



Notes explicatives

sur

les règles de l'UE en matière de TVA concernant le lieu de prestation des services se rattachant à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017

(Règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013 du Conseil)

Clause de non-responsabilité: les présentes notes explicatives ne sont pas juridiquement contraignantes; il s'agit uniquement d'orientations pratiques et informelles sur la manière dont la législation de l'Union européenne doit être appliquée, selon l'avis de la direction générale de la fiscalité et de l'union douanière de la Commission.

IMPORTANTES REMARQUES PRELIMINAIRES

Les présentes notes explicatives fournissent des informations générales sur les règles en ce qui concerne le lieu de prestation des services se rattachant à un bien immeuble, ainsi que des explications sur la manière dont ces règles doivent être comprises, selon la direction générale de la fiscalité et de l'union douanière de la Commission européenne.

Elles ne sont pas juridiquement contraignantes et n'empêchent pas les États membres et les administrations fiscales nationales d'adopter des orientations nationales sur cette question.

L'**objectif** des présentes notes explicatives consiste à **mieux faire comprendre la législation de l'Union européenne**, principalement le règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013 du Conseil du 7 octobre 2013 modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne le lieu de prestation des services. Elles peuvent être considérées comme un **outil d'orientation** pouvant permettre de clarifier l'application pratique de la législation de l'Union en matière de TVA en ce qui concerne les services se rattachant à un bien immeuble.

Ces notes explicatives ont été rédigées par la direction générale de la fiscalité et de l'union douanière de la Commission européenne (DG TAXUD), au terme d'une vaste consultation des États membres et des représentants des entreprises.

Les présentes notes explicatives ne sont pas juridiquement contraignantes. Elles ne reflètent pas le point de vue officiel de la Commission européenne, et la Commission européenne n'est aucunement liée par les avis qui y sont exprimés. Elles ne représentent pas nécessairement pleinement les points de vue de tous les États membres. Les administrations fiscales nationales peuvent par ailleurs émettre des orientations distinctes sur l'application des règles en matière de TVA en ce qui concerne les services se rattachant à un bien immeuble. Les parties prenantes souhaitant obtenir une réponse précise, exhaustive et contraignante à une question spécifique sont priées de contacter l'administration fiscale nationale dont elles dépendent¹, à laquelle incombe, en vertu du principe de subsidiarité, la responsabilité principale d'informer ses assujettis de l'interprétation et de l'application de la législation en matière de TVA.

Les présentes notes explicatives ne sont pas exhaustives: elles ne portent que sur certains aspects pour lesquels il a été jugé utile de fournir des explications. Il est conseillé et recommandé à tout utilisateur des notes explicatives de consulter à la fois les observations générales de la partie 1 et les observations particulières de la partie 2, les explications de la partie 1 étant souvent utiles pour la bonne compréhension des dispositions spécifiques.

Il s'agit d'un document en cours d'élaboration: ces notes explicatives ne constituent pas un produit fini, mais reflètent la situation à un moment donné, en fonction des connaissances et expériences disponibles.

¹ De plus amples informations sur les règles nationales en matière de TVA et les coordonnées des administrations fiscales nationales sont disponibles sur le site http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/index_fr.htm

Table des matières

PARTIE 1	Observations générales sur les services se rattachant à un bien immeuble	10
1.1.	Contexte historique	10
1.2.	Contexte international	10
1.3.	Objectif de la règle particulière sur les services se rattachant à un bien immeuble	11
1.4.	Nature de la règle particulière sur les services se rattachant à un bien immeuble	11
1.5.	Traitement TVA des prestations à distance de services se rattachant à un bien immeuble.....	12
1.6.	Application de la règle particulière sur les services se rattachant à un bien immeuble aux prestations de services groupées	12
1.7.	Rattachement d'un service à un ou plusieurs biens immeubles spécifiques.....	13
1.8.	Services se rattachant à un bien immeuble et contrats complexes.....	13
1.9.	Obligations des prestataires de services se rattachant à un bien immeuble	14
1.10.	Interaction entre la règle particulière prévue à l'article 47 de la directive TVA et la notion d'établissement stable reconnu aux fins de la TVA	14
1.11.	Interaction entre les règles sur le lieu des prestations de services et les exonérations de TVA	15
1.12.	Non-pertinence des notions et définitions des législations nationales pour l'application de la règle particulière	15
1.13.	Actes juridiques applicables	15
PARTIE 2	Observations particulières sur les dispositions du règlement d'exécution TVA applicables aux services se rattachant à un bien immeuble	16
2.1.	Approche générale des articles 13 ter et 31 bis	16
2.2.	Définition de la notion de «bien immeuble»	16

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

2.2.1.	Que recouvre l'article 13 ter, point a)?	17
2.2.1.1.	Une partie déterminée de la terre	17
2.2.1.2.	Droits de propriété et de possession.....	18
2.2.2.	Que recouvre l'article 13 ter, point b)?	20
2.2.2.1.	Que désignent les termes «immeuble» et «construction» figurant à l'article 13 ter, point b)?.....	20
2.2.2.2.	Un immeuble incomplet doit-il encore être considéré comme un immeuble au sens de l'article 13 ter, point b)?.....	20
2.2.2.3.	Que signifient les formulations «fixé(e) au sol ou dans le sol (au-dessus ou au-dessous du niveau de la mer)» et «qui ne peut être aisément démonté(e) ou déplacé(e)»?.....	21
2.2.3.	Que recouvre l'article 13 ter, point c)?.....	23
2.2.3.1	À partir de quel moment un élément installé dans un immeuble ou une construction fait partie intégrante de cet immeuble ou de cette construction?	23
2.2.4.	Que recouvre l'article 13 ter, point d)?	25
2.2.4.1.	Que désignent les termes «installé à demeure» figurant à l'article 13 ter, point d)?	25
2.2.4.2.	Comment déterminer si un immeuble ou une construction est modifié ou détruit?.....	26
2.2.4.3.	Comment interagissent les points b), c) et d) de l'article 13 ter?	27
2.3.	Définition de la notion de services présentant «un lien suffisamment direct» avec le bien immeuble.....	28
2.3.1.	Comment interagissent les paragraphes 1, 2 et 3 de l'article 31 bis? Quelle interprétation globale faut-il leur donner?.....	28
2.3.2.	Comment évaluer le critère d'un «lien suffisamment direct»?	29
2.3.3.	Le critère d'un «lien suffisamment direct» peut-il être rempli par des services fournis à distance ou hors site?.....	30
2.3.4.	Le statut du destinataire des services influe-t-il sur la qualification des services fournis?	30
2.3.5.	La localisation du destinataire des services influe-t-elle sur la qualification des services?.....	31
2.3.6.	Comment interpréter l'article 31 bis, paragraphe 1, point a)?.....	31

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

2.3.7.	Comment interpréter l'article 31 bis, paragraphe 1, point b)?	31
2.3.8.	Les points a) et b) de l'article 31 bis, paragraphe 1, sont-ils cumulatifs?	31
2.4.	Exemples spécifiques de services se rattachant ou ne se rattachant pas à un bien immeuble.....	32
2.4.1.	La liste de l'article 31 bis, paragraphe 2, est-elle indicative ou exhaustive?.....	32
2.4.2.	L'établissement de plans [article 31 bis, paragraphe 2, point a), et article 31 bis, paragraphe 3, point a)].....	32
2.4.2.1.	Quel régime juridique est applicable aux études réalisées pour un bien immeuble dont l'emplacement n'est pas encore connu?	32
2.4.3.	Les services de surveillance ou de sécurité sur place [article 31 bis, paragraphe 2, point b)]	33
2.4.3.1.	Quels services relèvent du champ d'application de l'article 31 bis, paragraphe 2, point b)?	33
2.4.3.2.	L'article 31 bis, paragraphe 2, point b), couvre-t-il aussi les services fournis à distance?.....	34
2.4.3.3.	L'installation d'un système de sécurité relève-t-elle du champ d'application de l'article 31 bis, paragraphe 2, point b)?.....	34
2.4.4.	La construction d'immeubles [article 31 bis, paragraphe 2, point c)]	35
2.4.4.1.	Quelles catégories de travaux de construction relèvent du champ d'application de l'article 31 bis, paragraphe 2, point c)?.....	35
2.4.4.2.	Comment traiter aux fins de la TVA le recrutement de personnel pour des travaux de construction?.....	35
2.4.5.	La construction de structures permanentes [article 31 bis, paragraphe 2, point d)]	36
2.4.5.1.	L'article 31 bis, paragraphe 2, point d), s'applique-t-il également à la construction de structures permanentes fixées au fond d'un cours d'eau, d'une mer ou d'un océan?	36
2.4.5.2.	Quels travaux de construction et de démolition sont couverts par l'article 31 bis, paragraphe 2, point d)?	36
2.4.6.	Les travaux effectués sur des terrains et les services agricoles [article 31 bis, paragraphe 2, point e)]	37
2.4.6.1.	Quelles catégories de travaux et de services agricoles relèvent du champ d'application de l'article 31 bis, paragraphe 2, point e)?.....	37

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

2.4.7.	L'étude et l'évaluation du risque et de l'intégrité [article 31 bis, paragraphe 2, point f)].....	37
2.4.7.1.	Quel est l'objet de l'article 31 bis, paragraphe 2, point f)?.....	38
2.4.8.	Les services d'évaluation [article 31 bis, paragraphe 2, point g)].....	38
2.4.8.1.	Quels services d'évaluation d'un bien immeuble sont couverts par l'article 31 bis, paragraphe 2, point g)?.....	38
2.4.8.2.	Les services de diligence raisonnable peuvent-ils être considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble au sens de l'article 31 bis, paragraphe 2, point g)?.....	39
2.4.8.3.	La méthode suivie pour l'évaluation du bien immeuble a-t-elle une incidence sur la qualification de la prestation en tant que service se rattachant à un bien immeuble?.....	39
2.4.9.	Le crédit-bail et la location d'un bien immeuble [article 31 bis, paragraphe 2, point h), et article 31 bis, paragraphe 3, point b)].....	39
2.4.9.1.	Comment interpréter les notions de «crédit-bail» et de «location» d'un bien immeuble aux fins de l'application des règles sur le lieu de prestation?.....	39
2.4.9.2.	Comment interpréter la notion d'«entreposage de biens» figurant à l'article 31 bis, paragraphe 2, point h), compte tenu de la position de la CJUE dans l'affaire RR Donnelley?.....	40
2.4.9.3.	Comment traiter les services d'entreposage fournis avec d'autres services?.....	41
2.4.10.	Les services d'hébergement [article 31 bis, paragraphe 2, point i), et article 31 bis, paragraphe 3, point d)].....	41
2.4.10.1.	L'article 31 bis, paragraphe 2, point i), s'applique-t-il aussi aux services d'hébergement fournis hors du secteur hôtelier (gîtes, villas de vacances, échanges d'appartements, etc.)?.....	41
2.4.10.2.	Quels services sont couverts par le libellé «le droit de séjourner dans un lieu spécifique résultant de la conversion de droits d'utilisation à temps partagé» figurant à l'article 31 bis, paragraphe 2, point i)?.....	42
2.4.11.	L'octroi ou le transfert de droits relatifs à l'usage de l'ensemble ou de parties d'un bien immeuble [article 31 bis, paragraphe 2, point j)].....	43
2.4.11.1.	Quel est l'objet de l'article 31 bis, paragraphe 2, point j)?.....	43
2.4.11.2.	Quelles sont les limites du champ d'application de l'article 31 bis, paragraphe 2, point j)?.....	44

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

2.4.11.3.	L'article 31 bis, paragraphe 2, point j), s'applique-t-il au partage de bureaux?	44
2.4.11.4.	L'article 31 bis, paragraphe 2, point j), s'applique-t-il aux péniches?	45
2.4.12.	L'entretien, la rénovation et la réparation d'immeubles [article 31 bis, paragraphe 2, point k)]	45
2.4.12.1.	L'article 31 bis, paragraphe 2, point k), couvre-t-il uniquement l'entretien, la rénovation et la réparation d'immeubles ou englobe-t-il aussi l'entretien, la rénovation et la réparation de différents types de biens immeubles?	45
2.4.12.2.	L'article 31 bis, paragraphe 2, point k), couvre-t-il uniquement l'entretien, la rénovation et la réparation s'inscrivant dans le cadre de travaux majeurs ou s'applique-t-il aussi à des prestations récurrentes de services de nettoyage fournis à l'intérieur et à l'extérieur d'immeubles?	45
2.4.13.	L'entretien, la rénovation et la réparation de structures permanentes [article 31 bis, paragraphe 2, point l)]	46
2.4.13.1.	L'article 31 bis, paragraphe 2, point l), s'applique-t-il aux infrastructures de télécommunications?	46
2.4.14.	L'installation ou le montage de machines ou de matériel [article 31 bis, paragraphe 2, point m), et article 31 bis, paragraphe 3, point f)]	46
2.4.14.1.	Comment interpréter l'article 31 bis, paragraphe 2, point m), à la lumière de l'article 13 ter, points c) et d)?	46
2.4.14.2.	À partir de quel moment dans le processus d'installation et de montage de machines ou de matériel ces services sont-ils considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble?	47
2.4.15.	L'entretien, la réparation, l'inspection et le contrôle de machines ou de matériel [article 31 bis, paragraphe 2, point n), et article 31 bis, paragraphe 3, point f)]	47
2.4.15.1.	L'article 31 bis, paragraphe 2, point n), s'applique-t-il aux services fournis à distance?	47
2.4.16.	La gestion de propriété [article 31 bis, paragraphe 2, point o), et article 31 bis, paragraphe 3, point g)]	48
2.4.16.1.	Que désigne la notion de «gestion de propriété» figurant à l'article 31 bis, paragraphe 2, point o)?	48

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

2.4.16.2.	Que désigne la notion de «gestion des portefeuilles d'investissements immobiliers»? La gestion d'un seul actif d'investissement relève-t-elle du champ d'application de l'article 31 bis, paragraphe 3, point g)?48
2.4.17.	Les services d'intermédiaire dans des opérations concernant un bien immeuble [article 31 bis, paragraphe 2, point p), et article 31 bis, paragraphe 3, point d)]49
2.4.17.1.	Quels services d'intermédiaire sont considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble? Quel est le champ d'application de l'article 31 bis, paragraphe 2, point p)?.....50
2.4.17.2.	L'article 31 bis, paragraphe 2, point p), est-il limité aux seuls services d'intermédiaire fournis par les agents immobiliers ou englobe-t-il aussi les services fournis par toute personne proposant des services d'intermédiaire?.....50
2.4.17.3.	L'article 31 bis, paragraphe 2, point p), couvre-t-il aussi les prestations de services qui n'aboutissent pas à la vente, au crédit-bail ou à la location de biens immeubles ni à l'octroi ou au transfert de certains droits sur un bien immeuble ou de droits réels immobiliers?50
2.4.17.4.	Pourquoi l'article 31 bis, paragraphe 3, point d), insiste-t-il sur la condition «si l'intermédiaire agit au nom et pour le compte d'une autre personne»?51
2.4.17.5.	Comment traiter les situations dans lesquelles les services d'intermédiaire visés à l'article 31 bis, paragraphe 2, point p), comprennent divers éléments (comme la recherche, l'établissement de connexions, la création de sites web, la prospection et l'analyse des qualités du bien)?51
2.4.18.	Les services juridiques [article 31 bis, paragraphe 2, point q), et article 31 bis, paragraphe 3, point h)]52
2.4.18.1.	Quels critères permettent de déterminer si un service relève du champ d'application de l'article 31 bis, paragraphe 2, point q), ou de celui de l'article 31 bis, paragraphe 3, point h)?52
2.4.18.2.	Les services juridiques relatifs à la conclusion de contrats de location ou de crédit-bail peuvent-ils être considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble?53
2.4.18.3.	Comment interpréter la notion de «modification du statut juridique» figurant à l'article 31 bis, paragraphe 2, point q)?54
2.4.18.4.	Le champ d'application de l'article 31 bis, paragraphe 2, point q), est-il limité aux seuls services juridiques fournis par les avocats et les notaires?54
2.4.18.5.	Que désigne l'expression «certains droits» figurant à l'article 31 bis, paragraphe 2, point q)?54

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

2.4.18.6.	Les services de conseil qui nécessitent une présence sur place ou qui sont liés à un bien immobilier spécifique sont-ils considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble au sens de l'article 31 bis, paragraphe 2, point q)?.....	55
2.4.18.7.	Les services juridiques relatifs au financement de l'achat d'un bien immeuble ou les services de conseil en matière d'investissement peuvent-ils être considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble?	55
2.4.19.	Les services de publicité [article 31 bis, paragraphe 3, point c)]	55
2.4.19.1.	Que désigne la notion de «services de publicité» figurant à l'article 31 bis, paragraphe 3, point c)?.....	55
2.4.19.2.	L'article 31 bis, paragraphe 3, point c), s'applique-t-il aussi aux cas dans lesquels les services de publicité entraînent une modification des caractéristiques physiques du bien immeuble, en cas d'application de peinture sur une partie du bien immeuble, par exemple?.....	56
2.4.20.	La mise à disposition d'un stand ainsi que d'autres services connexes [article 31 bis, paragraphe 3, point e)]	56
2.4.20.1.	Quel est le champ d'application de l'article 31 bis, paragraphe 3, point e)?	56
2.4.20.2.	Comment définir la notion de «mise à disposition d'un stand» figurant à l'article 31 bis, paragraphe 3, point e)?	57
2.4.21.	La mise à disposition de matériel en vue de l'exécution de travaux sur un bien immeuble (article 31 ter).....	58
ANNEXE	Extraits de la législation pertinente	59

PARTIE 1

OBSERVATIONS GENERALES SUR LES SERVICES SE RATTACHANT A UN BIEN IMMEUBLE

1.1. Contexte historique

1. Conformément à la législation de l'Union en matière de TVA, le lieu d'imposition des services se rattachant à un bien immeuble est défini par une règle particulière prévue à l'article 47 de la directive TVA². En vertu de cette règle, le lieu des prestations de services se rattachant à un bien immeuble est l'endroit où ce bien immeuble est situé.
2. Lors de l'examen de la révision des règles sur le lieu des prestations de services, qui a débuté par une proposition initiale de la Commission européenne en 2003 et s'est conclu par l'adoption de la directive 2008/8/CE du Conseil³, le Conseil a décidé de maintenir la règle particulière régissant le lieu d'imposition des services se rattachant à un bien immeuble.
3. Parallèlement, des questions spécifiques sur l'interprétation de cette disposition ont été examinées par le comité de la TVA⁴, qui a arrêté quelques lignes directrices, notamment en ce qui concerne certains cas de figure particuliers tels que la prestation de services juridiques relatifs à un bien immeuble, la prestation d'un ensemble de services comprenant la mise à disposition d'un stand sur le site d'une foire ou d'une exposition, etc.⁵. Toutefois, ces lignes directrices n'ont souvent pas été adoptées à l'unanimité.
4. Dans le but d'améliorer la cohérence, l'efficacité et la sécurité du traitement TVA de la prestation de services se rattachant à un bien immeuble situé dans l'Union, les lignes directrices relatives aux prestations de services se rattachant à un bien immeuble qui ont été adoptées par le comité de la TVA ont été intégrées dans les dispositions du règlement d'exécution TVA⁶ et deviendront dès lors contraignantes et directement applicables dans tous les États membres à compter du 1^{er} janvier 2017.

1.2. Contexte international

5. Des règles particulières sur le lieu de prestation des services se rattachant à un bien immeuble sont appliquées non seulement au sein de l'Union, mais également dans certains pays tiers. Au niveau de l'Union, cette règle particulière est conforme à l'application du principe de destination. Au niveau international⁷, il a été communément admis que les règles particulières en vertu desquelles le lieu d'imposition est déterminé sur la base de l'endroit où le bien immeuble est situé peuvent conduire à une répartition équitable des droits d'imposition parmi les administrations fiscales.

2 Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347 du 11.12.2006, p. 1).

3 Directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services (JO L 44 du 20.2.2008, p. 11).

4 Le comité de la TVA est un comité consultatif institué par l'article 398 de la directive TVA afin de favoriser l'application uniforme des dispositions de la directive TVA. S'il n'a pas été doté de pouvoirs législatifs et ne peut pas prendre des décisions juridiquement contraignantes, il peut donner des orientations.

5 Voir les lignes directrices de la 93^e réunion du comité de la TVA.

6 Règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013 du Conseil du 7 octobre 2013 modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne le lieu de prestation des services (JO L 284 du 26.10.2013, p. 1).

7 Voir les principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS élaborés par l'OCDE.

1.3. Objectif de la règle particulière sur les services se rattachant à un bien immeuble

6. L'objectif de la règle particulière sur le lieu de prestation des services se rattachant à un bien immeuble consiste à garantir l'imposition à l'endroit présumé où le service est consommé. Il convient de se rappeler cet objectif dans toutes les situations dans lesquelles l'application pratique de la législation soulève des difficultés. Il faudrait toujours remédier à de telles situations de manière à garantir que les recettes de TVA reviennent à l'État membre où le service est présumé être consommé, en tenant compte du fait que les services se rattachant à un bien immeuble sont considérés comme consommés à l'endroit où ce bien est situé. Les parties aux opérations concernées ne peuvent donc pas contourner l'article 47 de la directive TVA en indiquant dans leurs arrangements contractuels que les services fournis en vertu du contrat devraient plutôt être soumis aux règles générales sur le lieu de prestation.

