

PACIOLI



FLASH

Nouveaux tarifs pour les frais de publication des actes des sociétés et des associations

Les tarifs des frais de publication sont adaptés chaque année (M.B. 7 décembre 2005). A partir du 1er janvier 2006, les entreprises paient 171,40 EUR (HTVA) pour un acte de constitution et 107,10 EUR (HTVA) pour un acte de modification. Pour les ASBL, AISBL et les fondations, les montants s'élèvent respectivement à 113,50 EUR (HTVA) pour un acte de constitution et 85,70 EUR (HTVA) pour un acte de modification. En ce qui concerne les mentions du dépôt des comptes annuels (consolidés), à percevoir par la Banque Nationale de Belgique (BNB), la Direction du *Moniteur belge* demande désormais 51,70 EUR HTVA.

Changement d'adresse du centre néerlandophone de scanning des déclarations TVA

Le centre néerlandophone de scanning des déclarations TVA a déménagé : Federale Overheidsdienst Financiën – AOIF – Scanningscentrum – Zuiderpoort – Gaston Crommenlaan 6 bus 1 – 9050 Gent (Ledeberg).



Editorial

Voici de nouveau une année qui se termine et qui n'a pas manqué d'être mouvementée à plus d'un égard. Il a fallu faire preuve d'une attention de tous les instants de façon à tenter d'améliorer le sort de tous nos confrères et/ou futurs confrères. Diverses réformes au niveau de l'accès à la profession de comptable(-fiscaliste) ont été apportées qui font que désormais, nous formons un corps de spécialistes dont le professionnalisme et la compétence ne peuvent plus être mises en doute. La reconnaissance dont nous pouvons être fiers aujourd'hui n'est certes pas usurpée, mais elle doit se confirmer dans l'avenir et cela ne peut se faire que dans la mesure où nous voudrions nous situer à la pointe de la connaissance: il est donc indispensable que nous continuions nos efforts dans le cadre d'une formation suffisante et de qualité. Votre Institut s'y attèle tant au niveau des séminaires qu'il organise que des publications qu'il patronne et du Pacioli qu'il édite. Nous vivons dans un monde en profonde mutation et nous devons nous adapter à défaut de quoi nous serons inéluctablement mis sur le côté, ce qui constitue une vision des choses qui ne nous agréé pas. Des échos que nous recevons de nos confrères et des milieux d'affaires,

nous savons que nous nous dirigeons dans la bonne voie et nous allons donc persévérer. C'est à ce prix que nous nous intégrerons dans le monde du 3^{ème} millénaire. Permettez-nous donc de vous présenter, au nom de votre Institut et de son personnel, les vœux les plus cordiaux de prospérité, de bonheur et d'épanouissement dans une profession oh! combien exigeante mais tellement passionnante.

Le bureau

S O M M A I R E

- **Flash** **1**
- **Editorial** **1**
- **Problèmes particuliers liés à la taxation par comparaison** **2**
- **Amendes – comptes annuels** **3**
- **TVA – Centres d'affaires – locations immobilières exemptées** **4**

Si le contribuable n'est pas en mesure de produire des éléments probants, le fisc peut déterminer ses revenus imposables par une comparaison avec les revenus d'au moins trois contribuables similaires (art. 342, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du CIR 1992). Il va sans dire que l'application de la méthode comparative suscite des objections et des réflexions de la part du contribuable qui y est confronté. Les conditions d'application strictes constituent en outre souvent un obstacle difficilement surmontable pour le fisc.

1. Conditions d'application

La méthode comparative ne peut être appliquée que si le fisc démontre préalablement qu'il ne dispose pas d'éléments probants. Le fisc ne peut dès lors pas s'appuyer sur le résultat de la comparaison pour démontrer le caractère non probant des éléments. (1) Cette condition implique généralement que la comptabilité du contribuable doit avoir été considérée comme non probante. La force probante de la comptabilité est toujours une question de fait, qui est soumise à l'appréciation souveraine du juge. Le caractère contrôlable et le caractère exhaustif des écritures comptables sont, à cet égard, essentiels. Strictement parlant, il n'est pas requis que la comptabilité respecte toutes les prescriptions comptables pour être probante. À l'inverse, une comptabilité régulière ne possèdera pas nécessairement une force probante sur le plan fiscal. Le contribuable peut éventuellement écarter l'application de la méthode comparative par le biais du principe de confiance. Sur la base de ce principe, le fisc doit accepter une comptabilité qui a été contrôlée précédemment et qui est tenue de la même manière que précédemment. (2) Pour l'avenir et moyennant notification préalable, le fisc pourra cependant appliquer une appréciation plus stricte.

