

Circulaire n° IR/IV-4/91.638 (AREC - 2/2009 AFER 51/2009) dd 10.11.2009

Taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

Taxe sur les jeux et paris.

Jeux et paris via les lignes 0900 et via les GSM.

Base de la JP.

Redevable de la JP.

Mesure de contrôle.

Etablissement de l'impôt.

A tous les agents de niveau A et B des secteurs taxation et recouvrement CD.

I. INTRODUCTION

1. De plus en plus de jeux ou de concours font appel à l'utilisation de lignes téléphoniques ordinaires ou spéciales (appelées lignes 0900), aux SMS, à internet, aux e-mails, etc.

Cela concerne plus précisément les jeux qui se présentent notamment sous la forme de puzzles, de mots croisés, de rébus publiés dans les journaux quotidiens, hebdomadaires ou publicitaires ou qui sont diffusés par voie télévisuelle ou radiophonique et pour lesquels les gagnants reçoivent plus qu'une simple récompense honorifique.

2. Ces jeux ou concours peuvent être organisés par ou à la demande d'entreprises en vue de la promotion de leurs produits ou services auprès du public.

Ainsi, certaines maisons d'édition jouent un rôle central dans la mise en œuvre des projets de concours dans le cadre de ces campagnes de promotion. Et en publiant les concours précités, ils font en même temps la promotion de leurs propres produits graphiques et fidélisent leurs lecteurs.

De même, les stations publiques et commerciales de radio et de télévision – aussi bien nationales que régionales – ont généralement recours à l'organisation des jeux et paris dans le but de fidéliser les auditeurs et/ou spectateurs aux programmes qu'elles diffusent.

Généralement, ces entreprises de média font appel à des entreprises spécialisées qui prennent intégralement en charge l'organisation matérielle proprement dite du concours.

En ce qui concerne l'organisation de concours via des lignes téléphoniques, ce sont généralement ces mêmes entreprises qui établissent les contacts avec les sociétés de télécommunications, contacts au moyen desquels le public peut effectivement prendre part au concours.

Ces entreprises s'occupent également de la promotion des appels téléphoniques pour lesquels les lignes téléphoniques ont été réservées auprès des entreprises de télécommunications et déterminent aussi, sur la base des règles du jeu, le gagnant du concours.

En pratique, il arrive également qu'une telle entreprise spécialisée offre un concept de jeu totalement finalisé à une entreprise en vue de promouvoir les produits ou services de cette dernière.

II. OBJET

3. Cette circulaire a pour but de commenter la réglementation en matière de taxe sur les jeux et paris qui s'applique à ces opérations.

III. REGLEMENTATION APPLICABLE

A. Définitions

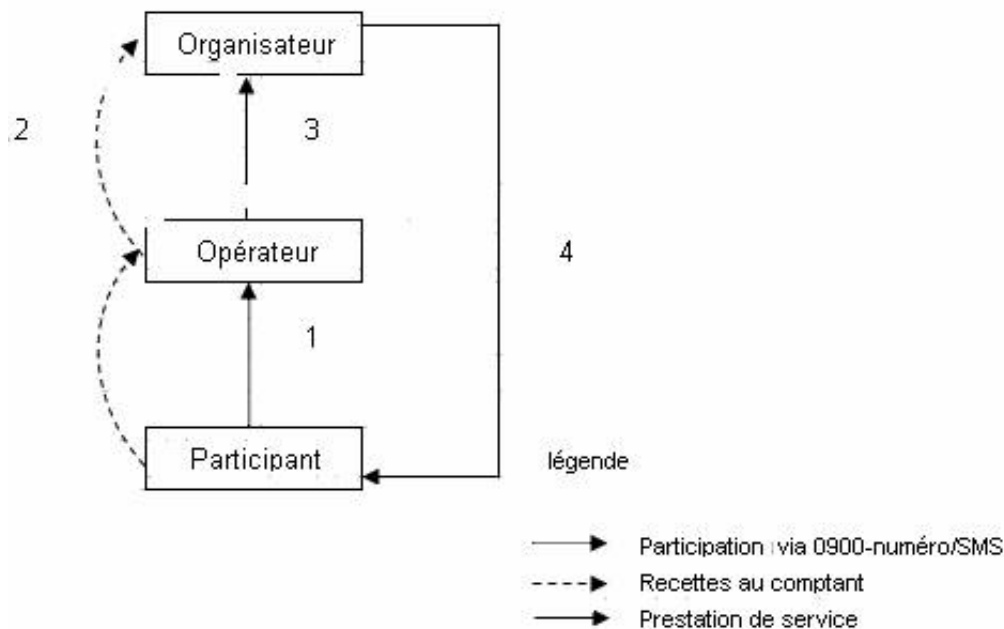
4. Parmi les jeux et concours organisés par voie médiatique, ceux qui nécessitent l'utilisation de lignes téléphoniques 0900 ou de SMS à 4 chiffres connaissent un développement et une popularité croissante.

Or, force est de constater qu'aujourd'hui, « l'univers » des jeux et concours organisés de cette façon peut impliquer un nombre relativement diversifié d'acteurs dont le contenu des prestations commerciales varie en fonction des situations et des accords contractuels.