1.4. Nature de la règle particulière sur les services se rattachant à un bien immeuble

7. La règle énoncée à l'article 47 de la directive TVA est une règle particulière et non une exception aux règles générales sur le lieu de prestation prévues à l'article 44 (prestations de services d'entreprise à entreprise – B2B) et à l'article 45 (prestations de services d'entreprise à particulier – B2C) de la directive TVA. Elle relève du titre V «Lieu des opérations imposables», chapitre 3 «Lieu des prestations de services», section 3 «Dispositions particulières», et ne doit pas être interprétée comme une exception aux règles générales⁸.
8. Selon une jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), les dispositions qui entraînent des exceptions aux règles générales (telles que les dispositions relatives à des exonérations ou à des réductions de taux) doivent recevoir une interprétation stricte. La règle énoncée à l'article 47 de la directive TVA n'étant pas une exception, ce critère de l'interprétation stricte ne s'applique pas à la définition des services se rattachant à un bien immeuble.
9. Il y a lieu d'appliquer l'article 47 sur la base d'une appréciation objective des conditions prévues par la directive TVA et par le règlement d'exécution TVA. Cette règle particulière s'applique aussi bien aux prestations de services d'entreprise à entreprise qu'aux prestations de services d'entreprise à particulier.
10. À chaque fois qu'il existe une incertitude en ce qui concerne l'application de l'article 47 de la directive TVA en tant que règle particulière par opposition aux règles générales prévues à l'article 44 et à l'article 45, le traitement TVA de l'opération doit être déterminé en tenant compte de l'objectif de cette règle particulière – permettre l'imposition dans l'État membre où le service est consommé – et sur la base d'une appréciation objective. Il convient dans un premier temps de vérifier si les services relèvent du champ d'application de la règle particulière énoncée à l'article 47⁹ et, dans l'affirmative, si les services sont considérés comme se rattachant à un bien immeuble. Dans la négative et si aucune autre règle particulière ne s'applique¹⁰, les règles générales prévues à l'article 44 et à l'article 45 s'appliquent.
11. Dans certaines circonstances, il se peut que les conditions régissant l'application de deux ou plusieurs règles particulières soient remplies. Dans de tels cas, il

8 Voir les arrêts de la CJUE dans les affaires C-166/05, Heger Rudi; et C-41/04, Levob Verzekeringen et OV Bank.

9 Voir l'arrêt de la CJUE dans l'affaire C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, point 29.

10 Afin de déterminer si le service relève de l'une des règles particulières énoncées aux articles 46 à 59 *bis* de la directive TVA, il y a lieu de toujours l'examiner selon les mêmes bases. Si tel est le cas, la disposition pertinente, et non les règles générales prévues à l'article 44 et à l'article 45 de la directive TVA, s'applique.

convient d'appliquer la règle qui garantit au mieux l'imposition à l'endroit présumé où le service est consommé¹¹.

1.5. Traitement TVA des prestations à distance de services se rattachant à un bien immeuble

12. Les services se rattachant à un bien immeuble peuvent dans certains cas être fournis à distance. Normalement, la modalité de prestation d'un service ne doit pas influencer sur le traitement TVA de ce service, pour autant que sa nature ne change pas. En effet, il ne peut être exclu que, grâce aux technologies modernes par exemple, certains services se rattachant à un bien immeuble puissent être fournis non seulement sur place, mais également à distance.
13. Lorsqu'un service fourni à distance est susceptible d'être couvert par plus d'une des règles particulières régissant le lieu des prestations de services (par exemple par la règle sur les services se rattachant à un bien immeuble et par celle sur les services fournis par voie électronique), il est nécessaire d'apprécier les conséquences de l'application de chaque règle afin de déterminer laquelle de ces règles aurait le résultat le plus satisfaisant pour ce qui est de garantir l'imposition à l'endroit présumé où le service est consommé.

1.6. Application de la règle particulière sur les services se rattachant à un bien immeuble aux prestations de services groupées

14. Conformément à la jurisprudence constante de la CJUE, aux fins de la TVA, chaque prestation de services doit normalement être considérée comme distincte et indépendante¹². Toutefois, lorsqu'une opération se compose de plusieurs éléments, il convient de déterminer si cette opération doit être traitée comme une prestation unique ou comme plusieurs prestations distinctes et indépendantes¹³.
15. Une prestation doit être considérée comme une prestation unique lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujéti sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel¹⁴. Il importe de rechercher les éléments caractéristiques de la prestation en cause pour déterminer si le consommateur, envisagé comme un consommateur moyen, reçoit plusieurs prestations distinctes ou une prestation unique¹⁵.
16. Il en va de même lorsqu'une ou plusieurs prestations constituent une prestation principale et que l'autre prestation ou les autres prestations constituent une ou des prestations accessoires partageant le sort fiscal de la prestation principale. En particulier, une prestation doit être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle ne constitue pas pour la clientèle une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire¹⁶.

11 Voir l'arrêt de la CJUE dans l'affaire C-37/08, RCI Europe, point 39.

12 Voir les arrêts de la CJUE dans les affaires C-392/11, Field Fisher Waterhouse; C-111/05, Aktiebolaget NN, point 22; C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed, point 35; et C-276/09, Everything Everywhere, point 21.

13 Voir l'arrêt de la CJUE dans l'affaire C-425/06, Part Service, point 51.

14 Voir les arrêts de la CJUE dans les affaires C-41/04, Levob Verzekeringen et OV Bank, point 22; et C-276/09, Everything Everywhere, points 24 et 25.

15 Voir, par exemple, l'arrêt de la CJUE dans l'affaire C-349/96, Card Protection Plan.

16 Voir les arrêts de la CJUE dans les affaires C-349/96, Card Protection Plan, point 29; C-41/04, Levob Verzekeringen et OV Bank, point 20; C-111/05, Aktiebolaget NN, point 22; C-276/09, Everything Everywhere, points 21 et 22; et C-497/09, Bog e.a., point 53.

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

17. En présence d'une prestation unique groupée, il convient de déterminer l'élément prédominant de cette prestation et de vérifier si cet élément prédominant se rattache à un bien immeuble ou non.
18. Afin de qualifier de prestation unique ou de prestations multiples un cas de figure donné, il y a lieu de procéder à une appréciation au cas par cas en tenant compte de ces critères énoncés par la CJUE¹⁷. Lors de cette appréciation, toutes les circonstances de l'opération doivent être prises en considération¹⁸.

1.7. Rattachement d'un service à un ou plusieurs biens immeubles spécifiques

19. Les services se rattachant à un bien immeuble couvrent à la fois les opérations se rattachant à un bien immeuble et celles se rattachant à plusieurs biens immeubles. Le rattachement de services à plusieurs biens immeubles ne constitue pas un obstacle au fait que les services puissent être considérés comme présentant un lien suffisamment direct avec le bien immeuble au sens de l'article 31 *bis*, paragraphe 1, du règlement d'exécution TVA.
20. Pour garantir l'imposition à l'endroit présumé où le service est consommé, la règle particulière énoncée à l'article 47 de la directive TVA ne peut être appliquée que lorsque le service est lié à un ou plusieurs biens immeubles spécifiques, à savoir lorsque le service concerne un ou plusieurs biens immeubles spécifiques clairement identifiés ou identifiables. S'il est impossible d'identifier le bien immeuble, il sera a fortiori impossible d'imposer le service dans le territoire dans lequel ce bien serait situé. Dans de telles situations, force est de constater que le service ne présente pas un lien suffisant avec le bien immeuble.
21. Dans tous les cas de figure dans lesquels le service est lié à un ou plusieurs biens immeubles spécifiques, il convient de déterminer si ce service présente un lien suffisamment direct avec le bien immeuble au sens de l'article 31 *bis*, paragraphe 1, du règlement d'exécution TVA.
22. La circonstance qu'un ou plusieurs biens immeubles sont situés dans une zone géographique plus vaste au sein d'un territoire (comme une ville ou une région) ou qu'ils sont situés dans différents États membres n'empêche pas, en soi, le service de se rattacher à un bien immeuble. Lorsque le service couvre plus d'un territoire, les droits d'imposition devraient être répartis proportionnellement entre les territoires concernés.

1.8. Services se rattachant à un bien immeuble et contrats complexes

23. Il existe une multitude de modalités pour dresser un contrat dès lors qu'il existe de nombreuses méthodes différentes qu'un prestataire de services peut suivre pour organiser la manière dont il fournit ses services. Par exemple, de nombreux sous-traitants peuvent participer à la prestation; le preneur peut être établi dans un pays autre que celui où le bien est situé, etc.
24. Il convient de tenir compte des éléments suivants pour déterminer si ces situations correspondent à une prestation de services se rattachant à un bien immeuble:
 - lorsque la prestation concerne plus d'un bien immeuble, chacun doit être clairement identifié ou identifiable;

17 Voir l'arrêt de la CJUE dans l'affaire C-42/14, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, points 30 et suivants.

18 Voir l'arrêt de la CJUE dans l'affaire C-349/96, *Card Protection Plan*, point 27.

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

- les services se rattachant à plusieurs biens immeubles spécifiques ne peuvent être considérés comme ne présentant pas un lien suffisamment direct avec un bien immeuble simplement au motif qu'ils se rattachent à plus d'un bien immeuble ou que les biens immeubles concernés sont situés dans des États membres différents;
- le fait que le service est fourni hors site, et non directement au propriétaire du bien immeuble ou à un preneur situé dans un pays autre que celui où le bien immeuble est situé, n'est pas déterminant en soi lors de l'appréciation du service (visant à déterminer si les services se rattachent à un bien immeuble ou non);
- en présence d'une chaîne d'opérations, chaque prestation de services doit être appréciée séparément, en tenant compte de ses circonstances factuelles;
- lorsqu'une prestation complexe comprend des services se rattachant à un bien immeuble ainsi que d'autres biens ou services (c'est-à-dire en présence d'une prestation de services ou d'une livraison de biens groupée constituée de plusieurs éléments), il y a lieu de vérifier si l'élément prédominant de la prestation est le service se rattachant à un bien immeuble et si ce service présente un lien suffisamment direct avec ce bien immeuble (voir, également, les explications sur les prestations groupées ci-dessus).

1.9. Obligations des prestataires de services se rattachant à un bien immeuble

25. Lorsqu'un prestataire fournit des services visés à l'article 47 de la directive TVA dans un État membre, il est en général redevable de la TVA due aux autorités fiscales de l'État membre où le bien immeuble est situé (voir l'article 193 de la directive TVA). Par conséquent, il incombe normalement à ce prestataire de services de se faire identifier aux fins de la TVA et de remplir toutes les obligations correspondantes dans cet État membre¹⁹. Si un service se rattache à plusieurs biens immeubles situés dans des territoires différents, le prestataire sera redevable de la TVA due pertinente et devra se faire identifier aux fins de la TVA dans tous les territoires concernés.
26. Toutefois, chaque État membre peut prévoir que, lorsque le prestataire de services n'est pas établi sur son territoire, le redevable de la TVA due est le destinataire de la prestation de services (voir l'article 194 de la directive TVA). Il appartient dès lors aux opérateurs économiques de vérifier si les États membres où ils ne sont pas établis mais ont l'intention d'exercer leurs activités se sont prévalus de cette possibilité.

1.10. Interaction entre la règle particulière prévue à l'article 47 de la directive TVA et la notion d'établissement stable reconnu aux fins de la TVA

27. La notion d'établissement stable (à ne pas confondre avec la notion d'établissement stable utilisée à des fins de fiscalité directe) est définie à l'article 11 du règlement d'exécution TVA. Elle n'est pas liée à la règle particulière sur le lieu de prestation des services se rattachant à un bien immeuble.
28. Lorsqu'un service fourni est qualifié de service se rattachant à un bien immeuble, la TVA est due dans l'État membre où le bien immeuble est situé (voir, également, les explications sur les obligations en matière de paiement de la TVA au [point 1.9](#), ci-dessus). L'existence d'un établissement stable du prestataire de services dans cet État membre n'est donc pas pertinente pour déterminer le lieu

¹⁹ Pour de plus amples informations sur les règles nationales en vigueur dans les États membres, voir également: http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/links/tax/index_fr.htm

de cette prestation de services. En outre, la simple circonstance que l'entreprise est propriétaire d'un bien immeuble situé dans un État membre donné ne permet pas, en soi, de conclure qu'elle dispose d'un établissement stable dans ce territoire.

1.11. Interaction entre les règles sur le lieu des prestations de services et les exonérations de TVA

29. Lors de l'examen de l'interaction entre les règles sur le lieu des prestations de services et les règles prévoyant des exonérations de TVA, il ne faut pas oublier que l'approche générale suivie dans le système de TVA de l'Union vise dans un premier temps à déterminer le lieu exact de prestation d'un service donné et que c'est seulement au stade suivant que les règles applicables à cette prestation dans le territoire ainsi déterminé (un État membre ou un pays tiers) sont examinées. C'est dans le cadre de ce deuxième stade que le service sera qualifié de service imposable (et, le cas échéant, à quel taux) ou de service exonéré. En d'autres termes, si un service donné peut être exonéré de la TVA, cela ne modifie nullement la nécessité de commencer par déterminer correctement le lieu de la prestation.

1.12. Non-pertinence des notions et définitions des législations nationales pour l'application de la règle particulière

30. Afin de parvenir à une interprétation commune et à une application cohérente de la règle particulière prévue à l'article 47 de la directive TVA dans l'ensemble de l'Union européenne, les administrations fiscales chargées d'appliquer la législation de l'Union en matière de TVA devraient éviter de recourir à des définitions et notions prévues par leur législation nationale.
31. Par conséquent, aux fins de l'application de l'article 47 de la directive TVA, l'examen doit être fondé sur les définitions prévues par la législation de l'Union en matière de TVA, et non sur les définitions énoncées dans la législation nationale de chaque État membre. En cas de doutes sérieux pouvant déboucher sur une double imposition ou une non-imposition, les États membres sont invités à soulever la question au sein du comité de la TVA.

1.13. Actes juridiques applicables

32. Les actes juridiques cités dans les présentes notes explicatives comprennent:
- la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2008/8/CE (directive TVA);
 - le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, tel que modifié par le règlement (UE) n° 1042/2013 du 7 octobre 2013 (règlement d'exécution TVA).
33. Toutes les dispositions juridiques applicables sont citées à la fin des notes explicatives, selon les termes en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2017.
34. Lorsqu'il est fait référence à un article du règlement d'exécution TVA, la référence à cet acte juridique particulier est omise et seul l'article est mentionné. Dans tous les autres cas, il est précisé à quel acte juridique il est fait référence.

PARTIE 2

OBSERVATIONS PARTICULIERES SUR LES DISPOSITIONS DU REGLEMENT D'EXECUTION TVA APPLICABLES AUX SERVICES SE RATTACHANT A UN BIEN IMMEUBLE

2.1. Approche générale des articles 13 *ter* et 31 *bis*

35. La partie 2 des présentes notes explicatives vise à clarifier l'application des dispositions du règlement d'exécution TVA qui permettent de déterminer le lieu de prestation des services se rattachant à un bien immeuble.
36. Lorsque des services sont qualifiés de services se rattachant à un bien immeuble, le lieu de leur prestation est l'endroit où ce bien immeuble est situé, conformément à l'article 47 de la directive TVA.
37. Pour être considéré comme un service se rattachant à un bien immeuble, le service doit présenter un lien suffisamment direct avec le bien immeuble concerné.
38. Par conséquent, dans un premier temps, il convient de déterminer si le service se rattache à un bien pouvant être qualifié de bien immeuble. L'article 13 *ter* vise à définir la notion de «bien immeuble». Des précisions sur cette disposition sont apportées au [point 2.2.](#) ci-dessous.
39. Dans un deuxième temps, si la réponse à la première question est affirmative, il convient de déterminer s'il existe entre le service et le bien immeuble concerné un lien suffisamment direct pour que le service puisse être qualifié de service se rattachant à un bien immeuble. L'article 31 *bis* explique dans quels cas un service sera considéré comme présentant ou non un lien suffisamment direct avec un bien immeuble. Des précisions sur cette disposition sont apportées aux [points 2.3 et 2.4](#) ci-dessous.
40. Compte tenu de la multitude de situations et de circonstances qui peuvent exister dans la pratique, il est impossible d'examiner chaque cas particulier dans ce cadre-ci et les explications se concentrent dès lors sur les critères qui devraient permettre au lecteur de déterminer si un service se rattache ou non à un bien immeuble.

2.2. Définition de la notion de «bien immeuble»

Article 13 *ter*

Pour l'application de la directive 2006/112/CE, est considéré comme «**bien immeuble**»²⁰:

41. Si, dans la majorité des cas de figure, la nature immeuble d'un bien ou d'un actif semble assez facile à déterminer, certains cas particuliers peuvent soulever des doutes. Par conséquent, dans le but de donner une définition unique applicable dans tous les États membres, le législateur européen a convenu à l'article 13 *ter* d'une définition commune de la notion de «bien immeuble».

²⁰ Certains éléments sont indiqués en gras dans le seul but de faciliter la lecture du document.

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

42. Cette définition s'inspire fortement de l'arrêt de la CJUE dans l'affaire Fonden Marselisborg Lystbådehavn²¹. En ce qui concerne l'exonération pour l'affermage et la location de biens immeubles prévue à l'article 135, paragraphe 1, point l), de la directive TVA, l'avocat général dans cette affaire²² a déclaré qu'un bien immeuble peut être défini comme «une portion déterminée de la surface terrestre, y compris les bâtiments y ayant été érigés de manière permanente, à laquelle peuvent être attachés des droits de propriété et de possession».
43. Dès lors qu'elle regroupe quatre catégories [points a) à d)], la définition de la notion de «bien immeuble» qui figure à l'article 13 *ter* est plus détaillée que la définition de la jurisprudence et permet d'opérer aux fins de la TVA une distinction entre bien immeuble et bien meuble corporel.
44. Si la notion de «bien immeuble» doit toujours être appréciée uniquement à la lumière de la définition figurant à l'article 13 *ter*, il est utile de comprendre le processus qui a débouché sur cette définition.
45. D'une part, il existe des biens qui ne peuvent être déplacés ou aisément déplacés (terrains, bâtiments, arbres, cultures, par exemple). Ces biens sont des biens immeubles et seraient couverts par l'article 13 *ter*, point a) ou b). D'autre part, il existe des biens qui peuvent se déplacer ou être déplacés, mais qui seront considérés comme des biens immeubles car étant «étroitement liés à» un bien immeuble ou «intégrés dans» un bien immeuble (ascenseurs, portes, fenêtres, par exemple). Ces biens seraient couverts par l'article 13 *ter*, point b), c) ou d).
46. La liste des quatre catégories figurant à l'article 13 *ter* est exhaustive. Toutefois, ces catégories ne doivent pas être considérées comme mutuellement exclusives et certains biens peuvent donc être couverts par plus d'une catégorie, comme on le verra plus loin. Pour déterminer si un service se rattache à un bien immeuble, il est essentiel de vérifier s'il relève au moins de l'une de ces quatre catégories.
47. Il convient de souligner que le fait qu'un bien puisse être qualifié de bien immeuble à la lumière d'une ou de plusieurs des catégories de la définition ne signifie pas que tous les services concernant ce type de bien doivent être considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble. Seules les services présentant un «lien suffisamment direct avec le bien concerné» seront traités comme des services se rattachant à un bien immeuble aux fins de la TVA (voir les explications plus détaillées aux [points 2.3 et 2.4](#) ci-dessous).

Article 13 *ter*, point a) toute partie déterminée de la terre, **située à ou sous** sa surface, **à laquelle peuvent être attachés des droits de propriété et de possession**;

2.2.1. Que recouvre l'article 13 *ter*, point a)?

48. Pour qu'un bien soit considéré comme un «bien immeuble» au sens de l'article 13 *ter*, point a), il doit remplir deux conditions cumulatives: 1) il doit être une partie déterminée de la terre, située à ou sous sa surface, et 2) il doit être possible de lui attacher des droits de propriété *et* de possession (voir la remarque particulière concernant la conjonction «et» au [point 60](#) ci-dessous).

2.2.1.1. Une partie déterminée de la terre

49. La formulation «une partie déterminée de la terre» signifie qu'un bien pouvant être considéré comme un bien immeuble se compose de zones clairement identifiées ou identifiables de la terre auxquelles peuvent être attachés des droits

²¹ Voir l'arrêt de la CJUE dans l'affaire C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn.

²² Voir les conclusions de l'avocat général dans l'affaire C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, point 30.

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

de propriété et de possession. Le terme «terre» doit être compris au sens large dès lors que la référence à la terre, à ou sous sa surface, inclut en effet le sol proprement dit et tout ce qui est présent sur celui-ci tout comme ce qui se trouve en dessous, c'est-à-dire le sous-sol.

50. Le sol de la terre englobe toute parcelle de terre, y compris les terres recouvertes d'eau, à savoir la mer, les océans, les fleuves et rivières, les lacs et autres voies navigables intérieures.
51. Il est également fait référence à ce qui est situé à la surface de la terre. Compte tenu du contexte de la disposition, tout bien simplement situé sur le sol ne sera pas considéré comme un bien «immeuble».
52. Les biens doivent aussi être fixés, intégrés ou enracinés dans le sol. Par conséquent, cette disposition inclura notamment les arbres et les cultures (il est à noter que ceux-ci ayant des racines dans le sol, ils seront également considérés comme étant situés «sous la surface de la terre») pour autant qu'ils restent fixés dans le sol.
53. Tel devrait également être le cas des eaux recouvrant la terre, comme les fleuves, les rivières, les lacs et autres voies navigables intérieures. Bien que l'eau puisse se déplacer, elle doit être considérée comme un bien immeuble dès lors qu'elle n'est pas retirée de son bassin.
54. Le sous-sol de la terre couvre tout ce qui est présent sous la surface. Par conséquent, les puits de pétrole, les nappes phréatiques, les minerais et autres ressources situés sous la surface (y compris sous la surface des terres recouvertes d'eau) sont considérés comme des biens immeubles. Tant que ces éléments ne sont pas extraits du sous-sol, ils doivent être considérés comme étant une partie de la terre, à savoir comme des biens immeubles.
55. La conclusion selon laquelle l'eau, le pétrole ou d'autres substances présents dans le sol ou dans le sous-sol peuvent être qualifiés de biens immeubles ne signifie pas que tous les services concernant ce type de substances doivent nécessairement être considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble (voir, notamment, le [point 173](#) ci-dessous).

2.2.1.2. Droits de propriété et de possession

56. À la lumière du libellé de l'article 13 *ter*, point a), seuls les biens immeubles auxquels «peuvent être attachés des droits de propriété et de possession» sont couverts par la définition de «bien immeuble».
57. Bien que la notion de «droits de propriété et de possession» n'ait pas été définie aux fins de l'application de la directive TVA, il convient que les États membres lui donnent une application commune aux fins de la TVA sans se fonder sur leurs définitions nationales.
58. Afin d'appréhender le sens de cette notion, il y a lieu de se reporter à la définition de la notion de «livraison de biens» figurant à l'article 14 de la directive TVA. En effet, il convient de rappeler que l'objectif de l'article 13 *ter* est de définir la notion de «bien immeuble» qui découle de la notion de «bien corporel» telle que définie par la directive TVA. Est considéré comme «livraison de biens» «le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire». Selon la jurisprudence constante de la CJUE, la notion de livraison d'un bien ne se réfère pas au transfert de propriété dans les formes prévues par le droit national applicable, mais inclut toute opération de transfert d'un bien corporel par une partie qui habilite l'autre partie à en disposer en fait comme si elle était le

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

propriétaire de ce bien²³. Par conséquent, il peut y avoir transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire, même s'il n'y a pas transfert de la propriété juridique du bien. Ce qui importe, c'est la «propriété économique» ou la «possession économique».

