

## Mise à disposition d'emplacements à des brocanteurs ou des exposants dans des foires : toujours une location immobilière exemptée de TVA ? (27 mars 2020)

(Note sous Bruxelles, 12 septembre 2019)

Christian Amand, Avocat, Xirius

En 2005 et 2006, M. B avait obtenu l'autorisation d'une grande surface d'organiser régulièrement une brocante les dimanches sur son parking à Waterloo. En se référant au point 10 de la circulaire 15/1978, M. B. n'avait pas appliqué de TVA sur cette activité pour le motif qu'il s'agissait d'une location immobilière exemptée de TVA. Le fonctionnaire taxateur estime qu'il s'agit d'un « service d'accès à la vente » et que par conséquent cette activité aurait dû être soumise à la TVA.

Le tribunal de première instance de Bruxelles donne raison à M. B. La cour d'appel de Bruxelles confirme qu'il s'agit bien d'une location immobilière exemptée de TVA selon laquelle le bailleur accorde à un locataire le droit d'occuper un immeuble, pour une durée convenue, contre rémunération et d'exclure toute autre personne du bénéfice d'un tel droit (CJUE, 22 janvier 2015, aff. C55/14, *Régie communale autonome du Stade Luc Varenne*). Tel est le cas dans le cas soumis à la cour puisque:

- peu importe que la mise à disposition des emplacements soit limitée aux dimanches et jours fériés ;
- le prix est fonction de la surface de ces emplacements ;
- les emplacements sont disponibles pendant des tranches horaires précises ;
- chaque brocanteur dispose d'un droit exclusif sur son emplacement, quand bien même il est situé sur un parking accessible au public ;
- toute personne dont le comportement est préjudiciable aux exposants ou aux visiteurs peut être exclue ;
- le fait que les exposants ne choisissent pas eux-mêmes leur emplacement ne constitue qu'une modalité de la mise à disposition des emplacements ;
- M. B ne réalise pas de prestations de publicité au profit des brocanteurs. Ceci ressort notamment du fait que l'essentiel de ses frais est le loyer qu'il paie à la grande surface ;
- les prestations de nettoyage du parking après chaque brocante relèvent des obligations de M. B envers la grande surface et ne constituent pas des services aux brocanteurs eux-mêmes ;
- etc.

Dans son commentaire de la TVA à jour au 1<sup>er</sup> juillet 2018 (livre I, chapitre 3, section 8,3,A, c), l'administration arrive à la même conclusion :

« La seule location d'un stand dans une foire ou une exposition qui ne s'accompagne d'aucun service connexe permettant à l'exposant de présenter des objets est un service se rattachant à un bien immeuble par nature.

L'administration considère aussi que la simple mise à disposition des participants d'un espace fermé ou d'un emplacement avec, dans certains cas, des opérations qui y sont étroitement liées (électricité, eau, chauffage, air conditionné, éclairage, nettoyage), même si ces dernières sont facturées séparément, constitue une prestation unique, localisée à l'endroit où le bien immeuble dans lequel se déroule la manifestation est situé (article 21, § 3, 1<sup>o</sup>, du Code de la TVA dans un contexte B2B; article 21 bis, § 2, 1<sup>o</sup>, du Code de la TVA dans un contexte B2C); (circulaire n<sup>o</sup> 15/1978 du 12 mai 1978, numéro 10) ».

***Mais toute mise à disposition d'un stand n'est pas nécessairement une location immobilière exemptée de TVA***

Quand bien même la position administrative est claire et l'arrêt de la cour d'appel est admirablement motivé, il convient d'être très précis sur la portée de cette exemption.

Le règlement CE 282/2011 applicable depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2015 prévoit en son article 31 bis(3)(e) que n'est pas un service immobilier « 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, l'entreposage des objets, la mise à disposition de machines, le câblage, l'assurance et la publicité ».

Aux numéros 277 à 280 des notes explicatives publiées par la Commission européenne, on peut lire que :

« 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)].

280 (...) 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 31bis, paragraphe 3, point e), pour autant qu'ils permettent à l'exposant de présenter des objets. »

### ***Une distinction qui a perdu une partie de son intérêt depuis 2019***

La distinction service immobilier ou non a perdu une partie de son intérêt depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019. Depuis cette date, la mise à disposition de biens immeubles par nature à des fins autre que le logement est toujours soumise à la TVA dès lors que :

- elle ne dépasse pas six mois ;
- les preneurs sont des assujettis, autres que des organismes sans but le lucre ou des assujettis dont l'activité est exemptée sur la base de l'article 44, §2, du Code TVA. Contrairement aux foires commerciales, les participants à une brocante ne sont pas nécessairement des assujettis. Tel sera le cas lorsque leur activité sera purement occasionnelle.

La distinction « location immobilière taxable » (par opposition à d'autres services taxables) présente encore un intérêt si celui qui met des stands à disposition (location immobilière taxable) est lui-même un assujetti établi étranger qui fournit des services à un assujetti non établi en Belgique. Si la mise à disposition de stands est qualifiée de location immobilière, le lieu de la prestation est la Belgique (art. 21bis §3, 1<sup>o</sup> du CTVA) et par conséquent ce « sous-locataire » devra s'identifier à la TVA en Belgique et facturer de la TVA belge à des « sous-sous locataires » assujettis établis à l'étranger et n'ayant pas désignés de représentants responsables en Belgique (art. 51, §1er, et non art. 51, §1er, 5<sup>o</sup> du Code TVA). En revanche, si ce n'est pas de la location immobilière, les règles générales en matière de localisation des services applicables (art. 21, §2, du Code TVA et autoliquidation dans le pays du preneur assujetti établi à l'étranger).

### ***Conclusions***

Si la position de la cour d'appel se justifie pour les cas spécifique des brocantes, en revanche la qualification de location immobilière ne peut certainement pas être automatiquement étendue à tous les stands dans des foires commerciales ou de courses automobiles. Ce type de litige a ceci de dérangeant qu'il aura fallu plus de 15 ans pour qu'un assujetti qui avait suivi scrupuleusement les instructions administratives obtienne gain de cause. Et ce n'est malheureusement pas un cas isolé. Or les instructions administratives et leur respect par les fonctionnaires visent à garantir l'égalité des belges devant la loi telle qu'elle est garantie par l'article 11 de la Constitution. On peut comprendre que des fonctionnaires puissent parfois avoir des difficultés à appliquer des instructions à un cas concret. En revanche, on peut plus difficilement comprendre que lorsqu'un litige est porté devant les tribunaux et qu'il fait l'objet d'un examen attentif, l'administration maintienne pendant 15 ans une position contraire à ses propres interprétations. La raison n'est pas nécessairement de la



simple négligence : il arrive que l'administration souhaite obtenir une décision judiciaire pour justifier un changement d'interprétation ou de législation. Mais le coût en est prohibitif pour les victimes dont la vie est ruinée par d'épuisantes procédures judiciaires dans des litiges dont l'enjeu dépasse leur situation personnelle. Ceci est particulièrement scandaleux dans le contexte d'engorgement actuel des cours et tribunaux. Les ministres des finances seraient bien inspirés de faire respecter les règles élémentaires de discipline par les fonctionnaires sur lesquels ils exercent une autorité hiérarchique.



Christian Amand

Avenue Tedescolaan 7

1160 Bruxelles - Brussel

Tél. : + 32 2 663.14.55

Fax : + 32 2 663.30.78

E-mail: [ca@xirius.be](mailto:ca@xirius.be)

Website: <http://www.xirius.be>