Une fois que le fisc a démontré l'absence d'éléments probants, il doit sélectionner au moins trois contribuables similaires, dont les revenus serviront de base à la comparaison. La similarité ne requiert pas des exploitations identiques. (3) Le fisc doit avancer suffisamment de points de ressemblance étayant la similarité. À cet égard, il dispose d'une compétence discrétionnaire. La sélection de contribuables similaires se complique à mesure que des facteurs subjectifs jouent un rôle plus important (par exemple, le secteur des professions libérales). Finalement, le degré de similarité est une question de fait, dans le cadre

de laquelle un rôle important est dévolu au juge. Il apprécie la pertinence et la force probante des points de comparaison sur la base d'une note comparative circonstanciée (formulaire 276 A) que le fonctionnaire taxateur établit à cet effet.

Une application correcte de l'article 342 du CIR 1992 implique que les revenus pris en considération portent, en tout ou en partie, sur le même exercice d'imposition. (4) Même si la loi ne le requiert pas, il se recommande aussi d'utiliser une période imposable concordante. Faute de quoi les faits qui ne se situent pas dans une période imposable concordante, mais bien dans un même exercice d'imposition, donneront lieu à une correction du résultat de la méthode comparative. Enfin, les résultats des points de comparaison ne peuvent pas être contestés, c'est-à-dire qu'ils ne peuvent pas faire l'objet d'un recours administratif ou judiciaire. (5) Bien que le résultat de la méthode comparative sur la base d'une interprétation stricte de l'art. 342 du CIR 1992 ne puisse porter que sur les revenus bruts, la jurisprudence accepte que la comparaison puisse porter sur le chiffre d'affaires ou le revenu net. L'approche « brute » est en tout cas recommandée, lorsque les frais généraux du secteur auquel appartiennent les contribuables varient fortement d'une entreprise à l'autre. Enfin, il ne faut pas perdre de vue que l'art. 342 du CIR 1992 ne peut être appliqué que pour déterminer la base imposable dans son ensemble et non pour déterminer un élément distinct de celle-ci. (6)

2. Secret professionnel et obligation de motivation formelle

D'une part, le secret professionnel des agents du fisc interdit que soit révélée l'identité des points de comparaison. Cette interdiction limite dans une large mesure le contrôle concret par le contribuable et le juge. Le respect des droits de la défense peut ainsi être mis en doute. Le contribuable ne connaît pas les points de comparaison et ne peut, par conséquent, pas vérifier quels facteurs distinguent sa situation de celle des points de comparaison.

D'autre part, l'obligation de motivation formelle oblige le fisc à mentionner expressément toutes les conditions

(1) Cass. 12 novembre 1980, *Bull. Contr.* 1982, 264; Cass. 7 janvier 1993, *F.J.F.* n° 93/92.

(2) Cass. 3 juin 2002, *F.J.F.* n° 2003/1.

(3) Voir e.a. Cass. 28 janvier 1982, *F.J.F.* n° 83/27.

(4) Cass. 28 juin 1990, *Bull. Contr.* 1991, 2321.

(5) *Com. IR*, n° 342/22.

(6) Voir e.a. Cass. 25 février 1982, *J.D.F.* 1983, n°31; Cass. 28 février 1985, *Arr. Cass.* 1984-85, 898.

d'application de l'art. 342 du CIR 1992 dans l'avis de rectification (art. 346 du CIR 1992). Le secret professionnel ne peut cependant en aucun cas être levé. Ni les notes de comparaison 276 A, ni les dossiers fiscaux des points de comparaison ne peuvent être communiqués au contribuable. (7) De ce fait, le fisc est confronté à une obligation de motivation difficile et subtile. Une éventuelle violation du secret professionnel ne signifie cependant pas que la légitimité de la cotisation établie sur la base de la cotisation soit affectée. (8)

3. Preuve contraire

Le contribuable peut fournir la preuve contraire (négative ou positive). Lorsqu'il ne parvient pas à réfuter la présomption légale de l'art. 342 du CIR 1992, il court le risque d'être redevable d'un impôt, alors que légalement il ne devrait pas l'être. Étant donné qu'une comptabilité probante constitue la preuve contraire la plus efficace, il est recommandé de joindre à la comptabilité une déclaration d'un titulaire d'une profession comptable.