C'est pourquoi, en vue d'une juste application de la taxe sur les jeux et paris et dans un souci d'une plus grande clarté et d'une sécurité juridique accrue, il est apparu nécessaire de conceptualiser le rôle des différents prestataires de services susceptibles d'intervenir à l'un ou l'autre niveau dans l'offre de jeux et concours et ce, sur la base d'une structure schématique pouvant se décliner dans une version « simplifiée » et dans une version « étendue ».

Cette conceptualisation se base notamment sur certaines définitions énoncées à l'article 1^{er} de l'AR du 10 octobre 2006 portant les conditions auxquelles doivent satisfaire les jeux proposés dans le cadre de programmes télévisés au moyen de séries de numéros du plan belge de numérotation pour lesquels il est autorisé de facturer à l'appelant, en plus du prix de la communication, également le prix du contenu, étant entendu que ce prix est limité aux séries pour lesquelles le tarif de l'utilisateur final ne dépend pas de la durée de l'appel, et qui forment un programme complet de jeu (MB 19/10/2006, Ed.2), abrogé et remplacé par l'AR du 12 mai 2009 fixant les conditions auxquelles doivent satisfaire certains jeux proposés dans le cadre de programmes télévisés au moyen de séries de numéros du plan belge de numérotation et qui forment un programme complet de jeu (MB 29/05/2009, Ed 2).

5. Le schéma simplifié :



→ Le Participant :

Il s'agit de la personne qui participe au jeu ou au concours organisé.

Cette participation se concrétise par l'envoi d'un SMS ou sous la forme d'un appel téléphonique.

En adressant cet appel, le Participant paye bien entendu le prix du service offert ainsi sollicité (1). Dans la mesure où ce prix concerne la participation au jeu ou au concours, le montant est soumis à la taxe sur les jeux et paris. Il arrive que l'Opérateur comptabilise un montant complémentaire au Participant au-delà du prix de la participation au jeu ou au concours. Ce surcoût (qui constitue en fait la contrepartie d'un service de télécommunication fourni au Participant) est assujetti à la TVA.

→ L'Opérateur :

Les arrêtés susmentionnés définissent celui-ci comme toute personne qui, en son nom propre et pour son propre compte, fournit ou revend des services ou des réseaux de communication électronique ou téléphonique.

En l'espèce, il s'agit bien de l'entreprise de télécommunication qui met son infrastructure - au sens le plus général du terme - à disposition de l'Organisateur rendant ainsi possible la participation du public au jeu ou concours via l'utilisation de lignes 0900 ou SMS à 4 chiffres.

Le Participant paye l'Opérateur qui transfère à son tour une partie de la somme payée à l'Organisateur après avoir déduit une indemnité de télécommunication (2). Il faut donc bien remarquer que ce n'est pas l'Opérateur mais bien l'Organisateur qui fixe le contenu du service offert et qui entre en interaction avec le participant (4).

→ L'Organisateur :

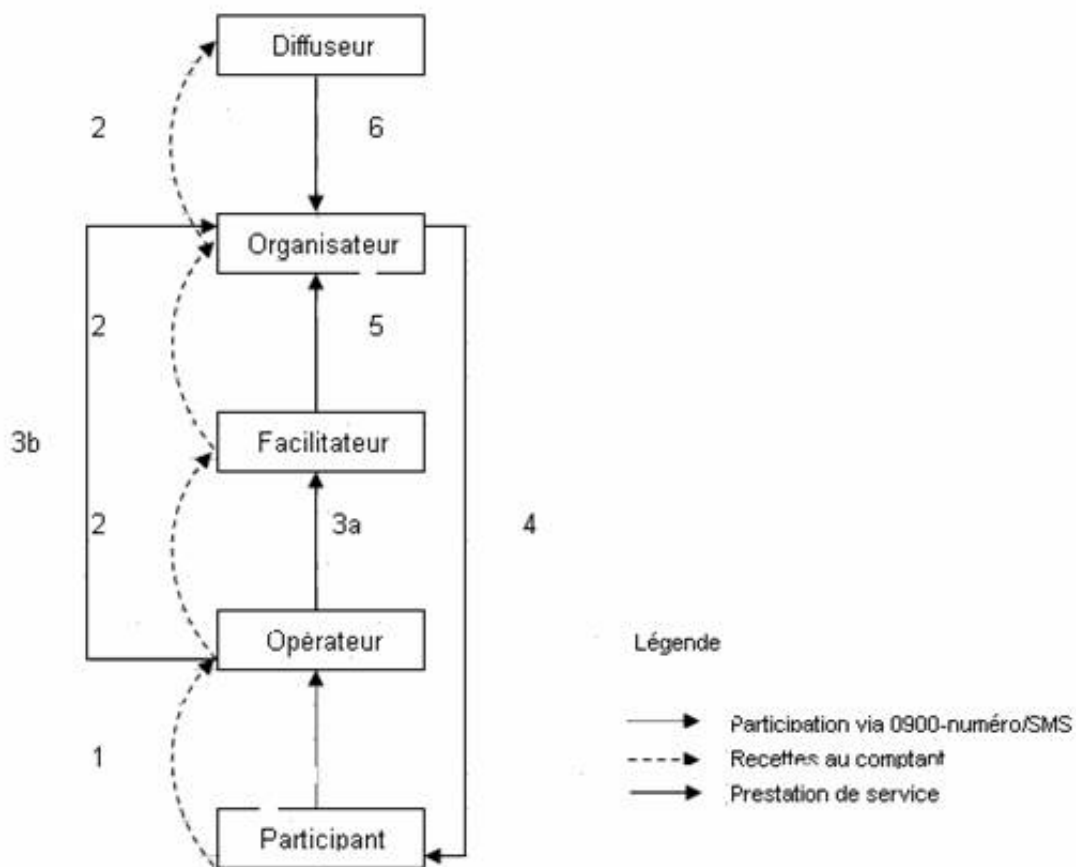
Les arrêtés susmentionnés définissent celui-ci comme toute personne qui organise un jeu et/ou en détermine le contenu.

