumettre ou non un organisme à l'ISOC. Or, la présomption est forte d'un tel caractère dans le cas d'une structure dont la création est liée à des impératifs industriels ou commerciaux<sup>14</sup>.

Outre, les éléments d'imposition cités pour les communes, les asbl et RCA soumises à l'IPM doivent également intégrer dans la base d'imposition les éléments contenus aux articles 222 et 223 du CIR92. Celles-ci seront donc également imposables à raison:

*1° des revenus de leurs biens immobiliers sis à l'étranger, sauf s'il s'agit de biens dont le revenu cadastral serait exonéré du précompte immobilier si ces biens étaient sis en Belgique;*

*2° de la partie du montant net du loyer et des avantages locatifs des biens immobiliers sis en Belgique qui excède le revenu cadastral de ces biens, sauf s'il*

---

<sup>12</sup> Hormis les régies portuaires communales d'Anvers, Ostende et Gand et les ports autonomes de Liège, Charleroi et Namur (art. 180, 2°, du CIR92).

<sup>13</sup> Q.R. parl. 97/772 du 18.2.1997, Bull. Q.R. n° 86.

<sup>14</sup> Voir par exemple D. Gheret, *Le régime fiscal des régies communales autonomes*, in *La régie communale autonome*, UVCW, 1999, pp. 83 et ss. Pour une large description de ce critère, voir également l'analyse faite du secteur non marchand par H. Louveaux, *Fiscalité du secteur non marchand*, Larcier, 2006, pp. 13-40, ou par R. Hendricé et X. Gérard, *Les impôts directs*, in *La fiscalité des asbl*, Anthemis, pp 9-120.

s'agit:

- *de biens donnés en location à une personne physique qui n'affecte ces biens ni totalement ni partiellement à l'exercice de son activité professionnelle;*
- *de biens donnés en location conformément à la législation sur la bail à ferme et qui sont utilisés à des fins agricoles ou horticoles par le locataire;*
- *d'autres bien, à condition que le locataire, ne poursuivant aucun but de lucre, affecte ces biens à l'une des fins prévues à l'article 12, par. 1er;*

*3° de sommes obtenues à l'occasion de la constitution ou de la cession d'un droit d'emphytéose ou de superficie ou de droits immobiliers similaires portant sur un immeuble sis en Belgique ou à l'étranger, sauf les exceptions prévues au 2°;(...)*

Enfin, on notera que le précompte mobilier s'applique également notamment (art. 262, 3°, du CIR92) *aux revenus de la location de biens mobiliers qui proviennent de la location de meubles garnissant des habitations, chambres ou appartements meublés, les revenus de la sous-location, de la cession de bail et de la concession du droit d'usage visés à l'article 90, 5°, et les produits de la location du droit de chasse, de pêche et de tenderie, lorsque ces revenus sont recueillis par des personnes morales visées à l'article 220 ou par des non-résidents.*

Qui est le redevable du précompte mobilier?

La règle générale (art. 261, 1°, du CIR92) est le paiement par le débiteur du revenu. Toutefois, par dérogation à cette règle générale, c'est au bénéficiaire qu'il revient de payer l'impôt concernant les éléments repris à l'article 262 du code, ce qui inclut, entre autres choses, les revenus de capitaux et biens mobiliers dans le cas où les revenus proviennent de la location de biens meubles ou la sous-location.

Les communes, CPAS, RCA et asbl communales seront donc redevables du précompte mobilier dans ce type de transactions.

Quel est le taux d'imposition?

L'article 269, 1°, fixe à 15 % le taux du précompte immobilier en ce qui concerne les revenus des capitaux et biens immobiliers autres que les dividendes.

#### *A. Application dans le cas de la commune gestionnaire*

Comment cela s'applique-t-il à la location de salles de sport et de fêtes?

Si la location est le fait de la commune, la partie immobilière des revenus est couverte par le précompte immobilier. Par contre, l'institution sera également redevable du précompte mobilier sur la partie mobilière de l'objet du contrat de location.

On signalera que les concessions domaniales portant sur la mise à disposition moyennant redevance d'un bien relevant du domaine public ne constituent pas des locations au sens du CIR92. Néanmoins, il nous semble toutefois difficile de considérer, sauf exception, que des biens meubles fassent partie du domaine public (voir définition en note de bas de page n° 6).

## *B. Application dans le cas d'une asbl ou d'une RCA gestionnaire soumise à l'IPM*

Dans le cas où cette mission est confiée à une asbl, les choses s'entendent différemment.