59. Selon ce raisonnement, il y a lieu de vérifier si le bien immeuble est susceptible d'être «détenu» en ce sens que quelqu'un peut en disposer comme un propriétaire. Cette notion de propriété va au-delà du simple fait de posséder un titre.
60. Les divergences linguistiques dans le règlement d'exécution TVA sont symptomatiques à cet égard: certaines versions linguistiques emploient la formulation «droits de propriété et de possession», tandis que d'autres évoquent des «droits de propriété ou de possession». Cela montre que, même si, dans la majorité des circonstances, les droits de propriété et de possession effectifs sont détenus par la même personne, il se peut aussi que les droits de propriété appartiennent à une personne tandis que les droits de possession sont détenus par une autre. Par conséquent, la formulation «droits de propriété et de possession» peut être interprétée comme désignant les «droits de propriété ou de possession» ou comme désignant les «droits de propriété et de possession».
61. En outre, le choix de l'expression «peuvent être attachés» signifie que les biens peuvent également être qualifiés de biens immeubles si, au moment de l'appréciation, personne ne détient de droits de propriété ou de possession effectifs sur ces biens. Il suffit que des droits de propriété et de possession puissent y être attachés, ce qui reflète le champ d'application potentiellement large de cette disposition étant donné que seuls les biens immeubles ne pouvant appartenir à personne, dans le sens décrit ci-dessus, ne seraient pas couverts²⁴.
62. Généralement, les droits de propriété et de possession sur des biens immeubles sont représentés par un titre de propriété et/ou par une inscription dans un registre officiel. Toutefois, il ne s'agit là que de preuves de ces droits. Il pourrait exister différentes manières de prouver les droits de propriété et de possession et, même en l'absence de preuves, il serait nécessaire de déterminer si des droits de propriété et de possession peuvent être attachés au bien.
63. Les biens immeubles inaliénables, comme les biens publics (lacs, voies navigables intérieures, ports, parcs publics, par exemple), sont également couverts par l'article 13 *ter*, point a), même lorsque les droits les concernant ne sont pas transférables. Outre le fait que leur statut juridique peut évoluer au fil du temps en fonction des décisions des pouvoirs publics, ils peuvent également faire l'objet de prestations de services (travaux de construction, licences d'exploitation, par exemple) qui seront considérées comme des prestations de services se rattachant à un bien immeuble.

23 Voir les arrêts de la CJUE dans les affaires C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, points 7 à 9 et 12; C-25/03, *HE*, point 64; et C-88/09, *Graphic Procédé*, point 16.

24 Étant donné que quelques préoccupations pourraient être exprimées en ce qui concerne les eaux internationales, il convient de mentionner à cet égard que, conformément à la Convention des Nations unies sur le droit de la mer, la haute mer est ouverte à tous les États. Même si aucun État ne peut légitimement soumettre une partie quelconque de la haute mer à sa souveraineté, un État (ou une personne établie dans son territoire) peut y exercer des activités telles que le forage, le dragage ou l'excavation des fonds marins, du plancher océanique et du sous-sol de la haute mer. Ces activités concerneront des biens immeubles, même si personne n'a souveraineté sur cette partie de la terre.

Article 13 ter, point b) tout immeuble ou toute construction fixé(e) au sol ou dans le sol **au-dessus ou au-dessous** du niveau de la mer, **qui ne peut être aisément démonté(e) ou déplacé(e)**;

2.2.2. Que recouvre l'article 13 ter, point b)?

2.2.2.1. Que désignent les termes «immeuble» et «construction» figurant à l'article 13 ter, point b)?

64. Un immeuble peut être défini comme une structure (artificielle) disposant d'un toit et de murs, comme une maison ou une usine.
65. Le terme «construction» a un sens plus large et englobe d'autres structures (artificielles) qui ne sont généralement pas qualifiées d'immeubles (pour des explications supplémentaires sur les éléments, le matériel ou les machines qui peuvent être qualifiés de biens immeubles, voir les [points 2.2.3 à 2.2.4](#) ci-dessous). Les constructions peuvent inclure les ouvrages de génie civil tels que les routes, ponts, aéroports, ports, digues, gazoducs, systèmes d'approvisionnement en eau et systèmes d'égouts, ainsi que les installations industrielles telles que les centrales électriques, les éoliennes, les raffineries, etc.
66. Il est à noter que les immeubles et les constructions sont considérés comme des biens immeubles dans tous leurs éléments constitutifs. Le terme «constitutif» concerne non seulement la structure de l'immeuble ou de la construction, mais également chaque élément installé et faisant partie intégrante de l'immeuble ou de la construction ou installé à demeure dans l'immeuble ou la construction, pour constituer un tout de sorte que, en l'absence de ces éléments, l'immeuble ou la construction serait incomplet ou son intégrité serait modifiée. La mesure dans laquelle ces éléments qui sont installés dans un immeuble ou une construction doivent aussi être qualifiés de biens immeubles est détaillée aux points [2.2.3 à 2.2.4](#) ci-dessous.
67. Pour être qualifiés de «biens immeubles», les immeubles et les constructions doivent être fixés au sol ou dans le sol, au-dessus ou au-dessous du niveau de la mer, et ne peuvent être aisément démontés ou déplacés²⁵.

2.2.2.2. Un immeuble incomplet doit-il encore être considéré comme un immeuble au sens de l'article 13 ter, point b)?

68. Selon la définition figurant à l'article 12, paragraphe 2, de la directive TVA, est considérée comme «bâtiment» toute construction incorporée au sol.
69. Par conséquent, qu'un immeuble soit complet ou non (si, par exemple, il n'a pas de toit ou de fenêtres, comme les monuments anciens), il reste couvert par l'article 13 ter, point b), pour autant qu'il soit fixé au sol ou dans le sol. Tel sera également le cas des immeubles en cours de construction; ils deviennent des biens immeubles à mesure que les travaux de construction progressent et que la structure est fixée au sol ou dans le sol. Même si elle n'est pas encore habitable ou adaptée à l'utilisation qui en sera faite, une telle structure doit être considérée comme un bien immeuble.
70. Le même raisonnement s'applique pour les constructions. En effet, le règlement d'exécution TVA concerne les immeubles et les constructions tandis que la directive TVA concerne uniquement les constructions incorporées au sol. Par conséquent, peu importe si la structure est considérée comme un immeuble ou

²⁵ Voir les arrêts de la CJUE dans les affaires C-315/00, Rudolf Maierhofer; et C-532/11, Leichenich.

une construction; ce qui est déterminant pour qualifier la structure concernée de bien immeuble, c'est de savoir si elle est fixée au sol ou dans le sol.

71. Il convient de relever que l'objectif des points c) et d) de l'article 13 *ter* (voir les explications supplémentaires aux points [2.2.3](#) à [2.2.4](#) ci-dessous) est de permettre de déterminer si et dans quelle mesure certains éléments installés dans un immeuble ou une construction qui complètent ou équipent cet immeuble ou cette construction doivent également être considérés comme des biens immeubles. L'absence d'éléments qui complètent ou équipent l'immeuble ou la construction et les rendent habitables ou adaptés à l'utilisation qui en sera faite n'empêche pas ces structures d'être considérées comme des biens immeubles.

2.2.2.3. *Que signifient les formulations «fixé(e) au sol ou dans le sol (au-dessus ou au-dessous du niveau de la mer)» et «qui ne peut être aisément démonté(e) ou déplacé(e)»?*

72. Deux conditions doivent être remplies simultanément: l'immeuble ou la construction 1) doit être fixé(e) au sol ou dans le sol (au-dessus ou au-dessous du niveau de la mer) et 2) ne peut être aisément démonté(e) ou déplacé(e).
73. L'examen de la condition selon laquelle l'immeuble ou la construction doit être «fixé(e) au sol ou dans le sol» entraîne inévitablement l'examen de celle qui exige que l'immeuble ou la construction soit fixé(e) de manière à ne pouvant «être aisément démonté(e) ou déplacé(e)».
74. Si les immeubles ou les constructions nécessitant des travaux d'infrastructure majeurs pour les fixer au sol remplissent évidemment ces critères, des préoccupations peuvent être soulevées lorsque la nature de l'immeuble ou de la construction ou le type de fixation utilisée pour la fixation au sol peuvent être mis en doute. La péniche utilisée comme restaurant-discothèque dans les circonstances de l'affaire Leichenich²⁶ ou les bâtiments à base d'éléments préfabriqués destinés à être enlevés et réutilisés sur un autre site dans les circonstances de l'affaire Maierhofer²⁷ sont de parfaits exemples.
75. Un immeuble ou une construction peut être fixé(e) au sol ou dans le sol par différentes méthodes: par l'utilisation d'un liant tel que du ciment, ou par celle de fixations telles que des cordes, des chaînes, des boulons ou des ancrages.
76. Toutefois, ce qui sera déterminant pour considérer un immeuble ou une construction comme un bien immeuble, c'est de savoir si l'immeuble ou la construction peut être ou non aisément démonté(e) ou déplacé(e).
77. Conformément à la jurisprudence de la CJUE, il n'est pas nécessaire qu'un immeuble ou une construction soit indissociablement incorporé(e) au sol pour être considéré(e) comme un immeuble²⁸. Ce qu'il faut vérifier, c'est si les dispositifs d'immobilisation ne peuvent pas être enlevés aisément, c'est-à-dire sans fournir d'efforts et sans supporter des coûts non négligeables.
78. Dans certains cas, lorsqu'ils sont destinés à être utilisés comme un emplacement permanent, des biens qui sont, par leur nature même, des biens meubles (maisons préfabriquées, kiosques, stands, bateaux, caravanes, par exemple) pourraient être fixés au sol d'une manière qui immobilise effectivement ces structures. Même si, en principe, ils peuvent être déplacés ultérieurement en

26 Voir l'arrêt de la CJUE dans l'affaire C-532/11, Leichenich.

27 Voir l'arrêt de la CJUE dans l'affaire C-315/00, Rudolf Maierhofer.

28 Voir les arrêts de la CJUE dans l'affaire C-532/11, Leichenich, point 23; et dans l'affaire C-315/00, Rudolf Maierhofer, point 33.

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

raison de leur caractère «mobile», ils doivent être considérés comme des biens immeubles dans la mesure où la structure immobilisée ne peut pas être aisément démontée ou déplacée. Selon la CJUE, les dispositifs d'immobilisation ne peuvent pas être enlevés aisément s'ils ne peuvent être enlevés sans fournir d'efforts et sans supporter des coûts non négligeables²⁹.

79. La formulation «aisément démonté(e) ou déplacé(e)» pourrait créer des difficultés pratiques étant donné que l'adverbe «aisément» reste un concept assez subjectif et imprécis qui peut, dans certaines circonstances, requérir une analyse au cas par cas.
80. Toutefois, conformément au critère physique («sans fournir d'efforts») et au critère économique («sans supporter des coûts non négligeables») énoncés par la CJUE pour apprécier cet aspect, il pourrait être tenu compte des critères objectifs suivants³⁰:
- la nécessité de recourir à des compétences de professionnels – outillage, matériel, savoir-faire, etc. – pour effectivement démonter ou déplacer l'immeuble ou la construction, y compris les moyens nécessaires au démantèlement ou au déplacement (utilisation d'une grue, d'une remorque, d'un camion, etc.);
 - le coût total de l'opération/du service de démantèlement ou de déplacement de l'immeuble ou de la construction par rapport à la valeur de ce qui est réellement démonté ou déplacé;
 - le temps nécessaire au démantèlement ou au déplacement de l'immeuble ou de la construction;
 - le fait que le démantèlement ou le déplacement de l'immeuble ou de la construction entraîne la destruction de l'immeuble ou de la construction ou une réduction considérable de sa valeur.
81. Outre les critères ci-dessus, l'utilisation prévue et/ou réelle de la structure en tant qu'emplacement permanent ou non permanent pourrait également être pertinente à cet égard. Par exemple, les snack-bars mobiles temporairement présents au même endroit ne devraient pas être considérés comme des biens immeubles, même s'ils peuvent être fixés au sol, si les fixations au sol sont juste suffisantes pour les immobiliser pendant la période d'utilisation mais qu'il s'agit en fait de structures provisoires pouvant être aisément déplacées ou démontées. À l'inverse, si ces structures sont utilisées comme un emplacement permanent pour exercer une activité économique, elles pourraient être considérées comme ne pouvant pas être aisément démontées ou déplacées dès lors que les fixations au sol sont suffisantes pour leur immobilisation pendant une plus longue période.
82. Par conséquent, l'utilisation prévue d'un bien en tant qu'emplacement permanent peut donner une indication sur le caractère «immeuble» de ce bien, mais ce critère n'est pas suffisant pour déterminer si une structure doit être qualifiée de bien immeuble. Il convient de vérifier si cette structure est fixée au sol ou dans le sol de manière à ne pouvant être aisément démontée ou déplacée.

29 Voir l'arrêt de la CJUE dans l'affaire C-532/11, Leichenich, point 23.

30 On notera que ces critères ne sont pas exhaustifs et, en fonction de la situation, qu'un critère pourra être plus précis que les autres ou que certains critères devront être remplis simultanément.

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

Article 13 *ter*, point c) tout élément **installé et faisant partie intégrante d'un immeuble** ou d'une construction **sans lequel l'immeuble ou la construction est incomplet**, tel que portes, fenêtres, toitures, escaliers et ascenseurs;

2.2.3. Que recouvre l'article 13 *ter*, point c)?

83. En vertu de cette disposition, tout élément installé dans un immeuble ou une construction est considéré comme un bien immeuble dès lors qu'il fait partie intégrante de cet immeuble ou de cette construction. On entend par «élément faisant partie intégrante d'un immeuble ou d'une construction» un élément sans lequel l'immeuble ou la construction serait incomplet.
84. Cette disposition revient à considérer tout élément qui serait autrement un bien meuble comme un bien immeuble par le seul fait que celui-ci fait partie intégrante d'un immeuble ou d'une construction.

2.2.3.1 À partir de quel moment un élément installé dans un immeuble ou une construction fait partie intégrante de cet immeuble ou de cette construction?

85. Comme déjà indiqué au [point 66](#) ci-dessus, un immeuble ou une construction doit être considéré comme un bien immeuble dans tous ses éléments constitutifs. Outre la structure principale d'un immeuble ou d'une construction, certains éléments installés dans cet immeuble ou cette construction doivent aussi être considérés comme des biens immeubles dès lors qu'ils font partie intégrante de cet immeuble ou de cette construction.
86. Un élément installé dans un immeuble ou une construction au sens de l'article 13 *ter*, point c), désigne un élément placé ou fixé en position et prêt à l'emploi dans l'immeuble ou la construction. Un tel élément est généralement attaché ou fixé à l'immeuble ou à la construction ou peut simplement y être placé, et peut généralement être enlevé ou remplacé.
87. La réponse à la question de savoir si les éléments installés doivent être considérés comme des éléments sans lesquels un immeuble ou une construction serait considéré comme incomplet dépend à l'évidence de la nature de cet immeuble ou de cette construction.
88. L'utilisation et la finalité d'une structure déterminent les éléments qui en font partie intégrante. Par exemple, si un immeuble est utilisé comme habitation, les éléments tels que les portes et les fenêtres installés dans cet immeuble devront être considérés comme constituant un tout avec cet immeuble, étant donné qu'ils sont indispensables pour que l'immeuble puisse être considéré comme une habitation. Ces éléments ne seront pas nécessairement identiques aux éléments nécessaires dans un entrepôt ou une usine ou dans des constructions telles que des centrales électriques, des ponts ou des tunnels. En effet, des éléments spécifiques seront nécessaires dans certaines circonstances afin de rendre l'immeuble ou la construction adapté à l'utilisation spécifique qui en sera faite (extracteur de fumées dans une usine, éléments de protection dans une prison, par exemple).
89. Par conséquent, pour que ces éléments puissent être considérés comme des biens immeubles, il convient de vérifier si, en leur absence (autrement dit, si ces éléments étaient enlevés), la nature de l'immeuble ou de la construction serait en elle-même modifiée de sorte que l'immeuble ou la construction ne serait plus adapté(e) à la fonction pour laquelle il ou elle a été conçu(e)

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

90. Toutefois, les éléments, le matériel ou les machines, même attachés à l'immeuble ou à la construction, qui ne perdent pas leur individualité ou leur intégrité structurelle ne sont que des éléments dans un immeuble ou une construction qui reste complet même sans ces éléments. Néanmoins, ces éléments pourraient être considérés comme des biens immeubles si leur enlèvement entraînait la destruction ou la modification de l'immeuble ou de la construction dans lequel ou dans laquelle ils sont installés en vertu de l'article 13 *ter*, point d) (voir, à cet égard, les explications supplémentaires au [point 2.2.4](#) ci-dessous).
91. Les exemples mentionnés à l'article 13 *ter*, point c), font partie des éléments de finition sans lesquels certains immeubles ou certaines constructions seraient considérés comme incomplets. Les éléments de finition désignent les éléments dont l'installation ne contribue pas à la structure de l'immeuble ou de la construction (ils ne contribuent pas en tant que tels à la solidité ou à la stabilité de l'immeuble ou de la construction), mais qui complètent ou équipent cet immeuble ou cette construction. Dans la mesure où ces éléments de finition permettent de compléter la structure principale de l'immeuble ou de la construction de sorte que l'immeuble ou la construction serait adapté à l'utilisation pour laquelle il ou elle a été conçu, ils sont considérés comme des biens immeubles. Outre les exemples mentionnés à l'article 13 *ter*, point c), on pourrait mentionner les éléments de finition placés sur le système structurel, comme les isolations, les cloisons, les revêtements muraux et les revêtements de sol. Il en va de même pour les systèmes électriques, les systèmes sanitaires, les aérations ou les installations thermiques autres que les installations principales qui seraient couvertes par le point b). Tous ces éléments visent à améliorer (voire rendre plus efficiente) l'utilisation ou l'exploitation de l'immeuble ou de la construction en tant qu'immeuble ou construction.
92. Rappelons que le fait qu'un élément fait partie intégrante d'un immeuble ou d'une construction ne signifie pas que, sans cet élément, l'immeuble ou la construction ne serait pas considéré comme un bien immeuble. Ce que cela signifie, c'est que, une fois ces éléments installés dans l'immeuble ou la construction, ils devraient également être considérés comme des biens immeubles, dès lors qu'ils complètent cet immeuble ou cette construction. Une maison sans portes ni fenêtres serait toujours considérée comme une maison, mais les portes et les fenêtres, une fois installées, permettent de compléter la maison, c'est-à-dire de la rendre habitable; les portes et les fenêtres doivent dès lors être considérées comme des biens immeubles.
93. Dans le cas de constructions spécifiques, la question de savoir si l'installation d'un élément est essentielle ou indispensable pour que la construction concernée puisse être considérée comme telle sera déterminante pour conclure que l'élément fait partie intégrante de la construction. Tel serait le cas lorsque, sans cet élément, la construction deviendrait inutile. Par exemple, dans un parc éolien, les éléments générateurs (les pales, par exemple) installés sur une éolienne fixée au sol sont des éléments constitutifs de cette construction sans lesquels l'éolienne serait considérée comme incomplète.
94. Par conséquent, l'analyse qui suit serait pertinente: un élément installé dans un immeuble ou une construction serait considéré comme faisant partie intégrante de cet immeuble ou de cette construction dès lors qu'il permet de compléter l'immeuble ou la construction selon les caractéristiques ordinairement associées à un immeuble ou à une construction et selon la fonction prévue pour cet immeuble ou cette construction.

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

Article 13 ter, point d) tout élément, matériel ou machine, **installé à demeure** dans un immeuble ou une construction **qui ne peut être déplacé sans destruction ou modification** de l'immeuble ou de la construction.

2.2.4. Que recouvre l'article 13 ter, point d)?

95. En vertu de cette disposition, tout élément, matériel ou machine installé à demeure dans un immeuble ou une construction est considéré comme un bien immeuble dès lors qu'il ne peut être déplacé sans destruction ou modification de l'immeuble ou de la construction.
96. Cette disposition désigne spécifiquement le matériel et les machines, mais elle pourrait également recouvrir tout autre élément.
97. Cette disposition revient à considérer tout élément qui serait autrement un bien meuble comme un bien immeuble par le seul fait que celui-ci est installé à demeure dans un immeuble ou une construction de manière à ne pouvoir être déplacé sans destruction ou modification de l'immeuble ou de la construction.
98. En ce qui concerne la signification de la notion d'«élément installé», nous vous invitons à vous reporter à l'explication fournie au [point 86](#) ci-dessus.

2.2.4.1. Que désignent les termes «installé à demeure» figurant à l'article 13 ter, point d)?

99. La formulation «installé à demeure» ne doit pas nécessairement être considérée comme une condition pour l'application de l'article 13 ter, point d), mais plutôt comme un moyen permettant de comprendre dans quelles circonstances l'enlèvement d'un élément installé dans un immeuble ou une construction pourrait entraîner la destruction ou la modification de cet immeuble ou de cette construction. En effet, il est déterminant pour l'application de l'article 13 ter, point d), de se demander si l'enlèvement de l'élément installé de manière permanente dans l'immeuble ou la construction causerait un dommage certain à cet immeuble ou à cette construction. La formulation «installé à demeure» désigne donc les éléments qui sont installés pour un objectif précis dans un immeuble ou une construction et qui sont destinés à durer ou à ne pas être modifiés.
100. L'expression «à demeure» pourrait être interprétée de façon subjective, en faisant référence à l'intention de la personne d'installer l'élément de manière permanente, ou de façon objective, en faisant référence à la période de temps pendant laquelle l'élément est installé. L'intention est un concept utile pour déterminer d'emblée si l'installation est conçue pour «fixer» l'élément à l'immeuble ou à la construction sinon pour toujours, du moins pendant sa durée de vie économique normale. C'est cette fixation qui devrait rendre impossible l'enlèvement de l'élément sans destruction ou modification de l'immeuble ou de la construction.
101. Dans le cas des éléments installés dans des immeubles ou constructions utilisés à des fins d'activités économiques, il convient de privilégier un critère objectif pour déterminer quels types d'éléments sont susceptibles d'être installés à demeure. Le matériel industriel et les machines industrielles ont des durées de vie économique/utile plus courtes que les immeubles ou constructions dans lesquels ils sont utilisés. Dans ce contexte, l'expression «à demeure» signifierait que les éléments sont utilisés pendant un certain temps au cours de l'activité économique pour laquelle ils ont été acquis.