En l'espèce, il s'agit bien de la personne (morale) qui prend l'initiative d'organiser le jeu ou le concours.

A titre de « rétribution », l'Organisateur perçoit une indemnité de télécommunication qui correspond à une partie de la somme payée par le participant à l'Opérateur. « Une partie » car l'Opérateur doit toujours percevoir une indemnité pour les services mis à disposition tels l'attribution d'un numéro 0900 ou d'un numéro SMS à 4 chiffres ainsi que le coût de la prestation engendré par la mise en place d'une structure visant à percevoir le prix à payer par les Participants (3).

A côté de ce schéma simplifié, il est très fréquent que d'autres parties interviennent également à un niveau ou à un autre de la transaction commerciale :

6. Le schéma étendu :



→ Le Facilitateur :

Les arrêtés susmentionnés définissent « les entreprises facilitatrices » comme toute personne qui met son infrastructure à disposition et/ou apporte sa collaboration à la gestion et au traitement de la communication émanant du téléspectateur.

En l'espèce, il s'agit de l'organisme traitant les différentes lignes entrantes et les données de télécommunication (5).

En fonction du cadre contractuel, le rôle du Facilitateur peut varier en importance. Ainsi, le numéro de téléphone spécial (0900 ou SMS à 4 chiffres) peut être attribué au Facilitateur à la place de l'Organisateur. Dans ce cas, l'Opérateur attribue un service au Facilitateur (3a). Cependant, il est aussi possible que le numéro de téléphone spécial soit aussi directement attribué à l'Organisateur (3b).

Ici aussi, le Facilitateur se paye en conservant une partie de l'argent perçu au titre d'indemnisation du service rendu (2).

→ Le Diffuseur :

Les arrêtés susmentionnés définissent le Diffuseur ou « Fournisseur du jeu » comme la chaîne de télévision et son canal d'émission où le jeu est montré au téléspectateur.

Il faut remarquer que la qualité d'Organisateur ne correspond pas toujours avec celle de Diffuseur et que le rôle de ce dernier peut se limiter à la diffusion du concept.

Celui qui offre le contenu (l'Organisateur du jeu) est dans ce cas une entité distincte que le Diffuseur indemnise pour la diffusion télévisuelle ou radiophonique (6).

B. Fait imposable

a) Cadre légal

7. L'article 43 CTA stipule que :

« Une taxe de 11 p.c. est établie, au profit de l'Etat, sur le montant brut des sommes engagées dans les jeux et paris, même dans des cercles privés, à l'exclusion :

1° des loteries autorisées ;

2° des divertissements populaires qui ne comportent que des droits d'inscription ou de participation répartis sous forme de prix ou affectés aux frais normaux d'organisation, pour autant que le montant total de ces droits ne dépasse pas 6,20 EUR par jour et par personne ;

3° des concours colombophiles lorsque le retour des pigeons a lieu, sauf circonstances de force majeure, un samedi, un dimanche, un jour de fête légal ou un jour de kermesse considéré comme officiel par la commune et que les enjeux sont risqués exclusivement par les propriétaires des pigeons engagés ;

4° ... ;

5° des concours qui font appel aux connaissances et aptitudes du participant, notamment en matière linguistique, historique, géographique ou artistique, lorsqu'ils sont organisés exclusivement au profit d'un musée ou d'une des institutions visées à l'article 104, alinéa 1^{er}, 3 et 4, du Code des impôts sur les revenus 1992. »

b) Commentaire

8. Le CTA ne contient aucune disposition ou définition des notions de « **jeu** », « **montant brut** » ou « **sommes engagées** ».

Afin de définir un tant soit peu le champ d'application de la taxe, il faut avoir recours au Code civil (C.C.), au Code pénal (C.P.) et aux documents parlementaires relatifs aux projets de loi devenus les lois des 28 août 1921 portant création de nouvelles ressources fiscales (MB du 30 septembre 1921) et 4 juillet 1930 modifiant la législation en matière de taxes assimilées aux impôts directs (MB du 12 juillet 1930).

Vu que les règles du droit commun sont applicables au droit fiscal pour autant que ce dernier n'en ait pas disposé autrement, et puisque le droit fiscal ne donne pas de définition de ce qu'il faut entendre par jeux et paris, ces notions doivent être empruntées entre autres au droit civil.

9. Les articles 1964, 1965 et 1966 C.C., considèrent les jeux et paris comme des contrats aléatoires, c'est-à-dire comme une convention réciproque dont les effets, quant aux avantages et aux pertes, soit pour toutes les parties, soit pour l'une ou plusieurs d'entre elles, dépendent d'un événement incertain (voir art. 1964 C.C.).

