

Circulaire AGFisc N° 32/2016 (n° E.T.130.082) d.d. 30.11.2016

Loteries et autres jeux de hasard ou d'argent
Assujetti non exempté
Localisation des prestations de services
Base d'imposition

Abrogation de l'exemption de la TVA sur les jeux de hasard ou d'argent en ligne autres que les loteries

ANNEXE : 1

1. INTRODUCTION

1. La présente circulaire a pour objet de commenter l'abrogation de l'exemption de la TVA sur les jeux de hasard ou d'argent en ligne autres que les loteries suite à une modification de l'article 44, § 3, 13°, du Code de la TVA, en date du 01.07.2016, par l'article 31 de la loi-programme du 01.07.2016 (*MB du 04.07.2016*).

Conformément au nouvel article 44, § 3, 13°, sont exemptés :

- a) les loteries ;
- b) les autres jeux de hasard ou d'argent, **à l'exception de ceux fournis par voie électronique tels que visés à l'article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 16°.**

2. Afin de permettre au secteur concerné de se préparer à ce changement, le ministre a décidé de reporter **l'entrée en vigueur** de la nouvelle disposition au **01.08.2016**.

2. DEFINITIONS

3. La définition de « *jeux de hasard ou d'argent* », de même que la définition de « *loteries* », sont reprises à l'article 1^{er}, § 14, du Code de la TVA, à partir du 01.07.2016.

Dès lors que la définition des jeux de hasard ou d'argent est transposée telle quelle dans le Code, l'arrêté royal n° 45 qui contenait cette définition est abrogé de manière concomitante.

4. En outre, la définition de « *services fournis par voie électronique* », qui est reprise à l'article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 16°, du Code, a été modifiée dans le texte néerlandais. Pour des raisons d'uniformité législative, les termes « *kans- of gokspelen* » ont été remplacés par les termes « *kans- en geldspelen* ». Cette modification terminologique n'a aucun impact au niveau du fond.

2.1. Les jeux de hasard ou d'argent

5. Par « *jeux de hasard ou d'argent* », il convient d'entendre (art. 1^{er}, § 14, 1°, du Code de la TVA) :

- a) les jeux, sous quelque dénomination que ce soit, qui procurent la chance de gagner des prix ou des primes en argent ou en nature, et à l'occasion desquels les joueurs ne peuvent intervenir ni au début, ni au cours, ni à la fin du jeu, et les gagnants sont uniquement désignés par le sort ou par toute autre circonstance due au hasard ;
- b) les jeux, sous quelque dénomination que ce soit, qui procurent aux participants à un concours de quelque nature qu'il soit, la chance de gagner des prix ou des primes en argent ou en nature, à moins que le concours ne débouche sur la conclusion d'un contrat entre les gagnants et l'organisateur de ce concours.

6. La notion « *jeux de hasard ou d'argent* » est une notion générique à portée générale qui inclut toutes les sortes et catégories différentes de jeux de hasard ou d'argent en ligne ou non, y compris les loteries et les paris, même si cette dernière catégorie, pour des raisons de simplification législative, n'est plus mentionnée de façon expresse à l'article 44, § 3, 13°, nouveau, du Code.

Cette notion recouvre également les jeux dans lesquels les joueurs concourent les uns contre les autres et qui leur procurent la chance de gagner un prix.

Par « *concours* » (art. 1^{er}, § 14, 1^o, b^o, du Code de la TVA), il convient d'entendre tous les jeux, compétitions ou épreuves, sous quelque dénomination que ce soit, auxquels les participants pour avoir la chance d'obtenir un prix ou une prime doivent apporter une contribution créative, telle que par exemple, remplir un questionnaire, réaliser une œuvre, accomplir une mission, réaliser une prestation sportive, etc. Sont également visés : les concours de beauté, les shows félins et canins, auxquels les participants concourent pour des prix.

7. Exemples de jeux de hasard ou d'argent : les paris sportifs et les paris sur les courses hippiques, les jeux exploités par les stations de radio, les chaînes de télévision, les quotidiens et les revues, les championnats de poker, les concours d'architecture, etc. Il importe peu que ceux-ci aient lieu en ligne ou non.

Par conséquent, ne sont pas des jeux de hasard ou d'argent, les appareils qui permettent au joueur de tester son habilité, comme les billards électriques, les grues, etc.

2.2. Les loteries

8. Par « *loteries* », il convient d'entendre chaque circonstance permettant par l'achat de billets de loterie, de concourir pour des prix ou des primes en argent ou en nature, où les gagnants sont désignés par le sort ou par toute autre circonstance due au hasard sur lesquels ils ne peuvent exercer aucune influence (art. 1^{er}, § 14, 2^o, du Code de la TVA).

2.3. Les services fournis par voie électronique

9. Par « *services fournis par voie électronique* », il convient d'entendre les services fournis par voie électronique ayant pour objet la fourniture et l'hébergement de sites informatiques, la maintenance à distance de programmes et d'équipement, la fourniture de logiciels et la mise à jour de ceux-ci, la fourniture d'images, de textes et d'informations et la mise à disposition de bases de données, la fourniture de musique, de films et **de jeux, y compris les jeux de hasard ou d'argent**, d'émissions ou de manifestations politiques, culturelles, artistiques, sportives, scientifiques ou de divertissement et la fourniture de services d'enseignement à distance. Lorsque le prestataire de services et le preneur communiquent par courrier électronique, cela ne signifie pas en soi que ce service est un service fourni par voie électronique (art. 18, § 1^{er}, 2^o alinéa, 16^o, du Code de la TVA).

Cette notion sera davantage développée sous le titre 5, ci-après.

3. LOCALISATION DES OPERATIONS

10. Les prestations de services ayant pour objet des loteries, ou d'autres jeux de hasard ou d'argent, sont réputées se situer à l'endroit défini par le Code de la TVA en fonction :

- de la qualité du preneur de services, selon que le client est ou non assujetti ;
- de la manière dont le service est offert, selon que le service est ou non fourni par voie électronique.

L'organisateur de jeux de hasard ou d'argent fournit en principe ses prestations à un cocontractant ayant la qualité de consommateur final non-assujetti. Il est cependant possible que, dans le cadre de la fourniture de services fournis par voie électronique, le cocontractant de l'organisateur soit un assujetti (ex. : un facilitateur, un opérateur télécom).

L'application des règles de localisation exposées ci-après ont pour effet que les jeux de hasard ou d'argent fournis par voie électronique sont toujours localisés dans l'Etat membre où le preneur du service est établi, que celui-ci soit ou non un assujetti.

Suite à l'entrée en vigueur du nouvel article 44, § 3, 13^o, sont désormais taxées les prestations de services, ayant pour objet des jeux de hasard ou d'argent en ligne autres que les loteries, et **ayant lieu en Belgique**.

3.1. Le cocontractant est un non assujetti

11. Lorsque le cocontractant n'est pas un assujetti, les prestations ayant pour objet des jeux de hasard ou d'argent, sont localisées conformément à l'article 21bis, § 1^{er} du Code de la TVA (règle principale B2C, à savoir à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique), si ces services ne sont **pas** fournis par voie électronique.

Le lieu des prestations de services ayant pour objet des jeux de hasard ou d'argent, **fournies par voie électronique**, est réputé se situer à l'endroit où le preneur de services est établi ou à son domicile ou sa résidence habituelle (art. 21bis, § 2, 9^o, c), du Code de la TVA).

12. Par conséquent, il est nécessaire de déterminer le lieu où le preneur est établi. A cette fin, il convient d'appliquer les présomptions reprises à l'article 24ter du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil du 15.03.2011, tel que modifié par le règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013 du Conseil du 07.10.2013, ci-après « *le règlement d'exécution* ».

L'article 24ter dispose que si les services fournis par voie électronique le sont à une personne non assujettie :

- a) par l'intermédiaire de sa ligne fixe : il est présumé que le preneur est établi, à son domicile ou à sa résidence habituelle au lieu d'installation de la ligne fixe ;
- b) à partir de réseaux mobiles : il est présumé que le preneur est établi, à son domicile ou à sa résidence habituelle dans le pays identifié par le code mobile national de la carte SIM utilisée lorsqu'il reçoit les services en question (article 24ter, a) et b) du règlement d'exécution).

13. Lorsque des services fournis par voie électronique le sont à une personne non assujettie, dans d'autres circonstances que celles visées ci-dessus, il est présumé que le preneur est établi, à son domicile ou à sa résidence habituelle au lieu identifié comme tel par le prestataire sur la base de deux éléments de preuve non contradictoires (art. 24ter, d), du règlement d'exécution).

Il s'agit par exemple des éléments de preuve suivants (art. 24septies du règlement d'exécution) :

- l'adresse IP (protocole internet) du dispositif utilisé par le preneur ou toute autre méthode de géolocalisation ;
- les coordonnées bancaires, telles que le lieu où est tenu le compte bancaire utilisé pour le paiement ou l'adresse de facturation du preneur connue par la banque ;
- d'autres informations commerciales pertinentes, dont notamment le numéro de registre national ou le numéro personnel du joueur.

Sous certaines conditions, ces présomptions peuvent être renversées par le prestataire de services ou par l'administration (art. 24quinquies du règlement d'exécution).

14. Exemples

Exemple 1

Un joueur participe à un jeu d'argent, autre qu'une loterie, via la connexion internet de son téléphone mobile équipé d'une **carte SIM belge** (il s'agit d'un service fourni par voie électronique). Sur la base de ce seul critère spécifique, le règlement d'exécution présume que le joueur est établi, à son domicile ou à sa résidence habituelle en Belgique (art. 24ter, b), du règlement d'exécution). La participation à ce jeu est taxée en Belgique.