4. Conséquences

L'application légitime de présomptions légales n'empêche pas que soit infligée une majoration d'impôt. (9) En outre, la méthode comparative révèle généralement un bénéfice supplémentaire auquel peut être appliquée la taxation de commissions secrètes. (10) Dans ce cas se présente le risque que le fisc recoure à une cascade (interdite) de présomptions.

L'application illégitime de l'art. 342 du CIR 1992 entraîne en principe l'annulation de la cotisation pour

(7) *Com. IB*, n° 346/36.

(8) Cass. 11 octobre 1996, *E.J.F.* n° 96/266.

(9) Voir e.a. Cass. 15 octobre 1998, *E.J.F.* n° 98/266; Cass. 21 octobre 2002, *E.J.F.* n° 2003/22.

(10) *Com. IR*, n° 219/2, 2°; *Q. et R.*, Chambre 1999-2000, n° 16, 1772 (Q. n° 15 VAN DE CASTEELE).

cause d'arbitraire. Le fisc peut ensuite établir une nouvelle cotisation ou une cotisation subsidiaire (art. 355-356 du CIR 1992), mais ce n'est pas toujours certain. (11)

Si la méthode de la comparaison a été utilisée à tort, le contribuable peut éventuellement demander un dédommagement du préjudice subi sur la base de la responsabilité civile de l'État (art. 1382 du C.civ.). (12)

Conclusion

L'application de l'art. 342 du CIR 1992 n'est pas exempte de toute critique. Les conditions pesantes et le manque de temps et de moyens font que la méthode comparative ne constitue pas un moyen de preuve attrayant pour une application fréquente. Le secret professionnel de l'administration fiscale oblige le fisc à motiver méticuleusement son application, ce qui n'empêche cependant pas que les droits de la défense du contribuable ne soient pas entièrement respectés. Pour éviter les contestations, il y a lieu d'appliquer l'art. 342 du CIR 1992 de manière transparente. Une appréciation sérieuse de la force probante de la comptabilité et de la similarité revêt à cet égard une importance fondamentale. Les problèmes évoqués ci-dessus ne réduisent toutefois pas l'art. 342 du CIR 1992 à une disposition superflue. La méthode comparative offre au fisc la possibilité de déterminer d'une manière assez objective les revenus d'un contribuable qui n'a pas honoré correctement son obligation de collaboration avec le fisc. Le contribuable qui ne produit pas d'éléments probants sait quels risques il court.

Kim Bronselaer *
Avocat, Stibbe

Assistant à la VUB, Vakgroep Fiscaal Recht

(11) Voir p. ex. Gand 5 février 1991, *E.J.F.* n° 91/196.

(12) Tr. Bruges 7 avril 1986, *E.J.F.* n° 86/210; Tr. Bruges 24 octobre 1990, *E.J.F.* n° 90/211.

* Cette contribution est une synthèse du mémoire que l'auteur a écrit dans le cadre de la licence spéciale en droit fiscal à la *Vrije Universiteit Brussel* et qui a obtenu le prix de l'IPCF 2003-2004. Une contribution détaillée paraîtra prochainement dans *Algemeen Fiscaal Tijdschrift*.



Amendes – comptes annuels

Bon nombre de comptables contactent actuellement l'IPCF suite aux amendes réclamées pour dépôt tardif des comptes annuels 2003.

Nous tenons à rappeler que ces amendes entrent dans le même schéma que celui relatif aux comptes 2002. En effet, la négociation qui fut tenue fin 2004 avec le Ministère visait tant les retards relatifs aux comptes 2002 qu'aux comptes 2003.

Après discussion concernant les premières amendes réclamées en 2004 (pour les comptes 2002) suite à l'introduction de l'AR y relatif, l'administration admit de n'imposer une amende pour dépôt tardif à la BNB que pour les comptes déposés après :

- le 30/09/2003 pour les comptes annuels 2002;
- le 30/09/2004 pour les comptes annuels 2003.