2.2.4.2. Comment déterminer si un immeuble ou une construction est modifié ou détruit?

102. Comme expliqué ci-dessus, du matériel, des machines et tout autre élément peuvent être installés à demeure dans un immeuble ou une construction, mais le critère déterminant quant au caractère permanent de cette installation est la question de savoir si ces éléments, ce matériel ou ces machines peuvent être enlevés sans destruction ou modification de l'immeuble ou de la construction dans lequel ou dans laquelle ils sont installés. Il est dès lors nécessaire de clarifier le sens des termes «destruction» et «modification».
103. La destruction et la modification d'un immeuble ou d'une construction au sens de l'article 13 *ter*, point d), désignent à la fois la partie de l'immeuble ou de la construction à laquelle l'élément est attaché et le reste de l'immeuble ou de la construction.
104. Pour les immeubles et les constructions, la «destruction» signifie généralement l'action ou le processus de causer un dommage tel que l'immeuble ou la construction n'existe plus ou ne peut être réparé.
105. Déterminer si le déplacement d'un élément, d'un matériel ou d'une machine installé à demeure dans un immeuble ou une construction entraîne la destruction de cet immeuble ou de cette construction ne devrait pas être particulièrement problématique. Toutefois, rappelons que le fait qu'un élément est «installé à demeure» dans un immeuble ou une construction ne signifie pas nécessairement que cet élément soit fixé à l'immeuble ou à la construction au moyen d'une attache, d'une pince ou de tout autre type de lien. L'enlèvement d'une machine industrielle qui, par ses caractéristiques (dimensions, poids, etc.), est installée à demeure dans une usine pourrait entraîner la destruction (d'une partie) de l'usine (s'il est par exemple nécessaire d'enlever le toit ou de démolir un mur pour extraire la machine).
106. Par conséquent, la «destruction» couvrirait les situations dans lesquelles l'immeuble ou la construction subit de graves dommages ou une modification importante de ses caractéristiques physiques en raison de l'enlèvement de tout élément qui y est installé à demeure.
107. La «modification» est un processus moins radical. Cela signifie souvent la modification de la nature ou de la composition, généralement d'une manière relativement moins importante mais toujours significative.
108. L'enlèvement de tout élément fixé à un immeuble ou à une construction équivaldrait techniquement à une modification. Cependant, un dommage ou changement mineur n'est pas suffisant pour l'application de l'article 13 *ter*, point d). L'immeuble ou la construction doit plutôt être modifié de manière significative.
109. La modification serait évidemment insignifiante dans le cas d'éléments simplement suspendus à un mur, cloués ou vissés au sol ou aux murs dont l'enlèvement ne laisse sur le sol ou sur les murs que des traces ou marques (trous de fixation, par exemple) qui peuvent être aisément dissimulées ou réparées.
110. Par exemple, une machine qu'il a fallu boulonner au sol d'une usine pour l'empêcher de se déplacer pendant la production pourrait être enlevée simplement en retirant les boulons du sol. Naturellement, les boulons, une fois enlevés, laisseront des traces sur le sol, mais cela n'équivaut pas à un dommage significatif de l'immeuble ou de la construction.

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immobilier, qui entreront en vigueur en 2017**

111. Les efforts, le temps ou le coût nécessaires pour réparer l'immeuble ou la construction pourraient être utiles pour déterminer si la modification est significative ou non. Le fait que l'enlèvement de l'élément cause un dommage certain à l'élément lui-même peut être un indicateur supplémentaire, par exemple si, une fois enlevé, l'élément doit être réparé, n'a aucune valeur, est inutile ou n'a plus la même fonction.
112. Par conséquent, pour qu'un élément relève du champ d'application de l'article 13 *ter*, point d), il doit être fixé à l'immeuble ou à la construction d'une manière suffisamment solide pour constituer un tout remplissant une fonction spécifique indépendante de l'immeuble ou de la construction et dont l'enlèvement causerait des dommages importants à l'immeuble ou à la construction et, éventuellement, à l'élément enlevé lui-même.

2.2.4.3. Comment interagissent les points b), c) et d) de l'article 13 *ter*?

113. Comme déjà indiqué au [point 46](#) ci-dessus, les quatre catégories énumérées à l'article 13 *ter* ne doivent pas être considérées comme mutuellement exclusives, ce qui signifie que certains biens peuvent être couverts par plus d'une catégorie.
114. Toutefois, si l'article 13 *ter*, point b), qui concerne les immeubles ou constructions érigés, recouvre les éléments qui sont «intégrés» dans l'immeuble ou la construction au cours de sa construction, rénovation ou modification (briques, ciment, béton, colonnes, poutres, par exemple), l'article 13 *ter*, point c), englobe les éléments qui sont «installés» dans l'immeuble ou la construction (pour une explication sur la notion d'installation d'un élément, voir le [point 86](#) ci-dessus).
115. Les éléments «intégrés» sont les éléments constitutifs du système structurel d'un immeuble ou d'une construction (murs, planchers, charpente, etc.). Ils recouvrent également les éléments qui sont construits pour constituer l'infrastructure ou la superstructure d'un immeuble ou d'une construction, comme l'installation sanitaire principale (systèmes d'égouts, conduites d'eau, raccordement à l'égout, systèmes de drainage, par exemple), l'installation de chauffage/de refroidissement/d'aération (tubes de chauffage/de refroidissement, conduites de ventilation, par exemple), l'installation électrique principale (câblage interne), l'installation principale du système d'automatisation du logement/de l'immeuble, etc.
116. Les éléments «installés» ne font pas partie de la structure principale d'un immeuble ou d'une construction, même s'ils peuvent en faire partie intégrante. Ils sont destinés à compléter la structure principale de l'immeuble ou de la construction de sorte que celui-ci ou celle-ci soit adapté à l'utilisation qui en sera faite.
117. Les éléments, le matériel et les machines visés à l'article 13 *ter*, point d), sont des éléments qui remplissent une tâche ou une fonction spécifique indépendante de l'immeuble ou de la construction dans lequel ou dans laquelle ils sont situés. Même s'ils sont physiquement attachés au bien immobilier, ces éléments, ce matériel et ces machines ne visent pas à améliorer l'utilisation ou l'exploitation de ce bien [à l'instar des éléments visés à l'article 13 *ter*, point b)], mais ont une fonction précise.
118. Toutefois, les champs d'application des points c) et d) peuvent se chevaucher étant donné que l'installation d'un élément sera dans certaines situations couverte par le point c) ainsi que par le point d). Tel serait le cas des éléments faisant partie intégrante de l'immeuble ou de la construction qui ne peuvent être déplacés sans destruction ou modification de l'immeuble ou de la construction (escaliers de marbre dans une maison, placard intégré ou cuisine équipée, par exemple).

119. Par conséquent, ce n'est que si l'enlèvement d'un élément de l'immeuble ou de la construction modifie la nature de cet immeuble ou de cette construction ou son intégrité physique que l'élément concerné doit être considéré comme un bien immeuble.
120. Certaines préoccupations peuvent être soulevées pour ce qui est de l'installation d'éléments sur des parties spécifiques d'un immeuble ou d'une construction, comme des panneaux photovoltaïques. Différentes situations étant possibles en fonction de la manière dont ces éléments sont installés, il convient de mener un examen attentif des circonstances afin de déterminer si l'installation remplit oui ou non les critères de l'article 13 *ter*.
121. En général, les panneaux photovoltaïques seraient couverts par l'article 13 *ter*, point b), car ils constituent l'infrastructure de l'immeuble ou de la construction. Pour remplir leur fonction spécifique, à savoir produire de l'électricité ou de la chaleur, ils doivent en effet être intégrés dans les installations électriques ou thermiques de l'immeuble ou de la construction. Lorsque des panneaux photovoltaïques sont installés sur un immeuble ou une construction sans faire partie de l'infrastructure de cet immeuble ou de cette construction, il y a lieu de déterminer si les conditions visées à l'article 13 *ter*, point c) ou d), sont remplies.
122. Comme déjà indiqué ci-dessus, il est possible que des biens soient couverts par plus d'une disposition de l'article 13 *ter*. Par exemple, lorsque des panneaux photovoltaïques sont installés sur le toit d'un immeuble ou d'une construction, ils pourraient également être couverts par l'article 13 *ter*, point c), s'ils deviennent une partie du toit en ce sens qu'ils sont intégrés dans le toit et servent de toit. Tel serait également le cas des fenêtres photovoltaïques. Les murs photovoltaïques seraient normalement couverts par l'article 13 *ter*, point b), car ils font partie de l'immeuble ou de la construction.
123. En cas de doutes dans toute autre situation particulière relative à l'installation d'un élément dans un immeuble ou une construction, il convient de procéder à une analyse au cas par cas en suivant un raisonnement semblable: l'élément fait-il partie de la structure au sens du point b), en fait-il partie intégrante au sens du point c) ou y est-il installé à demeure au sens du point d)?

2.3. Définition de la notion de services présentant «un lien suffisamment direct» avec le bien immeuble

Article 31 <i>bis</i>

2.3.1. Comment interagissent les paragraphes 1, 2 et 3 de l'article 31 *bis*? Quelle interprétation globale faut-il leur donner?

124. L'article 31 *bis* vise à permettre l'identification des services se rattachant à un bien immeuble au sens de l'article 47 de la directive TVA. L'article 31 *bis*, paragraphe 1, fournit des indications sur les services devant être qualifiés de services se rattachant à un bien immeuble. L'article 31 *bis*, paragraphe 2, dresse une liste d'exemples de services qui doivent être considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble et qui sont, dès lors, couverts par l'article 47 de la directive TVA. L'article 31 *bis*, paragraphe 3, dresse une liste d'exemples de services qui **ne doivent pas** être considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble et qui ne sont, dès lors, pas couverts par l'article 47 de la directive TVA.
125. Afin de déterminer si un service est considéré comme un service se rattachant à un bien immeuble, il convient d'appliquer la méthode suivante:

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

- vérifier si le service est inclus à l'article 31 *bis*, paragraphe 2. Dans l'affirmative, il est couvert par l'article 47 de la directive TVA;
 - examiner si le service est exclu de l'application de l'article 47 de la directive TVA en vertu de l'article 31 *bis*, paragraphe 3;
 - lorsque le service ne figure sur aucune de ces deux listes, vérifier s'il remplit un ou plusieurs des critères énoncés à l'article 31 *bis*, paragraphe 1.
126. La structure de l'article 31 *bis* et l'interaction entre ses paragraphes 1, 2 et 3 peuvent être expliquées par le contexte historique de cette disposition et par la volonté de garantir la sécurité juridique au sein d'un cadre législatif caractérisé par des disparités importantes entre les législations nationales des États membres.
127. Il y a lieu de rappeler que les exemples énumérés à l'article 31 *bis*, paragraphe 2, et à l'article 31 *bis*, paragraphe 3, sont le résultat de discussions au sein du comité de la TVA au cours desquelles les États membres, confrontés à des interprétations divergentes et à des risques de double imposition ou de non-imposition, ont convenu sur une base ponctuelle de plusieurs lignes directrices.
128. Lors de la procédure d'adoption du règlement d'exécution TVA, les lignes directrices du comité de la TVA ont été revues par le Conseil et ont été considérées comme une base solide pour illustrer l'article 31 *bis*, paragraphe 1, et pour dresser une liste de cas désormais couverts par l'article 31 *bis*, paragraphe 2, et par l'article 31 *bis*, paragraphe 3.
129. Il importe de relever que l'article 31 *bis*, paragraphe 2, ne limite pas le champ d'application de l'article 31 *bis*, paragraphe 1: il présente simplement des situations que le législateur européen a considérées comme conformes à l'exigence d'un rattachement à un bien immeuble.
130. Enfin, il convient de souligner qu'une application commune des règles n'est possible que si les concepts juridiques nationaux³¹ sont écartés aux fins de la TVA. Cela est essentiel pour éviter les cas de double imposition ou de non-imposition.

Article 31 *bis*, paragraphe 1 Les services se rattachant à un bien immeuble, au sens de l'article 47 de la directive 2006/112/CE, ne comprennent que les services présentant un lien suffisamment direct avec le bien concerné. Les services sont considérés comme ayant un lien suffisamment direct avec un bien immeuble dans les cas suivants:

- a) lorsqu'ils sont issus d'un bien immeuble, que ledit bien immeuble est un élément constitutif du service et qu'il est central et essentiel pour les services fournis;
- b) lorsqu'ils sont fournis ou destinés à un bien immeuble et ont pour objet de modifier le statut juridique ou les caractéristiques physiques dudit bien.

2.3.2. Comment évaluer le critère d'un «lien suffisamment direct»?

131. Il convient de rappeler que la règle énoncée à l'article 47 de la directive TVA est une règle particulière et non une exception aux règles générales prévues à l'article 44 et à l'article 45. Elle doit être appliquée sur la base d'une appréciation objective des conditions prévues par la directive TVA et le règlement d'exécution TVA³² (voir, également, le [point 1.4 de la partie 1](#)). Une telle approche est

31 Voir les conclusions de l'avocat général dans l'affaire C-37/08, RCI Europe, point 50 notamment.

32 Voir les arrêts de la CJUE dans les affaires C-166/05, Heger Rudi; et C-41/04, Levob Verzekeringen and OV Bank; ainsi que les conclusions de l'avocat général Trstenjak dans l'affaire C-37/08, RCI Europe, point 73 notamment.

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

cohérente avec la logique des règles concernant le lieu de prestation, qui consiste à garantir l'imposition à l'endroit où le service est consommé³³.

132. Pour être couvert par l'article 47 de la directive TVA, un service doit présenter un lien suffisamment direct avec le bien immeuble concerné. Un grand nombre de services pouvant se rattacher d'une manière ou d'une autre à un bien immeuble, il faut reconnaître qu'un lien ténu ou accessoire ne doit pas être considéré comme suffisant pour que ces services relèvent du champ d'application de l'article 47 de la directive TVA³⁴.
133. Il résulte de ce qui précède que l'appréciation de la présence d'un «lien suffisamment direct» entre le service fourni et le bien immeuble doit être réalisée de manière objective à l'aune des critères de l'article 31 *bis*, paragraphe 1, points a) et b).
134. Les critères énoncés au point a) couvrent les services dont le résultat est issu du bien immeuble (location d'un immeuble, obtention du droit de pêcher à l'intérieur d'un territoire délimité, par exemple), tandis que les critères énoncés au point b) considèrent le bien immeuble comme l'objet du service fourni (réparation d'un immeuble, par exemple). De plus amples informations sur l'interprétation des critères énoncés à l'article 31 *bis*, paragraphe 1, points a) et b), figurent aux [points 2.3.6 et 2.3.7](#) ci-dessous. En tout état de cause, la prestation doit être liée à un ou plusieurs biens immeubles spécifiques³⁵ (voir, également, le [point 1.7](#) ci-dessus).

2.3.3. Le critère d'un «lien suffisamment direct» peut-il être rempli par des services fournis à distance ou hors site?

135. La réponse à la question de savoir si des services fournis hors site ou à distance peuvent être considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble dépend de la nature spécifique des services en question. La circonstance qu'un service est fourni (totalement ou partiellement) à distance n'entrave pas en soi la possibilité que le service présente un lien suffisamment direct avec le bien immeuble. Chaque cas doit être jugé objectivement en tenant compte de ses circonstances factuelles, de la définition de bien immeuble fournie à l'article 13 *ter* et des dispositions de l'article 31 *bis*.

2.3.4. Le statut du destinataire des services influe-t-il sur la qualification des services fournis?

136. Le statut du destinataire du service (autrement dit, la question de savoir s'il est ou non le propriétaire du bien immeuble) n'est pas pertinent pour déterminer la qualification du service proprement dit: tout dépend de la nature et des caractéristiques objectives du service concerné. Par exemple, il est évident qu'un service de réparation d'une habitation ou de construction se rattache au bien immeuble, qu'il soit fourni au propriétaire, au locataire ou à tout occupant de l'habitation ou encore à un autre prestataire de services dans une chaîne d'opérations (en cas de sous-traitance, par exemple).
137. En outre, pour l'application de l'article 47 de la directive TVA, il n'est pas pertinent que le destinataire soit une entreprise ou un particulier. Le statut du destinataire ne devrait donc pas influencer sur la qualification des services fournis.

33 Voir l'arrêt de la CJUE dans l'affaire C-37/08, RCI Europe, point 39.

34 Voir, par exemple, les arrêts de la CJUE dans les affaires C-166/05, Heger Rudi, points 23 et 24; et C-37/08, RCI Europe, point 36.

35 Voir l'arrêt de la CJUE dans l'affaire C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, points 34 et 35.

2.3.5. La localisation du destinataire des services influe-t-elle sur la qualification des services?

138. Il convient de répondre à cette question en suivant le même raisonnement que ci-dessus. Le facteur déterminant est la nature du service, et non la localisation du destinataire du service. Le traitement TVA du service ne saurait dépendre du fait que le bien est situé à l'intérieur ou à l'extérieur du pays où son propriétaire est établi. Chaque service doit être jugé en tenant compte de ses circonstances factuelles.

2.3.6. Comment interpréter l'article 31 bis, paragraphe 1, point a)?

139. Conformément à l'article 31 bis, paragraphe 1, point a), les services se rattachant à un bien immeuble doivent être issus d'un bien immeuble spécifique qui est un élément constitutif du service et est central et essentiel pour les services fournis. Il est impossible de fournir un tel service sans le bien sous-jacent, ce qui suppose que le service doit être fourni par rapport à un bien immeuble spécifique³⁶. Le résultat du service doit être issu de ce bien immeuble. En d'autres termes, un service est issu d'un bien immeuble lorsqu'il est fait usage de ce bien pour la prestation du service, pour autant que le bien immeuble soit l'élément principal et dominant de cette prestation³⁷.

2.3.7. Comment interpréter l'article 31 bis, paragraphe 1, point b)?

140. Les services sont considérés comme ayant un lien suffisamment direct avec un bien immeuble lorsqu'ils sont fournis ou destinés à un bien immeuble et ont pour objet de modifier le statut juridique ou les caractéristiques physiques dudit bien. Autrement dit, ils doivent concerner une modification du statut juridique ou des caractéristiques physiques du bien immeuble concerné.
141. La modification du statut juridique d'un bien immeuble recouvre toute modification apportée audit statut.
142. L'article 31 bis, paragraphe 1, point b), évoque la modification des caractéristiques physiques du bien sans autre précision. Il semble dès lors correct de supposer que tout type de modification des caractéristiques physiques d'un bien immeuble serait en soi couvert par cette disposition (y compris les services qui visent à prévenir les modifications des caractéristiques physiques). Il est à noter que la modification des caractéristiques physiques visée à l'article 31 bis, paragraphe 1, point b), ne doit pas être considérée comme se limitant aux seules modifications significatives. En d'autres termes, même les modifications mineures des caractéristiques physiques d'un bien immeuble (à savoir celles qui n'entraînent aucune modification de la nature du bien immeuble) devraient être couvertes par l'article 31 bis, paragraphe 1, point b) (entretien ou nettoyage de routes, tunnels, ponts, bâtiments, etc.).

2.3.8. Les points a) et b) de l'article 31 bis, paragraphe 1, sont-ils cumulatifs?

143. Ces deux dispositions – article 31 bis, paragraphe 1, point a), et article 31 bis, paragraphe 1, point b) – **ne sont pas** cumulatives. Dans la pratique, il se peut que certains services répondent aux critères des deux dispositions, mais il suffit que les exigences de l'une d'entre elles soient remplies pour qu'un service soit qualifié de service se rattachant à un bien immeuble.

36 Voir, également, l'explication sur la notion de «partie déterminée de la terre» au [point 2.2.1.1](#) et au [point 1.7](#).

37 Voir l'arrêt de la CJUE dans l'affaire C-166/05, Heger Rudi.

144. Comme expliqué au [point 2.3.1](#), il y a lieu d'évaluer le service à l'aune des critères énoncés à l'article 31 *bis*, paragraphe 1, uniquement lorsque ce service ne figure sur aucune des deux listes contenues à l'article 31 *bis*, paragraphe 2, et à l'article 31 *bis*, paragraphe 3).

2.4. Exemples spécifiques de services se rattachant ou ne se rattachant pas à un bien immeuble

Article 31 *bis*, paragraphe 2 Le paragraphe 1 couvre **notamment**:

2.4.1. La liste de l'article 31 *bis*, paragraphe 2, est-elle indicative ou exhaustive?

145. La liste dressée à l'article 31 *bis*, paragraphe 2, est purement indicative et fournit, comme indiqué par son libellé («notamment»), des exemples spécifiques de services que le législateur européen a considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble au sens de l'article 47 de la directive TVA. Ce faisant, cette liste garantit la sécurité juridique dans de nombreux cas de figure courants.
146. L'article 31 *bis*, paragraphe 2, ne restreint pas la définition générale de la notion de services se rattachant à un bien immeuble prévue à l'article 31 *bis*, paragraphe 1. Toute situation spécifique qui n'est pas explicitement couverte par l'article 31 *bis*, paragraphe 2, points a) à q), ou par l'article 31 *bis*, paragraphe 3, doit dès lors être appréciée au cas par cas à l'aune des critères énoncés à l'article 31 *bis*, paragraphe 1.
147. Dans la même logique, le législateur européen a également prévu à l'article 31 *bis*, paragraphe 3, une liste indicative de services qui ne doivent pas être considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble (voir le [point 2.3.1](#) ci-dessus).

Dans un souci de simplification et de clarté, les explications qui suivent examinent en parallèle la définition positive et la définition négative de certains cas de figure comparables lorsque ceux-ci sont mentionnés à la fois à l'article 31 *bis*, paragraphe 2, et à l'article 31 *bis*, paragraphe 3.

2.4.2. L'établissement de plans [article 31 *bis*, paragraphe 2, point a), et article 31 *bis*, paragraphe 3, point a)]

Article 31 *bis*, paragraphe 2, point a) l'établissement de plans d'un immeuble ou de parties d'un immeuble destiné à être érigé sur une parcelle de terrain déterminée, indépendamment du fait que la construction ait lieu ou non;

Article 31 *bis*, paragraphe 3, point a) l'établissement de plans d'un immeuble ou de parties d'un immeuble si l'immeuble n'est pas destiné à être érigé sur une parcelle de terrain déterminée;

2.4.2.1. ***Quel régime juridique est applicable aux études réalisées pour un bien immeuble dont l'emplacement n'est pas encore connu?***

148. La phase préparatoire de travaux de construction peut couvrir plusieurs étapes (élaboration de modèles conceptuels, réalisation d'études géostationnaires, etc.) qui se rattachent plus ou moins étroitement à un bien immeuble. Certains services de cette phase préparatoire peuvent être fournis alors que l'emplacement précis du bien immeuble n'est pas encore connu ou est incertain.