Exemple 2

Un joueur belge complète un puzzle proposé dans un journal papier belge. Il communique sa réponse via SMS adressé à un numéro spécialement dédié à cette fin. La participation à ce jeu lui coûte 1 EUR. Grâce à sa participation, ce joueur peut gagner un smartphone. Il ne s'agit pas d'un service fourni par voie électronique. La participation à ce jeu a lieu en Belgique conformément à l'article 21bis, § 1^{er}, du Code de la TVA (règle principale B2C, à savoir à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique), et est exemptée de la taxe conformément à l'article 44, § 3, 13^o du Code de la TVA.

Exemple 3

Un joueur participe à un jeu de hasard en ligne, autre qu'une loterie, au moyen d'un ordinateur dont **l'adresse IP est belge** (il s'agit d'un service fourni par voie électronique). En outre, le joueur renseigne à l'organisateur un compte ouvert auprès d'un **établissement bancaire belge**. Sur la base de ces deux éléments non contradictoires, le règlement d'exécution présume que le joueur est établi, à son domicile ou à sa résidence habituelle en Belgique (art. 24ter, d), du règlement d'exécution). La participation à ce jeu est taxée en Belgique.

3.2. Le cocontractant est un assujetti

15. Lorsque le cocontractant est un assujetti, les prestations ayant pour objet des jeux de hasard ou d'argent sont toujours localisées conformément à l'article 21, § 2, du Code de la TVA, que ces prestations soient ou non fournies par voie électronique.

Le lieu des prestations de services fournies à un assujetti agissant en tant que tel est l'endroit où cet assujetti a établi le siège de son activité économique. Néanmoins, si ces prestations de services sont fournies à un établissement stable de l'assujetti situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, le lieu de la prestation de services est l'endroit où cet établissement stable est situé. A défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu de la prestation de services est l'endroit où l'assujetti qui bénéficie de telles prestations a son domicile ou sa résidence habituelle (art. 21, § 2, du Code de la TVA).

Le cas dans lequel les jeux de hasard ou d'argent fournis par voie électronique, le sont via un ou plusieurs intermédiaires, est exposé sous le titre 9., ci-dessous.

4. CHAMP D'APPLICATION DE L'EXEMPTION

16. Le nouvel article 44, § 3, 13° du Code de la TVA, a pour objet de limiter le champ d'application de l'exemption de la TVA dont bénéficient les prestations ayant pour objet des jeux de hasard ou d'argent et ayant lieu en Belgique.

L'exemption reste applicable :

- aux prestations localisées en Belgique ayant pour objet des loteries, indépendamment de la manière dont elles sont offertes (par voie électronique ou autre) ;
- aux prestations localisées en Belgique ayant pour objet d'autres jeux de hasard ou d'argent, à l'exception de celles fournies par voie électronique telles que visées à l'article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 16° du Code de la TVA.

17. Les opérations qui pourraient relever de la notion de jeux de hasard ou d'argent, mais qui sont exemptées par une autre disposition de l'article 44 du Code (telles que, par exemple, les assurances-vie), demeurent exemptées sur la base de cette disposition, comme auparavant, et non en vertu du nouvel article 44, § 3, 13°, du Code de la TVA.

Par conséquent, l'exemption ne s'applique plus aux jeux de hasard ou d'argent, autres que les loteries, fournis par voie électronique visés à l'article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 16°, du Code de la TVA.

5. TAXATION DES JEUX DE HASARD OU D'ARGENT FOURNIS PAR VOIE ELECTRONIQUE

5.1. Principes

18. La modification de l'article 44, § 3, 13°, du Code de la TVA, implique que les prestations ayant pour objet des jeux de hasard ou d'argent, autres que les loteries, fournis par voie électronique et localisés en Belgique sont désormais taxés.

Lorsqu'un service répond à la définition de « *jeux de hasard ou d'argent* » (voir ci-dessus le titre 2.1.), il convient d'examiner si ce service est fourni **par voie électronique**.

Par « *services fournis par voie électronique* », il convient d'entendre les services fournis par voie électronique ayant pour objet la fourniture et l'hébergement de sites informatiques, la maintenance

à distance de programmes et d'équipement, la fourniture de logiciels et la mise à jour de ceux-ci, la fourniture d'images, de textes et d'informations et la mise à disposition de bases de données, la fourniture de musique, de films et **de jeux, y compris les jeux de hasard ou d'argent**, d'émissions ou de manifestations politiques, culturelles, artistiques, sportives, scientifiques ou de divertissement et la fourniture de services d'enseignement à distance. Lorsque le prestataire de services et le preneur communiquent par courrier électronique, cela ne signifie pas en soi que ce service est un service fourni par voie électronique (art. 18, § 1^{er}, alinéa 2, 16^o, du Code de la TVA).

L'article 7, paragraphe 1, du règlement d'exécution dispose ce qui suit : « Les « services fournis par voie électronique » visés par la directive 2006/112/CE comprennent les services fournis sur l'internet ou sur un réseau électronique et dont la nature rend la prestation largement automatisée, accompagnée d'une intervention humaine minimale, et impossible à assurer en l'absence de technologie de l'information ».

Cette définition couvre entre autres les prestations mentionnées à l'annexe II de la directive 2006/112/CE. L'annexe II, point 4, de la directive 2006/112/CE mentionne en particulier la fourniture de jeux de hasard ou d'argent, comme étant des services fournis par voie électronique.

En outre, le point 4, d) et e), de l'annexe I du règlement d'exécution, dispose que les jeux de hasard ou d'argent sont des services fournis par voie électronique :

- lorsqu'ils sont téléchargés sur des ordinateurs et des téléphones mobiles ;
- ou lorsqu'ils consistent en l'accès à des jeux automatisés en ligne qui sont dépendants de l'internet ou de réseaux électroniques analogues et où les différents joueurs sont géographiquement distants les uns des autres.

Même si certains services en ligne, et des services fournis de manière plus traditionnelle (hors ligne), peuvent présenter des caractéristiques similaires et être de nature comparable en raison d'éléments qu'ils ont en commun, un service fourni en ligne et un service fourni hors ligne ne peuvent pas être considérés comme identiques (ligne directrice adoptée à l'occasion de la 102^e réunion du comité de la TVA du 30.03.2015 – document D – 862). Les prestations de services, ayant pour objet des jeux de hasard ou d'argent, doivent par conséquent être appréciées à la lumière de la définition des « services fournis par voie électronique ».

Les prestations de services fournies par voie électronique ont fait l'objet d'un commentaire détaillé dans la circulaire AAF n° 9/2003 du 12.08.2003. Il est renvoyé au contenu de cette circulaire pour plus de détails.

5.2. Notion d'intervention humaine minimale

19. L'intervention humaine minimale caractérise les prestations de services fournies par voie électronique.

La notion d'« *intervention humaine minimale* » doit être examinée **dans la relation entre le prestataire et le preneur d'un service individuel**. En ce qui concerne les jeux de hasard ou d'argent fournis par voie électronique, la notion doit donc être examinée **dans la relation entre le joueur et l'organisateur**.

Etant donné que l'exécution d'un événement sportif ne relève pas de la sphère d'activité de l'organisateur, le fait qu'un pari se rapporte à un sport pratiqué par des individus (football, tennis, courses de chevaux, ...) n'a aucune incidence sur l'appréciation de la notion d'« *intervention humaine minimale* ».

20. La notion d'« *intervention humaine minimale* » se réfère à la façon dont chaque service individuel est fourni au client et au degré d'intervention humaine déployée par le fournisseur pour fournir ce service individuel lorsque celui-ci est sollicité par le client. C'est cette intervention ou implication dans le chef du prestataire qui est déterminante, non celle dans le chef du client.

Le fait que le prestataire mette initialement en place le système nécessaire à la fourniture de ses prestations, assure la maintenance régulière de celui-ci ou le répare, n'a aucune incidence sur l'appréciation de la notion d'« *intervention humaine minimale* ». Il en est de même lorsque l'organisateur dispose d'un personnel mettant à jour et adaptant le système en temps réel ou encore analysant le comportement de certains joueurs afin notamment de refuser certaines mises

de joueurs individuels susceptibles de mettre en péril le système en tant que tel (ex. : celles présentant des risques financiers pour l'organisateur).

Le fait que le site internet, ou les jeux de hasard ou d'argent en ligne, soient adaptés aux besoins des clients (ex. : suite aux réactions recueillies auprès de ceux-ci) ou que de nouvelles fonctionnalités soient ajoutées, n'est pas lié à la fourniture d'un service individuel à un client déterminé. De telles actions concernent le cadre général des jeux de hasard ou d'argent, ainsi que leurs règles, mais ne visent pas à réaliser des adaptations pour un joueur déterminé.

21. En matière de paris, les prestations de l'organisateur donnent lieu à une intervention humaine minimale et constituent donc des services fournis par voie électronique, lorsque :

- dans un premier temps, le personnel de l'organisateur introduit dans un système informatique les paramètres permettant de déterminer les gains des joueurs ;
- dans un second temps, l'acceptation des mises et la détermination des gains sont gérées automatiquement par le système informatique dont dispose l'organisateur.