Cependant, une fois cette date passée, les amendes seraient calculées sur la base du délai d'origine prescrit pour le dépôt des comptes annuels, à savoir le 31 juillet. En conséquence, pour un dépôt des comptes annuels, le 5/10/2004 par exemple, l'amende est – pour une petite société – de 3 X 60 EUR : 180 EUR alors qu'elle aurait été nulle pour un dépôt effectué fin septembre 2004.

Concernant les comptes annuels 2004 à déposer en 2005, vous vous serez référés aux informations diffusées dans le Pacioli n° 189 (juin 2005) ainsi que sur notre

site; sans oublier qu'à compter de 2006, le système sera adapté sachant que, plutôt que d'imposer des amendes a posteriori, ce sont les frais de dépôt qui seront augmentés (à compter du 1^{er} septembre) en fonction du retard de dépôt.

Le Conseil des Ministres du 2 décembre a décidé qu'une dissolution judiciaire de la société est possible si le défaut de dépôt des comptes s'étend pendant deux (en non plus) trois exercices comptables consécutifs. Et tout administrateur ou gérant d'une société peut donc être condamné à une amende pénale qui, avant la dissolution, aura négligé de régulariser sa situation.

Outre ces points, l'IPCF ne manquera pas de vous tenir informés, par le biais du Pacioli, de toute évolution législative en la matière.

Complémentairement, le SPF Economie met un numéro spécial à disposition pour les questions relatives aux amendes pour dépôt tardif des comptes annuels 2003. Il s'agit du 02/277 50 37 (entre 9h. et 12h.)



TVA - Centres d'affaires - locations immobilières exemptées

1. Position du problème

Jusqu'à présent, l'Administration considérait que :

- la mise à la disposition d'immeubles par nature, destiné à l'*usage exclusif* d'un occupant, était une opération exemptée de TVA au titre de *location immobilière*;
- la mise à disposition de locaux destinés à l'*usage commun* des clients (salles de réunion, etc.) devait être considérée comme une *prestation de services taxable*.

A la lumière de la jurisprudence, dont l'arrêt TEMCO de la Cour de Justice des Communautés Européennes (C.J.C.E., arrêt TEMCO du 18 novembre 2004 – affaire C-284/03), l'Administration a dû revoir sa position.

La circulaire n° 39/2005 du 27 septembre 2005 consacre cette nouvelle orientation à compter du 1^{er} janvier 2006.

2. Définition des centres d'affaires

Les centres d'affaires ont pour activité 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, pour un *prix forfaitaire*, comprend conjointement :

- la mise à disposition de locaux privatifs meublés;
- l'utilisation d'une infrastructure à l'usage commun de tous les occupants (salles de réunion, sanitaires, espaces de réception ou de détente, etc.);
- l'usage de réseaux bureautiques et téléphoniques;
- le recours à des services de différentes natures (accueil des visiteurs, réception du courrier, entretien des locaux, etc.).

3. Evolution de la jurisprudence

Selon la C.J.C.E., pour déterminer si une opération relève ou non de la qualification de location immobilière, il faut analyser l'*objet* même de la convention (arrêt TEMCO précité).

Si cet objet consiste essentiellement en l'*occupation* d'un bâtiment, l'opération doit être qualifiée de *location immobilière*. Elle est alors exemptée de TVA et aucun droit à déduction n'est ouvert pour le donneur en location. Par contre, si 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 contractuelle* donnée à cette opération.

La C.J.C.E. rappelle 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*;
- les opérations qui mettent en œuvre une *prestation de services susceptible de recevoir une autre qualification*.

Suite à cette jurisprudence, l'administration a décidé de revoir sa position à l'égard des centres d'affaires. Elle adopte essentiellement le point de vue de l'arrêt du 30 avril 2004 de la Cour d'appel de Gand.

Cette Cour a estimé que la mise à disposition d'espaces *individuels* constitue un élément important de la convention, mais que cette mise à disposition ne constitue *pas* pour autant la prestation prépondérante.

Elle considère aussi 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*.

La Cour d'appel en conclut que les prestations des centres d'affaires 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*», constituent une *entité soumise pour le tout à la TVA*.

4. Distinction entre prestations des centres d'affaires et locations immobilières

4.1. Notions

Il importe d'opérer la distinction entre :

- les prestations des centres d'affaires soumises à la taxe;
- les locations immobilières exemptées (accompagnées, le cas échéant, de prestations de services accessoires).