Ainsi, dans le cas des mises à disposition par l'asbl ou la RCA gestionnaire et si le bien ne relève pas du domaine public<sup>15</sup>, l'administration fiscale considèrera certainement que les revenus perçus le sont dans le cadre de la sous-location. Dès lors, et contrairement à ce que l'on observe au niveau de la gestion directe par la commune et le CPAS, c'est le revenu net du produit de la mise à disposition qui fait l'objet du précompte mobilier.

On entend par revenu net la différence entre le produit de la sous-location et celui de la location. Aussi, dans le cas d'une gestion déléguée à titre gratuit à une asbl (ce qui est certainement très fréquent lorsqu'il est fait appel à une asbl communale), c'est la totalité des revenus de la mise à disposition qui sont susceptibles d'être frappés du précompte mobilier. On s'interrogera toutefois sur l'application de la notion de sous-location lorsque la cession est effectuée à titre gratuit. Dans ce cas, en effet, peut-t-on qualifier la relation entre la commune et l'asbl de location, préalable indispensable à la notion de sous-location?

Néanmoins, et contrairement au CTVA, il n'est pas nécessaire de présenter le caractère d'organisme public pour voir s'appliquer les dispositions propres au droit public. Ainsi, on signalera la portée intéressante d'un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles<sup>16</sup> qui affirme qu'une concession de service public portant sur la mise à disposition moyennant redevance d'un bien relevant du domaine public, lorsqu'elle est déléguée à une asbl, ne constitue pas une location qui est exclue pour ce type de biens.

Par conséquent, les revenus perçus par l'asbl ou la RCA dans le cadre d'une concession du domaine public (ou de service public) ne sont nullement concernés par le précompte mobilier<sup>17</sup>.

## *C. Application dans le cas d'une asbl ou d'une RCA gestionnaire soumise à l'ISOC*

Les organismes soumis à l'ISOC ne sont pas concernés par le paiement du précompte mobilier en ce qui concerne les revenus de la location de biens mobiliers et le produit de la sous-location, l'article 262, 3°, du CIR92 ne s'appliquant qu'aux revenus recueillis par les personnes morales.

Aussi, en cas de délégation de gestion à une structure soumise à l'ISOC, les revenus retirés de la location et la sous-location seront simplement intégrés au résultat comptable soumis à imposition. Toutes autres choses étant nulles, il sera donc réclamé un impôt de 33 %, éventuellement majoré de cotisations complémentaires de crise.