L'ampleur de l'intervention humaine lors de l'introduction et de la modification de ces paramètres est sans importance. Le fait que l'organisateur fasse appel à des personnes spécialisées ou non, (ex. : pour déterminer les règles des paris, pour analyser et monitorer les paris et les cotations, pour mettre à jour les cotations, etc.), n'a aucune incidence sur l'appréciation de la notion d'« *intervention humaine minimale* ». Ces personnes se concentrent sur le cadre général des jeux de hasard ou d'argent, et non sur un pari individuel engagé par un joueur. Le fait que l'organisateur doive contrôler l'identité de ses clients n'a pas non plus d'incidence sur la notion d'« *intervention humaine minimale* ».

22. Lorsqu'un prestataire retransmet en direct des jeux ayant matériellement lieu dans un casino ou une salle de jeux, il convient d'opérer une distinction selon que les joueurs ont ou non une interaction avec le croupier. En effet, dans la mesure où l'activité du croupier est déconnectée de celle des joueurs, l'intervention humaine demeure minimale et il s'agit d'un service fourni par voie électronique.

23. La situation qui vient d'être décrite, diffère de celle dans laquelle les joueurs interagissent avec le croupier au travers d'internet, de sorte que l'activité du croupier dépend des interventions de chacun des joueurs. Dans ce cas, l'internet n'est utilisé que comme un simple outil de communication entre le croupier et les joueurs, de sorte qu'il ne peut pas être question de services fournis par voie électronique (comp. art. 58, alinéa 2, de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28.11.2006).

Il va de soi que les joueurs doivent interagir avec un croupier qui est une personne physique, et non avec un dispositif simulant la présence d'un croupier via des vidéos préenregistrées ou des images de synthèses. Dans ce cas, l'intervention humaine demeure minimale et il s'agit d'un service fourni par voie électronique.

24. Il n'y a pas non plus d'interaction entre le croupier et les joueurs lorsque l'activité du croupier est indépendante des actions des joueurs individuels. Il en est de même, par exemple, lorsque le croupier se limite à souhaiter la bienvenue à de nouveaux joueurs et à les féliciter pour leurs gains. Dans ces deux cas, l'intervention humaine demeure minimale et il s'agit d'un service fourni par voie électronique.

De manière générale, quel que soit le type de jeux de hasard ou d'argent en ligne, les opérations ne constituant pas une fin en soi pour le client n'ont pas d'influence sur l'appréciation de la notion d'« *intervention humaine minimale* ». Ainsi, les contacts entre le prestataire et les joueurs (ex. : échange de mails, appels téléphoniques, chats, etc.) au sujet des prestations (ex : répondre aux questions des joueurs au sujet d'un jeu ou de leurs données personnelles, recevoir un feedback des clients, etc.), n'ont pas d'incidence sur la notion d'« *intervention humaine minimale* ».

5.3. Cas particulier : les bornes de jeux de hasard ou d'argent

25. Par tolérance, il a été décidé que les jeux de hasard ou d'argent proposés sur des bornes interactives, reliées à internet ou à un réseau électronique analogue, ne sont pas considérés comme des services fournis par voie électronique, et sont par conséquent exemptés de la TVA, lorsque ces bornes sont installées :

- soit dans un établissement de jeux de hasard de classe I, II, III ou IV au sens de la loi du 07.05.1999 sur les jeux de hasard, les paris, les établissements de jeux de hasard et la protection des joueurs;
- soit dans une librairie exploitée par un libraire disposant d'une licence de classe F2 (v. art. 43/4, § 5, de la loi du 07.05.1999 précitée).

6. BASE D'IMPOSITION

26. L'engagement des mises et le versement des gains constituent le noyau de l'activité des jeux de hasard ou d'argent. Le service fourni par l'organisateur consiste dans la mise en place du cadre dans lequel cette activité se déroule. La base d'imposition de ce service est déterminée conformément aux règles de base en la matière.

A cet égard, il convient de distinguer 3 hypothèses :

- l'organisateur a l'obligation juridique de restituer une partie des mises des joueurs en tant que gains (voir le titre 6.1., infra) ;
- l'organisateur n'a pas l'obligation juridique de restituer une partie des mises des joueurs en tant que gains (voir le titre 6.2., infra) ;
- l'organisateur ne perçoit qu'une commission (voir le titre 6.3., infra).

Le traitement TVA des bonus gratuits accordés aux joueurs est quant à lui abordé sous le titre 6.4. Enfin, les implications à l'égard de la TVA des taxes régionales sur les jeux et paris, prévues par le titre III du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, sont abordées sous le titre 6.5.

6.1. Hypothèse 1 : l'organisateur a l'obligation juridique de restituer une partie des mises des joueurs en tant que gains

6.1.1. Définition de la base d'imposition

27. En vertu de l'article 26, alinéa 1^{er} du Code de la TVA, la taxe est calculée sur tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le prestataire de services de la part de celui à qui le service est fourni.

Lorsque l'organisateur des jeux de hasard ou d'argent a une obligation juridique, de quelque nature que ce soit, de restituer une partie des mises des joueurs en tant que gains, la base d'imposition est calculée grâce à la marge brute réelle, laquelle est un montant TVA comprise.

La **marge brute réelle** est constituée du montant des mises engagées par les joueurs, diminué du montant des gains effectivement reversés aux joueurs (voir en ce sens les arrêts de la CJUE dans les affaires *H. J. Glawe Spiel*, 05.05.1994, C-38/93, *International Bingo Technology SA*, 19.07.2012, C-377/11 et *Metropol*, 24.10.2013, C-440/12).

Le montant des **mises engagées** est le montant comprenant aussi bien :

- les moyens propres risqués par le joueur ;
- les montants déboursés par le joueur pour prendre part aux jeux (par exemple : les frais d'inscription) ;
- les gains reversés que le joueur réengage

sans déduction d'aucuns frais supportés par l'organisateur, quelle que soit leur nature.

Le montant des **gains reversés** est le montant comprenant toutes les sommes dont les joueurs peuvent librement disposer.

Lorsqu'un joueur reçoit un montant constituant des gains issus de jeux de hasard ou d'argent auxquels il a participé, et qu'il réengage tout ou partie de ce montant dans un jeu de hasard ou d'argent, le montant réengagé constitue des mises engagées devant être prises en considération pour le calcul de la marge brute réelle.

28. La marge brute réelle est un montant TVA comprise. Il va de soi que la base d'imposition ne comprend pas la TVA elle-même (art. 28, 6^o du Code de la TVA). Etant donné que la TVA est

comprise dans la marge brute réelle, la TVA doit être extraite de celle-ci pour la détermination de la base d'imposition (CJUE, C-440/12, n°52).

Dans la pratique, on procède comme suit :

– on calcule d'abord la TVA suivant la formule :

$$P \times \frac{t}{100 + t}$$

- dans laquelle P = le prix TVA comprise et t = le taux de la TVA (qui s'élève actuellement à 21 % pour les jeux de hasard ou d'argent en ligne) ;
- le résultat de cette opération est arrondi le cas échéant au cent supérieur ou inférieur. Lorsque le montant de la taxe comprend une fraction d'euro de plus de deux décimales, cette fraction doit être arrondie au cent supérieur ou inférieur, selon que la troisième décimale atteint ou n'atteint pas 5 ;
- le montant éventuellement arrondi est retiré du prix TVA comprise et la différence constitue la base de perception.

29. Il n'y a pas lieu de faire de distinction selon la nature de l'obligation juridique en vertu de laquelle l'organisateur est tenu de restituer une partie des mises des joueurs en tant que gains. Dès lors, il importe peu que cette obligation juridique soit d'origine légale, réglementaire ou contractuelle (conditions générales, conditions particulières, etc.)

30. En ce qui concerne les jeux de hasard ou d'argent pour lesquels un **prix en nature** est remis aux gagnants, la valeur des prix reversés est, pour le calcul de la taxe, comptée à sa valeur normale, et ce conformément à l'article 33, § 3, du Code.

6.1.2. Détermination périodique de la base d'imposition

31. Lorsque l'organisateur des jeux de hasard ou d'argent a une obligation juridique, de quelque nature que ce soit, de restituer une partie des mises des joueurs en tant que gains, la base d'imposition est déterminée grâce à la marge brute réelle (voir titre 6.1.1.).

32. La base d'imposition doit en principe être déterminée distinctement pour chaque opération.

33. Toutefois, le caractère individuel de la taxation des opérations ne commande pas que la base d'imposition soit nécessairement déterminée en tenant compte des mises engagées pour une partie, par un joueur donné (CJUE, C-440/12, n°s 39 à 40).

De plus, la détermination de la base d'imposition pour chaque jeu de hasard ou d'argent pourrait générer des difficultés pratiques dans les cas où le montant des gains reversés est supérieur au montant des mises engagées.

Par conséquent, l'administration accepte que l'organisateur ne doive pas nécessairement déterminer sa marge brute réelle en tenant compte des mises engagées et des gains reversés, transaction par transaction. **L'organisateur peut donc déterminer sa marge brute réelle pour une période donnée.**

34. La législation régionale en matière de taxe sur les jeux et paris, impose à l'organisateur de déterminer la base d'imposition (art. 60, CTA) :

- le 1^{er} de chaque mois : pour les périodes du 15^e jour du mois précédent au dernier jour du mois précédent ;
- le 15 de chaque mois : pour les périodes du 1^{er} au 14^e jour du mois en cours.

L'administration accepte que l'organisateur détermine la base d'imposition à la TVA selon la même périodicité.

A cette fin, l'organisateur doit tenir compte de **toutes les mises engagées** pendant la période concernée, **diminuées de tous les gains** reversés au cours de cette même période, en exécution de l'obligation juridique à laquelle il est tenu.