Pour ce faire, la circulaire précitée détermine des critères à remplir pour que les prestations des centres d'affaires soient *entièrement* soumises à la TVA.

Ces critères portent sur un contrat réunissant les caractéristiques suivantes :

- fourniture des services minimaux indissociables;
- prix forfaitaire unique en contrepartie de ces services minimaux indissociables.

4.2. Services minimaux indissociables

Le centre d'affaires doit offrir *au minimum* les services suivants pour que la T.V.A. soit due sur la *totalité du prix forfaitaire unique* perçu en contrepartie :

- mise à disposition d'un ou de plusieurs **locaux équipés** du mobilier minimum : bureau, siège, poste téléphonique et armoire.

Ces locaux équipés peuvent être partagés entre différents clients ou réservés à l'usage exclusif de l'un d'eux. En tout état de cause, la convention doit prévoir que le client ne peut pas modifier substantiellement l'aménagement du bureau (interdiction du mobilier propre, de repeindre les murs, etc.);

- mise à disposition de **salles de réunion communes** pendant un laps de temps prévu dans la convention initiale. La durée de cette mise à disposition peut être variable mais il est impératif que cette mise à disposition soit prévue dans le «package». Le client peut toutefois solliciter des heures supplémentaires d'occupation pour un prix distinct, en fonction de ses besoins ponctuels;

- mise à disposition d'**espaces communs** : couloirs, sanitaires, ascenseurs, locaux pour photocopieuse, fax, etc. (éventuellement cuisine, kitchenette équipée, espace de réception ou de détente, etc.);

- mise à disposition d'**équipements bureautiques communs** : photocopieur, fax etc. Le prix forfaitaire unique réclamé au client comprend l'accès à ces équipements. Il peut éventuellement lui donner droit à un quota forfaitaire de consommations par période. 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, connexions, centrales téléphoniques, ligne(s) pour téléphonie et accès à Internet, mise à disposition de poste(s) de téléphone.

L'abonnement aux opérateurs de télécommunication doit être souscrit par le centre d'affaires. Il se charge d'attribuer lui-même à chaque client le (ou les) numéro(s) de téléphone individualisé(s). Le centre d'affaires reçoit de ces opérateurs la facture globale et répartit les consommations entre les utilisateurs. Le prix forfaitaire unique réclamé par le centre d'affaires comprend évidemment l'accès à ces moyens de télécommunications (abonnement), et éventuellement à un certain quota de communications téléphoniques. Il reste 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.

La libéralisation des réseaux de télécommunication permet aux clients des centres d'affaires de recourir à un autre opérateur que celui utilisé par ces centres, avec facturation directe aux clients. Cette situation ne remet pas en cause le régime TVA applicable au centre d'affaires;

- **nettoyage régulier** des bureaux et des espaces communs, **maintenance générale** du site et de ses équipements, sous la responsabilité du centre d'affaires, 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.

Pour la réalisation de ces prestations minimales indissociables, le centre d'affaires peut faire appel à des prestataires extérieurs (entreprise de nettoyage, etc). Toutefois, le centre d'affaires doit être l'unique cocontractant de ces prestataires (contrats signés exclusivement avec le centre d'affaires, factures des prestataires adressées à ce centre).

A l'égard des occupants du centre, ce dernier apparaît comme le seul responsable de la bonne exécution des prestations rendues aux occupants, en contrepartie du prix forfaitaire unique qui leur est réclamé.

4.3. Prix forfaitaire unique

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

Ce prix forfaitaire doit comprendre :

- toutes les charges, taxes et impôts relatifs;
 - au bâtiment du centre d'affaires;
 - aux biens qui l'équipent tels précompte immobilier, taxes régionales ou communales diverses, assurances, etc.;
- les charges classiques (eau, électricité et chauffage; compteurs ouverts impérativement au nom du centre, auprès des sociétés de distribution).

4.4. Taxation et localisation des services minimaux indissociables

L'ensemble des prestations de services fournies par les centres d'affaires constituent une prestation complexe qui, conformément à la jurisprudence de la C.J.C.E., 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). Insistons particulièrement sur le fait que c'est bien le lieu d'établissement du fournisseur, prestataire de services, qui est le critère et absolument pas le lieu où se trouve le centre d'affaires. Lorsque le lieu d'établissement de ce fournisseur est en Belgique, cette prestation est passible du taux normal de la taxe, qui s'élève actuellement à 21 %.

