CIRC 39/2005

Circulaire n° AFER 39/2005 (E.T.108.816) dd. 27.09.2005

BIENS IMMEUBLES
Location immobilière accompagnée de prestations de services accessoires
Mise à disposition d'espaces immeubles par nature par un centre d'affaires ou un centre de services dans le cadre d'une prestation de service complexe

DROIT A DEDUCTION

PRESTATION DE SERVICE
Centre d'affaires
Centre de services
Lieu de la prestation de service
Prestation de service complexe soumise à la TVA pour la totalité

A tous les fonctionnaires des niveaux A, B et C de l'AFER - secteur TVA.

1. INTRODUCTION

Les centres d'affaires ou de services ont pour activité principale la fourniture à des entreprises, des indépendants ou des titulaires de professions libérales, d'un ensemble de services indissociables s'appuyant sur une infrastructure complète et intégrée. Cet ensemble de services, offert pour un prix forfaitaire, comprend à la fois la mise à disposition de locaux privatifs meublés, l'utilisation d'une infrastructure destinée à l'usage commun de tous les "locataires" (salles de réunion, sanitaires, espace de réception ou de détente, fax, photocopieuse, etc…), l'utilisation de réseaux bureautiques et téléphoniques, ainsi que des services de diverses natures (comme l'accueil des visiteurs, la réception du courrier, l'entretien des locaux, etc…).

Jusqu'à présent, l'administration considérait que :

- d'une part, la mise à la disposition de locaux ou d'espaces immeubles par nature, destiné à l'usage exclusif d'un client (locataire), était une opération exemptée de TVA conformément à l'article 44, § 3, 2°, du Code;

- d'autre part, la mise à disposition de locaux et autres espaces destinés à l'usage commun des clients (salles de réunion, restaurant éventuel, …) devait être considérée comme une prestation de services visée par l'article 18, § 1er, 6° , du Code de la TVA.
  Ce service, tout comme du reste ceux effectués par le centre d'affaires ou de services à titre de services administratifs ou autres, était soumis à la TVA, au taux propre à chacune des prestations concernées.

Les centres d'affaires ou de services étaient dès lors considérés comme des assujettis mixtes, leur statut ayant été précisé dans la décision n° E.T.53.728 du 9 mars 1990 (Revue de la TVA n° 90, p. 240).

2. EVOLUTION DE LA JURISPRUDENCE

Selon la Cour de Justice des Communautés européennes, pour déterminer si une opération relève ou non de la qualification de location immobilière, il faut analyser l'objet même de la convention (arrêt du 18 novembre 2004, affaire C-284/03, Temco Europe). Si celui-ci consiste essentiellement en l'occupation d'un bâtiment, l'opération doit être qualifiée de location immobilière et est par conséquent exemptée de TVA sans ouvrir un droit à déduction dans le chef du bailleur. Si par contre, l'objet principal de la convention consiste en une autre prestation, l'opération est en principe soumise à la TVA, avec ouverture d'un droit à déduction dans le chef du prestataire, quelle que soit la qualification donnée à cette opération.

La Cour a rappelé la nécessité d'établir une distinction entre les opérations de location immobilière, caractérisées principalement par une mise à disposition passive de locaux ou de surfaces d'immeubles, moyennant une rémunération liée à l'écoulement du temps, et les opérations qui mettent en œuvre une prestation de services susceptible de recevoir une autre qualification.

Suite à cet arrêt, l'administration a décidé de revoir sa position à l'égard du régime applicable, en matière de TVA, aux prestations des centres d'affaires ou de services et d'adopter un point de vue qui, pour l'essentiel, peut être illustré par un arrêt du 30.4.2004 de la Cour d'appel de Gand.

Cette Cour a en effet estimé que si, dans le cadre de contrats conclus par un centre d'affaires ou de services, la mise à disposition d'espaces individuels constitue effectivement un élément important de la convention, il n'en reste pas moins que cette mise à disposition ne constitue pas pour autant la prestation prépondérante.

Elle a par ailleurs considéré que la mise à disposition d'espaces individuels ne constitue pas une prestation de services indépendante et que les autres prestations de services fournies ne forment pas une ou plusieurs prestations de services autonomes.