35. Le cas échéant, lorsque la marge brute réelle d'une période de déclaration est négative, ce montant est reporté à la période de déclaration suivante. Il en est de même à la fin d'une année civile. La réalisation d'une marge brute réelle négative ne fait naître aucun droit au remboursement de la taxe.

36. Un exemple illustrant l'application des principes précités se trouve dans l'annexe à la présente circulaire, à laquelle il est renvoyé.

6.1.3. Détermination de la base d'imposition des jeux de hasard ou d'argent impliquant d'autres Etats membres ou des Etats tiers

37. Depuis le 01.01.2015, les jeux de hasard ou d'argent fournis par voie électronique sont toujours localisés dans l'Etat membre où le preneur du service est établi, domicilié ou a sa résidence habituelle, que celui-ci soit ou non un assujetti. Par conséquent, le prestataire fournissant des jeux de hasard ou d'argent dans plusieurs Etats membres doit déterminer une base d'imposition dans chaque Etat membre dans lequel ses services sont localisés.

38. Lorsque l'organisateur des jeux de hasard ou d'argent a une obligation juridique, de quelque nature que ce soit, de restituer une partie des mises des joueurs en tant que gains, la base d'imposition des opérations localisées en Belgique est déterminée grâce à la marge brute réelle réalisée en Belgique.

La **marge brute** réelle réalisée **en Belgique** est constituée des mises engagées par l'ensemble des joueurs établis, domiciliés ou ayant leur résidence habituelle en Belgique, diminuées des gains distribués aux gagnants établis, domiciliés ou ayant leur résidence habituelle en Belgique.

La marge brute réelle réalisée en Belgique n'est pas influencée par les mises engagées par les joueurs établis, domiciliés ou ayant leur résidence habituelle en dehors de la Belgique, ni par les gains distribués aux gagnants établis, domiciliés ou ayant leur résidence habituelle en dehors de la Belgique.

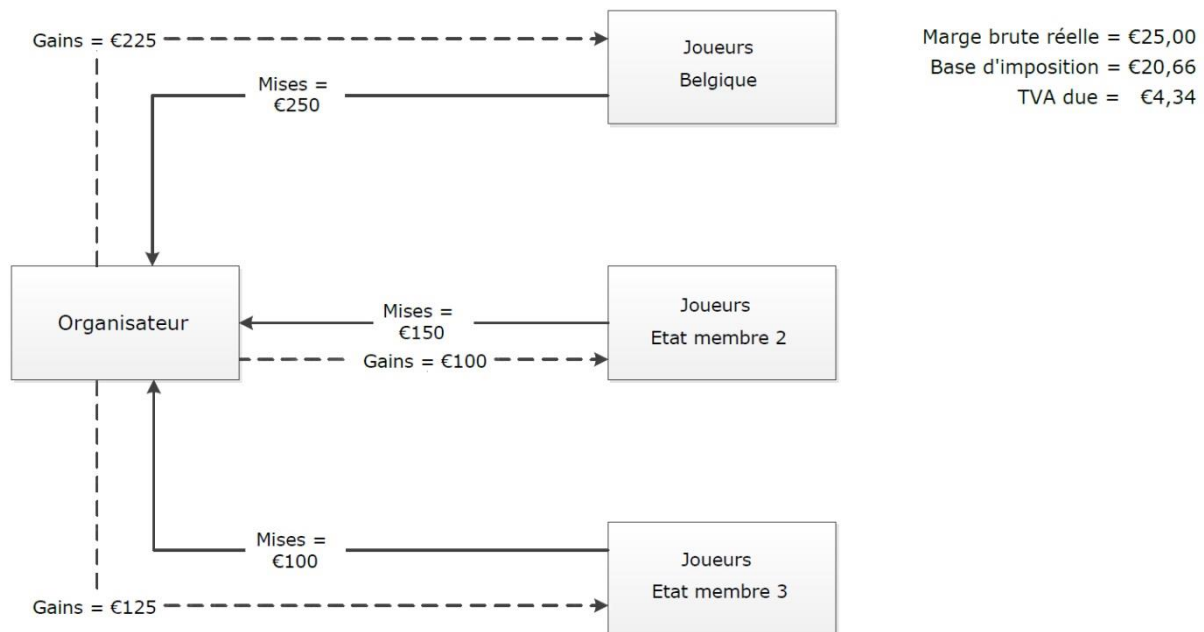
39. La mise en œuvre de ces principes est illustrée par l'exemple qui suit.

Par hypothèse, dans le cadre d'un jeu de hasard ou d'argent en ligne, autre qu'une loterie :

- les joueurs établis, domiciliés ou ayant leur résidence habituelle en Belgique ont engagé des mises pour un montant de 250 EUR. Les gains distribués à ces joueurs s'élèvent à un montant de 225 EUR ;
- les joueurs établis, domiciliés ou ayant leur résidence habituelle dans l'Etat membre 2 ont engagé des mises pour un montant de 150 EUR. Les gains distribués à ces joueurs s'élèvent à un montant de 100 EUR. Les prestations de services de l'organisateur, localisées dans l'Etat membre 2, sont taxées dans cet Etat ;
- les joueurs établis, domiciliés ou ayant leur résidence habituelle dans l'Etat membre 3 ont engagé des mises pour un montant de 100 EUR. Les gains distribués à ces joueurs s'élèvent à un montant de 125 EUR. Les prestations de services de l'organisateur, localisées dans l'Etat membre 3, sont exemptées dans cet Etat.

Les gains reversés aux joueurs en Belgique s'élèvent à 225 EUR. Par conséquent, la marge brute réelle réalisée en Belgique s'élève à 25 EUR. La TVA doit être extraite de la marge brute réelle pour la détermination de la base d'imposition. En l'espèce, la base d'imposition s'élève à 20,66 EUR et la TVA s'élève à 4,34 EUR.

La marge brute réelle réalisée en Belgique n'est pas influencée par les mises engagées par les joueurs établis, domiciliés ou ayant leur résidence habituelle dans les Etats membres 2 et 3, ni par les gains distribués aux gagnants établis, domiciliés ou ayant leur résidence habituelle dans ces Etats membres.



6.2. Hypothèse 2 : l'organisateur n'a pas l'obligation juridique de restituer une partie des mises des joueurs en tant que gains

40. Lorsque l'organisateur n'a pas d'obligation juridique de restituer une partie des mises, la base d'imposition est calculée grâce au montant total des mises engagées, sans déduction des gains reversés aux joueurs, et cela conformément à la règle de base prévue à l'article 26, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA (CJCE, arrêt *Town & County Factors Ltd contre Commissioners of Customs & Excise* du 17.09.2002, C-498/99).

Le montant des **mises engagées** est le montant comprenant aussi bien :

- les moyens propres risqués par le joueur ;
- les montants déboursés par le joueur pour prendre part aux jeux (par exemple : les frais d'inscription) ;
- les gains reversés que le joueur réengage

sans déduction d'aucuns frais supportés par l'organisateur, quelle que soit leur nature.

La TVA est comprise dans les mises engagées et doit donc être extraite de celles-ci pour la détermination de la base d'imposition (CJUE, C-440/12, n° 52).

6.3. Hypothèse 3 : l'organisateur ne perçoit qu'une commission

41. Par « **commission** », il convient d'entendre notamment les droits d'entrée, les frais d'inscription et les autres rétributions. Dans ce contexte, les principes TVA des articles 13 et 20 du Code de la TVA ne sont en principe pas applicables.

Lorsque l'organisateur ne perçoit qu'une commission, la base d'imposition est calculée grâce au montant de la commission et non grâce au montant total des enjeux engagés par les joueurs, conformément à la règle de base prévue à l'article 26, alinéa 1^{er}, du Code.

La TVA est comprise dans la commission et doit donc être extraite de celle-ci pour la détermination de la base d'imposition (CJUE, C-440/12, n° 52).

Il s'agit par exemple des cas dans lesquels des joueurs s'affrontent, dans le cadre de jeux de hasard, pour remporter une somme d'argent et où l'exploitant ne perçoit à titre de rémunération pour ses services qu'une « commission » auprès des joueurs.

Exemple

L'exploitant d'un site internet met une plateforme à disposition de joueurs de poker, lesquels jouent les uns contre les autres (également appelé les concours « peer-to-peer »). Pour utiliser cette plateforme, les joueurs payent chacun 10 EUR à l'exploitant du site internet.

6.4. Traitement des bonus

42. Les organisateurs de jeux de hasard ou d'argent octroient souvent gratuitement des bonus aux joueurs en vue de les encourager à jouer ou parce qu'ils ont payé une certaine somme d'argent en vue de jouer, de sorte que le joueur bénéficie d'un crédit supérieur à celui pour lequel il a payé.

En règle, les joueurs ne disposent pas librement des bonus qui leur sont octroyés. En effet, les organisateurs de jeux de hasard ou d'argent conditionnent souvent la libre disposition des bonus à l'obligation de les engager un certain nombre de fois (ci-après « exigence de rotation »).

Un bonus soumis à une exigence de rotation ne peut être retiré (ex. : par un virement depuis un compte joueur vers un compte bancaire) que lorsqu'il est satisfait à cette exigence.

43. L'octroi de bonus emporte des conséquences différentes selon que les bonus sont ou non soumis à une « exigence de rotation » :

- lorsque les bonus octroyés ne sont pas soumis à une « exigence de rotation », les joueurs peuvent librement en disposer, de sorte que ceux-ci constituent des gains reversés ;
- lorsque les bonus octroyés sont soumis à une « exigence de rotation », ceux-ci ne doivent jamais être pris en considération pour la détermination de la base d'imposition.