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

149. Dans de telles circonstances, lorsque les services sont fournis sans être liés à une parcelle de terrain ou à un bien spécifique, ces services ne peuvent pas être considérés comme présentant un lien suffisant avec le bien immeuble et ne relèvent pas du champ d'application de l'article 47 de la directive TVA. Ces services devraient être imposés conformément aux règles générales pertinentes en ce qui concerne le lieu des prestations de services d'entreprise à entreprise et le lieu des prestations de services d'entreprise à particulier selon qu'ils sont fournis à une entreprise ou à un particulier, à moins qu'une autre règle particulière s'applique. Seuls les services fournis pour un bien immeuble dont l'emplacement est identifié au moment où le service est fourni peuvent relever du champ d'application de l'article 47 (voir, également, les explications au [point 1.7](#) ci-dessus).
150. Lorsque des services tels que l'établissement de plans ne sont pas suivis de travaux de construction et qu'aucun immeuble n'est érigé, ces services peuvent néanmoins être considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble pour autant qu'ils aient été fournis pour un site clairement identifié. Tel pourrait également être le cas lorsque le prestataire de services participe à un appel d'offres, mais ne remporte pas le marché.

2.4.3. Les services de surveillance ou de sécurité sur place [article 31 bis, paragraphe 2, point b)]

Article 31 bis, paragraphe 2, point b) la prestation de services de surveillance ou de sécurité sur place;

2.4.3.1. Quels services relèvent du champ d'application de l'article 31 bis, paragraphe 2, point b)?

151. En vertu de l'article 31 bis, paragraphe 2, point b), les services de surveillance ou de sécurité sur place sont considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble.
152. Lors des premiers débats à ce sujet au sein du comité de la TVA en 2011, les services de surveillance sur place ont été présentés comme un exemple de services fournis dans le cadre de la préparation et de la coordination de travaux de construction. En effet, ces services figurent parmi les services expressément énumérés à l'article 47 de la directive TVA comme se rattachant à un bien immeuble.
153. Le règlement d'exécution TVA applique le même traitement fiscal à la prestation de services de surveillance sur place et à la prestation de services de sécurité.
154. Les services de surveillance sur place ou de surveillance de la construction désignent généralement les services fournis dans le secteur de la construction pour veiller à ce que les travaux de construction, de démolition ou de rénovation soient exécutés correctement, dans le respect des exigences techniques et juridiques, dans les délais impartis, selon le budget alloué, conformément aux normes réglementaires et de qualité applicables et sur la base des justificatifs nécessaires. Il s'agit de prestations d'experts qui associent souvent la coordination de différents contractants et visent à garantir la bonne réalisation d'un projet. Une partie des services de surveillance peut exiger la présence permanente ou régulière d'experts sur place. Une autre partie de ces services, dont la planification des travaux, la coordination des sous-traitants ou le remplissage et la délivrance des documents, certificats et déclarations, peut être menée à bien hors du site de construction.

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

155. Les services de sécurité jouent un rôle différent. D'une part, ils peuvent être fournis lors de la phase préparatoire ou lors de la construction des travaux afin de prévenir le vol ou l'endommagement de l'équipement et du matériel entreposé sur un site de construction. Cela nécessite généralement la présence sur place d'agents de sécurité qui contrôlent l'accès au site par le personnel et les fournisseurs, qui assurent la sécurité pendant la nuit, qui surveillent le site par vidéosurveillance (surveillance par caméras en circuit fermé), etc. D'autre part, les services de sécurité peuvent également être fournis après l'achèvement des travaux de construction ou de rénovation pour assurer la sécurité d'immeubles résidentiels, commerciaux, industriels ou de bureaux. La prestation de ces services peut nécessiter la présence physique d'agents de sécurité et/ou l'installation de systèmes de sécurité dans l'immeuble.
156. Le champ d'application de l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point b), recouvre tous ces cas de figure différents. Par conséquent, lorsqu'un prestataire de services assure la surveillance ou la sécurité d'un bien immeuble, qu'il s'agisse d'une construction, d'un immeuble ou seulement d'une parcelle de terrain, l'article 47 de la directive TVA s'applique. Si, pour assurer la sécurité d'un bien meuble (éléments, matériel ou machines situés dans un immeuble, sur un site de construction ou sur une parcelle de terrain, par exemple), le prestataire de services doit également sécuriser le bien immeuble proprement dit, le service de sécurité sera également couvert par l'article 47 de la directive TVA.

2.4.3.2. L'article 31 bis, paragraphe 2, point b), couvre-t-il aussi les services fournis à distance?

157. Comme expliqué ci-dessus, en vertu de l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point b), les services de surveillance concernent essentiellement la surveillance de sites de construction, tandis que les services de sécurité peuvent être assurés sur des sites de construction ainsi que dans des immeubles et constructions érigés.
158. À cet égard, et compte tenu des technologies modernes de surveillance et de sécurité, les services de surveillance et de sécurité devraient se voir appliquer le même traitement fiscal aux fins de la TVA indépendamment du fait qu'ils sont fournis par la présence physique de ressources humaines sur place ou à distance (sans présence physique humaine sur place), notamment par des moyens technologiques installés sur place. Les services de surveillance comme les services de sécurité doivent remplir la condition selon laquelle le bien immeuble doit être un élément essentiel du service fourni. Lors de l'appréciation de cette condition, il convient de rappeler que l'objectif de la règle particulière énoncée à l'article 47 de la directive TVA consiste à garantir l'imposition à l'endroit où le service est consommé et que les services se rattachant à un bien immeuble sont consommés à l'endroit où ce bien immeuble est situé.

2.4.3.3. L'installation d'un système de sécurité relève-t-elle du champ d'application de l'article 31 bis, paragraphe 2, point b)?

159. Pour déterminer si l'installation d'un système de sécurité est couverte par l'article 47 de la directive TVA, il convient d'abord de déterminer si l'opération est une livraison de biens ou une prestation de services.
160. Si l'installation du système de sécurité fait partie de l'accord de vente d'un système de sécurité, l'opération peut recevoir différentes qualifications aux fins de la TVA. Il peut s'agir d'une livraison de biens installation comprise, laquelle sera imposée, conformément à l'article 36 de la directive TVA, à l'endroit où le système de sécurité est installé ou monté. Il peut également s'agir d'une prestation de services se rattachant à un bien immeuble lorsque les conditions prévues à l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point m), sont remplies.

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

161. Si l'installation est réalisée en tant que service distinct (indépendant de la livraison du système de sécurité lui-même, qui serait imposée comme une livraison de biens), il y a lieu de déterminer si les conditions prévues à l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point m), sont remplies, à savoir si, après installation, le système de sécurité est considéré comme un bien immeuble au sens de l'article 13 *ter* (voir, également, le [point 2.4.14](#)). Les conditions prévues à l'article 13 *ter* sont remplies et le service d'installation est considéré comme un service se rattachant à un bien immeuble si:
- i) le système de sécurité installé fait partie intégrante d'un immeuble ou d'une construction et, sans ce système de sécurité, l'immeuble ou la construction est incomplet [article 13 *ter*, point c)]. Tel serait notamment le cas d'un système de sécurité installé dans une prison ou dans les locaux d'une banque où des objets de valeur sont entreposés;
- ou
- ii) le système de sécurité est installé à demeure dans un immeuble ou une construction et ne peut être déplacé sans destruction ou modification de l'immeuble ou de la construction [article 13 *ter*, point d)]. Tel serait le cas d'un système de sécurité installé dans des appartements ou des bureaux.
162. En présence de travaux d'installation au terme desquels le système de sécurité fait partie du bien immeuble, le service est considéré comme un service se rattachant à un bien immeuble. Cela permet de garantir l'imposition au même endroit, que la prestation soit qualifiée de livraison de biens installés ou montés ou de prestation de services se rattachant à un bien immeuble.

2.4.4. La construction d'immeubles [article 31 *bis*, paragraphe 2, point c)]

Article 31 *bis*, paragraphe 2, point c) la **construction d'un immeuble sur un terrain**, ainsi que les travaux de construction et de démolition exécutés sur un immeuble ou des parties d'un immeuble;

2.4.4.1. Quelles catégories de travaux de construction relèvent du champ d'application de l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point c)?

163. Le champ d'application de cette disposition couvre tous les types de travaux de construction, y compris non seulement la construction de nouveaux immeubles, mais également d'autres travaux de construction tels que la reconstruction, la modification, la transformation, l'élargissement ou la démolition (totale ou partielle) d'immeubles existants ou de parties d'immeubles (cette liste n'est pas exhaustive et, dans la pratique, certains services peuvent être couverts par deux de ces exemples, voire davantage).

2.4.4.2. Comment traiter aux fins de la TVA le recrutement de personnel pour des travaux de construction?

164. Il est possible de se demander si le recrutement de personnel pour des travaux de construction est un service «fourn[i] ou destin[é] à un bien immeuble [ayant] pour objet de modifier le statut juridique ou les caractéristiques physiques dudit bien».
165. D'une part, l'affectation de personnel, recruté ou non pour des travaux de construction, pourrait être considérée comme une prestation de services soumise aux règles générales sur le lieu de prestation et non comme une prestation de services se rattachant à un bien immeuble.

166. D'autre part, en réponse à une question semblable, l'article 31 *ter* établit la présomption selon laquelle la location de matériel en vue de l'exécution de travaux sur un bien immeuble doit être considérée comme une prestation de services se rattachant à un bien immeuble si le prestataire qui loue ce matériel assume la responsabilité de l'exécution des travaux. Bien qu'aucune présomption ne soit formulée pour le recrutement de personnel, on pourrait avancer que, à l'instar de la livraison de matériel, le recrutement de personnel peut constituer un service se rattachant à un bien immeuble si le prestataire assume la responsabilité de l'exécution des travaux.
167. Afin de garantir un traitement TVA cohérent de la location de matériel et du recrutement de personnel, il convient de suivre le même raisonnement dans les deux cas de figure: le service ne doit être considéré comme un service se rattachant à un bien immeuble que si le prestataire mettant du personnel à disposition assume la responsabilité de l'exécution des travaux. En effet, dans de tels cas de figure, le prestataire ne mettrait pas seulement du personnel à la disposition du preneur, mais il assumerait également la responsabilité de l'exécution et des résultats des travaux de construction, ce qui équivaut à fournir des services de construction, à savoir fournir un service se rattachant à un bien immeuble.

2.4.5. La construction de structures permanentes [article 31 *bis*, paragraphe 2, point d)]

Article 31 *bis*, paragraphe 2, point d) la **construction de structures permanentes sur un terrain**, ainsi que les travaux de construction et de démolition exécutés sur des structures permanentes telles que **les réseaux de canalisations pour le gaz et l'eau, les égouts** et les structures similaires;

2.4.5.1. L'article 31 *bis*, paragraphe 2, point d), s'applique-t-il également à la construction de structures permanentes fixées au fond d'un cours d'eau, d'une mer ou d'un océan?

168. Oui: en vertu de cette disposition, le terme «terrain» doit être compris comme toute parcelle de terre au-dessus ou au-dessous du niveau de la mer, conformément à la définition de l'article 13 *ter*, point b).
169. C'est ce qui ressort de la jurisprudence de la CJUE³⁸, selon laquelle l'installation d'un câble sur le fond marin doit être soumise au même traitement fiscal qu'une installation sur un bien immeuble.

2.4.5.2. Quels travaux de construction et de démolition sont couverts par l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point d)?

170. L'article 31 *bis*, paragraphe 2, point d), complète l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point c), et couvre deux types de services: d'une part, la construction de structures permanentes et, d'autre part, les travaux de construction et de démolition exécutés sur des structures permanentes existantes.
171. Les travaux de construction et de démolition liés à des structures permanentes (telles que les réseaux de canalisations) qui sont visés par cette disposition couvrent aussi la fixation de structures permanentes au sol et leur enlèvement, que ce soit au-dessus ou au-dessous du niveau de la mer.

38 Voir l'arrêt de la CJUE dans l'affaire C-111/05, Aktiebolaget NN.

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

172. L'article 31 *bis*, paragraphe 2, point d), fournit plusieurs exemples explicites de structures permanentes en évoquant les réseaux de canalisations pour le gaz, l'eau et les égouts. Comme indiqué par le libellé de cette disposition, cette liste n'est cependant pas exhaustive. Les systèmes de refroidissement et de chauffage sont d'autres exemples de structures permanentes visées par cette disposition.
173. Une fois que la structure permanente est construite et que les travaux de construction sont achevés, l'utilisation de cette structure pour des services tels que l'approvisionnement en gaz, en eau, en électricité, l'élimination des eaux usées, etc., ne doit pas être considérée comme se rattachant à un bien immeuble.
174. En ce qui concerne les travaux d'entretien, de rénovation et de réparation de structures permanentes, voir l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point l).

2.4.6. Les travaux effectués sur des terrains et les services agricoles [article 31 *bis*, paragraphe 2, point e)]

Article 31 *bis*, paragraphe 2, point e) les **travaux effectués sur des terrains**, y compris des **services agricoles** tels que le labourage, l'ensemencement, l'irrigation et la fertilisation;

2.4.6.1. Quelles catégories de travaux et de services agricoles relèvent du champ d'application de l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point e)?

175. L'article 31 *bis*, paragraphe 2, point e), est complémentaire des dispositions précédentes et couvre les travaux effectués sur des terrains autres que la construction ou la démolition d'immeubles [article 31 *bis*, paragraphe 2, point c)] et la construction ou la démolition d'autres structures permanentes fixées au sol [article 31 *bis*, paragraphe 2, point d)]. Il couvre, par exemple, les travaux d'aménagement du territoire tels que l'aplanissement avant le début des travaux de construction ou l'aménagement de jardins effectué sur une parcelle de terrain déterminée.
176. Il englobe également des services agricoles. On entend par «services agricoles» les services fournis en vue de préparer la terre pour la culture de plantes ou de cultiver la terre (labourage, récolte, défrichage, abattage d'arbres, par exemple).
177. Les services agricoles pouvant recouvrir un très large éventail d'activités, il convient d'appliquer une définition stricte aux fins de la TVA dans le cadre du règlement d'exécution TVA. Les services agricoles ne doivent être considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble que s'ils concernent des travaux effectués sur des terrains. Par exemple, l'élevage de bétail est une activité agricole qui ne doit pas être considérée comme un service se rattachant à un bien immeuble. Le tri, la transformation, le conditionnement, l'étiquetage et le transport de cultures après la récolte ou d'arbres après l'abattage ne seraient pas non plus considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble³⁹.

2.4.7. L'étude et l'évaluation du risque et de l'intégrité [article 31 *bis*, paragraphe 2, point f)]

Article 31 *bis*, paragraphe 2, point f) **l'étude et l'évaluation du risque et de l'intégrité du bien immeuble;**

³⁹ Lorsque ces services sont fournis comme un tout avec un service se rattachant à un bien immeuble, il y a lieu de déterminer si le tout doit être traité comme une prestation groupée aux fins de la TVA (voir, également, le [point 1.6](#) ci-dessus).

2.4.7.1. Quel est l'objet de l'article 31 bis, paragraphe 2, point f)?

178. L'article 47 de la directive TVA définit le lieu des prestations de services se rattachant à un bien immeuble et mentionne explicitement les prestations d'experts. À l'instar des services d'évaluation, l'étude et l'évaluation du risque et de l'intégrité du bien immeuble constituent de telles prestations d'experts et doivent être imposées en conséquence à l'endroit où le bien immeuble est situé.
179. Les services d'évaluation du risque et de l'intégrité sont par exemple fournis par les experts de compagnies d'assurance pour aider à déterminer les conditions d'un contrat d'assurance pour un immeuble. Ils peuvent également être fournis dans le cadre d'études de faisabilité menées dans l'optique de travaux de construction. Ces services prévoient l'évaluation technique de l'état et/ou de l'intégrité physique d'un bien immeuble spécifique, de ses éléments structurels, de son matériel, etc. Dans certains cas, ils peuvent nécessiter des visites sur place. La présence d'experts sur place n'est cependant pas une condition en soi pour que le service relève du champ d'application de l'article 31 bis, paragraphe 2, point f). Les évaluations antisismiques, l'étude du fond marin, l'évaluation d'une parcelle de terrain en vue de déterminer si elle convient pour la construction, l'évaluation de l'efficacité énergétique et l'évaluation des documents relatifs à la sécurité et du respect d'autres obligations liées à l'environnement, à la santé ou à la sécurité sont d'autres exemples de services d'évaluation du risque et de l'intégrité.
180. Si les services d'étude et d'évaluation du risque et de l'intégrité peuvent parfois être fournis avec des services d'évaluation, ils peuvent aussi être fournis séparément. Le législateur européen a dès lors choisi de couvrir ces services séparément par deux dispositions complémentaires du règlement d'exécution TVA [voir l'article 31 bis, paragraphe 2, point g), ci-dessous]. Cette démarche vise à préciser que non seulement les services d'évaluation mais également d'autres prestations d'experts fournies à des fins similaires sont couverts par la règle particulière sur le lieu de prestation énoncée à l'article 47 de la directive TVA.

2.4.8. Les services d'évaluation [article 31 bis, paragraphe 2, point g)]

Article 31 bis, paragraphe 2, point g) l'évaluation du bien immeuble, y compris lorsque ces services sont nécessaires à des fins d'assurance, pour déterminer la valeur d'un bien immeuble comme garantie pour un prêt ou pour apprécier les risques et dommages dans des litiges;

2.4.8.1. Quels services d'évaluation d'un bien immeuble sont couverts par l'article 31 bis, paragraphe 2, point g)?

181. Les services d'évaluation peuvent être fournis dans de nombreuses circonstances différentes lorsque la valeur de marché d'un ou de plusieurs biens immeubles doit être déterminée pour des raisons privées, commerciales, juridiques ou administratives (pour l'achat, la vente ou l'assurance d'un bien immeuble, pour le paiement d'impôts le concernant ou pour le règlement d'un différend lié à son intégrité, à sa conformité ou à des dommages qui lui auraient été causés, par exemple).
182. Le champ d'application de l'article 31 bis, paragraphe 2, point g), couvre dès lors tous les services d'évaluation indépendamment de leur finalité. Les exemples donnés à l'article 31 bis, paragraphe 2, point g), (services d'évaluation à des fins d'assurance, pour déterminer la valeur d'un bien immeuble comme garantie pour un prêt ou pour apprécier les risques et dommages dans des litiges) ne sont fournis qu'à titre indicatif et ne constituent pas une liste exhaustive, ainsi qu'il ressort de l'utilisation de l'expression «y compris» dans cette disposition. Les cas de figure dans lesquels le service d'évaluation fait partie d'une prestation groupée

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

doivent être examinés au cas par cas à la lumière de la jurisprudence constante⁴⁰ de la CJUE (voir le [point 1.6](#) ci-dessus).

2.4.8.2. Les services de diligence raisonnable peuvent-ils être considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble au sens de l'article 31 bis, paragraphe 2, point g)?

183. Les services de diligence raisonnable couvrent un large éventail de prestations d'experts consistant en l'examen et l'analyse de la situation d'une entreprise ou d'une organisation avant une opération commerciale. Ils visent généralement à dresser une liste de faits matériels afin de déterminer les risques potentiels et de permettre une meilleure évaluation des actifs de l'entreprise. Ils peuvent être liés à un bien immeuble ou non, et être fournis par des experts de différents secteurs professionnels tels que des auditeurs, des ingénieurs, etc. Les services de diligence raisonnable en matière fiscale, technique et environnementale sont des exemples de services de diligence raisonnable (pour la diligence raisonnable en tant que service juridique, voir le [point 2.4.18](#) ci-dessous).

184. Lorsque l'évaluation des actifs d'un bien immeuble fait partie d'un service de diligence raisonnable complexe, une évaluation s'impose afin de déterminer l'élément prédominant de la prestation. Lorsque l'évaluation du bien immeuble est l'élément prédominant, le service de diligence raisonnable peut être considéré comme un service se rattachant à un bien immeuble au sens de l'article 31 bis, paragraphe 2, point g) (voir, également, le [point 1.6](#), sur les prestations groupées ci-dessus).

2.4.8.3. La méthode suivie pour l'évaluation du bien immeuble a-t-elle une incidence sur la qualification de la prestation en tant que service se rattachant à un bien immeuble?

185. La valeur de marché d'un bien immeuble peut être évaluée par différentes méthodes telles que la méthode de comparaison directe, la méthode de la valeur du capital, la méthode résiduelle, etc. Certaines de ces méthodes peuvent exiger une inspection physique du bien immeuble, d'autres non. La méthode d'évaluation retenue n'est pas pertinente en soi pour déterminer le lieu de prestation aux fins de la TVA.

2.4.9. Le crédit-bail et la location d'un bien immeuble [article 31 bis, paragraphe 2, point h), et article 31 bis, paragraphe 3, point b)]

Article 31 bis, paragraphe 2, point h) **le crédit-bail ou la location d'un bien immeuble, dans les cas autres que ceux couverts par le paragraphe 3, point c), y compris l'entreposage de biens dans une partie spécifique du bien immeuble affectée à l'usage exclusif du preneur;**

Article 31 bis, paragraphe 3, point b) l'entreposage de biens dans un bien immeuble si aucune partie spécifique du bien immeuble n'est affectée à l'usage exclusif du preneur;

2.4.9.1. Comment interpréter les notions de «crédit-bail» et de «location» d'un bien immeuble aux fins de l'application des règles sur le lieu de prestation?

186. La directive TVA ne définit pas le crédit-bail ou la location d'un bien immeuble. Ces notions sont utilisées tant pour les règles sur le lieu de prestation que pour les exonérations.

⁴⁰ Voir les arrêts de la CJUE dans les affaires C-425/06, Part Service; et C-392/11, Field Fisher Waterhouse.