Un contrat aléatoire est encore défini comme un contrat synallagmatique dont l'étendue de la contrepartie dépend d'un événement incertain.

Le « jeu » est le contrat par lequel les parties promettent un gain à celle d'entre elles qui saura accomplir un fait déterminé. L'obtention d'un gain est essentielle (Cass., 2 décembre 1963, Pas., 1964, I, 346).

10. L'exposé des motifs du projet de loi devenu la loi du 28 août 1921 contient un certain nombre de précisions en rapport avec la portée de l'article 43 CTA. Ainsi, il apparaît que pour l'appréciation de l'imposabilité des jeux et paris, il ne doit pas être tenu compte :

1) de la **cause** ou **l'objet** des jeux et des paris. Ceux-ci peuvent aussi bien avoir un rapport avec les courses de chevaux qu'avec d'autres courses, ou encore avec tous autres concours, épreuves, combats, matches, jeux d'adresse, etc. et même des faits, événements ou circonstances ;

2) du **but** du jeu et du pari. Ainsi, les opérations à but caritatif sont taxables comme les autres. Partant, sont incluses les opérations d'entreprises qui désirent diffuser leurs produits et organiser des campagnes de promotion ;

3) du caractère **licite** ou **illicite** du jeu ou du pari ;

4) du caractère **public** ou **privé** des opérations : les opérations conclues dans des locaux privés sont aussi bien imposables que celles conclues dans des locaux ouverts au public.

Eu égard au large champ d'application de la taxe sur les jeux et paris qui a été voulu par le législateur, il ne faut pas s'étonner de trouver, dans l'exposé des motifs de la loi du 28 août 1921, la considération suivante:

« Il importe peu aussi que les paris soient engagés verbalement ou par écrit, par communication téléphonique ou télégraphique ou de toute autre manière. »

11. Il résulte de ce qui précède que les jeux et paris visés ici tombent dans le champ d'application de la taxe sur les jeux et paris.

C. Base d'imposition

-

a) Cadre légal

12. En vertu de l'article 43 CTA, la taxe est prélevée sur le montant brut des sommes engagées dans les jeux et paris.

b) Commentaire

-

13. Il ressort des travaux parlementaires que la volonté du législateur était de soumettre à la taxe, hormis les paris proprement dits, les sommes engagées dans les jeux par les participants, en ce compris les droits de participation, lorsque ces enjeux sont entièrement ou en partie redistribués de manière variable, c'est-à-dire lorsque les participants peuvent gagner un prix dont la valeur est plus importante que le montant de leurs droits d'inscription ou de participation.

14. Pour la détermination de la base imposable, le législateur avait le choix entre :

1) les mises des joueurs,

2) les gains ou les sommes empochés par ceux qui ont été favorisés par la chance ;

3) le gain éventuel de l'organisateur.

15. Le législateur a ici formellement opté pour « les mises des joueurs » puisque la loi dispose que la taxe est établie sur le montant brut des sommes engagées.

Dans le commentaire du CTA (n° 43/15), il est spécifié que par « **sommes engagées** », il faut entendre les mises ou enjeux ou plus généralement les sommes que risquent les participants dans les jeux et paris.

Sont assimilés à ces sommes, **les droits ou redevances dus pour la participation ou l'inscription**, sans distinguer s'ils sont réclamés pour une seule séance ou un seul pari ou récupérés sous forme d'abonnement, de souscription, de cotisation ou autrement.

16. L'expression « **sommes engagées** » a donc une portée très générale ; il s'agit aussi bien des sommes risquées dans les jeux et paris par les participants que celles qui sont déboursées par ces derniers pour y prendre part, c'est-à-dire :

- les mises d'un montant uniforme pour tous les participants ;
- les mises variant au gré de ceux-ci ;
- les droits d'inscription ;
- le prix des billets ou tickets de participation, les bulletins de pronostic, etc.

17. La notion même de « **montant brut** » s'oppose d'autre part à ce que du chiffre global des enjeux soient défalqués des frais ou charges inhérents à leur engagement et supportés par les joueurs ainsi que les dépenses incombant aux organisateurs (frais de publicité, d'organisation, de répartition des prix, etc.).

18. Par un arrêt du 5 janvier 1972 relatif à l'interprétation de la notion de sommes engagées dans un jeu ou un pari, la Cour de cassation a décidé que la circonstance que les droits d'inscription ou de participation à un jeu ou un pari sont consacrés au paiement des prix ou aux frais normaux d'organisation n'implique pas que ces droits ne constituent pas des montants engagés dans ce jeu ou ce pari, au sens de l'article 43 CTA (Cass., 5 janvier 1972, Arr. Cass., 1972, 435-436).

19. La matière des jeux et paris impliquant l'utilisation de lignes 0900 ou de SMS spéciaux ne déroge pas à ce principe et la taxe sur les jeux et paris doit normalement se calculer sur le montant total des mises des participants, c-à-d la totalité des montants comptabilisés aux participants par l'entreprise de télécommunications.