Toutefois, dans l'hypothèse envisagée sous le titre 6.2., à savoir lorsque l'organisateur n'a pas l'obligation juridique de restituer une partie des mises des joueurs en tant que gains, en tout état de cause, il n'y a pas lieu de tenir compte des bonus octroyés.

L'octroi de bonus à la suite d'une participation à un jeu de hasard ou d'argent emporte les mêmes conséquences au regard de la TVA que l'octroi de bonus avant la participation à un tel jeu.

44. Lorsqu'un joueur participe à un jeu de hasard ou d'argent, il convient de déterminer si les sommes utilisées pour cette participation :

- soit sont imputées sur des bonus soumis à une exigence de rotation : dans ce cas la base d'imposition n'en est pas affectée ;
- soit sont des mises engagées au sens de la définition donnée sous les titres 6.1. et 6.2. (ce qui inclut l'utilisation des bonus octroyés non soumis à une exigence de rotation) : dans ce cas l'organisateur perçoit un prix, lequel augmente la base d'imposition (voir également le titre 7., infra).

45. Ces principes sont illustrés par les exemples qui suivent. Ces exemples sont indépendants les uns des autres et doivent être lus ligne par ligne.

Exemple 1 : octrois aux joueurs de bonus soumis à une exigence de rotation (SER) et/ou de bonus non soumis à une exigence de rotation (NSER)

	Bonus octroyés aux joueurs	Marge brute réelle (TVA comprise)	Conséquences sur la déclaration à la TVA
Exemple 1.1.	Bonus octroyés SER : 10 EUR Bonus octroyés NSER : 0 EUR	0,00 EUR	Grille 03 : vide Grille 54 : vide
Exemple 1.2.	Bonus octroyés SER : 0 EUR Bonus octroyés NSER : 20 EUR	-20,00 EUR	Grille 03 : -16,53 EUR Grille 54 : -3,47 EUR

Exemple 1.3.	Bonus octroyés SER : 10 EUR	-20,00 EUR	Grille 03 : -16,53 EUR
	Bonus octroyés NSER : 20 EUR		Grille 54 : -3,47 EUR

Exemple 2 : engagements de mises et/ou utilisation de bonus soumis à une exigence de rotation (SER), et/ou utilisation de bonus non soumis à une exigence de rotation (NSER), à l'occasion d'une participation à un jeu de hasard ou d'argent

	Mises engagées et bonus utilisés par les joueurs	Marge brute réelle (TVA comprise)	Conséquences sur la déclaration à la TVA
Exemple 2.1.	Mises engagées (hors bonus) : 50 EUR Bonus utilisés SER : 0 EUR Bonus utilisés NSER : 0 EUR	+50,00 EUR	Grille 03 : 41,32 EUR Grille 54 : 8,68 EUR
Exemple 2.2.	Mises engagées (hors bonus) : 50 EUR Bonus utilisés SER : 20 EUR Bonus utilisés NSER : 0 EUR	+50,00 EUR	Grille 03 : 41,32 EUR Grille 54 : 8,68 EUR
Exemple 2.3.	Mises engagées (hors bonus) : 50 EUR Bonus utilisés SER : 0 EUR Bonus utilisés NSER : 10 EUR	+60,00 EUR	Grille 03 : 49,59 EUR Grille 54 : 10,41 EUR
Exemple 2.4.	Mises engagées (hors bonus) : 0 EUR Bonus utilisés SER : 20 EUR Bonus utilisés NSER : 10 EUR	+10,00 EUR	Grille 03 : 8,26 EUR Grille 54 : 1,74 EUR

Exemple 3 : distributions de gains et/ou de bonus soumis à une exigence de rotation (SER), et/ou de bonus non soumis à une exigence de rotation (NSER), suite à une participation à un jeu de hasard ou d'argent

	Gains reversés et bonus octroyés aux joueurs	Marge brute réelle (TVA comprise)	Conséquences sur la déclaration à la TVA
Exemple 3.1.	Gains reversés (hors bonus) : 30 EUR Bonus octroyés SER : 0 EUR Bonus octroyés NSER : 0 EUR	-30,00 EUR	Grille 03 : -24,79 EUR Grille 54 : -5,21 EUR
Exemple 3.2.	Gains reversés (hors bonus) : 30 EUR Bonus octroyés SER : 20 EUR Bonus octroyés NSER : 0 EUR	-30,00 EUR	Grille 03 : -24,79 EUR Grille 54 : -5,21 EUR
Exemple 3.3.	Gains reversés (hors bonus) : 0 EUR Bonus octroyés SER : 20 EUR	0,00 EUR	Grille 03 : vide Grille 54 : vide

	Bonus octroyés NSER : 0 EUR		
Exemple 3.4.	Gains reversés (hors bonus) : 30 EUR Bonus octroyés SER : 0 EUR Bonus octroyés NSER : 10 EUR	-40,00 EUR	Grille 03 : -23,06 EUR Grille 54 : -6,94 EUR
Exemple 3.5.	Gains reversés (hors bonus) : 30 EUR Bonus octroyés SER : 5 EUR Bonus octroyés NSER : 5 EUR	-35,00 EUR	Grille 03 : -28,93 EUR Grille 54 : -6,07 EUR

46. Un exemple de synthèse, illustrant notamment l'application des principes précités, se trouve dans l'annexe à la présente circulaire, à laquelle il est renvoyé.

6.5. Taxes régionales sur les jeux et paris

47. Le titre III du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus établit une taxe sur les jeux et paris. Conformément à la loi du 16.01.1989 relative au financement des Communautés et des Régions (MB du 17.01.1989), la taxe sur les jeux et paris est une taxe régionale depuis le 01.01.1989.

Dans chacun des trois cas mentionnés sous les titre 6.1., 6.2. et 6.3., la TVA due doit être calculée sans tenir compte de la taxe régionale sur les jeux et paris.

Exemple

L'organisateur a l'obligation juridique de restituer une partie des mises des joueurs en tant que gains. Les mises engagées s'élèvent à 150 EUR. Les gains reversés s'élèvent à 50 EUR. La marge brute réelle s'élève donc à 100 EUR. La taxe régionale est calculée sur ce montant de 100 EUR (si cette taxe s'élève à 11 %, l'organisateur est tenu de reverser 11 EUR, selon le cas, à la région ou à l'autorité fédérale). La TVA doit être calculée au sein de la marge brute réelle, à savoir 100 EUR, sans déduction de la taxe régionale.

Conformément à la formule reprise sous le titre 6.1.1., les montants s'établissent comme suit :

- marge brute réelle : 100 EUR ;
- TVA due : 17,36 EUR ;
- base d'imposition : 82,64 EUR.

7. EXIGIBILITE DE LA TAXE

48. La détermination du moment de l'exigibilité est importante afin de connaître dans quelle déclaration périodique à la TVA, la TVA due doit être reprise. Les règles d'exigibilité applicables sont déterminées par le Code de la TVA en fonction de la qualité du preneur du service (le client).

49. L'organisateur de jeux de hasard ou d'argent fournit en principe ses prestations à des joueurs personnes physiques agissant en qualité de non-assujetti (des particuliers). La taxe devient exigible, pour les prestations de services effectuées par un assujetti, qui, habituellement, fournit des services à des particuliers et pour lesquelles il n'a pas d'obligation d'émettre une facture, au moment de la réception du paiement, à concurrence du montant perçu (art. 22bis, § 3, du Code de la TVA).

50. La participation aux jeux de hasard ou d'argent fournis par voie électronique implique, en principe, l'obligation pour le joueur de s'inscrire préalablement en cette qualité et d'être titulaire d'un compte joueur.

Le compte joueur peut être alimenté par un virement depuis un compte bancaire, les montants déposés pouvant alors être utilisés pour engager des mises. Le compte joueur permet également

de recevoir les gains résultant des jeux, ces gains pouvant être engagés au titre de mises dans un autre jeu ou être retirés du compte joueur par un virement vers un compte bancaire.

51. Lorsqu'un joueur alimente son compte joueur par un virement depuis un compte bancaire, ce virement ne peut être considéré comme la réception d'un paiement lié à une prestation de services fournie par l'organisateur. En effet, au moment où ce virement intervient, la réalisation de prestations de services par l'organisateur demeure incertaine. Une prestation de services ayant pour objet des jeux de hasard ou d'argent est effectuée lorsque l'organisateur dispose de tous les éléments permettant de déterminer les gains et les pertes des joueurs.

En revanche, lorsqu'un joueur engage en tant que mises, tout ou partie des sommes présentes sur son compte joueur, cet engagement constitue la réception d'un paiement par l'organisateur, antérieurement au moment où la prestation de services est effectuée. **Par conséquent, la taxe devient exigible au moment de l'engagement des mises par le joueur.**

52. Il va de soi que lorsqu'un joueur reçoit, sur son compte joueur, des gains résultant de jeux de hasard ou d'argent auxquels il a participé, ces gains acquièrent la qualité de mises au moment où le joueur les engage dans un autre jeu de hasard ou d'argent.

53. En ce qui concerne les situations où l'organisateur a l'obligation juridique de restituer une partie des mises des joueurs en tant que gains, il est impossible de déterminer la marge brute réelle au moment de l'engagement des mises. En effet, l'engagement des mises a lieu à un moment où l'organisateur ne dispose pas des éléments nécessaires à la détermination des gains.

Par conséquent, l'administration accepte que l'organisateur ne doive pas nécessairement déterminer sa marge brute réelle en tenant compte des mises engagées et des gains reversés, transaction par transaction. L'organisateur peut donc déterminer sa marge brute réelle pour une période donnée.