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

187. Selon une jurisprudence constante, le crédit-bail ou la location de biens immeubles consiste en substance en ce qu'un bailleur confère à un preneur, pour une durée convenue et contre rémunération, le droit d'occuper un immeuble comme s'il en était propriétaire et d'exclure toute autre personne du bénéfice d'un tel droit⁴¹. Cette définition couvre les éléments clés du crédit-bail et de la location d'un bien immeuble et peut être utilisée aux fins de l'application de l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point h). La circonstance qu'une situation spécifique ne relève pas de la définition de ces notions donnée par la CJUE (au motif que, par exemple, l'une des conditions n'est pas remplie) ne signifie pas que cette situation ne puisse pas être régie par l'article 47 de la directive TVA dès lors que les conditions générales prévues à l'article 31 *bis*, paragraphe 1, sont remplies.
188. Le crédit-bail d'un bien immeuble peut relever de l'article 47 de la directive TVA uniquement s'il est considéré comme une prestation de services et non comme une livraison de biens en vertu de la législation nationale applicable.

2.4.9.2. Comment interpréter la notion d'«entreposage de biens» figurant à l'article 31 bis, paragraphe 2, point h), compte tenu de la position de la CJUE dans l'affaire RR Donnelley?

189. L'article 31 *bis*, paragraphe 2, point h), qualifie généralement de services se rattachant à un bien immeuble les services de crédit-bail et de location d'un bien immeuble, à l'exception des services de publicité (voir, également, le [point 2.4.20](#), sur la mise à disposition d'un stand). En outre, il couvre explicitement les services d'entreposage de biens et précise les conditions dans lesquelles ces services doivent être considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble.
190. Pour l'exemple particulier de l'entreposage de biens, le législateur a établi l'exigence selon laquelle la partie spécifique du bien immeuble dans laquelle les biens sont entreposés doit être affectée à l'usage exclusif du preneur (autrement dit, l'espace dans lequel les biens sont entreposés est identifié, connu du preneur et affecté exclusivement à ses besoins pendant toute la durée du contrat) pour que l'entreposage soit considéré comme un service se rattachant à un bien immeuble.
191. Dans l'arrêt RR Donnelley, la CJUE a précisé que «[s']il devait s'avérer que les bénéficiaires d'une telle prestation d'entreposage n'ont, par exemple, aucun droit d'accès à la partie de l'immeuble où leurs marchandises sont entreposées ou que le bien immeuble sur lequel ou dans lequel celles-ci doivent être entreposées ne constitue pas un élément central et indispensable de la prestation de services», la prestation de services complexes d'entreposage pourrait ne pas relever du champ d'application de l'article 47 de la directive TVA.
192. Ces deux éléments, à savoir l'accès aux biens entreposés et le caractère central et indispensable du bien immeuble pour le service fourni, sont des facteurs destinés à aider les juridictions nationales dans leur évaluation, mais ne constituent pas de nouvelles conditions venant s'ajouter à celles qui sont énoncées à l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point h). Par conséquent, lorsqu'un preneur dispose d'un espace exclusivement affecté à l'entreposage de biens (autrement dit, d'un espace dans lequel seul le preneur peut entreposer des biens à l'exclusion de toute autre personne), on pourrait être en présence d'un service se rattachant à un bien immeuble même si le preneur peut accéder à cet espace uniquement à certains moments ou dans certaines conditions.

⁴¹ Voir, par exemple, les arrêts de la CJUE dans l'affaire C-174/06, CO.GE.P., point 31; et dans l'affaire C-270/09, MacDonald Resorts, point 46.

2.4.9.3. **Comment traiter les services d'entreposage fournis avec d'autres services?**

193. Le traitement TVA des services complexes d'entreposage fournis dans des entrepôts ou d'autres locaux dépendra avant tout de la qualification des services en tant que prestation unique ou prestations multiples (voir les explications au [point 1.6.](#) ci-dessus). À cet égard, les explications données par la CJUE dans l'arrêt RR Donnelley⁴² sont très claires et fournissent des orientations sur la voie à suivre.
194. Afin de déterminer le lieu de prestation d'un service complexe d'entreposage, il convient donc d'appliquer le raisonnement suivant:
- l'entreposage de biens est-il fourni avec d'autres services qui lui sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation indissociable dont la division revêtirait un caractère artificiel, l'élément entreposage de la prestation unique étant en tout état de cause la prestation principale recherchée par la clientèle?
 - le service d'entreposage est-il fourni avec d'autres services purement accessoires qui représentent pour la clientèle non pas une fin en soi, mais simplement le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service d'entreposage?
195. Si la réponse à l'une de ces deux questions est affirmative, la prestation complexe doit être traitée comme une prestation unique. Dès lors qu'une partie spécifique du site d'entreposage est affectée à l'usage exclusif du preneur, les services indissociables, dans le premier cas, et tous les éléments de la prestation complexe, dans le deuxième cas (à la fois l'entreposage de biens et les services accessoires), sont soumis à la TVA à l'endroit où le site d'entreposage est situé.

2.4.10. **Les services d'hébergement [article 31 bis, paragraphe 2, point i), et article 31 bis, paragraphe 3, point d)]**

Article 31 bis, paragraphe 2, point i) les **services d'hébergement dans le secteur hôtelier** ou dans des secteurs ayant une fonction similaire, tels que les camps de vacances ou les terrains aménagés pour le camping, y compris le droit de séjourner dans un lieu spécifique résultant de la **conversion de droits d'utilisation à temps partagé** et les situations analogues;

Article 31 bis, paragraphe 3, point d) les **services d'intermédiaire** dans la **prestation de services d'hébergement dans le secteur hôtelier** ou dans des secteurs ayant une fonction similaire, telles [sic] que les camps de vacances ou les terrains aménagés pour le camping, si l'intermédiaire agit au nom et pour le compte d'une autre personne;

2.4.10.1. **L'article 31 bis, paragraphe 2, point i), s'applique-t-il aussi aux services d'hébergement fournis hors du secteur hôtelier (gîtes, villas de vacances, échanges d'appartements, etc.)?**

196. Le champ d'application de l'article 31 bis, paragraphe 2, point i), est vaste: il couvre non seulement les services d'hébergement dans des hôtels, mais également les services d'hébergement «dans des secteurs ayant une fonction similaire, tels que les camps de vacances ou les terrains aménagés pour le camping». Dès lors, le type ou le lieu de l'hébergement n'est pas pertinent pour la qualification du service. Le critère qui importe, c'est de savoir si le bien immeuble sera utilisé à des fins d'hébergement ou non. Par conséquent, tout service

42 Voir l'arrêt de la CJUE dans l'affaire C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, points 20 à 25.

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

d'hébergement soumis à la TVA (c'est-à-dire considéré comme une prestation imposable) peut être considéré comme un service se rattachant à un bien immeuble en vertu de l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point i), quel que soit le type d'hébergement concerné par la prestation du service (chambre d'hôtel, appartement, bungalow, cabane, yourte, camping, etc.).

2.4.10.2. *Quels services sont couverts par le libellé «le droit de séjourner dans un lieu spécifique résultant de la conversion de droits d'utilisation à temps partagé» figurant à l'article 31 bis, paragraphe 2, point i)?*

197. L'article 31 *bis*, paragraphe 2, point i), confirme que la prestation de services d'hébergement dans un hôtel ou un établissement semblable est considérée comme une prestation de services se rattachant à un bien immeuble qui doit être imposée à l'endroit où ce bien immeuble est situé.
198. Cette disposition précise également que les services permettant à un preneur de jouir d'un droit de séjourner dans un lieu spécifique (résidence à temps partagé, par exemple) en échange de ses droits d'utilisation à temps partagé sont aussi soumis à la règle sur le lieu de prestation énoncée à l'article 47 de la directive TVA.
199. La notion de «conversion de droits d'utilisation à temps partagé» (également communément appelée «échange de droits d'utilisation à temps partagé») désigne les services permettant au preneur d'exercer, à titre onéreux, le droit d'utiliser temporairement un bien, de séjourner temporairement dans un hôtel ou d'occuper temporairement un logement. Elle constitue une alternative aux méthodes d'hébergement plus traditionnelles et est dès lors soumise au même traitement TVA que les services d'hébergement.
200. Selon la CJUE⁴³, «il est constant que les droits d'utilisation à temps partagé constituent des droits sur des biens immeubles, et leur cession en échange de la jouissance de droits analogues constitue une transaction rattachée à des biens immeubles».
201. Dans la pratique, les détenteurs de droits d'utilisation à temps partagé sont généralement membres d'un groupe ou d'une association. Un titulaire de droits d'utilisation à temps partagé qui souhaite échanger ses droits avec ceux d'un autre titulaire n'entrerait pas directement en contact avec cette personne, mais contacterait plutôt le groupe ou l'association dont l'activité consiste à organiser, à titre onéreux, l'échange entre ses membres.
202. Selon la CJUE, les services consistant à faciliter, organiser ou permettre l'échange de droits d'utilisation à temps partagé sont consommés sur le lieu où se situe le bien immeuble sur lequel porte le droit d'utilisation à temps partagé qui fait l'objet du service d'échange.
203. Par conséquent, les services fournis par des entreprises ou des associations qui administrent et organisent l'échange entre leurs membres de droits d'utilisation à temps partagé (à la fois dans le cadre des systèmes traditionnels d'échange de droits d'utilisation à temps partagé⁴⁴ et dans le cadre de systèmes à points de propriété à temps partagé⁴⁵) sont couverts par le libellé «le droit de séjourner dans un lieu spécifique résultant de la conversion de droits d'utilisation à temps partagé» figurant à l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point i).

43 Voir l'arrêt de la CJUE dans l'affaire C-37/08, RCI Europe, point 37.

44 Voir l'arrêt de la CJUE dans l'affaire C-37/08, RCI Europe.

45 Voir l'arrêt de la CJUE dans l'affaire C-270/09, Macdonald Resorts.

204. Il résulte par ailleurs de l'article 31 *bis*, paragraphe 3, point d), que les services d'intermédiaire dans l'octroi d'un droit de séjourner dans un lieu spécifique résultant de la conversion de droits d'utilisation à temps partagé, tels que les prestations consistant à faciliter l'échange de droits d'utilisation à temps partagé, peuvent se rattacher à un bien immeuble (voir le [point 2.4.17](#) ci-dessous), pour autant que l'intermédiaire n'agisse pas au nom et pour le compte d'une autre personne.

2.4.11. L'octroi ou le transfert de droits relatifs à l'usage de l'ensemble ou de parties d'un bien immeuble [article 31 *bis*, paragraphe 2, point j)]

Article 31 *bis*, paragraphe 2, point j) L'octroi ou le transfert de droits, autres que ceux visés aux points h) et i), relatifs à l'usage de l'ensemble ou de parties d'un bien immeuble, y compris l'autorisation d'utiliser une partie d'un bien, tels que l'octroi de **droits de pêche ou de chasse**, ou d'accès à des **salons d'attente dans les aéroports**, ou d'utiliser une infrastructure soumise au péage, comme **les ponts ou les tunnels**;

2.4.11.1. Quel est l'objet de l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point j)?

205. Cette disposition vise à compléter les services relevant du champ d'application de l'article 31 *bis*, paragraphe 2, points h) et i), afin de garantir un traitement fiscal cohérent des différents types d'utilisation de biens immeubles. Ces trois dispositions – article 31 *bis*, paragraphe 2, point h), article 31 *bis*, paragraphe 2, point i), et article 31 *bis*, paragraphe 2, point j) – couvrent les services qui donnent à un preneur le droit d'utiliser un bien immeuble dans différentes conditions contractuelles [crédit-bail, location et entreposage en vertu de l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point h)], les services d'hébergement visés à l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point i), et l'octroi ou le transfert d'autres droits relatifs à l'usage d'un bien immeuble conformément à l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point j).
206. Compte tenu de ce qui précède, si on lit l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point j), conjointement à l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point h), et à l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point i), il est évident que le champ d'application de l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point j), est plus vaste que celui des deux autres dispositions, car il recouvre les services «autres que ceux visés aux points h) et i)». Il convient donc d'appliquer cette disposition non seulement aux exemples énumérés dans la disposition proprement dite (droits de pêche ou de chasse, accès à des salons d'attente dans les aéroports, utilisation de ponts ou de tunnels soumis au péage), mais également à tout autre octroi ou transfert analogue de droits relatifs à l'usage de l'ensemble ou de parties d'un bien immeuble qui n'est pas explicitement cité dans les dispositions susmentionnées dès lors que ces services remplissent les conditions permettant de les qualifier de services présentant un lien suffisant avec un bien immeuble.
207. L'octroi ou le transfert de droits relatifs à l'usage de l'ensemble ou de parties d'un bien immeuble peut également prendre la forme d'un bon, pour le paiement des péages autoroutiers, par exemple. Dans de telles circonstances, le lieu de livraison du bon s'aligne sur celui de la prestation sous-jacente. Lorsque la prestation sous-jacente présente un lien suffisant avec un bien immeuble, la vente du bon doit être imposée à l'endroit où ce bien immeuble (l'infrastructure de transport dans l'exemple ci-dessus) est situé.

2.4.11.2. Quelles sont les limites du champ d'application de l'article 31 bis, paragraphe 2, point j)?

208. Si le champ d'application de cette disposition est vaste, il reste strictement limité par la condition relative à l'existence d'un «lien suffisamment direct» entre le service et le bien immeuble. Tandis que des exemples tels que le mouillage, l'ancrage, la mise à quai, la fourniture d'emplacements⁴⁶ dans un port ou un aéroport, l'octroi de droits d'utiliser un espace spécifique d'un port ou d'un aéroport, etc., relèvent du champ d'application de l'article 47 de la directive TVA, les services supplémentaires proposés séparément par les mêmes prestataires (services de nettoyage ou de blanchisserie proposés aux preneurs en sus de la fourniture d'un emplacement, services de télécommunications ou de restauration fournis dans les salons VIP des aéroports, entretien des bateaux amarrés sur des emplacements loués, etc.) ne relèvent pas du champ d'application de l'article 47 au seul motif qu'ils sont fournis dans un port ou un aéroport. Toutefois, si ces mêmes services supplémentaires sont fournis comme un tout avec un service se rattachant à un bien immeuble, il convient d'examiner si le tout est considéré comme une prestation unique aux fins de la TVA et doit être imposé en conséquence (voir, également, les explications sur les prestations groupées au [point 1.6.](#) ci-dessus).

2.4.11.3. L'article 31 bis, paragraphe 2, point j), s'applique-t-il au partage de bureaux?

209. Le partage de bureaux est une pratique en développement qui permet à des entreprises ou organisations qui possèdent ou gèrent un immeuble de bureaux de partager une partie de leur espace de bureaux avec d'autres entreprises. Cette pratique permet aux entreprises ou organisations qui mettent leurs bureaux à disposition de maximiser les recettes tirées de leur espace de travail et d'élargir leur réseau professionnel. Les entreprises ou les professionnels qui ont recours à ce service paient des frais de location moindres et bénéficient de davantage de souplesse pour choisir un espace de travail en fonction de leurs besoins actuels. Ce service peut inclure différents éléments, allant de la simple location d'un bureau à la fourniture d'une gamme complète de services tels que l'utilisation de téléphones, de photocopieurs, d'imprimantes, de cuisines, de salles de réunion, etc. Ces prestations peuvent être facturées comme un tout ou au moyen de factures distinctes, concernant la simple location du bureau d'une part, et les services supplémentaires de l'autre.

210. Le lieu de prestation de ces services dépendra de leur qualification en tant que prestation unique ou que prestations distinctes aux fins de la TVA, à l'aune des critères définis par la jurisprudence de la CJUE⁴⁷. Pour chaque prestation unique, y compris pour les prestations groupées considérées comme des prestations uniques, il convient d'examiner si l'utilisation de l'ensemble ou de parties du bien immeuble (l'espace de bureaux) constitue l'élément central et essentiel du contrat. Si tel est le cas, l'article 31 bis, paragraphe 2, point j), s'applique et la TVA est due dans l'État membre où les bureaux sont situés (voir, également, le [point 1.6.](#) ci-dessus).

46 Voir l'arrêt de la CJUE dans l'affaire C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn.

47 Voir les arrêts de la CJUE dans les affaires C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, points 20 à 25; et C-42/14, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, points 30 et suivants.

2.4.11.4. L'article 31 bis, paragraphe 2, point j), s'applique-t-il aux péniches?

211. Selon la CJUE⁴⁸, dans certaines circonstances, une péniche peut être un bien immeuble [voir, également, les explications sur l'article 13 *ter*, point b)]. Tel est le cas, notamment, lorsque la péniche est immobilisée au moyen d'attaches non aisément amovibles fixées à la berge et au bassin d'un fleuve, repose sur un emplacement délimité des eaux fluviales et est exclusivement affectée à l'exploitation permanente d'une activité fixe sur cet emplacement, telle qu'un restaurant-discothèque.
212. Une péniche peut également être considérée comme un bien immeuble dans des situations dans lesquelles, par exemple, la péniche est louée pour des services d'hébergement, pour l'organisation d'un événement ou pour l'exploitation d'une activité commerciale telle que la prestation de services de restauration lorsque le contrat de location prévoit que la péniche ne peut être utilisée qu'à l'arrêt et attachée à un emplacement fixe. De nombreuses péniches ne disposent d'aucun moyen de propulsion et ne peuvent être déplacées que par d'autres moyens tels que des remorqueurs ou des grues.
213. Lorsque les conditions pour qu'une péniche soit considérée comme un bien immeuble sont remplies, l'octroi ou le transfert de droits relatifs à l'usage de l'ensemble ou de parties de cette péniche peut être considéré comme un service se rattachant à un bien immeuble en vertu de l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point j).

2.4.12. L'entretien, la rénovation et la réparation d'immeubles [article 31 bis, paragraphe 2, point k)]

Article 31 bis, paragraphe 2, point k) **l'entretien, la rénovation et la réparation d'un immeuble** ou de parties d'un immeuble, y compris les travaux tels que le nettoyage, la pose de carrelage, de papier peint et de parquet;

2.4.12.1. L'article 31 bis, paragraphe 2, point k), couvre-t-il uniquement l'entretien, la rénovation et la réparation d'immeubles ou englobe-t-il aussi l'entretien, la rénovation et la réparation de différents types de biens immeubles?

214. Le libellé de l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point k), mentionne clairement les seuls immeubles ou parties d'immeubles, ce qui limite le champ d'application de cette disposition à certains biens immeubles.
215. Toutefois, l'entretien, la rénovation et la réparation d'autres types de biens immeubles peuvent également présenter un lien suffisamment direct avec un bien immeuble s'ils relèvent du champ d'application d'autres dispositions du règlement d'exécution TVA, notamment l'article 31 *bis*, paragraphe 2, points l) et n), ou, plus généralement, l'article 31 *bis*, paragraphe 1, point b).

2.4.12.2. L'article 31 bis, paragraphe 2, point k), couvre-t-il uniquement l'entretien, la rénovation et la réparation s'inscrivant dans le cadre de travaux majeurs ou s'applique-t-il aussi à des prestations récurrentes de services de nettoyage fournis à l'intérieur et à l'extérieur d'immeubles?

216. Le champ d'application de cette disposition couvre une vaste gamme de services. Il s'applique à des travaux de rénovation majeurs ainsi qu'à des services plus limités de réparation ou d'entretien. Il couvre le nettoyage à l'intérieur et à

48 Voir l'arrêt de la CJUE dans l'affaire C-532/11, Leichenich, point 29.

l'extérieur d'un immeuble et englobe dès lors les services de nettoyage de bureaux.

2.4.13. L'entretien, la rénovation et la réparation de structures permanentes [article 31 bis, paragraphe 2, point l)]

Article 31 bis, paragraphe 2, point l) **l'entretien, la rénovation et la réparation de structures permanentes** telles que les réseaux de canalisations pour le gaz et l'eau, les égouts et les structures similaires;

2.4.13.1. L'article 31 bis, paragraphe 2, point l), s'applique-t-il aux infrastructures de télécommunications?

217. Afin d'illustrer la notion de «structures permanentes», l'article 31 bis, paragraphe 2, point l), dresse une liste d'exemples de telles structures en mentionnant les réseaux de canalisations pour le gaz, l'eau et les égouts. Cependant, cette liste n'est pas exhaustive et la disposition s'applique également à d'autres structures permanentes, comme les sites, infrastructures ou installations nécessaires à la prestation de services essentiels tels que les transports, l'électricité, le chauffage, l'approvisionnement en eau, les communications, etc. Les structures utilisées à ces fins peuvent être enterrées dans le sol, placées sur le sol ou fixées au sol de différentes manières.
218. L'entretien, la rénovation et la réparation d'infrastructures de télécommunications (remplacement d'un réseau de câbles souterrains, par exemple) peuvent dès lors constituer des services couverts par l'article 31 bis, paragraphe 2, point l).

2.4.14. L'installation ou le montage de machines ou de matériel [article 31 bis, paragraphe 2, point m), et article 31 bis, paragraphe 3, point f)]

Article 31 bis, paragraphe 2, point m) **l'installation ou le montage de machines ou de matériel** qui, après installation ou montage, sont considérés comme des biens immeubles;

Article 31 bis, paragraphe 3, point f) l'installation ou le montage [...] des machines ou du matériel qui ne font pas partie du bien immeuble ou n'en deviennent pas partie;

2.4.14.1. Comment interpréter l'article 31 bis, paragraphe 2, point m), à la lumière de l'article 13 ter, points c) et d)?

219. Aux points c) et d), l'article 13 ter prévoit respectivement que «tout élément installé et faisant partie intégrante d'un immeuble ou d'une construction sans lequel l'immeuble ou la construction est incomplet» et que «tout élément, matériel ou machine, installé à demeure dans un immeuble ou une construction qui ne peut être déplacé sans destruction ou modification de l'immeuble ou de la construction» sont considérés comme des biens immeubles. Ces deux dispositions font donc référence à des biens meubles «installés» qui deviennent des biens immeubles après installation ou montage.
220. L'objectif de l'article 31 bis, paragraphe 2, point m), est dès lors de rappeler et de préciser explicitement que l'installation et le montage de biens meubles qui, après installation ou montage, sont considérés comme des biens immeubles doivent être considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble (voir, également, les remarques sur l'installation de systèmes de sécurité au [point 2.4.3.3](#)).

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

221. L'article 31 *bis*, paragraphe 2, point n), complète cette disposition en prévoyant que le même traitement s'applique à l'entretien, à la réparation, à l'inspection et au contrôle de tels biens.

2.4.14.2. À partir de quel moment dans le processus d'installation et de montage de machines ou de matériel ces services sont-ils considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble?