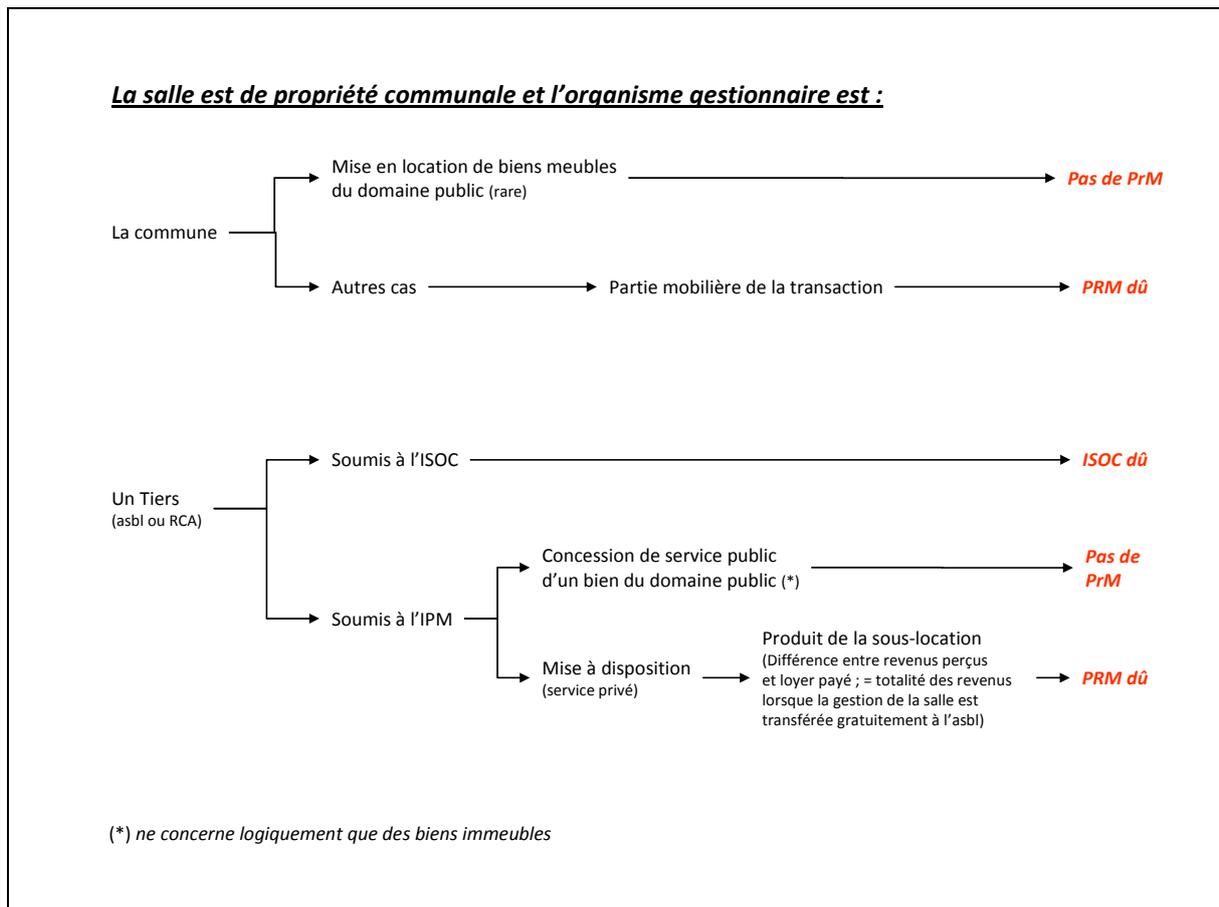
---

<sup>15</sup> Cf. la définition reprise en note de bas de page n° 5.

<sup>16</sup> Bxl, 28.9.2001, asbl F. c/ Etat belge, *fisconet*.

<sup>17</sup> Poussé à l'extrême et appliqué à une salle de sport cédée à une asbl ou une RCA, cela signifierait qu'aucun précompte mobilier ne serait prélevé sur la partie immeuble du bien géré mais que la partie meuble, peu susceptible d'entrer dans la définition du domaine public, pourrait se voir qualifiée de sous-location et se voir frappée d'un précompte mobilier.

Schéma 3: l'imposition mobilière du produit de la location de salles communales de sport et de fêtes



Source: UVCW

## 5. Aspects pratiques

Dans l'hypothèse d'un assujettissement à la TVA, l'institution concernée est tenue de se faire connaître auprès des services de la TVA par le biais d'une déclaration de commencement d'activité. Les revenus feront l'objet d'une déclaration mensuelle ou trimestrielle. On notera que l'imposition ouvre également le droit à déduction, au besoin au prorata de l'utilisation de l'infrastructure à des activités soumises à TVA.

Le précompte immobilier fait l'objet d'un enrôlement annuel automatique par les services de l'Administration fiscale.

Enfin, le précompte mobilier doit être payé spontanément par la personne qui en est redevable dans les 15 jours suivant le paiement ou l'attribution du revenu (art. 416, al. 1<sup>er</sup>, CIR92). Les montants concernés doivent en outre être inclus dans la déclaration annuelle à l'IPM.

Le CTVA et le CIR92 prévoient le paiement d'intérêts de retard et/ou d'amendes en cas de retard (art. 70 et art. 91 du CTVA et art. 414, par. 1<sup>er</sup>, du CIR92). Par ailleurs, l'Administration fiscale est en droit de procéder à une taxation d'office (art. 85 CTVA et art. 351 et ss. du CIR92).

Une question importante reste en suspend: *comment est déterminée la ventilation entre le produit de la location immobilière et celui de la location mobilière des salles de fêtes et de sport?*

L'administration s'appuiera tout d'abord sur les termes du contrat pour tenter de déterminer cette ventilation. Toutefois, dans de nombreux cas, cette ventilation n'est pas spécifiée.

Aussi, faute d'éléments probants permettant de fixer précisément ces parts, l'Administration fiscale s'appuie sur une directive interne concernant les biens loués meublés pour juger de l'importance de la partie meuble. Citons ainsi, le numéro 7/19.2 du commentaire du CIR92: *lorsqu'un bien immobilier est loué meublé et que la convention de location ne prévoit pas de prix distinct pour l'immeuble et pour les meubles, la location du bien immobilier est censé représenter 60 % (ou 3/5) du total du loyer. Le surplus de 40 % (ou 2/5) est considéré comme représentant le produit de la location du mobilier.*

En conséquence, en cas de mise à disposition, sans intervention, d'une salle communale de sport ou de fête, et faute de précision dans le contrat liant le tiers au gestionnaire, il sera réclamé une TVA de 21 % sur 40 % du montant de la transaction.