Une mise-en-oeuvre pure et simple de ce principe ne tiendrait toutefois pas compte du régime TVA applicable aux transactions de télécommunication réalisées via l'utilisation de lignes 0900 ou par SMS et cela aboutirait à taxer le redevable deux fois sur la même base en application de deux régimes de taxation différents.

Dans certains cas, ce prix de revient est composé, d'une part, du montant qui est comptabilisé par l'Organisateur du jeu ou du concours et, d'autre part, du montant que l'entreprise de télécommunication comptabilise en contrepartie du service de télécommunication qui est fourni au Participant. Ce service de télécommunication est soumis à la TVA lorsqu'il a lieu en Belgique.

Dans ce cadre, il est impératif, pour éviter cette double taxation, de « limiter » la base imposable de la taxe sur les jeux et paris à une partie du coût du service facturé au Participant, partie obtenue en soustrayant du montant global de la facturation réclamée au Participant par l'entreprise de télécommunication, le montant représentant le coût complémentaire comptabilisé au Participant par l'entreprise de télécommunication comme coût de l'opération de télécommunication (SMS/ligne 0900).

BI = FG - Coût télécommunication (surcoût)

BI = Base Imposable en jeux et paris

FG = Facture Globale (montant total du service facturé au participant)

Coût télécommunication = la contrepartie du service de télécommunication fourni au Participant (soumise au tarif normal TVA qui est actuellement de 21 %).

Exemple :

FG = 1,10 €

Coût télécommunication (surcoût) = 0,10 €

BI = 1 €

Le problème lié à la détermination de cette base imposable (BI) sera facilité par l'introduction d'une facturation (destinée au Participant) sur laquelle devront apparaître deux montants distincts : l'un destiné à servir de base au calcul de la taxe sur les jeux et paris (la BI) et l'autre (le Coût de télécommunication) indiquant le montant de la communication téléphonique elle-même, grevée d'un montant de TVA.

Il faut enfin souligner que de la base imposable ainsi obtenue ne peut être déduit aucun frais d'organisation de quelque nature qu'il soit.

D. Redevable

a) Cadre légal

-

20. Conformément à l'article 51 CTA, la taxe est due par toute personne qui, même occasionnellement, accepte des enjeux ou des mises, soit pour compte personnel, soit à titre d'intermédiaire.

b) Commentaire

-

21. Légalement, le redevable est, en premier lieu, l'organisateur des jeux et paris qui agit pour son compte personnel et, en second lieu, la personne qui, intervenant entre ledit organisateur et les joueurs, est chargée, pour le compte du premier, de recueillir les mises et enjeux des seconds.

22. Dans le cadre des jeux et concours organisés par voie médiatique via les lignes 0900 ou les SMS à 4 chiffres, nous avons vu que plusieurs acteurs sont susceptibles d'intervenir dans « la chaîne du service offert au Participant ».

- L'Organisateur :

S'agissant de la personne (morale) qui prend l'initiative d'organiser le jeu ou le concours, il est celui qui agit pour son compte personnel et doit à ce titre être tenu comme le redevable *en premier lieu*.

Toutefois, comme cela a été explicité aux points 5 et 6, plusieurs acteurs interviennent généralement dans la chaîne de prestations.

L'expression « à titre d'intermédiaire » formulée à l'article 51 CTA doit s'entendre dans le sens le plus large et cela vise également l'organisme qui accepte des paris ou participe de quelque manière à leur acceptation, par exemple, en donnant de la publicité aux opérations ou en fournissant le matériel ou le personnel et qui recueille ainsi quelque bénéfice direct ou indirect de ces opérations.

C'est à la lumière de cette disposition qu'il faut examiner la qualité de redevable potentiel « en second lieu » des prestataires de service susceptibles d'intervenir dans l'offre de service (jeu/concours) :

- L'Opérateur :

Il s'agit de l'entreprise de télécommunication qui met son infrastructure à disposition de l'Organisateur et qui retient une indemnité sur le prix payé par le Participant avant de rétrocéder le solde à l'Organisateur ou au prestataire suivant.

Il est évident que le rôle joué par l'Opérateur lui confère sans aucun doute la qualité d'intermédiaire au sens de l'article 51 CTA.

- Le Facilitateur :

Il s'agit d'un organisme intervenant pour traiter les différentes lignes entrantes et les données de télécommunication. Il se paye en percevant également une partie du prix payé par le Participant.

Le rôle joué par le Facilitateur lui confère sans aucun doute la qualité d'intermédiaire au sens de l'article 51 CTA.

- Le Diffuseur :

Lorsque la qualité d'organisateur ne correspond pas avec celle de Diffuseur et que le rôle de ce dernier se limite à la diffusion d'un concept, il n'en reste pas moins que, ce faisant, le Diffuseur donne de la publicité aux opérations ou en fournit le matériel ou le personnel et recueille ainsi quelque bénéfice direct ou indirect de ces opérations.

La qualité d'intermédiaire au sens de l'article 51 CTA doit dès lors lui être reconnue même lorsqu'il n'a pas la qualité d'Organisateur.

23. En principe, tous ces intermédiaires peuvent être considérés comme redevables, puisque la loi considère comme tels ceux qui acceptent des mises ou enjeux en qualité d'intermédiaire.