Les centres d'affaires ou de services offrant un ensemble de services, "en package", "présentant l'avantage pour leurs clients d'avoir accès à une organisation et à un milieu de travail dans le cadre desquels les moyens nécessaires à l'exercice de leur activité professionnelle leur sont fournis prêts à l'emploi", la Cour a décidé que les prestations de services fournies par un centre d'affaires ou de services ou de services constituent un ensemble qui, en application de l'article 18, § 1 er, al. 1 er, du Code, est soumis pour le tout à la TVA .

3. DISTINCTION ENTRE LES PRESTATIONS DES CENTRES D'AFFAIRES OU DE SERVICES ET LES LOCATIONS IMMOBILIERES ACCOMPAGNEES DE PRES-TATIONS DE SERVICES ACCESSOIRES

Afin de distinguer les prestations des centres d'affaires ou de services, soumises à la taxe, des locations immobilières exemptées (accompagnées, le cas échéant, de prestations de services accessoires), l'administration, après avoir procédé à une enquête dans ce secteur d'activités, a déterminé un certain nombre de critères qui devront obligatoirement être remplis pour que la prestation des centres d'affaires ou de services soit entièrement soumise à la TVA.

3.1. Caractéristiques du contrat

Le centre d'affaires ou de services doit conclure avec ses clients un contrat par lequel il s'engage à fournir un ensemble minimal indissociable de services (voir ci-après) moyennant un prix forfaitaire unique.

Le client ne peut avoir la faculté de renoncer à certains de ces services moyennant réduction de prix.

Ce prix forfaitaire comprend tout d'abord toutes les charges, taxes et impôts relatifs au bâtiment du centre d'affaires ou de services et aux biens qui l'équipent (assurances, précompte immobilier, taxes régionales ou communales diverses).

Il comprend également les charges classiques (eau, électricité et chauffage), étant entendu que les compteurs respectifs sont ouverts, auprès des sociétés de distribution, au nom du centre lui-même.

3.2. Prestations minimales requises

Pour que le prix forfaitaire réclamé soit soumis pour le tout à la taxe, le centre d'affaires ou de services doit offrir au minimum les services suivants en contrepartie de ce prix :

- mise à disposition d'un ou de plusieurs locaux équipés : le bureau comprend un mobilier minimum (p.ex. 1 meuble de bureau + 1 siège, 1 poste téléphonique et 1 armoire). Ces locaux équipés peuvent être soit partagés entre différents clients soit réservés à l'usage exclusif de l'un d'eux, mais en tout état de cause, la convention doit prévoir que le client ne peut pas modifier substantiellement l'aménagement du bureau (par exemple, interdiction de venir avec son propre mobilier ou de repeindre les murs);

- mise à disposition de salles de réunion communes pendant un laps de temps prévu dans la convention initiale; il est important de souligner que la durée de cette mise à disposition peut être variable mais qu'il est nécessaire que cette mise à disposition soit prévue dans le package, étant évidemment entendu que, s'il le désire, le client pourra solliciter des heures d'occupation supplémentaires pour un prix distinct, en fonction de ses besoins ponctuels;

- mise à disposition d'espaces communs : couloirs, sanitaires, ascenseurs, locaux administratifs (pour la photocopieuse, le fax, etc …), et éventuellement, d'une cuisine ou d'une kitchenette équipée, d'un espace de réception ou de détente,…;

- mise à disposition d'équipements bureautiques communs : photocopieur, fax et, éventuellement, imprimantes, rogneuses, relieuses, …; le prix forfaitaire réclamé au client comprend l'accès à ces équipements (et peut éventuellement lui donner droit à un quota forfaitaire de consommations par période), mais il est permis que les consommations (ou, si un quota forfaitaire est prévu, les suppléments pour dépassement de ce quota) fassent l'objet d'une facturation complémentaire;

- mise à disposition de l'infrastructure ICT (câblage et "points de connexion" jusque dans les bureaux, patch pannel, centraux téléphoniques et ligne du client, pour la téléphonie et l'accès à Internet, …) ainsi que la mise à disposition d'un ou plusieurs postes de téléphone.

