

Taux de TVA sur les repas livrés dans les homes (1^{er} mai 2020)

(Note sous Civ. Liège, 5 septembre 2019, *Domaine des Sorbiers*)

Le tribunal de première instance de Liège a estimé que la fourniture de repas par une SPRL à un home pour enfants handicapés était un service de restauration soumis à une TVA de 12 % et non la fourniture de nourriture soumise à 6 %. Ce qui distingue le service de restauration par rapport la livraison de nourriture sont le caractère humain non négligeable dans la qualité des prestations attendues et la priorité donnée au travail et au savoir-faire dans la préparation des repas ; la quantité de services complémentaires – ajoutée à la préparation des repas – imposées pour préserver la propreté et l'hygiène des lieux, infrastructures et ustensiles confère un caractère prédominant de services à l'opération dans son ensemble.

Une convention conforme à la pratique administrative de l'époque

Le 10 janvier 2012, le home avait conclu avec une entreprise de catering une convention de fourniture de nourriture. Cette convention était semble-t-il conforme à un accord conclu directement entre le secteur du catering et le ministre des Finances le 3 septembre 2002. Afin de permettre de réduire la charge TVA, cet accord confirmait notamment le recours à des groupements de frais ou encore le fait que la société de catering prépare les aliments dans la cuisine de son client et la mise à disposition d'équipements. Un tel accord se justifiait pour le motif qu'avant le 1^{er} juin 2009, la directive TVA interdisait aux États membres de l'UE d'appliquer un taux réduit de TVA aux services de restauration. Ce n'est qu'à partir du 1^{er} janvier 2010 que les services de restaurant et de restauration ont pu bénéficier d'un taux réduits de TVA en Belgique.

Une nouvelle décision administrative

Le 24 juin 2014, l'administration a publié une décision administrative n° E.T. 100.714 (applicable à partir du 1^{er} octobre 2014) et selon laquelle la fourniture de plats préparés avec l'une ou l'autre intervention matérielle chez le client (préparation des plats sur place, service, fourniture d'assiettes, de couverts, de verres...) est une prestation de services de restaurant ou de restauration soumise à une TVA de 12 %.

La conséquence d'un arrêt de la Cour de justice

Par cette décision n° E.T. 100.714 du 24 juin 2014, l'administration souhaitait se conformer à un arrêt de la Cour de justice du 10 mars 2011, aff. Jointes C-497/09, C-499/09, C-501/09, *Manfred Bog*. La Cour s'était prononcée sur les critères permettant de distinguer la fourniture de nourriture ou plats à emporter tels que ceux livrés dans des stands, véhicules de restauration et cinémas par opposition aux plats fournis à domicile par un traiteur. Selon la Cour, les prestations d'un traiteur sont des services de restauration. En effet,

- ces services ne sont pas le résultat d'une simple préparation standardisée, mais contiennent une dimension de prestation de services nettement plus importante et requièrent un travail et un savoir-faire supérieurs. La qualité des mets, la créativité ainsi que la présentation sont, dans ce cas, des éléments qui, la plupart du temps, revêtent pour le client une importance déterminante. Fréquemment, le client se voit offrir non seulement la possibilité de composer son menu, mais même celle de faire réaliser des plats individuels à sa demande ;
- les plats sont ensuite livrés par celui-ci dans des récipients chauds fermés ou réchauffés sur place par celui-ci. Il est également essentiel pour le client que cette livraison des plats intervienne au moment précis qu'il a fixé ;
- les prestations d'un traiteur à domicile peuvent comprendre des éléments qui permettent la consommation, tels que la fourniture de vaisselle, de couverts, voire de mobilier. Ces éléments, à la différence de la simple mise à disposition d'une infrastructure rudimentaire dans le cas des stands ou des véhicules de restauration et de cinémas, supposent en outre une certaine intervention humaine pour apporter, reprendre et, le cas échéant, nettoyer le matériel.

Par conséquent, la Cour estimait que sauf dans les cas où le traiteur se borne à livrer des plats standardisés sans autre élément de service supplémentaire ou lorsque d'autres circonstances particulières démontrent que la livraison des plats représente l'élément prédominant de l'opération, les activités de traiteur à domicile constituent des prestations de services.