Rappelons encore que l'article 51 CTA ne permet pas de taxer simultanément et séparément le redevable « en premier lieu » et le redevable « en second lieu ». Une fois que le choix est fait et que la cotisation est établie dans le chef du redevable choisi, il faut ignorer « le second » redevable et il ne peut être question de taxer ce dernier, sous prétexte que la cotisation établie dans le chef du premier est irrécouvrable.

Il est dès lors essentiel d'analyser clairement la situation d'espèce et d'identifier le plus clairement possible l'ensemble des « acteurs » du service offert au Participant.

Il est évident que l'Organisateur établi en Belgique ou ayant un établissement stable en Belgique sera en priorité considéré comme le redevable de la taxe sur les jeux et paris.

Si, pour une raison quelconque, ce redevable réel n'est pas atteignable, parce que par exemple il réside à l'étranger, l'article 51 autorise alors de taxer directement la/les personne(s) qui peut(vent) être qualifiée(s) d'intermédiaire.

Quoi qu'il en soit, les différents prestataires de services qui interviennent dans l'offre de jeux et concours ont un intérêt évident à désigner dans leurs conventions celui qui sera chargé de déclarer et de payer la taxe sur les jeux et paris à l'administration. Il va de soi qu'à défaut d'une telle convention, l'administration s'adressera en premier lieu à l'organisateur et, à défaut de pouvoir atteindre celui-ci, à l'un ou l'autre intermédiaire.

24. Rappelons enfin que l'article 51 CTA n'établit aucune solidarité entre le redevable qui accepte pour son compte personnel (l'Organisateur) et le redevable qui accepte à titre d'intermédiaire.

E. Obligations du redevable

-

a) Cadre légal

25. On retrouve la base légale relative aux obligations fiscales générales que doit remplir le redevable sur le plan de la taxe sur les jeux et paris aux articles 53, 60 et 63 CTA.

b) Commentaire

-

26. En ce qui concerne les opérations visées ici, les obligations fiscales générales sont d'application.

Pour être complet, on rappellera ce qui suit :

- la déclaration préalable à l'organisation de jeux et paris, à introduire au moyen de la carte-déclaration **714 B**, au moins 2 jours avant le commencement des opérations, auprès du receveur des contributions directes du ressort où les opérations vont avoir lieu ou du ressort où se situe le siège social de la société organisatrice.

Lorsque les jeux et paris ont un caractère permanent ou qu'ils se reproduisent à intervalles réguliers, la déclaration vaut jusqu'à ce qu'elle soit révoquée par le redevable.

Le receveur communique une copie de chaque déclaration préalable d'organisation qu'il reçoit à l'inspecteur

de recherche compétent;

- la constitution d'une garantie réelle auprès de la Caisse des Dépôts et Consignations d'un maximum de 50.000,00 EUR avec un minimum de 500,00 EUR. Le montant de la garantie est fixé par le directeur régional des contributions directes secteur recouvrement du ressort du bureau de recettes du redevable, compte tenu de l'importance présumée des opérations qui vont être réalisées et des minima et maxima mentionnés ci-dessus.

La constitution d'une garantie bancaire établie sur accord et dans les conditions émises par le Directeur régional compétent peut également constituer une forme acceptable de cautionnement ;

- le paiement de la taxe due, qui est calculée sur le montant brut des sommes engagées.

La taxe est payable sur déclaration. Pour ce faire, il faut utiliser le formulaire de déclaration n° 733 qui doit être souscrit lors de chaque paiement de la taxe (le 1^{er} et le 15 de chaque mois).

La déclaration 714 B ne doit pas être confondue avec la déclaration 733.

La première a pour but essentiel d'informer l'administration sur les opérations projetées, afin de pouvoir éventuellement les contrôler, tandis que la seconde est nécessaire pour pouvoir contrôler et fixer le montant dû de la taxe.

27. Compte tenu du système de paiement « en cascade » (voir n° 5 et 6), il est possible que l'Organisateur ne connaisse pas exactement les montants à déclarer dans les délais que la loi impose.

C'est pourquoi, dans le cadre des jeux et paris visés par la présente circulaire, l'Administration peut accepter de fonctionner sur la base d'un système de « déclaration et de paiement provisionnels », suivis de « déclarations complémentaires » destinées à communiquer au Receveur des contributions directes le montant constituant finalement la base imposable définitive.

Peut également être considéré comme acceptable un système par lequel une déclaration trimestrielle serait introduite, mais dans lequel des acomptes mensuels seraient payés à concurrence d'un tiers de l'impôt effectivement dû pour le trimestre précédent.

Si un tel système dérogatoire s'avérait nécessaire, l'autorisation préalable du Receveur compétent des contributions directes devrait être demandée afin d'éviter des sanctions éventuelles (l'impôt est porté au quintuple en cas de non paiement en application de l'article 68 CTA).

Les montants déclarés peuvent soit être soumis à des intérêts de retard (article 414 CIR 92) en cas de paiement insuffisant, soit donner lieu à l'application d'intérêts moratoires (article 418 CIR 92) s'il apparaît que les montants payés sont supérieurs à la taxe réellement due.

F. Mesures de contrôle

-

a) Cadre légal

-

28. L'article 54 CTA dispose :

« Des tickets, cartes ou billets indiquant les mises, enjeux ou paris, doivent être délivrés.