Ici encore, il est précisé que l'abonnement aux opérateurs de télécommunication doit être pris par le centre d'affaires ou de services, qui se charge d'attribuer lui-même à chaque client un ou plusieurs numéros de téléphone individualisés. C'est le centre d'affaires ou de services qui reçoit de ces opérateurs la facture globale de toutes les télécommunications rendues à partir du centre. C'est le centre qui se charge ensuite de la répartition des consommations entre ses différents clients.

- A cet égard, il est précisé que si le prix forfaitaire réclamé par le centre d'affaires ou de services comprend évidemment l'accès à ces moyens de télécommunications (abonnement), et éventuellement un certain quota de communications téléphoniques, il est toutefois permis que les consommations (ou, si un quota forfaitaire de communication est prévu, les suppléments pour dépassement de ce quota) fassent l'objet d'une facturation complémentaire.

Remarque

La libéralisation des réseaux de télécommunication offre aujourd'hui aux clients des centres d'affaires ou de services la possibilité d'utiliser un autre opérateur en télécommunication que celui auquel ont recours ces centres, par l'intermédiaire d'une carte et /ou d'un numéro d'appel spécial, à partir des appareils de téléphonie mis à leur disposition par les centres d'affaires ou de services et de manière plus générale, à partir de n'importe quel autre appareil de téléphonie. Dans ce cas, la communication n'est pas facturée aux centres mais directement à leurs clients. Cette situation particulière ne remet pas en cause le régime en matière de TVA applicable au centre d'affaires ou de services;

- nettoyage régulier des bureaux et des espaces communs, maintenance générale du site et de ses équipements, sous la responsabilité du centre d'affaires ou de services, en vue de garantir la continuité des services;

- présence permanente d'un personnel d'accueil, tous les jours ouvrables pendant les heures de bureau; réponse téléphonique personnalisée au nom des clients, en cas d'absence de ceux-ci;

- réception et tri du courrier par le personnel du centre.

Remarque importante

S'il est requis qu'un centre d'affaires ou de services fournisse au minimum les services visés au présent point 3.2., pour que ces services puissent être considérés comme ne formant qu'une seule prestation de services globale, imposable à la taxe pour le tout, il n'est en revanche pas obligatoire que ces prestations de services soient exécutées par du personnel salarié du centre. Le centre d'affaires ou de services peut bien entendu faire appel à des prestataires extérieurs (p.ex., une entreprise de nettoyage de bureaux), étant entendu que dans ce cas, le centre d'affaires ou de services doit être l'unique cocontractant de ces prestataires (les contrats ne peuvent être signés qu'avec lui et les factures de ces prestataires ne peuvent être adressées qu'au centre d'affaires ou de services) et qu'à l'égard de ses clients, ce soit contractuellement le centre d'affaires ou de services qui apparaisse comme le seul responsable de la bonne exécution des prestations qui doivent être rendues à ces clients, en contrepartie du prix forfaitaire qui leur est réclamé.

3.3. Autres prestations rendues par les centres d'affaires ou de services

Outre les services visés au point 3.2. ci-avant, les centres d'affaires ou de services peuvent fournir d'autres services, soit d'office (et dans ce cas, ils sont compris dans le prix forfaitaire réclamé au client) soit "à la carte", en fonction des besoins du client.

Il s'agit de :

- la mise à disposition d'emplacements de parking (21, § 3, 1°);

- la mise à disposition de réfectoires (21, § 3, 1°);
- services traiteur (21, § 3, 4°, b);
- services de courrier express (21, § 3, 3° ou 3°bis);
- travaux de secrétariat administratif (tenue d'agendas, secrétariat téléphonique, dactylographie, classement, etc…) (21, § 2);
- services de traduction (21, § 3, 7°, d);
- services de support IT (mails, gestion des bases de données…) (21, § 3, 7°, d);
- services d'encadrement au niveau juridique, fiscal et comptable (21, § 3, 7°, d);
- accomplissement de démarches officielles auprès des autorités (guichets d'entreprise, Chambre des Négoces et des Métiers,…) (21, § 3, 7°, d);
- services de marketing et/ou de publicité (21, § 3, 7, c et d);
- services de gestion des ressources humaines (21, § 2);
- services de "bureau virtuel" : forfait qui comprend en général : l'utilisation de l'adresse commerciale, la possibilité d'établir son siège social, la réception et le tri du courrier, la réception de fax, une permanence téléphonique, sans que des locaux soient mis à disposition…) (21, § 2).