A cet égard, selon la circulaire précitée, 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 (sous les conditions y reprises, le lieu d'établissement du client). 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, la circulaire précitée admet qu'il ne soit procédé à cette régularisation que dans la mesure où le client du centre d'affaires 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 (demande spéciale auprès du Bureau Central pour Assujettis Etrangers à Bruxelles).

4.5. Prestations non minimales et dissociables

4.5.1. Notions

Outre les services minimaux indissociables visés au point 4.2., les centres d'affaires peuvent fournir d'autres services :

- soit d'office, et dans ce cas, ils sont *compris dans le prix forfaitaire unique*;
- soit «à la carte», en fonction des besoins du client. Ces prestations sont développées au point 4.5.2.

4.5.2. Enumération et localisation

Sont ici visés, les services NON minimaux ET DISSOCIABLES, par opposition aux services minimaux et indissociables repris au point 4.2.

Hormis dans la situation évoquée au point 4.5.2.1., dans laquelle ces prestations sont englobées dans le prix forfaitaire unique réclamé par les centres d'affaires, les services NON minimaux ET DISSOCIABLES suivent un régime T.V.A. propre.

A cet effet, en plus de leur énumération, le lecteur trouvera les dispositions de l'article 21 qui régissent leur localisation.

Nature	Localisation article 21 C.T.V.A.
Mise à disposition d'emplacements de parking	21, § 3, 1°, lieu de l'immeuble de parking
Mise à disposition de réfectoires	21, § 3, 1°, lieu de l'immeuble des réfectoires
Services traiteur	21, § 3, 4°, b, lieu de l'exécution matérielle de consommation sur place des repas
Services de courrier express	. Si PAS transport intracommunautaire de biens, 21, § 3, 3°, en fonction des distances parcourues . Si transport intracommunautaire de biens, 21, § 3, 3° bis, a) lieu EM de départ du transport lieu n° TVA du client si différent b) lieu EM de départ du transport
Travaux de secrétariat administratif (rendez-vous, téléphone, classement, etc.)	21, § 2, lieu du fournisseur
Services de traduction	21, § 3, 7°, d, lieu du client – SI client hors CEE – OU SI client dans CEE mais hors EM du fournisseur + client assujetti + client agissant dans cadre de son activité économique (à défaut, 12, § 2, lieu du fournisseur)
Services de support IT (mails, gestion bases de données, etc.)	21, § 3, 7°, d, lieu du client – Si client hors CEE – OU SI client dans CEE mais hors EM du fournisseur + client assujetti + client agissant dans cadre de son activité économique (à défaut, 12, § 2, lieu du fournisseur)
Services encadrement juridique, fiscal et comptable	21, § 3, 7°, d, lieu du client – SI client hors CEE – OU SI client dans CEE mais hors EM du fournisseur + client assujetti + client agissant dans cadre de son activité économique (à défaut, 12, § 2, lieu du fournisseur)
Démarches auprès des autorités (guichets d'entreprise, etc.)	21, § 3, 7°, d, lieu du client – SI client hors CEE – OU SI client dans CEE mais hors EM fournisseur + client assujetti + client agissant dans cadre de son activité économique (à défaut, 12, § 2, lieu du fournisseur)
Marketing et/ou publicité	21, § 3, 7°, d, lieu du client – SI client hors CEE – OU SI client dans CEE mais hors EM fournisseur + client assujetti + client agissant dans cadre de son activité économique (à défaut, 12, § 2, lieu du fournisseur)
Services de gestion des ressources humaines	21, § 2, lieu du fournisseur
Services «bureau virtuel» (forfait pour utilisation adresse commerciale, possibilité établissement siège, réception et tri courrier, fax, permanence téléphonique, etc. SANS mise à disposition de locaux)	21, § 2, lieu du fournisseur

4.5.2.1. Taxation si prix forfaitaire unique

Lorsque, outre les services minimaux indispensables (voir 4.2.), une ou plusieurs prestations NON minimales ET DISSOCIABLES visées au 4.5.2. sont fournies :

- d'office par le centre d'affaires;
 - en contrepartie du prix forfaitaire unique;
 - 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.

En d'autres termes, ces opérations restent taxables selon les mêmes modalités que le prix forfaitaire unique réclamé pour les services minimaux indissociables.