Les tickets, cartes ou billets doivent indiquer les gains visés à l'article 45. »

29. L'article 55 du même Code stipule :

« Le redevable inscrit journallement dans un registre le montant des recettes par catégorie et le dernier numéro des tickets, cartes ou billets délivrés. »

b) Commentaire

30. D'un point de vue historique, il est intéressant de rappeler que les dispositions susvisées du CTA trouvent leur origine dans l'article 92, §§2 à 4, de la loi du 28 août 1921. Elles énumèrent les documents de base qui doivent être utilisés pour l'enregistrement des éléments imposables et être tenus à la disposition de l'administration aux fins de contrôle.

Le législateur de 1921 avait prévu que d'autres mesures de contrôle pourraient s'avérer nécessaires et il avait donné au Roi le pouvoir de les arrêter le cas échéant (article 59 CTA).

C'est ainsi qu'ont été instaurées ultérieurement les mesures prévues aux articles 53, 54 et 55, AR Règl. gén. CTA.

En 1929, il fut également estimé opportun d'adapter les dispositions de l'article 92, §§ 2 à 4, de la loi du 28 août 1921, notamment en ce qui concerne la justification des éléments imposables.

A cette fin, il fut donné au Ministre des Finances l'autorisation, entre autres, de permettre ou de prescrire, par dérogation aux dispositions de l'article 92, §§ 2 à 4, la justification des éléments imposables « par d'autres moyens que ceux prévus par la loi ».

Cette disposition est actuellement reprise à l'article 65, 1° CTA et libellée comme suit :

« Par dérogation aux articles 53 à 56 et 60, § 1er, le Ministre des Finances peut :

1° aux conditions qu'il détermine , permettre ou prescrire la justification des éléments imposables par d'autres moyens que ceux prévus par la loi ou autoriser la fixation forfaitaire desdits éléments éventuellement avec paiement anticipé de la taxe y afférente ; »

Il résulte de ces éléments que les mesures de contrôle imposées par les dispositions légales précitées peuvent être considérées comme un minimum en matière d'établissement et de contrôle des éléments imposables. Elles doivent dès lors être respectées à moins que d'autres mesures de contrôle n'aient été instaurées (ou pourraient l'être).

31. Conformément à ce qu'avait pu pressentir le législateur, le développement des médias et des moyens de télécommunication a de nos jours à ce point évolué qu'une adaptation des mesures de contrôle telles que définies aux articles 54 et 55 CTA apparaît pour le moins souhaitable.

Plus spécialement, l'obligation de délivrer des tickets, cartes ou billets (à se procurer auprès d'imprimeurs agréés à cette fin par l'administration et sur lesquels figurent la mise, l'enjeu ou les paris) et de tenir un registre des recettes dans lequel le redevable doit inscrire journalièrement le montant des recettes par catégories et le dernier numéro des tickets, cartes ou billets délivrés, peut donner lieu à des problèmes pratiques.

C'est pourquoi l'Administration accepte aujourd'hui que les Organismes de jeux et paris faisant appel aux moyens modernes de télécommunication rendant de facto désuet le respect des mesures de contrôle visées aux articles susmentionnés **mettent en place, sur la base d'une convention, un accord baptisé « accord-serveur ».**

L'objectif visé par la conclusion d'un tel accord-serveur consiste à remplacer la conservation des tickets comme prescrit aux articles 54 et 56 du CTA par l'enregistrement et la conservation digitale des données.

En concluant un tel accord, l'Organisme doit stocker « en temps réel » les données digitales suivantes :

- les données relatives à l'identification des divers jeux proposés ;

- les données relatives aux mises ou enjeux acceptés sur les divers jeux proposés.

L'Administration doit aussi pouvoir accéder on line aux données digitales enregistrées, les Services de Recherche de l'AFER (Administration de la Fiscalité, des Entreprises et des Revenus) pouvant ainsi comparer les données mises à leur disposition avec les déclarations 733 introduites.

La demande de conclusion d'un accord-serveur doit être introduite auprès du Directeur régional contributions directes compétent, secteur taxation, qui prendra sa décision sur la base de l'enquête réalisée et de l'avis transmis par les Services de Recherche de l'AFER.

La conclusion d'un tel accord-serveur dans le respect des conditions émises par l'Administration permet ainsi au redevable d'être exempt des obligations visées aux articles 53 CTA (déclaration préalable concernant les opérations de jeux et paris), 54 CTA (impression des tickets par un imprimeur «agréé») et 55 CTA (tenue journalière d'un registre des recettes sous les formes prévues par la loi).

G. Accroissements d'impôt

-

a) Cadre légal

-

32. L'article 68 CTA dispose :

« En cas de fraude ou d'omission, soit dans le registre ou dans les tickets, cartes ou billets visés aux articles 54, alinéa 1^{er}, et 55, soit dans les déclarations prescrites, la taxe est quintuplée ; au besoin, elle est établie d'office à raison des recettes présumées. »

b) Commentaire

-

33. L'article 68 CTA a été instauré afin d'assurer la correcte perception de la taxe à l'encontre des contrevenants à la loi.