4. LOCALISATION DE LA PRESTATION GLOBALE D'UN CENTRE D'AFFAIRES OU DE SERVICES

4.1. Principe

L'ensemble des prestations de services fournies par les centres d'affaires ou de services constituent une prestation complexe qui, conformément à la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes, est réputée se situer à l'endroit où le prestataire de services a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle (article 21, § 2, du Code). Lorsqu'elle a lieu en Belgique, cette prestation est passible du taux normal de la taxe, qui s'élève actuellement à 21 %.

A cet égard, il est apparu que, par le passé, certains offices de contrôle ont admis, lorsque le client est établi à l'étranger, de localiser les prestations fournies par les centres d'affaires ou de services conformément à l'article 21, § 3, 7°, du Code. Aucune régularisation ne sera opérée pour le passé lorsque l'assujetti peut apporter la preuve de cette information erronée.

Par contre, lorsque tel n'est pas le cas, une régularisation de la TVA due devra être opérée. Toutefois, par mesure de simplification, il ne sera procédé à cette régularisation que dans la mesure où le client du centre d'affaires ou de services n'aurait pas pu déduire la TVA ou prétendre au remboursement de celle-ci sur base de la 8 ème ou de la 13 ème directive.

4.2. Localisation des prestations de services visées au point 3.3.

Lorsque, outre les services minimaux requis, un ou plusieurs services visés au point 3.3. sont fournis d'office par le centre d'affaires ou de services, en contrepartie du prix forfaitaire, sans que le client n'ait la possibilité d'y renoncer moyennant une réduction de prix, aucune ventilation ne doit être opérée sur la facture du centre d'affaires ou de services. L'article 21, § 2, est applicable dans ce cas à l'ensemble des prestations fournies.

En revanche, lorsque les services visés au point 3.3. sont fournis à la demande du client, moyennant supplément de prix, ou encore lorsqu'ils sont en principe fournis d'office mais que le client a la possibilité d'y renoncer moyennant diminution du prix forfaitaire, ces services doivent être localisés en fonction de leur nature. On se référera, à cet égard, aux dispositions inscrites entre parenthèses au regard de chaque prestation, au point 3.3. ci-avant.

5. REGIME APPLICABLE AUX CENTRES D'AFFAIRES OU DE SERVICES QUI NE RENDENT PAS LES SERVICES MINIMAUX REQUIS

5.1. Principe

Lorsque les conditions énoncées sous les points 3.1. et 3.2., ci-avant, ne sont pas rencontrées, la mise à disposition des locaux privatifs et des locaux communs (salles de réunions, réfectoires, sanitaires, salles de réception, etc….) doit être considérée pour le tout comme une location immobilière exemptée de la taxe en vertu de l'article 44, § 3, 2° du Code.

En revanche, la mise à disposition des biens meubles (mobilier, fax, photocopieuses, etc…) constitue une prestation de services soumise à la taxe.

Si un prix forfaitaire unique est réclamé pour la mise à disposition des parties immeubles et des biens meubles, ce prix doit être ventilé pour la perception de la taxe, sous le contrôle de l'administration.

Par ailleurs, parmi les autres services fournis par le centre d'affaires ou de services, il convient d'opérer une distinction entre ceux qui sont accessoires à la location immobilière et ceux qui sont tout à fait étrangers à cette location.

5.2. Services accessoires à la location immobilière

Il s'agit des services suivants :

- le chauffage et la climatisation des locaux;
- la fourniture d'électricité;
- la fourniture d'eau;
- le nettoyage des locaux occupés privativement et des parties communes, en ce compris l'entretien de l'ascenseur;

- les services de réception, la garde de l'immeuble et le tri du courrier;

- les services de télécommunication, en ce compris la mise à disposition des installations et postes;

- la mise à disposition d'emplacements de parking.