222. L'article 31 *bis*, paragraphe 2, point m) couvre le processus d'installation dès qu'il a commencé. Tous les services d'installation et de montage fournis à l'endroit où l'élément, le matériel ou la machine sera finalement installé ou monté relèvent de l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point m). Les services de montage fournis à un endroit différent avant la livraison des biens à l'endroit de l'installation ou du montage, par exemple, ne relèveraient pas du champ d'application de cette disposition. Le transport et la livraison de ces biens ou des outils et machines nécessaires à leur installation ou montage ne seraient pas non plus couverts par cette disposition.
223. Tout service fourni avant l'installation ou le montage pour l'élément, le matériel ou la machine concerné dans un territoire différent de celui où le bien immeuble est situé doit en tout état de cause être considéré comme ne se rattachant pas à un bien immeuble.
224. Pour les prestations groupées (lorsque le service de transport est inclus, par exemple), une évaluation individuelle de la nature globale du service s'impose (voir le [point 1.6](#) ci-dessus).

2.4.15. L'entretien, la réparation, l'inspection et le contrôle de machines ou de matériel [article 31 *bis*, paragraphe 2, point n), et article 31 *bis*, paragraphe 3, point f)]

Article 31 *bis*, paragraphe 2, point n) **l'entretien et la réparation, l'inspection et le contrôle des machines ou du matériel** si ces machines ou ce matériel sont considérés comme des biens immeubles;

Article 31 *bis*, paragraphe 3, point f) [...] l'entretien et la réparation, l'inspection ou le contrôle des machines ou du matériel qui ne font pas partie du bien immeuble ou n'en deviennent pas partie;

225. L'objet de cette disposition est identique à celui de l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point m) (voir ci-dessus). Dès lors que des machines ou du matériel ont été installés ou montés et sont considérés, après installation ou montage, comme des biens immeubles, les services d'entretien, de réparation, d'inspection et de contrôle de ces machines ou de ce matériel doivent être considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble.

2.4.15.1. L'article 31 *bis*, paragraphe 2, point n), s'applique-t-il aux services fournis à distance?

226. Les technologies modernes peuvent permettre aux entreprises spécialisées de fournir, par exemple, la totalité ou une partie de leurs services d'inspection et de contrôle à distance (autrement dit, sans être physiquement présentes à l'endroit où les machines ou le matériel sont situés). Étant donné que la nature du service reste inchangée quels que soient les moyens techniques utilisés et que la technologie continuera d'évoluer avec le temps, ces services devraient se voir appliquer le même traitement TVA, qu'ils nécessitent ou non une intervention physique à l'endroit où les machines ou le matériel sont situés (voir, également, le [point 1.5](#) ci-dessus).

2.4.16. La gestion de propriété [article 31 *bis*, paragraphe 2, point o), et article 31 *bis*, paragraphe 3, point g)]

Article 31 *bis*, paragraphe 2, point o) **la gestion de propriété, autre que la gestion des portefeuilles** d'investissements immobiliers visée au paragraphe 3, point g), consistant en l'exploitation de biens immobiliers commerciaux, industriels ou résidentiels, par le propriétaire ou pour le compte de celui-ci;

Article 31 *bis*, paragraphe 3, point g) la gestion des portefeuilles d'investissements immobiliers;

2.4.16.1. **Que désigne la notion de «gestion de propriété» figurant à l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point o)?**

227. La notion de gestion de propriété figurant à l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point o), recouvre les services administratifs fournis pour garantir la bonne exploitation, l'entretien et l'utilisation adéquate de biens immeubles. En général, ces services consistent à coordonner la surveillance, le nettoyage et l'entretien du bien, à percevoir les loyers, à tenir les registres, à gérer les paiements des dépenses courantes, à assurer la publicité du bien, à faire respecter les clauses du bail et à organiser les contacts pour l'atténuation et le règlement des différends entre le propriétaire du bien, les prestataires de services et les locataires.
228. La notion de gestion de propriété s'applique à tout type de bien immeuble, indépendamment de son usage commercial, industriel ou résidentiel.
229. Si le champ d'application de l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point o), est limité par le libellé de cette disposition, qui mentionne uniquement la gestion de propriété «par le propriétaire ou pour le compte de celui-ci», cela n'empêche pas que les services fournis pour le compte d'un locataire ou d'un preneur de bail puissent être considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble conformément à certaines autres dispositions particulières ou aux dispositions générales du règlement d'exécution TVA.
230. Par ailleurs, tandis que la gestion de propriété a été définie par le législateur européen comme présentant un lien suffisamment direct avec un bien immeuble, tel n'est pas le cas de la gestion des portefeuilles d'investissements immobiliers, même lorsque ces portefeuilles concernent des biens immeubles.

2.4.16.2. **Que désigne la notion de «gestion des portefeuilles d'investissements immobiliers»? La gestion d'un seul actif d'investissement relève-t-elle du champ d'application de l'article 31 *bis*, paragraphe 3, point g)?**

231. L'article 31 *bis*, paragraphe 2, point o), et l'article 31 *bis*, paragraphe 3, point g), mentionnent tous deux la «gestion des portefeuilles d'investissements immobiliers». Cela montre la volonté du législateur européen d'exclure cette activité des services considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble, au motif que la gestion des portefeuilles d'investissements est une prestation de nature financière et qu'elle peut être considérée à ce titre comme une opération financière⁴⁹.
232. Cette distinction opérée dans le règlement d'exécution TVA vise à différencier la gestion de propriété de la gestion des portefeuilles et à préciser que les services de gestion des investissements ne doivent pas être considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble, même lorsque les portefeuilles

49 Voir l'arrêt de la CJUE dans l'affaire C-44/11, Deutsche Bank AG, point 54.

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

concernent des biens immeubles. Contrairement aux services de gestion de propriété, qui privilégient le bon fonctionnement et la bonne exploitation d'un bien immeuble, les services de gestion des portefeuilles servent les intérêts financiers du preneur et visent essentiellement à accroître la valeur de son portefeuille. Un gestionnaire de portefeuilles ne s'occuperait donc pas de la gestion quotidienne du bien, mais se concentrerait plutôt sur l'analyse et la surveillance du marché et des actifs de sa clientèle, sur l'achat et la vente de biens, sur l'obtention d'une valeur ajoutée et sur la recherche de nouvelles opportunités d'investissement pour sa clientèle ainsi que sur le développement des relations avec d'autres investisseurs.

233. Aux fins du règlement d'exécution TVA, la principale différence entre la gestion de propriété et la gestion des portefeuilles réside dans l'utilisation qui est faite du bien immeuble concerné. Un bien immeuble peut être un actif d'investissement au même titre que les investissements en or, en titres, en objets de collection, en œuvres d'art, en antiquités, en bateaux, etc. Dès qu'un bien immeuble est acheté ou vendu à des fins d'investissement, les services de gestion liés à cette opération (y compris les services de gestion d'actifs fournis au cours de la période de détention) doivent être considérés comme des services de gestion des portefeuilles et, dès lors, ces services ne se rattachent pas à un bien immeuble.
234. Dans la pratique, pour déterminer si un service est considéré comme un service de gestion de propriété ou comme un service de gestion des portefeuilles, il convient de vérifier si le prestataire de services fournit à sa clientèle un service d'investissement ou non. En général, les prestataires de services qui opèrent dans les deux secteurs spécifiques concernés (agents immobiliers d'une part, gestionnaires de fonds d'investissements immobiliers d'autre part, par exemple) n'optent pas pour le même modèle d'entreprise, n'utilisent pas les mêmes méthodes de tarification et ne ciblent pas la même clientèle.
235. En outre, le nombre de biens visés par le service n'est pas pertinent pour déterminer si un service est un service de gestion de propriété ou un service de gestion des portefeuilles. La nature du service restant inchangée quel que soit le nombre de biens concernés, il se peut que, dans certaines situations, le service de gestion des portefeuilles d'investissements immobiliers soit lié à un seul bien immeuble.
236. En conclusion, la gestion des investissements (autrement dit, la gestion des portefeuilles) ne peut pas être considérée comme un service se rattachant à un bien immeuble, même lorsque les investissements concernent des biens immeubles.

2.4.17. Les services d'intermédiaire dans des opérations concernant un bien immeuble [article 31 bis, paragraphe 2, point p), et article 31 bis, paragraphe 3, point d)]

Article 31 bis, paragraphe 2, point p) **les services d'intermédiaire concernant la vente, le crédit-bail ou la location de biens immeubles** et l'octroi ou le transfert de certains droits sur un bien immeuble ou de droits réels immobiliers (qu'ils soient ou non assimilés à des biens corporels), autres que les services d'intermédiaire visés au paragraphe 3, point d);

Article 31 bis, paragraphe 3, point d) **les services d'intermédiaire** dans la prestation de **services d'hébergement dans le secteur hôtelier** ou dans des secteurs ayant une fonction similaire, telles [sic] que les camps de vacances ou les terrains aménagés pour le camping, si l'intermédiaire agit au nom et pour le compte d'une autre personne;

2.4.17.1. *Quels services d'intermédiaire sont considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble? Quel est le champ d'application de l'article 31 bis, paragraphe 2, point p)?*

237. L'article 31 *bis*, paragraphe 2, point p), couvre uniquement les services d'intermédiaire en ce qui concerne la vente, le crédit-bail ou la location de biens immeubles (pour la définition des notions de «crédit-bail» et de «location» d'un bien immeuble, voir le [point 2.4.9.1](#) ci-dessus) et l'octroi ou le transfert de certains droits sur un bien immeuble ou de droits réels immobiliers (l'octroi ou le transfert du droit d'utiliser une route située sur le bien immeuble d'un tiers, par exemple). Les services d'intermédiaire concernant la vente, l'octroi ou le transfert de parts d'intérêts et actions dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un bien immeuble ou d'une fraction d'un bien immeuble ne sont pas couverts par le libellé «transfert de certains droits sur un bien immeuble» (pour de plus amples informations à ce sujet, voir le [point 2.4.18](#) ci-dessous).
238. Compte tenu des fortes divergences des législations civiles nationales en ce qui concerne les définitions des services d'intermédiaire et des opérations sous-jacentes, ces définitions ne devraient pas servir de référence pour déterminer si un service est couvert par l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point p).

2.4.17.2. *L'article 31 bis, paragraphe 2, point p), est-il limité aux seuls services d'intermédiaire fournis par les agents immobiliers ou englobe-t-il aussi les services fournis par toute personne proposant des services d'intermédiaire?*

239. L'article 47 de la directive TVA inclut explicitement dans son champ d'application les prestations d'experts et d'agents immobiliers. Cependant, les services d'intermédiaire couverts par l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point p), ne se limitent pas aux prestations fournies par ces deux professions. Des personnes physiques ou morales autres que des experts ou des agents immobiliers pourraient également fournir les services visés par cette disposition.
240. C'est ce que confirme le libellé de l'article 47 de la directive TVA, dont le champ d'application ne se limite pas à des métiers ou professions spécifiques. Par conséquent, d'autres professions, telles que celles de gestionnaire d'actifs ou de courtier immobilier, ne devraient pas être exclues du champ d'application de l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point p), au seul motif qu'elles ne sont pas explicitement mentionnées à l'article 47 de la directive TVA. Le facteur déterminant est le type de services effectivement fournis par l'intermédiaire, et non sa profession.

2.4.17.3. *L'article 31 bis, paragraphe 2, point p), couvre-t-il aussi les prestations de services qui n'aboutissent pas à la vente, au crédit-bail ou à la location de biens immeubles ni à l'octroi ou au transfert de certains droits sur un bien immeuble ou de droits réels immobiliers?*

241. L'article 31 *bis*, paragraphe 2, point p), s'applique aussi lorsque les services n'aboutissent pas au final à la vente, au crédit-bail ou à la location de biens immeubles ni à l'octroi ou au transfert de certains droits sur un bien immeuble ou de droits réels immobiliers.

2.4.17.4. Pourquoi l'article 31 bis, paragraphe 3, point d), insiste-t-il sur la condition «si l'intermédiaire agit au nom et pour le compte d'une autre personne»?

242. Conformément à l'article 31, l'article 44⁵⁰ ou l'article 46⁵¹ de la directive TVA s'applique aux services d'intermédiaire dans la prestation de services d'hébergement dans le secteur hôtelier ou dans des secteurs analogues si l'intermédiaire agit au nom et pour le compte d'une autre personne. En d'autres termes, l'article 47 de la directive TVA ne s'applique pas aux services mentionnés à l'article 31.
243. Par conséquent, pour éviter toute contradiction, l'article 31 bis, paragraphe 3, point d), exclut des services se rattachant à un bien immeuble les services d'intermédiaire dans la prestation de services d'hébergement dans le secteur hôtelier ou dans des secteurs ayant une fonction similaire, tels que les camps de vacances ou les terrains aménagés pour le camping, si l'intermédiaire agit au nom et pour le compte d'une autre personne.
244. Il convient de souligner qu'un assujetti agissant en son nom propre n'est pas traité comme un intermédiaire mais comme un prestataire de services, conformément à l'article 28 (ou aux articles 306 et suivants, le cas échéant) de la directive TVA. Dès lors, une telle prestation n'est pas couverte par l'article 31 bis, paragraphe 3, point d).

2.4.17.5. Comment traiter les situations dans lesquelles les services d'intermédiaire visés à l'article 31 bis, paragraphe 2, point p), comprennent divers éléments (comme la recherche, l'établissement de connexions, la création de sites web, la prospection et l'analyse des qualités du bien)?

245. Il est possible que d'autres services soient inclus dans la prestation servie par une entreprise fournissant des services d'intermédiaire. Dans le cas des prestations complexes, chaque cas doit être apprécié en tenant compte de ses circonstances propres. Conformément à la jurisprudence constante de la CJUE, lorsqu'une opération se compose de plusieurs éléments qui sont traités comme une prestation unique, il convient de déterminer lequel de ces éléments est la prestation principale. Ce n'est que si la prestation principale est qualifiée de service d'intermédiaire concernant la vente, le crédit-bail ou la location de biens immeubles ou l'octroi ou le transfert de certains droits sur un bien immeuble ou de droits réels immobiliers que la prestation dans son ensemble peut être couverte par l'article 31 bis, paragraphe 2, point p). La prestation unique de services d'intermédiaire est ensuite considérée comme une prestation de services se rattachant à un bien immeuble au sens de l'article 47 de la directive TVA (voir, également, le [point 1.6](#) ci-dessus).

50 Pour les prestations de services d'entreprise à entreprise, le lieu d'imposition est l'endroit où le preneur est établi.

51 Pour les prestations de services d'entreprise à particulier, le lieu d'imposition est l'endroit où l'opération sous-jacente est imposable.

2.4.18. Les services juridiques [article 31 *bis*, paragraphe 2, point q), et article 31 *bis*, paragraphe 3, point h)]

Article 31 *bis*, paragraphe 2, point q) **les services juridiques relatifs au transfert d'un titre de propriété immobilière**, à l'octroi ou au transfert de certains droits sur un bien immeuble ou de droits réels immobiliers (qu'ils soient ou non assimilés à des biens corporels), tels que les actes notariés, ou à l'établissement d'un contrat en vue de la vente ou de l'achat d'un bien immeuble, même si l'opération principale se traduisant par la modification du statut juridique desdits biens n'est pas menée à terme.

Article 31 *bis*, paragraphe 3, point h) les services juridiques relatifs à des contrats, autres que ceux visés au paragraphe 2, point q), y compris les conseils donnés sur les clauses d'un contrat de transfert d'un bien immeuble, ou l'exécution d'un tel contrat, ou visant à prouver l'existence d'un tel contrat, lorsque ces services ne sont pas spécifiques au transfert d'un titre de propriété sur un bien immeuble.

2.4.18.1. **Quels critères permettent de déterminer si un service relève du champ d'application de l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point q), ou de celui de l'article 31 *bis*, paragraphe 3, point h)?**

246. De nombreux services fournis par les avocats et autres prestataires de services juridiques pourraient se rattacher à un terrain, à un immeuble ou à d'autres types de biens immeubles⁵². Cependant, c'est uniquement dans certaines situations bien définies que les services juridiques pourraient être considérés comme présentant un lien suffisamment direct avec un bien immeuble.
247. Pour être couverts par l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point q) (et, dès lors, pour relever du champ d'application de l'article 47 de la directive TVA), les services juridiques doivent porter sur le transfert d'un titre de propriété immobilière, ou sur l'octroi ou le transfert de certains droits sur un bien immeuble ou de droits réels immobiliers⁵³.
248. Parallèlement, l'article 31 *bis*, paragraphe 3, point h), précise que les services juridiques autres que ceux visés à l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point q), ne relèvent pas du champ d'application de l'article 47 de la directive TVA lorsque ces services ne sont pas spécifiques au transfert d'un titre de propriété sur un bien immeuble. En particulier, l'article 31 *bis*, paragraphe 3, point h), mentionne les services suivants: les conseils donnés sur les clauses d'un contrat de transfert d'un bien immeuble, ou l'exécution d'un tel contrat, ou visant à prouver l'existence d'un tel contrat.
249. Pour opérer la distinction entre ces deux dispositions, il y a lieu de mettre l'accent sur les situations prévues à l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point q).
250. L'article 31 *bis*, paragraphe 2, point q), couvre les services juridiques:
- relatifs au transfert d'un titre de propriété immobilière;
 - relatifs à l'octroi ou au transfert de certains droits sur un bien immeuble (qu'ils soient ou non assimilés à des biens corporels);

52 Voir, par exemple, les arrêts de la CJUE dans les affaires C-166/05, Heger Rudi, points 23 et 24; et C-37/08, RCI Europe, point 36.

53 La notion de «droits réels» peut ne pas être utilisée dans certains systèmes nationaux. Afin de permettre aux assujettis d'appliquer correctement les dispositions du règlement d'exécution TVA, il serait utile de leur fournir des orientations au niveau national pour leur expliquer quels concepts nationaux relèvent du champ d'application de la notion de «droits réels». En cas de double imposition ou de non-imposition, il convient de consulter le comité de la TVA.

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

- relatifs à l'octroi ou au transfert de droits réels immobiliers (qu'ils soient ou non assimilés à des biens corporels).
251. L'article 31 *bis*, paragraphe 2, point q), s'applique même si l'opération principale se traduisant par la modification du statut juridique du bien n'est pas menée à terme (si aucune modification n'est réellement apportée au statut juridique du bien).
252. Cette disposition donne deux exemples de services juridiques couverts par l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point q): les actes notariés et l'établissement d'un contrat en vue de la vente ou de l'achat d'un bien immeuble. Toutefois, il convient de tenir compte du fait que les services juridiques relatifs au transfert d'un titre de propriété immobilière peuvent prendre d'autres formes, comme les services juridiques relatifs à des investissements immobiliers, la liquidation (réception de boni de liquidation en tant que biens), l'établissement de contrats de construction ou de location, ou le partage d'un bien immeuble dans le cas d'un divorce.
253. La gamme des services juridiques pouvant présenter un lien avec un bien immeuble est très vaste. Toutefois, seuls les services juridiques relatifs à l'un des trois éléments énumérés à l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point q), doivent être considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble. Ainsi, les services juridiques visés à l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point q), sont uniquement ceux qui concernent la modification du statut juridique du bien. Par conséquent, les services juridiques relatifs au transfert d'un titre qui s'est produit dans le passé (autrement dit, ils ne concernent pas une opération actuelle ou potentielle) ne peuvent pas être traités comme des services se rattachant à un bien immeuble. Cette approche est confirmée par la référence dans la dernière partie de cette disposition au fait que l'opération juridique doit modifier le statut juridique du bien (même si la modification n'est pas menée à terme).
254. Par conséquent, on peut citer comme exemples de services juridiques non couverts par l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point q): les conseils juridiques portant sur des conditions contractuelles ou sur des litiges liés au bien; les conseils en matière fiscale concernant le capital exonéré d'impôt pour un bien spécifique; les conseils juridiques sur les taxes frappant les transferts de propriété immobilière; les services juridiques liés à l'octroi de droits sous forme de nantissements ou d'hypothèques ou les services liés à une procédure d'insolvabilité.
255. Seules les situations dans lesquelles ces services sont liés à l'acte de transfert du titre de propriété immobilière ou d'octroi ou de transfert de certains droits sur un bien immeuble ou de droits réels immobiliers (qu'ils soient ou non assimilés à des biens corporels) feraient exception à cette règle⁵⁴.

2.4.18.2. Les services juridiques relatifs à la conclusion de contrats de location ou de crédit-bail peuvent-ils être considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble?

256. Lorsque les services juridiques consistent en l'établissement d'un contrat (tel qu'un contrat de location ou de crédit-bail) et que la conclusion d'un tel contrat entraîne l'octroi ou le transfert de certains droits sur un bien immeuble ou de droits réels immobiliers, ces services doivent être considérés comme couverts par l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point q).
257. En outre, si un État membre ne considère pas qu'un contrat de location ou de crédit-bail relatif à un bien immeuble entraîne l'octroi ou le transfert de certains droits sur ce bien immeuble ou de droits réels immobiliers, il convient d'appliquer les critères énoncés à l'article 31 *bis*, paragraphe 1), afin de vérifier néanmoins si

⁵⁴ Voir le [point 1.6](#) ci-dessus sur les prestations groupées.

les services juridiques relatifs à ces deux types de contrats doivent être traités comme des services se rattachant à un bien immeuble. Étant donné que les services juridiques relatifs aux contrats de location ou de crédit-bail portent normalement sur un bien immeuble et visent à modifier son statut juridique, ils doivent être considérés comme présentant un lien suffisamment direct avec un bien immeuble et doivent donc être couverts par l'article 47 de la directive TVA. Ce n'est que si les contrats de location ou de crédit-bail ne présentent aucun lien avec le bien immeuble que les services juridiques relatifs à ces contrats peuvent être considérés comme ne présentant pas un lien suffisamment direct avec ledit bien.

258. Il importe, en particulier dans l'optique d'une approche harmonisée des États membres, que les services juridiques en lien direct avec les contrats de location ou de crédit-bail soient traités de manière uniforme dans l'ensemble de l'Union européenne et soient imposés dans l'État membre où le bien immeuble est situé.

2.4.18.3. Comment interpréter la notion de «modification du statut juridique» figurant à l'article 31 bis, paragraphe 2, point q)?

259. La notion de modification du statut juridique figurant à l'article 31 bis, paragraphe 2, point q), concerne uniquement les modifications qui y sont citées, à savoir le transfert d'un titre de propriété immobilière, l'octroi ou le transfert de certains droits sur un bien immeuble (qu'ils soient ou non assimilés à des biens corporels), et l'octroi ou le transfert de droits réels immobiliers (qu'ils soient ou non assimilés à des biens corporels). Par conséquent, les autres types de modifications du statut juridique ne sont pas couverts par cette disposition.