Pour la location, l'article 21, § 2, reste applicable à l'ensemble des prestations fournies (localisation au lieu d'établissement du fournisseur)

Nous renvoyons le lecteur au point 4.4. pour cette taxation et sa localisation.

4.5.2.2. Taxation si prix séparé

En revanche, lorsque les services visés au point 4.5.2. (prestations NON minimales ET DISSOCIABLES) sont fournis :

- à la demande du client;
 - moyennant supplément de prix;
 - ou encore lorsqu'ils sont fournis d'office mais que le client a la possibilité d'y renoncer moyennant diminution du prix forfaitaire unique;
- ces services doivent être taxés et localisés en fonction de leur nature.

A cet égard, nous renvoyons le lecteur au point 4.5.2. *supra*.

Centres d'affaires ne rendant *pas* les services minimaux indissociables.

5.1. Notions

Lorsque les conditions énoncées sous les points 4.1. et 4.2. ne sont *pas* rencontrées, la mise à disposition des *locaux privés* et des *locaux communs* doit être considérée pour le tout comme une *location immobilière exemptée*.

En revanche, la mise à disposition des biens meubles (meublier, fax, photocopieuse, etc.) constitue une prestation de services soumise à la TVA selon les modalités de l'article 21, § 3, 7°, h (pour la location de biens meubles autres que des moyens de transport = lieu du client, si établi hors CEE, ou si établi dans CEE mais hors EM du fournisseur + client assujetti + client agissant pour les besoins de son activité économique. A défaut, taxation localisée au lieu d'établissement du fournisseur).

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 (pas de TVA sur immeubles et taxation des biens meubles).

Parmi les autres services fournis par le centre d'affaires par rapport à des locaux, il convient d'opérer une distinction entre ceux qui sont :

- accessoires à la location immobilière;
- tout à fait étrangers à cette location immobilière.

5.2. Services accessoires à la location immobilière

Les services suivants sont accessoires à la location immobilière :

- 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.

Rappelons qu'il s'agit ici des centre d'affaires qui ne rendent PAS les services minimaux et indissociables visés sous 4.1. et 4.2.

En effet, le régime TVA exposé au point 5.2. doit être soigneusement distingué des centres qui rendent *à la fois* des services minimaux indissociables et des prestations NON minimales ET DISSOCIABLES. Pour ces derniers centres, le régime TVA spécifique est exposé sous 4.4. et 4.5.

Les services accessoires à la location immobilière peuvent toutefois être soumis à la TVA lorsque :

- 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 que cette *faculté* de soumettre à la TVA les services accessoires immobiliers précités n'autorise pas le centre d'affaires 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 donné en location (v. à cet égard, décision n° E.T.15.928/2, du 17 février 2005).

5.3. Services étrangers à la location immobilière

Les services qui ne peuvent pas être considérés comme accessoires à la location immobilière (voir notamment 4.5.2. duquel il faut exclure les parkings et les réfectoires) sont soumis à la TVA lorsqu'ils sont réputés avoir lieu en Belgique sur base des règles de localisation qui leur sont applicables (voir également 4.5.2. à cet égard).

Si la mise à disposition de locaux privatifs et communs s'accompagne de la fourniture de certains de ces services NON accessoires à la location immobilière et qu'un prix forfaitaire unique est réclamé, ce prix doit être ventilé pour la perception de la taxe.

6. Entrée en vigueur

La circulaire n° 39/2005 précitée entre en vigueur le 1^{er} janvier 2006.

Quant à la décision n° E.T.53.728 du 9 mars 1990 (*Revue de la TVA*, n° 90, pp. 240 et s.) elle est rapportée à compter de cette date.

Aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un système de récupération ou transféré électroniquement, mécaniquement, au moyen de photocopies ou sous toute autre forme, sans autorisation préalable écrite de l'éditeur. La rédaction veille à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager sa responsabilité. **Editeur responsable:** Marcel-Jean PAQUET, I.P.C.F. – av. Legrand 45, 1050 Bruxelles, Tél. 02/626.03.80, Fax. 02/626.03.90 e-mail: info@ipcf.be, URL: <http://www.ipcf.be> **Rédaction:** Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Marcel-Jean PAQUET, Joseph PATTYN. **Comité scientifique:** Professeur P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.