Pour ce qui concerne le précompte mobilier, on notera qu'avant de calculer l'impôt dû, il convient de fixer le revenu net imposable. Celui-ci correspond au revenu brut, déduction faite des frais exposés en vue d'acquiescer ou de conserver ces revenus (art. 22 CIR92).

Plus concrètement, l'article 3 du CIR92 stipule que:

*(...) pour la détermination du revenu net de la location, de l'affermage, de l'usage, de la concession de tous biens mobiliers et de droits d'auteur, les frais exposés en vue de l'acquisition ou de la conservation de ce revenu sont, à défaut d'éléments probants, fixés forfaitairement à 15 p.c. du montant brut, lorsque le bénéficiaire est:*

*1° un habitant du royaume ou une société, association, établissement ou organisme quelconque ayant en Belgique son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration et que ces biens ne sont pas affectés à l'exercice de l'activité professionnelle dudit bénéficiaire;( ...).*

On déduira dès lors 15 % de 40 % du montant de la transaction pour établir la base de calcul du précompte immobilier, celui-ci s'établissant ensuite à 15 % du montant ainsi obtenu.

## **6. Quelques conseils**

Nous pouvons, sur base de l'analyse menée jusqu'à présent, formuler quelques conseils à l'attention des gestionnaires locaux concernant ces aspects fiscaux particuliers touchant les locations de salles de sport et de locaux de fêtes.

Le premier conseil est bien entendu de *prendre la bonne mesure de ces règles fiscales* et de leur application dans l'institution: les redressements fiscaux qui peuvent survenir en cas de négligence peuvent en effet présenter quelques mauvaises surprises.

Le second conseil que nous formulerions a trait aux contrats de location: compte tenu du fait que l'administration considère – en application d'une directive qui concerne, au départ, des

appartements meublés – que 40 % du montant d'une transaction couvre la partie meuble de la salle et que cette proportion apparaît comme peu en phase avec la réalité, ***nous conseillons vivement de spécifier, dans le contrat de mise à disposition, la part immeuble et la part meuble de la location.***

Le troisième conseil est relatif aux frais d'entretien et d'acquisition: un pouvoir local ***fera valablement valoir les remboursements éventuels d'emprunts pour l'acquisition du bien et, si le forfait de 15 % pour ces frais et ceux de l'entretien apparaît peu en rapport avec la réalité, la conservation et la présentation des pièces probantes constitueront assurément un atout.***

Le quatrième et dernier conseil concerne les relations éventuelles entre la commune et une asbl ou une RCA gestionnaire des infrastructures sportives ou de divertissement: ***un transfert de gestion tombant sous le coup de la sous-location, le précompte mobilier frappera l'entièreté du revenu net***, celui-ci s'apparentant au revenu brut en cas de "transmission" à titre gratuit. Dans le cas d'une salle gérée directement par l'institution communale, par contre, le précompte ne concerne que la partie meuble, la partie immeuble étant prise en charge par le précompte immobilier.

Enfin, nous rappelons que les biens du domaine public, improductifs par eux-mêmes, sont immunisés du précompte immobilier, même si ***exceptionnellement*** ils ne sont pas affectés à un service public ou d'intérêt général.

## **Conclusions**

Dans le domaine fiscal, si la commune est souvent abordée en tant qu'autorité taxatrice, elle est également dans certains cas un contribuable. C'est principalement le cas en ce qui concerne la TVA ainsi que les précomptes immobilier et mobilier, tous deux formant la base de l'impôt des personnes morales.

Nous avons eu l'occasion de détailler dans notre contribution la réglementation en la matière. Celle-ci est relativement complexe et la soumission – où l'absence de soumission – à l'un ou l'autre impôt dépend parfois de notions aux contours parfois flous.

Il n'est resté pas moins que ces règles s'appliquent à tout pouvoir local et que les négliger peut conduire à des redressements fiscaux parfois importants.

Nous souhaitons avoir pu, au travers de cette analyse, recadrer les principaux éléments utiles à la bonne compréhension et à l'application de la réglementation, tout comme nous espérons que les quelques conseils formulés en fin de document vous seront utiles.