2.4.18.4. Le champ d'application de l'article 31 bis, paragraphe 2, point q), est-il limité aux seuls services juridiques fournis par les avocats et les notaires?

260. Si l'article 31 bis, paragraphe 2, point q), mentionne les services juridiques, il ne précise nullement par quelles professions ces services doivent être fournis. Par conséquent, les professions autres que celles d'avocat ou de notaire ne sauraient être exclues du champ d'application de cette disposition. Ce qui est déterminant, c'est la qualité d'assujetti de la personne qui fournit les services juridiques et le fait que les services fournis soient directement liés au transfert d'un titre de propriété immobilière ou à l'octroi ou au transfert de certains droits sur un bien immeuble ou de droits réels immobiliers (qu'ils soient ou non assimilés à des biens corporels).

2.4.18.5. Que désigne l'expression «certains droits» figurant à l'article 31 bis, paragraphe 2, point q)?

261. L'article 31 bis, paragraphe 2, point q), mentionne l'octroi ou le transfert de «certains droits» sur un bien immeuble. Il convient de reconnaître qu'une telle formulation vise à tenir compte des différents concepts de droits sur un bien qui sont appliqués dans divers États membres.
262. À cet égard, l'article 31 bis, paragraphe 2, point q), ne saurait être lu sans qu'un lien soit fait avec l'article 15, paragraphe 2⁵⁵, de la directive TVA.

55 Cette disposition donne aux États membres la faculté d'étendre la notion de biens corporels à certains droits sur les biens immeubles, aux droits réels donnant à leur titulaire un pouvoir d'utilisation sur les biens immeubles et aux parts d'intérêts et actions dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un bien immeuble ou d'une fraction d'un bien immeuble.

263. L'article 31 *bis*, paragraphe 2, point q), s'applique uniquement à «certains droits sur un bien immeuble» ainsi qu'aux «droits réels immobiliers» (que les États membres se soient prévalus ou non de la faculté prévue à l'article 15, paragraphe 2, de la directive TVA pour les considérer comme des biens corporels).
264. L'expression «certains droits» figurant à l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point q), n'englobe pas les «parts d'intérêts et actions dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un bien immeuble ou d'une fraction d'un bien immeuble» visées à l'article 15, paragraphe 2, point c), de la directive TVA.
265. En cas de doutes, lorsque les services juridiques ne sont couverts ni par l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point q), ni par l'article 31 *bis*, paragraphe 3, point h), il convient de déterminer si les services remplissent les critères énoncés dans la définition figurant à l'article 31 *bis*, paragraphe 1 (pour de plus amples informations à ce sujet, voir le [point 2.3](#) ci-dessus).

2.4.18.6. Les services de conseil qui nécessitent une présence sur place ou qui sont liés à un bien immobilier spécifique sont-ils considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble au sens de l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point q)?

266. Comme indiqué ci-dessus au [point 2.4.18.1](#), les services de conseil, en général, ne doivent pas être considérés comme couverts par l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point q). La nécessité d'une présence sur place pour la prestation d'un service juridique n'est pas pertinente pour l'application de l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point q).

2.4.18.7. Les services juridiques relatifs au financement de l'achat d'un bien immeuble ou les services de conseil en matière d'investissement peuvent-ils être considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble?

267. Ni les services juridiques relatifs au financement de l'achat d'un bien immeuble ni les services de conseil en matière d'investissement ne peuvent être considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble car ils ne visent pas directement le transfert d'un titre de propriété immobilière ni l'octroi ou le transfert de certains droits sur un bien immeuble ou de droits réels immobiliers (qu'ils soient ou non assimilés à des biens corporels).

2.4.19. Les services de publicité [article 31 *bis*, paragraphe 3, point c)]

Article 31 *bis*, paragraphe 3 Le paragraphe 1 ne couvre pas:

- c) les services de publicité, même s'ils impliquent l'usage de biens immeubles;

2.4.19.1. Que désigne la notion de «services de publicité» figurant à l'article 31 *bis*, paragraphe 3, point c)?

268. Les services de publicité peuvent être fournis par des moyens et sur des supports physiques très différents. Un bien immeuble peut être l'un des supports possibles pour ce type de service. Si tel est le cas, il convient de se demander si l'usage d'un bien immeuble (murs ou panneaux d'affichage, par exemple) en tant que support physique pour le service est suffisant pour que ce service soit qualifié de service se rattachant à un bien immeuble.
269. Conformément à l'article 31 *bis*, paragraphe 3, point c), les services de publicité ne sont pas considérés comme des services se rattachant à un bien immeuble, même lorsqu'ils impliquent l'usage de biens immeubles.

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

270. Cela peut s'expliquer par le fait que, dans le cas de figure décrit ci-dessus, le bien immeuble (mur ou panneau d'affichage) est seulement un support pour le service et non l'objet du service. L'objet du service est la promotion d'un produit. Par conséquent, il n'existe pas de lien suffisamment direct entre le service de publicité et le bien immeuble pour que l'article 47 de la directive TVA s'applique, quel que soit le produit faisant l'objet de la publicité (même dans le cas de la publicité d'une maison ou d'un appartement à vendre, par exemple).
271. Il ne faut évidemment pas confondre les services de publicité et un service de crédit-bail ou de location par lequel le propriétaire d'un bien immeuble louerait son bien à une agence publicitaire qui utiliserait à son tour ce bien comme un espace publicitaire. Cet exemple illustre deux relations contractuelles distinctes. Premièrement, on est en présence d'un service de crédit-bail ou de location d'un bien immeuble, lequel sera considéré comme un service se rattachant à un bien immeuble. Deuxièmement, on est en présence d'un service de publicité ultérieur fourni par l'agence publicitaire à sa propre clientèle, ce qui n'est pas considéré comme un service se rattachant à un bien immeuble.

2.4.19.2. *L'article 31 bis, paragraphe 3, point c), s'applique-t-il aussi aux cas dans lesquels les services de publicité entraînent une modification des caractéristiques physiques du bien immeuble, en cas d'application de peinture sur une partie du bien immeuble, par exemple?*

272. Le libellé de l'article 31 bis, paragraphe 3, point c), n'opère aucune distinction entre les différentes formes et techniques de publicité. La question principale étant de savoir si le bien immeuble est l'objet du service ou non, et la réponse à cette question étant la même quelle que soit la technique de publicité utilisée, il convient de considérer que l'article 31 bis, paragraphe 3, point c), s'applique même lorsque le service nécessite l'application de peinture sur une partie d'un immeuble.
273. Néanmoins, comme indiqué au [point 271](#) ci-dessus, chaque situation contractuelle doit être évaluée séparément. Par exemple, si une agence publicitaire fournit un service de publicité nécessitant l'application de peinture sur un mur, ce service ne se rattachera pas à un bien immeuble et la TVA facturée par cette agence au preneur devra être déterminée en vertu des règles générales applicables. Toutefois, si l'agence publicitaire conclut un contrat distinct avec un sous-traitant qui sera chargé de peindre le mur pour elle, le service fourni par le peintre à l'agence publicitaire se rattachera à un bien immeuble et le peintre devra dès lors facturer la TVA dans le territoire où le bien immeuble est situé.

2.4.20. La mise à disposition d'un stand ainsi que d'autres services connexes [article 31 bis, paragraphe 3, point e)]

Article 31 bis, paragraphe 3 Le paragraphe 1 ne couvre pas:

e) **la mise à disposition d'un stand sur le site d'une foire ou d'une exposition, ainsi que d'autres services connexes** permettant à l'exposant de présenter des objets, tels que la conception du stand, le transport et l'entreposage des objets, la mise à disposition de machines, le câblage, l'assurance et la publicité;

2.4.20.1. *Quel est le champ d'application de l'article 31 bis, paragraphe 3, point e)?*

274. L'article 31 bis, paragraphe 3, point e), couvre les situations dans lesquelles la mise à disposition d'un stand sur le site d'une foire ou d'une exposition s'accompagne d'autres services connexes et définit ces services comme ne se rattachant pas à un bien immeuble.

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

275. Même si la mise à disposition d'un stand n'est accompagnée que d'un seul service connexe et que les services sont fournis comme un tout, cela suffit pour que la prestation relève du champ d'application de l'article 31 *bis*, paragraphe 3, point e), à savoir pour qu'elle soit traitée comme un service ne se rattachant pas à un bien immeuble. Cette approche est nécessaire pour garantir une application harmonisée de cette disposition dans l'ensemble de l'Union européenne, en vue d'éviter les cas de double imposition ou de non-imposition.
276. Trois critères cumulatifs essentiels doivent être remplis pour que le service soit considéré comme un service ne se rattachant pas à un bien immeuble en vertu de l'article 31 *bis*, paragraphe 3, point e):
- i) la mise à disposition d'un stand;
 - ii) la prestation d'un ou de plusieurs services connexes;
 - iii) la circonstance que ces services connexes permettent à l'exposant de présenter des objets et de promouvoir ses services ou ses produits.

2.4.20.2. Comment définir la notion de «mise à disposition d'un stand» figurant à l'article 31 *bis*, paragraphe 3, point e)?

277. La «mise à disposition d'un stand» consiste à mettre temporairement une surface délimitée et/ou une structure mobile (cabine, étal ou comptoir, par exemple) à la disposition d'un exposant pour lui permettre de participer à une exposition ou à une foire. Ce service est considéré comme ne se rattachant pas à un bien immeuble en vertu de l'article 31 *bis*, paragraphe 3, point e), dès lors que le stand est mis à disposition avec «d'autres services connexes», à savoir dès lors que le prestataire de services ne se limite pas à mettre à disposition une surface nue, mais fournit plutôt un ensemble de services requis par l'exposant pour la promotion temporaire de ses produits ou de son activité.
278. Par conséquent, aux fins de l'application de l'article 31 *bis*, paragraphe 3, point e), il convient d'opérer une distinction entre la location d'un bien immeuble seul [qui doit être considérée comme un service se rattachant à un bien immeuble en vertu de l'article 31 *bis*, paragraphe 2, point h)] et la mise à disposition d'un stand ainsi que d'autres services connexes permettant à l'exposant de présenter des objets [qui doit être considérée comme un service ne se rattachant pas à un bien immeuble en vertu de l'article 31 *bis*, paragraphe 3, point e)].
279. Pour opérer cette distinction entre ces deux cas de figure différents, il y a lieu de tenir compte de toutes les circonstances factuelles de l'opération, y compris des services implicitement inclus dans le contrat tels que l'approvisionnement en électricité, la mise à disposition d'une connexion à l'internet, la fourniture de services de chauffage et climatisation, etc.
280. Conformément à l'article 31 *bis*, paragraphe 3, point e), les autres services connexes fournis avec le stand doivent permettre à l'exposant de présenter des objets. Les services mentionnés couvrent la conception du stand, le transport et l'entreposage des objets, la mise à disposition de machines, le câblage, l'assurance et la publicité. Cette liste n'est pas exhaustive, mais simplement indicative. D'autres types de services pourraient aussi être couverts par les services connexes visés à l'article 31 *bis*, paragraphe 3, point e), pour autant qu'ils permettent à l'exposant de présenter des objets.
281. De tels services doivent être qualifiés d'autres services connexes à la mise à disposition d'un stand en vertu de l'article 31 *bis*, paragraphe 3, point e), qu'ils soient fournis au titre d'un seul contrat (avec la mise à disposition du stand) ou de contrats distincts conclus avec le même prestataire de services. L'application des

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

règles sur le lieu de prestation ne devrait pas être compromise par une modification des dispositions contractuelles visant à éluder l'imposition dans un territoire donné.

2.4.21. La mise à disposition de matériel en vue de l'exécution de travaux sur un bien immeuble (article 31 *ter*)

Article 31 *ter*

Lorsque **du matériel est mis à la disposition** d'un preneur en vue de l'exécution de travaux sur un bien immeuble, cette opération **ne constitue une prestation de services se rattachant à un bien immeuble que si le prestataire assume la responsabilité de l'exécution des travaux.**

Un prestataire qui fournit du matériel ainsi que du personnel en nombre suffisant pour son fonctionnement en vue de l'exécution de travaux est **considéré comme ayant assumé la responsabilité de l'exécution des travaux concernés.** Cette présomption selon laquelle le prestataire assume la responsabilité de l'exécution des travaux **peut être réfutée par tout moyen pertinent** de fait ou de droit.

282. L'article 31 *ter* dispose que la location de matériel à un preneur, avec ou sans personnel qualifié, en vue de l'exécution de travaux sur un bien immeuble est considérée comme un service se rattachant à un bien immeuble uniquement si le prestataire assume la responsabilité de l'exécution des travaux. Lorsque du matériel est mis à la disposition du preneur avec du personnel en nombre suffisant pour son fonctionnement, il est présumé que le prestataire ayant mis le matériel à disposition a assumé cette responsabilité. Dans ce cas, le service doit être imposé dans le pays où le bien immeuble concerné est situé.
283. L'utilisation d'échafaudages pour la construction, la réparation ou le nettoyage d'un immeuble est un exemple typique de cas de figure dans lequel cette disposition pourrait s'appliquer. Si l'échafaudage est simplement mis à la disposition d'un preneur ou loué par un preneur, ce service de location ne sera pas considéré comme un service se rattachant à un bien immeuble. Toutefois, si le prestataire mettant l'échafaudage à disposition assume la responsabilité de l'exécution des travaux (construction, réparation ou nettoyage de l'immeuble, par exemple), notamment parce qu'il a également fourni du personnel en nombre suffisant pour exécuter ces travaux, le service sera considéré comme un service se rattachant à un bien immeuble.
284. En tout état de cause, la présomption figurant à l'article 31 *ter* selon laquelle le prestataire ayant mis le matériel à disposition assume la responsabilité de l'exécution des travaux peut être réfutée par tout moyen pertinent de fait ou de droit. Les dispositions contractuelles donneraient généralement des indications importantes sur la personne à laquelle incombe la responsabilité contractuelle.

ANNEXE

EXTRAITS DE LA LEGISLATION PERTINENTE

DIRECTIVE 2006/112/CE DU CONSEIL (disposition déjà applicable)

Article 47 – Prestations de services rattachées à un bien immeuble

Le lieu des prestations de services se rattachant à un bien immeuble, y compris les prestations d'experts et d'agents immobiliers, la fourniture de logements dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire, tels que des camps de vacances ou des sites aménagés pour camper, l'octroi de droits d'utilisation d'un bien immeuble et les prestations tendant à préparer ou à coordonner l'exécution de travaux immobiliers, telles que celles fournies par les architectes et les entreprises qui surveillent l'exécution des travaux, est l'endroit où ce bien immeuble est situé.

RÈGLEMENT D'EXÉCUTION (UE) N° 1042/2013 DU CONSEIL (dispositions entrant en vigueur le 1^{er} janvier 2017) modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne le lieu de prestation des services

Article 13 ter

Pour l'application de la directive 2006/112/CE, est considéré comme «bien immeuble»:

- a) *toute partie déterminée de la terre, située à ou sous sa surface, à laquelle peuvent être attachés des droits de propriété et de possession;*
- b) *tout immeuble ou toute construction fixé(e) au sol ou dans le sol au-dessus ou au-dessous du niveau de la mer, qui ne peut être aisément démonté(e) ou déplacé(e);*
- c) *tout élément installé et faisant partie intégrante d'un immeuble ou d'une construction sans lequel l'immeuble ou la construction est incomplet, tel que portes, fenêtres, toitures, escaliers et ascenseurs;*
- d) *tout élément, matériel ou machine, installé à demeure dans un immeuble ou une construction qui ne peut être déplacé sans destruction ou modification de l'immeuble ou de la construction.*

Article 31 bis

1. Les services se rattachant à un bien immeuble, au sens de l'article 47 de la directive 2006/112/CE, ne comprennent que les services présentant un lien suffisamment direct avec le bien concerné. Les services sont considérés comme ayant un lien suffisamment direct avec un bien immeuble dans les cas suivants:

- a) *lorsqu'ils sont issus d'un bien immeuble, que ledit bien immeuble est un élément constitutif du service et qu'il est central et essentiel pour les services fournis;*
- b) *lorsqu'ils sont fournis ou destinés à un bien immeuble et ont pour objet de modifier le statut juridique ou les caractéristiques physiques dudit bien.*

2. Le paragraphe 1 couvre notamment:

- a) *l'établissement de plans d'un immeuble ou de parties d'un immeuble destiné à être érigé sur une parcelle de terrain déterminée, indépendamment du fait que la construction ait lieu ou non;*
- b) *la prestation de services de surveillance ou de sécurité sur place;*

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

- c) *la construction d'un immeuble sur un terrain, ainsi que les travaux de construction et de démolition exécutés sur un immeuble ou des parties d'un immeuble;*
- d) *la construction de structures permanentes sur un terrain, ainsi que les travaux de construction et de démolition exécutés sur des structures permanentes telles que les réseaux de canalisations pour le gaz et l'eau, les égouts et les structures similaires;*
- e) *les travaux effectués sur des terrains, y compris des services agricoles tels que le labourage, l'ensemencement, l'irrigation et la fertilisation;*
- f) *l'étude et l'évaluation du risque et de l'intégrité du bien immeuble;*
- g) *l'évaluation du bien immeuble, y compris lorsque ces services sont nécessaires à des fins d'assurance, pour déterminer la valeur d'un bien immeuble comme garantie pour un prêt ou pour apprécier les risques et dommages dans des litiges;*
- h) *le crédit-bail ou la location d'un bien immeuble, dans les cas autres que ceux couverts par le paragraphe 3, point c), y compris l'entreposage de biens dans une partie spécifique du bien immeuble affectée à l'usage exclusif du preneur;*
- i) *les services d'hébergement dans le secteur hôtelier ou dans des secteurs ayant une fonction similaire, tels que les camps de vacances ou les terrains aménagés pour le camping, y compris le droit de séjourner dans un lieu spécifique résultant de la conversion de droits d'utilisation à temps partagé et les situations analogues;*
- j) *l'octroi ou le transfert de droits, autres que ceux visés aux points h) et i), relatifs à l'usage de l'ensemble ou de parties d'un bien immeuble, y compris l'autorisation d'utiliser une partie d'un bien, tels que l'octroi de droits de pêche ou de chasse, ou d'accès à des salons d'attente dans les aéroports, ou d'utiliser une infrastructure soumise au péage, comme les ponts ou les tunnels;*
- k) *l'entretien, la rénovation et la réparation d'un immeuble ou de parties d'un immeuble, y compris les travaux tels que le nettoyage, la pose de carrelage, de papier peint et de parquet;*
- l) *l'entretien, la rénovation et la réparation de structures permanentes telles que les réseaux de canalisations pour le gaz et l'eau, les égouts et les structures similaires;*
- m) *l'installation ou le montage de machines ou de matériel qui, après installation ou montage, sont considérés comme des biens immeubles;*
- n) *l'entretien et la réparation, l'inspection et le contrôle des machines ou du matériel si ces machines ou ce matériel sont considérés comme des biens immeubles;*
- o) *la gestion de propriété, autre que la gestion des portefeuilles d'investissements immobiliers visée au paragraphe 3, point g), consistant en l'exploitation de biens immobiliers commerciaux, industriels ou résidentiels, par le propriétaire ou pour le compte de celui-ci;*
- p) *les services d'intermédiaire concernant la vente, le crédit-bail ou la location de biens immeubles et l'octroi ou le transfert de certains droits sur un bien immeuble ou de droits réels immobiliers (qu'ils soient ou non assimilés à des biens corporels), autres que les services d'intermédiaire visés au paragraphe 3, point d);*
- q) *les services juridiques relatifs au transfert d'un titre de propriété immobilière, à l'octroi ou au transfert de certains droits sur un bien immeuble ou de droits réels immobiliers (qu'ils soient ou non assimilés à des biens corporels), tels que les actes notariés, ou à l'établissement d'un contrat en vue de la vente ou de l'achat d'un bien immeuble, même si l'opération principale se traduisant par la modification du statut juridique desdits biens n'est pas menée à terme.*

3. Le paragraphe 1 ne couvre pas:

- a) *l'établissement de plans d'un immeuble ou de parties d'un immeuble si l'immeuble n'est pas destiné à être érigé sur une parcelle de terrain déterminée;*

**Notes explicatives sur les règles de l'UE en matière de TVA
concernant le lieu de prestation des services se rattachant
à un bien immeuble, qui entreront en vigueur en 2017**

- b) *l'entreposage de biens dans un bien immeuble si aucune partie spécifique du bien immeuble n'est affectée à l'usage exclusif du preneur;*
- c) *les services de publicité, même s'ils impliquent l'usage de biens immeubles;*
- d) *les services d'intermédiaire dans la prestation de services d'hébergement dans le secteur hôtelier ou dans des secteurs ayant une fonction similaire, telles [sic] que les camps de vacances ou les terrains aménagés pour le camping, si l'intermédiaire agit au nom et pour le compte d'une autre personne;*
- e) *la mise à disposition d'un stand sur le site d'une foire ou d'une exposition, ainsi que d'autres services connexes permettant à l'exposant de présenter des objets, tels que la conception du stand, le transport et l'entreposage des objets, la mise à disposition de machines, le câblage, l'assurance et la publicité;*
- f) *l'installation ou le montage, l'entretien et la réparation, l'inspection ou le contrôle des machines ou du matériel qui ne font pas partie du bien immeuble ou n'en deviennent pas partie;*
- g) *la gestion des portefeuilles d'investissements immobiliers;*
- h) *les services juridiques relatifs à des contrats, autres que ceux visés au paragraphe 2, point q), y compris les conseils donnés sur les clauses d'un contrat de transfert d'un bien immeuble, ou l'exécution d'un tel contrat, ou visant à prouver l'existence d'un tel contrat, lorsque ces services ne sont pas spécifiques au transfert d'un titre de propriété sur un bien immeuble.*

Article 31 ter

Lorsque du matériel est mis à la disposition d'un preneur en vue de l'exécution de travaux sur un bien immeuble, cette opération ne constitue une prestation de services se rattachant à un bien immeuble que si le prestataire assume la responsabilité de l'exécution des travaux.

Un prestataire qui fournit du matériel ainsi que du personnel en nombre suffisant pour son fonctionnement en vue de l'exécution de travaux est considéré comme ayant assumé la responsabilité de l'exécution des travaux concernés. Cette présomption selon laquelle le prestataire assume la responsabilité de l'exécution des travaux peut être réfutée par tout moyen pertinent de fait ou de droit.