L'administration accepte que la marge brute réelle soit déterminée (v. point 34) :

- le 1^{er} de chaque mois : pour les périodes du 15^e jour du mois précédent au dernier jour du mois précédent ;
- le 15 de chaque mois : pour les périodes du 1^{er} au 14^e jour du mois en cours.

Pour déterminer la marge brute réelle de la période, l'organisateur doit tenir compte de **toutes les mises** engagées pendant la période, **diminuées de tous les gains** reversés au cours de cette **même période**, en exécution de l'obligation juridique à laquelle il est tenu.

La marge brute réelle de chaque période permet de déterminer la base d'imposition et la taxe due pour chaque période. La base d'imposition et la taxe due, relatives aux périodes couvertes par une déclaration périodique à la TVA, sont reprises dans ladite déclaration.

Lorsque, le cas échéant, la marge brute réelle d'une période de déclaration est négative, ce montant est reporté à la période de déclaration suivante. Il en est de même à la fin d'une année civile. La réalisation d'une marge brute réelle négative ne fait naître aucun droit au remboursement de la taxe.

54. Ces principes sont illustrés par l'exemple qui suit.

Exemple

	Période du 01.10.2016 au 14.10.2016		Période du 15.10.2016 au 31.10.2016		Période du 01.11.2016 au 14.11.2016		Période du 15.11.2016 au 30.11.2016	
	Mises	Gains	Mises	Gains	Mises	Gains	Mises	Gains
Jeu 1	100 EUR	-	100 EUR	-	-	100 EUR	-	-
Jeu 2	-	-	100 EUR	100 EUR	-	-	-	-
Jeu 3	100 EUR	-	-	-	100 EUR	100 EUR	-	-

Jeu 4	-	-	100 EUR	-	100 EUR	-	100 EUR	-
Jeu 5	-	-	-	-	100 EUR	-	100 EUR	100 EUR
Total par période	200 EUR	-	300 EUR	100 EUR	300 EUR	200 EUR	200 EUR	100 EUR
Marge brute réelle de la période	200 EUR		200 EUR		100 EUR		100 EUR	
Déclaration mensuelle à la TVA	Déclaration relative aux opérations du mois d'octobre 2016				Déclaration relative aux opérations du mois de novembre 2016			
	Grille 03 : 330,58 EUR				Grille 03 : 165,29 EUR			
	Grille 54 : 69,42 EUR				Grille 54 : 34,71 EUR			

55. Un exemple de synthèse, illustrant notamment l'application des principes précités, se trouve dans l'annexe à la présente circulaire, à laquelle il est renvoyé.

56. Concernant les modalités liées à l'entrée en vigueur du nouvel article 44, § 3, 13°, du Code de la TVA, il est renvoyé au titre 16. de la présente circulaire.

8. DROIT A DEDUCTION

8.1. Principe

57. Jusqu'au 31.07.2016, les prestations de services localisées en Belgique ayant pour objet les jeux de hasard ou d'argent fournis par voie électronique, sont exemptées par l'article 44, § 3, 13°, du Code de la TVA et n'ouvrent pas droit à déduction.

58. A partir du 01.08.2016, cette exemption est abrogée de sorte que les prestations de services ayant pour objet les jeux de hasard ou d'argent, autres que les loteries, fournies par voie électronique sont soumises à la TVA et ouvrent un droit à déduction (art. 45, § 1^{er}, 1°, du Code).

Les prestations de services ayant pour objet les jeux de hasard ou d'argent fournis par voie électronique ouvrent droit à déduction, même si elles ont lieu dans un autre Etat membre ou dans un Etat tiers. En effet, tout assujetti peut déduire de la taxe dont il est redevable, les taxes ayant grevé les biens et les services qui lui ont été fournis, les biens qu'il a importés et les acquisitions intracommunautaires de biens qu'il a effectuées, dans la mesure où il les utilise pour effectuer des opérations réalisées à l'étranger qui ouvriraient droit à déduction si elles étaient effectuées à l'intérieur du pays (art. 45, § 1^{er}, 3°, du Code).

8.2. Assujetti mixte

59. A la qualité d'assujetti mixte, l'assujetti qui fournit à la fois :

- des opérations taxées qui ouvrent droit à déduction (ex. : l'organisation de jeux de hasard ou d'argent fournis par voie électronique) ;
- et des opérations exemptées qui n'ouvrent pas droit à déduction (ex. : l'organisation de jeux de hasard ou d'argent non fournis par voie électronique ou la fourniture de services ayant pour objet des loteries).

En principe, les taxes ayant grevé les biens et les services qu'il utilise pour son activité économique sont déductibles selon la règle du prorata général ou suivant l'affectation réelle (art. 46, du Code).

Le prorata général est, selon l'article 12, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal n° 3, une fraction comportant :

1° au numérateur, le montant total, déterminé par année civile, des opérations permettant la déduction (opérations visées par l'art. 45, § 1^{er}, 1° à 5°, du Code) ;

2° au dénominateur, le montant total, déterminé par année civile, tant des opérations figurant au numérateur que des opérations pour lesquelles il n'existe aucun droit à déduction.

En ce qui concerne les opérations pour lesquelles l'assujetti détermine la base d'imposition conformément au titre 6.1., ci-avant, la marge brute réelle, diminuée de la TVA qu'elle contient (1), est reprise au numérateur et au dénominateur du prorata général.

(1) La marge brute réelle est un montant TVA comprise. Pour le calcul du prorata général, il faut néanmoins reprendre les montants TVA non-comprise. La TVA comprise dans la marge brute réelle doit donc d'abord être extraite de la marge brute réelle. Pour plus d'informations à ce sujet, il convient de se référer au titre 6.1.1.

8.3. Exercice du droit à déduction de la TVA historique

60. Sur la base de l'article 21bis, § 1^{er}, de l'arrêté royal n° 3 du 10.12.1969, relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée, les assujettis qui fournissent des jeux de hasard ou d'argent par voie électronique peuvent exercer leur droit à déduction par voie de régularisation :

a) pour **les biens et services autres que des biens d'investissement**, non encore utilisés ou consommés au 01.08.2016 ET qui sont destinés à l'activité taxée de l'assujetti ;

Pour les biens et les services qui n'avaient pas encore été utilisés au 01.08.2016, il convient de remarquer que la TVA grevant les frais généraux (téléphone, énergie, eau, e.a.) se rapportant à la période précédant la date précitée, n'est pas déductible.

En raison du délai de 3 ans auquel est soumis l'exercice du droit à déduction (voir article 4 de l'arrêté royal n° 3) et compte tenu du fait que la régularisation ne peut être opérée au plus tôt qu'en 2016, seule peut encore être déduite la TVA grevant les biens et les services, devenue exigible depuis le 01.01.2013.

L'administration admet que la TVA devenue exigible dans le courant de l'année 2013 peut encore être récupérée dans la déclaration à la TVA se rapportant aux opérations du mois de décembre 2016 ou du quatrième trimestre 2016, à déposer au plus tard le 20.01.2017, à condition que l'inventaire soit remis au plus tard le 31.12.2016.

b) pour les **biens d'investissement** qui subsistent au 01.08.2016, pour autant que ces biens soient encore utilisables, que la période de révision fixée par l'article 48, § 2, du Code de la TVA ne soit pas expirée ET qu'ils soient destinés à l'activité taxée de l'assujetti.

En ce qui concerne les **biens d'investissement**, la révision à opérer est d'un montant égal à la taxe qui n'a pas pu être déduite, diminué d'un cinquième ou d'un quinzième (selon la nature du bien au sens de l'article 9, § 1^{er}, de l'arrêté royal n° 3) par année écoulée, depuis le 1^{er} janvier de l'année qui, conformément à l'article 2 de l'arrêté royal n° 3, doit être prise en compte pour le calcul de la déduction, jusqu'au 31.12.2015 (application de l'article 21bis, § 1^{er}, de l'arrêté royal n° 3). En ce qui concerne les biens d'investissement, cela signifie que, pour chaque année civile écoulée avant le 01.08.2016, un cinquième ou un quinzième de la TVA non déduite est perdu, selon la nature du bien d'investissement. Le reste de la TVA non déduite peut être revu.

Le cas échéant, le montant ainsi obtenu doit encore être limité en fonction des règles qui ont été exposées sous le titre 8.2.

Lorsque l'assujetti exerce son droit à déduction conformément à la règle du prorata général, l'administration admet que la régularisation de la déduction de la TVA historique soit calculée sur la base d'un **pourcentage de déduction provisoire** calculé en fonction des prévisions. Le pourcentage de déduction définitif sera déterminable au plus tôt le 01.01.2017. Pour ces raisons, la différence entre le pourcentage de déduction provisoire et le pourcentage de déduction définitif doit être reprise dans la déclaration à la TVA à déposer au plus tard le 20.04.2017.

61. La régularisation est subordonnée à la remise, auprès du service compétent en matière de TVA dont l'assujetti relève, d'un **inventaire** des biens et services non utilisés ou non consommés au 01.08.2016 et d'un relevé des biens d'investissement encore utilisables à ce moment. Ces documents doivent être rédigés en deux exemplaires, dont l'un est destiné au service compétent en matière de TVA (article 21bis, § 2, de l'arrêté royal n° 3). L'assujetti doit remettre cet inventaire

au plus tard le 31.12.2016. Si l'assujetti souhaite exercer son droit à déduction de la TVA historique dans une déclaration TVA qui est déposée avant cette date, l'inventaire doit être remis au plus tard au moment du dépôt de cette déclaration.