34. Pour autant que toutes les obligations légales en rapport avec la taxe sur les jeux et paris soient respectées (par exemple l'introduction d'une déclaration préalable, l'obligation de constituer une garantie réelle et le paiement de la taxe), il n'y a aucune raison d'appliquer l'article 68 CTA prévoyant un accroissement d'impôt.

H. Etablissement de l'imposition

a) Généralités

-

35. En vertu de l'article 2 CTA, les dispositions légales concernant l'établissement de l'imposition qui valent en matière d'impôts sur les revenus sont applicables à la taxe sur les jeux et paris, pour autant que les lois relatives à cette taxe n'en disposent pas autrement.

36. Pour cette raison, les opérations visées ici et soumises à la taxe sur les jeux et paris sont régies par les mêmes règles qu'en matière d'impôt sur les revenus.

b) Délais d'imposition

-

37. Le délai d'imposition de la taxe éludée en matière de jeux et paris est réglé par l'article 354 CIR 92.

Conformément au premier alinéa de cet article, en cas d'absence de déclaration, de remise tardive de celle-ci, ou lorsque l'impôt dû est supérieur à celui qui se rapporte aux revenus imposables et aux autres éléments mentionnés sous les rubriques à ce destinées d'une formule de déclaration répondant aux conditions de forme et de délais prévues aux articles 307 à 311, l'impôt peut, par dérogation à l'article 359, être établi pendant trois ans à partir du 1^{er} janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû.

Ce délai est prolongé de deux ans en cas d'infraction aux dispositions du présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution, commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire (article 354, deuxième alinéa, CIR 92).

c) Exercice d'imposition et période imposable

-

38. En ce qui concerne la détermination de l'exercice d'imposition en matière de taxe sur les jeux et paris, seul l'article 359 CIR 92 est applicable.

Cet article stipule que l'exercice d'imposition commence le 1^{er} janvier et finit le 31 décembre suivant.

39. En matière d'impôts sur les revenus, la dette d'impôt naît définitivement le jour de la clôture de la période au cours de laquelle sont acquis les revenus qui constituent la base imposable.

En matière de taxe sur les jeux et paris, la période se termine le 31 décembre.

Pour l'application de la taxe sur les jeux et paris, la période imposable correspond dès lors à l'exercice d'imposition.

40. Il découle de ce qui précède que les mises qui ont été effectuées dans le cadre des opérations imposables au cours d'une année calendrier déterminée doivent être rattachées à l'exercice d'imposition du même millésime.

Exemple :

-

Un certain hebdomadaire offre régulièrement à ses lecteurs la possibilité de gagner quelque chose comme par exemple un set de produits de soins, des appareils ménagers, ...

Ainsi, dans les hebdomadaires des mois de juillet et août 2008, des concours de mots croisés ont été publiés chaque semaine, concours auxquels les lecteurs pouvaient participer via des lignes 0900.

Vu que les mises acquises ont été effectuées au cours de l'année calendrier 2008, elles devaient donc être rattachées à l'exercice d'imposition 2008.

d) Localisation de l'imposition

-

41. En vertu de l'article 11, § 2, de la loi ordinaire du 9 août 1980 de réformes institutionnelles et de l'article 5, § 2 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, la taxe sur les jeux et paris est réputée être localisée à l'endroit où les jeux sont organisés et où les paris sont engagés.

La loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions n'a pas modifié ces dispositions.

42. Sur cette base, on considère que la localisation de la taxe se rapportant aux opérations imposables concernées est déterminée par la situation géographique du ou des sièges d'activité du redevable.

Lorsque plusieurs sièges d'activité se répartissent entre plusieurs Régions du Royaume, le redevable doit opérer, sous le contrôle de l'administration, une ventilation afin d'appliquer le taux d'imposition propre à chaque Région en fonction de la localisation de chaque siège d'activité et de permettre à l'administration d'attribuer à chaque Région le montant de la taxe qui lui revient.

43. Pour rappel, le taux de la taxe sur les jeux et paris est actuellement fixé à 15 % du montant brut des

43. Pour rappel, le taux de la taxe sur les jeux et paris est actuellement fixé à 13 % du montant brut des sommes engagées en Région Flamande et dans la Région de Bruxelles-Capitale et à 11 % du montant brut des sommes engagées en Région Wallonne.

I. Conclusion

44. Il est évident qu'à l'avenir, l'évolution des technologies engendrera un développement et une diversification des techniques d'offres de jeux, paris et concours par le biais des moyens de télécommunication.

Mutatis mutandis, les principes repris dans cette circulaire leur seront bien entendu applicables.

J. Application

-

45. La présente circulaire est complémentaire à la note concernant la TVA qui détermine le taux de TVA applicable aux opérations fournies par des moyens de télécommunication commercialisés spécialement dans ce but.

Une correcte application de la présente circulaire n'est seulement possible qu'après adaptation par les opérateurs télécom de leur méthode de facturation aux principes édictés dans la note susmentionnée.

Pour donner la possibilité au secteur de réaliser les adaptations nécessaires sur ce plan, la méthode de travail décrite dans la présente circulaire concernant la taxe sur les jeux et paris sera d'application sur les opérations effectuées à partir du 1^{er} avril 2010.

L'Administrateur du Recouvrement

L'Administrateur Petites et Moyennes
Entreprises

Gh. VANDERCAPELLEN

C. SIX