En principe, lorsque le prix forfaitaire réclamé pour la mise à disposition des locaux privatifs ou communs comprend la fourniture de ces services accessoires, ceux-ci sont exemptés au même titre que la location immobilière elle-même.

Ces services accessoires peuvent toutefois être soumis à la taxe lorsqu'ils sont fournis au preneur par le bailleur lui-même ou par son intermédiaire et qu'un prix distinct a été conventionnellement fixé entre parties pour ces fournitures.

Il est toutefois rappelé, à cet égard, que cette faculté de soumettre à la taxe les services précités n'autorise pas le centre d'affaires ou de services à opérer la déduction des taxes ayant grevé les frais des infrastructures utilisées pour la fourniture de ces services (par exemple, l'installation de chauffage ou de climatisation) puisque ces infrastructures constituent des éléments indissociables de l'immeuble dont les parties ou locaux sont donnés en location (v. à cet égard, décision n° E.T.15.928/2, du 17 février 2005).

5.3. Autres services

Les services qui ne peuvent être considérés comme accessoires à la location immobilière (voir notamment le point 3.3., à l'exception des parkings et des réfectoires) sont soumis à la TVA lorsqu'ils sont réputés avoir lieu en Belgique sur base des règles de localisation qui leur sont applicables.

Si la mise à disposition de locaux privatifs et communs s'accompagne de la fourniture de certains de ces services et qu'un prix forfaitaire unique est réclamé, ce prix doit être ventilé pour la perception de la taxe, sous le contrôle de l'administration.

6. ENTREE EN VIGUEUR

Le présent régime entre en vigueur le 1 er janvier 2006. La décision n° E.T.53.728 du 9 mars 1990 (Revue de la TVA n° 90, pp. 240 et sv.) est rapportée à compter de cette date.

7. REGULARISATIONS EVENTUELLES POUR LE PASSE

Plusieurs situations sont susceptibles de se présenter :

- le centre d'affaires ou de services a appliqué la décision n° E.T.53.728 du 9 mars 1990 (Revue de la TVA n° 90, p. 240) : aucune régularisation ne doit bien entendu être opérée;

- le centre d'affaires ou de services a appliqué la taxe sur l'intégralité du prix réclamé au client et les critères prévu par le présent régime étaient remplis : aucune régularisation ne doit être opérée;

- le centre d'affaires ou de services a appliqué la taxe sur l'intégralité du prix unique réclamé au client mais, outre la mise à disposition des locaux privatifs et communs, seules des

prestations accessoires à la location immobilière (voir point 5.2.) étaient rendues : l'exemption était applicable pour le tout. La régularisation des déductions sera opérée pour autant que l'action en recouvrement ne s'y oppose pas. L'assujetti est par ailleurs en droit d'exercer son droit à restitution des taxes perçues indûment aux conditions et formalités prévues par l'arrêté royal n° 4, relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

Il va de soi que si les prestations accessoires à la location immobilière ont été fournies par le bailleur lui-même ou par son intermédiaire pour un prix distinct (voir point 5.2.), seule la perception de la taxe sur ces services accessoires doit être opérée, ainsi du reste que le droit à déduction y relatif;

- le centre d'affaires ou de services a appliqué la taxe sur l'intégralité du prix réclamé au client mais tous les critères prévus par le présent régime ne sont pas rencontrés : si les caractéristiques des contrats conclus avec les clients sont rencontrées (voir point 3.1.) et qu'une majorité des services, autres que ceux qui sont considérés comme accessoires à la location immobilière (qui doivent normalement être également rendus; pour la définition de ces services accessoires, voir point 5.2.) sont également fournis, aucune critique ne sera émise pour le passé. Si tel n'est pas le cas, on procédera à la régularisation sur base des principes énoncés au point 5, ci-avant.

AU NOM DU MINISTRE :
Pour l'Administrateur général des Impôts
et du Recouvrement :
L'Auditeur général des finances,

F. HAMELS