62. La régularisation est effectuée, conformément à l'article 21bis, § 3, de l'arrêté royal n° 3, par voie **d'imputation dans la déclaration périodique à la TVA**. L'article précité dispose que la régularisation s'effectue par imputation sur le montant de la taxe due à l'Etat repris en grille 71 du cadre VI de la déclaration périodique. Lorsque cette imputation fait apparaître comme résultat final une somme due par l'Etat, cette somme est reportée sur les périodes de déclarations suivantes, à due concurrence, de la grille 71 de ces déclarations.

9. INTERMEDIAIRES POUR LA FOURNITURE DE JEUX DE HASARD OU D'ARGENT

63. L'organisateur d'un jeu de hasard ou d'argent peut fournir directement ses services aux utilisateurs (joueurs, parieurs, ...) par le biais d'internet ou d'un réseau similaire (ex. : un organisateur de paris sportifs propose des paris en son nom via un site internet directement accessible à ses utilisateurs).

Il est néanmoins également possible, lors de la fourniture d'une prestation de services fournie par voie électronique (par exemple par l'intermédiaire d'un réseau de télécommunication, d'une interface ou d'un portail), qu'un tiers intervienne soit en qualité d'intermédiaire (ex. : le fournisseur de jeux de hasard ou d'argent octroie à ses clients un droit d'accès à un certain nombre de jeux de casino, via un site internet exploité par un tiers), soit autrement qu'en qualité d'intermédiaire.

64. Lorsqu'un tiers intervient, il convient de déterminer en quelle qualité il agit lors de la fourniture de la prestation de services fournie par voie électronique. Trois possibilités doivent être distinguées :

- soit le tiers agit en qualité de commissionnaire (en son nom propre, mais pour le compte de quelqu'un d'autre) au sens de l'article 20, § 1^{er}, du Code de la TVA.

Lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question (art. 28 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28.11.2006). Ces principes ont été transposés aux articles 13, § 2 et 20, § 1^{er}, du Code de la TVA.

Tel est le cas par exemple lorsque l'organisateur d'un jeu propose ses services via l'exploitant d'une plateforme de jeux. La plateforme porte en compte une rétribution au joueur pour chaque jeu et est juridiquement responsable d'une fourniture correcte de la prestation au joueur. L'exploitant de la plateforme de jeux est réputé avoir lui-même reçu le service de l'organisateur du jeu et l'avoir fourni à son tour au joueur.

- soit le tiers agit en qualité d'intermédiaire, autre qu'un commissionnaire au sens de l'article 20, § 1^{er}, du Code de la TVA ;

L'assujetti qui s'entremet dans des services fournis par voie électronique est en principe toujours présumé agir, en son nom propre mais pour le compte du fournisseur de ces services, lorsque cette prestation est fournie par l'intermédiaire d'un réseau de télécommunication, d'une interface ou d'un portail tel qu'une plateforme de téléchargement pour des applications (art. 9bis du règlement d'exécution). Ceci a fait l'objet d'un commentaire détaillé dans la décision TVA n° E.T.126.947 du 22.12.2014. Il est renvoyé à cette décision pour plus de détails.

Lorsque la présomption est réfutée, il convient d'appliquer la circulaire AFER n° 50/2009 (E.T. 109.696) du 12.11.2009 qui explicite le régime TVA applicable aux opérations fournies par l'intermédiaire de moyens de télécommunication spécialement commercialisés à cet effet.

Tel est le cas lorsqu'un joueur joue à un jeu via son smartphone et que le montant dû lui est porté en compte via une facture de la compagnie téléphonique qui a réalisé la communication avec l'organisateur du jeu. La rétribution pour la participation au jeu est mentionnée sur la facture « below the line » à la condition que la compagnie téléphonique renverse la présomption de l'article 9bis du règlement d'exécution. Dans ce cas, la prestation de services proprement

dite est effectuée directement par l'organisateur du jeu vers le joueur. Il est renvoyé à la circulaire AFER n° 50/2009 (E.T. 109.696) pour plus de détails.

- soit le tiers agit autrement qu'en qualité d'intermédiaire lors de la fourniture de la prestation de services proprement dite.

Tel est le cas par exemple lorsque le paiement fait à l'organisateur des paris a lieu via une société de cartes de crédit, laquelle n'est en principe pas considérée comme intervenant lors de la fourniture de la prestation de services fournie par voie électronique. L'organisateur offre ses services directement aux utilisateurs (joueurs, parieurs, etc.). La société de cartes de crédit fournit une prestation de services exemptée par l'article 44, § 3, 5°, du Code de la TVA.

10. IDENTIFICATION A LA TVA

65. L'organisateur de jeux de hasard ou d'argent non exemptés devait en principe se faire identifier à la TVA auprès du service compétent du SPF Finances au plus tard le 31.07.2016 (sous réserve de ce qui est exposé sous le titre 14). Pour ce faire, l'organisateur des jeux de hasard ou d'argent doit compléter et déposer un document 604 A auprès du service compétent, le cas échéant par l'intermédiaire d'un guichet d'entreprises agréé. Le formulaire 604 A est disponible auprès des guichets d'entreprises agréés, auprès des services compétents ou à partir du site internet du SPF Finances, à l'adresse www.finances.belgium.be (Sélectionner : Formulaires > Formulaires, sélectionner l'administration « AGFisc-TVA » et le thème « TVA » puis cliquer sur « Rechercher »).

66. En outre, il est à noter que l'organisateur des jeux de hasard ou d'argent qui disposerait déjà d'un numéro d'identification à la TVA (par exemple suite à des acquisitions intracommunautaires) devait informer dans un délai d'un mois via le document 604 B le service compétent du fait qu'il est désormais tenu au dépôt de déclarations périodiques à la TVA. Le document 604 B est aussi disponible sur le site web précité.

11. UTILISATION DU NUMERO D'IDENTIFICATION A LA TVA

67. Les assujettis doivent communiquer leur numéro d'identification à la TVA à leurs fournisseurs et à leurs clients, conformément à l'article 53quater, du Code de la TVA. **Ce numéro doit en outre être repris sur tous les contrats, factures, bons de commande, notes d'envoi et autres documents relatifs à l'activité économique** (AR n° 1, article 30).

12. DECLARATION PERIODIQUE

12.1. Principe général

68. Conformément à l'article 53, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code de la TVA, les organisateurs des jeux de hasard ou d'argent sont tenus de déposer une déclaration chaque mois. Cependant, si les conditions de l'article 18, § 2, de l'arrêté royal n° 1 sont satisfaites, il leur est possible de choisir le régime de TVA normal avec dépôt de déclarations trimestrielles. La condition principale en la matière est que le chiffre d'affaires annuel de l'ensemble de l'activité économique (y compris les opérations exemptées), TVA non comprise, n'excède pas 2.500.000 EUR. La déclaration périodique doit être déposée au plus tard le 20^e jour du mois qui suit la période à laquelle se rapporte la déclaration.

La déclaration périodique doit obligatoirement être déposée par la voie électronique, par le biais de l'application INTERVAT. L'application INTERVAT peut être sélectionnée sur le site portail du SPF Finances (www.minfin.fgov.be) (sous E-services). Pour envoyer la déclaration, une signature digitale doit être apposée au moyen d'une carte d'identité électronique (avec lecteur de carte) ou d'un certificat digital de niveau 3. L'administration envoie automatiquement un accusé de réception dès que la déclaration lui est parvenue.

12.2. Tolérance administrative

69. L'administration a autorisé, à titre transitoire, qu'un déposant de déclarations mensuelles ne reprenne les opérations relatives au mois d'août 2016 que dans la déclaration relative au mois de

septembre 2016 (en même temps que les opérations de septembre 2016) qui devait être déposée au plus tard le 20.10.2016.

Cette tolérance requiert toutefois que pour les opérations relatives au mois d'août 2016, une déclaration « NEANT » ait été déposée au plus tard le 20.09.2016.

Les déclarations déposées avant la publication de la présente circulaire devaient être faites conformément aux dispositions du nouvel article 44, § 3, 13°, du Code de la TVA, dont le champ d'application est explicité dans l'exposé des motifs de cette modification légale.

Toutefois, il est possible que des incertitudes aient subsisté quant au régime applicable. S'il devait apparaître que la TVA due sur certains jeux de hasard ou d'argent en ligne n'avait pas été acquittée, il conviendra de procéder à une régularisation. En principe, l'administration considèrera cette régularisation comme étant spontanée pour autant qu'elle ait lieu dans la première déclaration périodique à la TVA déposée après la publication de la présente circulaire.

Par conséquent, l'administration admet que :

- les assujettis tenus au dépôt de déclarations périodiques mensuelles reprennent la TVA, devenue exigible entre le 01.08.2016 et le 31.10.2016 et qu'ils doivent encore régulariser, dans la déclaration relative au mois de novembre 2016 (en même temps que la TVA devenue exigible au cours de ce mois), à déposer au plus tard le 20.12.2016 ;
- les assujettis tenus au dépôt de déclarations périodiques trimestrielles reprennent la TVA, devenue exigible entre le 01.08.2016 et le 30.09.2016 et qu'ils doivent encore régulariser, dans la déclaration relative au 4^{ème} trimestre 2016 (en même temps que la TVA devenue exigible au cours de ce trimestre), à déposer au plus tard le 20.01.2017.

13. JOURNAL DES RECETTES

70. Conformément à l'article 14, § 2, 3°, de l'arrêté royal n° 1, du 29.12.1992, relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la TVA, les assujettis organisateurs de jeux de hasard ou d'argent doivent tenir un journal, par siège d'exploitation, dans lequel s'inscrivent les recettes relatives aux opérations pour lesquelles ils n'ont pas d'obligation d'émettre une facture et pour lesquelles ils n'ont pas émis de facture.

Ce journal peut être tenu sous la forme papier ou au moyen d'un système électronique.

Le journal des recettes relatif aux opérations effectuées dans le siège d'exploitation, ainsi que les pièces justificatives qui s'y rapportent, doivent se trouver à ce siège d'exploitation.

71. L'assujetti doit effectuer une inscription journalière dans le journal des recettes, des sommes ou des mises engagées (dans le cas visé sous le titre 6.2.) ou de la commission (dans le cas visé sous le titre 6.3.), et mentionner distinctement le montant de TVA s'y rapportant.

Dans le cas visé sous le titre 6.1., il peut remplacer l'inscription journalière de sa marge brute réelle par joueur (inscription positive ou négative), par une inscription globale, conformément à la tolérance relative à la détermination de la marge brute réelle par période (v. point 34) :

- le 1^{er} de chaque mois : pour les périodes du 15^e jour du mois précédent au dernier jour du mois précédent ;
- le 15 de chaque mois : pour les périodes du 1^{er} au 14^e jour du mois en cours.

72. Les données digitales servant à la détermination de la base d'imposition doivent être conservées conformément à l'article 60, § 4, du Code de la TVA.

14. MINI-GUICHET UNIQUE EN MATIERE DE TVA (MOSS)

73. Depuis le 01.01.2015, les prestations de services fournies par voie électronique effectuées pour un preneur de services non assujetti sont toujours localisées dans le pays où ce preneur est établi, a son domicile ou sa résidence habituelle, quel que soit l'endroit où est établi le prestataire de services.

En conséquence, l'opérateur qui fournit ce type de prestations à des clients non assujettis établis dans l'Union européenne a en principe l'obligation de se faire identifier à la TVA dans tous les états membres où sont localisés ces services et dans lesquels il n'est pas déjà établi ou identifié.

74. En vue de simplifier les obligations des assujettis concernés, est mis en place simultanément dans la Communauté un système de mini-guichet unique facultatif, dit « Mini One Stop Shop » (MOSS) en vue de permettre à ces assujettis de remplir toutes leurs obligations via un seul état membre d'identification (dépôt d'une seule déclaration électronique trimestrielle qui reprend par état membre concerné le chiffre d'affaires réalisé et la TVA due).

Sont mis en place deux systèmes de mini-guichets uniques :

- un régime non-UE pour les opérateurs non européens qui ne disposent dans l'Union européenne ni d'un établissement stable ni d'une identification à la TVA (art. 58ter du Code de la TVA) ;
- un régime UE pour les opérateurs européens ou les opérateurs non européens qui disposent d'un établissement stable sur le territoire de l'Union européenne (art. 58quater du Code de la TVA).

L'assujetti ne peut recourir au régime MOSS pour des services fournis dans un état membre où il dispose d'un établissement (siège de l'activité économique ou établissement stable).

75. Le mini-guichet unique en matière de TVA (MOSS) a fait l'objet d'un commentaire détaillé dans la décision TVA n° E.T.126.947 du 22.12.2014. Il est renvoyé au contenu de cette décision pour plus de détails.

15. RESPONSABILITE SOLIDAIRE

76. L'article 51bis, 1^{er}bis, du Code de la TVA prévoit la possibilité de recouvrer la TVA, due par des prestataires de services qui ne sont pas établis en Belgique, sur les jeux de hasard ou d'argent qui sont fournis par voie électronique, à charge des joueurs qui sont établis en Belgique.

La solidarité à charge des joueurs qui sont établis en Belgique, ne saurait être invoquée par l'administration que lorsque le prestataire de services, qui est le redevable de la taxe, n'a manifestement pas acquitté la TVA due étant donné qu'il ne s'est pas identifié à la TVA :

- ni en Belgique, en application du régime normal ou de l'un des régimes spéciaux visés aux articles 58ter et 58quater du Code (à savoir respectivement le régime MOSS non-UE et le MOSS régime UE) ;
- ni dans un autre Etat membre, en application de l'un des régimes spéciaux visés aux articles 358bis à 369duodecies de la directive 2006/112/CE, qui constituent dans cet Etat membre l'équivalent des régimes spéciaux visés aux articles 58ter et 58quater du Code en Belgique (à savoir respectivement le régime MOSS non-UE et le MOSS régime UE).

77. Il s'ensuit que la solidarité, prévue par l'article 51bis, § 1^{er}bis, du Code de la TVA, à charge des joueurs qui sont établis en Belgique, ne saurait être invoquée par l'administration lorsque l'organisateur fait mention sur son site internet :

- soit d'un numéro d'identification à la TVA valable comprenant les lettres BE ;
- soit d'un numéro d'identification à la TVA valable comprenant les lettres UE.

16. ENTREE EN VIGUEUR

78. Le nouvel article 44, § 3, 13°, du Code de la TVA, donnant lieu à l'abrogation de l'exemption de la TVA sur les jeux de hasard ou d'argent en ligne autres que les loteries, entre en vigueur le 01.07.2016.

Les nouveaux articles 1^{er}, § 14 et 51bis, § 1^{er}bis, du Code de la TVA, entrent également en vigueur le 01.07.2016.

79. Toutefois, afin de permettre au secteur de se préparer aux conséquences qu'impliquent ces nouvelles dispositions légales, le Ministre des finances a décidé de reporter, au **01.08.2016**, l'entrée en vigueur de la taxation des jeux de hasard ou d'argent en ligne autres que les loteries.

Les organisateurs de jeux de hasard ou d'argent en ligne doivent être identifiés à la TVA à partir de cette date.

80. Afin de déterminer si une opération est ou non soumise aux nouvelles dispositions légales, il convient de déterminer le moment où intervient le fait générateur de la taxe.

Les prestations de services ayant pour objet des jeux de hasard ou d'argent en ligne, autres que les loteries :

- effectuées au plus tard le 31.07.2016, sont soumises aux anciennes dispositions légales et sont donc exemptées ;
- effectuées à partir du 01.08.2016, sont soumises aux nouvelles dispositions légales. Lorsqu'une cause d'exigibilité de la TVA survient à partir du 01.08.2016, la taxe est due à concurrence du montant concerné. Cependant, lorsqu'une cause d'exigibilité est survenue au plus tard le 31.07.2016, aucune TVA n'est due à concurrence du montant concerné.

Une prestation de services ayant pour objet des jeux de hasard ou d'argent est effectuée lorsque l'organisateur dispose de tous les éléments permettant de déterminer les gains et les pertes des joueurs.

81. Lorsque l'organisateur des jeux de hasard ou d'argent a l'obligation juridique, de quelque nature que ce soit, de restituer une partie des mises des joueurs en tant que gains, la base d'imposition est déterminée grâce à la marge brute réelle. Celle-ci est constituée des mises engagées par les joueurs, diminuées des gains effectivement reversés aux joueurs. Lorsqu'une telle obligation existe, les mises engagées à partir du 01.08.2016 ne peuvent être diminuées que des gains relatifs à des mises également engagées à partir du 01.08.2016. En d'autres termes, le montant des mises engagées à partir du 01.08.2016 ne peut être diminué du montant des gains se rapportant à des mises engagées avant le 01.08.2016.

82. Ces principes sont illustrés par l'exemple qui suit.

Exemple

Par hypothèse, un organisateur de jeux de hasard ou d'argent en ligne propose de parier sur les résultats d'un match de football organisé dans les cadres des jeux olympiques de Rio 2016. L'engagement des mises est autorisé du 20.07.2016 jusqu'au 10.08.2016, date à laquelle le match sera organisé et les gains éventuels seront reversés.

Les mises engagées avant le 01.08.2016 n'entrent pas en considération pour la détermination de la marge brute réelle de la période du 01.08.2016 au 14.08.2016.

Les mises engagées entre le 01.08.2016 et le 10.08.2016 entrent en considération pour la détermination de la marge brute réelle de la période du 01.08.2016 au 14.08.2016.

Il convient de déterminer si les gains reversés le 10.08.2016 doivent ou non être pris en considération pour le calcul de la marge brute réelle de la période du 01.08.2016 au 14.08.2016. Pour ce faire, il faut examiner si les gains se rapportent ou non à des mises faites respectivement après ou avant le 01.08.2016.

	Mises engagées		Gains reversés
	Date d'engagement des mises	Sont-elles incluses dans une marge brute réelle ?	Sont-ils inclus dans une marge brute réelle ?
Joueur A	20.07.2016	Non.	Non.
Joueur B	25.07.2016	Non.	Non.
Joueur A	02.08.2016	Oui, celle relative à la période du 01.08.2016 au 14.08.2016.	Oui, celle relative à la période du 01.08.2016 au 14.08.2016.
Joueur C	10.08.2016	Oui, celle relative à la période du 01.08.2016 au	Oui, celle relative à la période du 01.08.2016 au

		14.08.2016.	14.08.2016.
--	--	-------------	-------------

83. La circulaire n° 6 du 09.03.1994, relative aux paris, loteries et autres jeux de hasard ou d'argent, et appareils automatiques, demeure en vigueur. Toutefois la présente circulaire modifie cette circulaire en ce qui concerne les jeux de hasard ou d'argent fournis par voie électronique.

Jozef MARCKX
Conseiller général