Une jurisprudence rigoureuse et constante

La jurisprudence tire les conclusions logiques d'une distinction biens et services. Et elle pouvait difficilement faire autrement. Quand bien même le tribunal de Liège a écarté l'argument de l'administration selon lequel il s'agissait d'un service pour le simple motif que l'ASBL les Sorbiers mettait des locaux gratuitement à la disposition d'une entreprise de catering, il n'en n'était pas moins tenu par la distinction biens/services : les produits alimentaires bénéficient d'un taux de TVA réduit sur la base du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, tandis que les services de restaurant et de restauration (à l'exclusion de la fourniture de boissons) sont soumis à une TVA de 12 % (Tableau B, I de l'annexe de l'Annexe de l'AR n° 20).

En outre, ce jugement est conforme à un arrêt de la Cour de cassation du 16 novembre 2006, *Demloc* et auquel l'État belge aurait pu se référer. La Cour avait estimé qu'il y avait prestation de services dès lors que la société de catering organisait l'intégralité du service de restauration collective dans deux maisons de repos avec l'obligation d'assurer un service ininterrompu et en tenant compte des directives spécifiques et qu'elle devait élaborer les menus, traiter avec les fournisseurs et préparer sur place les repas destinés aux résidents et

Avertissement important : ces informations ne sont pas destinées à appuyer ou provoquer une prise de décision ou un avis définitif mais ont pour seule vocation, et pour seul pouvoir, de susciter une réflexion préalable à une information individualisée

au personnel des maisons de repos. La Cour de cassation se réfère à la jurisprudence antérieure de la Cour de justice dans l'affaire C-231/94 *Faaborg-Gelting* dont il ressortait que les opérations de restauration consistant à servir des plats destinés à être consommés sur place ne constituent pas des livraisons de biens, mais des prestations de services.

Une décision politique contestable

L'application d'une TVA de 12 % sur des services essentiels pour des enfants handicapés laisse une impression de malaise. Pour ces enfants, ces services de restauration ne sont pas un luxe, mais des services de première nécessité qui sont eux-mêmes financés en tout ou partie par l'impôt. Une partie des subsides publics reçus par le home ont été utilisés pour le paiement d'impôts. Certes, l'organisme qui attribue le subside n'est pas le même que celui qui perçoit l'impôt, mais en fin de compte c'est le contribuable qui supporte la charge... Lorsqu'en 2002, le ministre Reynders avait approuvé des structures fiscales que l'on pourrait qualifier de « créatives » afin d'appliquer un taux réduit aux fournitures de repas dans des homes et des hôpitaux, la directive TVA exigeait l'application d'un TVA au taux standard et donc 21 % en Belgique. Ce n'est que depuis le 1er juillet 2009 que la Belgique est autorisée à appliquer une TVA à « des taux » réduits sur les prestations de restauration.

Mais pourquoi donc « l'Europe » freine-t-elle la liberté des États à décider des taux réduits ? Il n'y a pas à cela de raisons techniques. La TVA est un impôt général sur la consommation, peu importe qu'il s'agisse de biens ou de services (art. 1(2) de la directive 2006/112/CE). Toutefois, vers fin des années 1980, la Commission européenne proposait d'appliquer une TVA dans le pays d'origine, ce qui exigeait à l'époque une certaine harmonisation des taux de TVA. Mais depuis 2011, la Commission européenne a définitivement renoncé à cette option pour axer ses futures propositions sur une TVA dans le pays de destination. Et ceci rend inutile une harmonisation des taux de TVA en Europe et, a fortiori, des interprétations rigides des taux imposés aux États membres.

Depuis le 1er juillet 2009, la Belgique (comme les autres États membre de l'UE) est autorisée à appliquer « soit un, soit deux taux réduits de TVA » aux services de restaurant et de restauration (article 98 (1) et (2) juncto annexe III de la directive 2006/112/CE). C'est sur cette base que le taux réduit de 12% est applicable depuis le 1er janvier 2010 aux services de restauration (AR du 9 décembre 2009, MB 14 décembre 2009). Qu'est-ce qui s'opposerait à ce que le taux de 6% s'applique aux services de restauration fournis à des maisons de repos ou des homes ? Est-ce parce que les hommes politiques sont trop heureux de pouvoir dire que c'est « l'Europe » qui est responsable, alors qu'en fin de compte c'est eux qui décident ?

Tant sur le plan pratique que selon les principes de la TVA, un taux zéro avec droit à déduction de la TVA supporté sur les charges du secteur des soins de santé (comme c'est déjà le cas en Belgique pour les éditeurs de presse) serait techniquement le plus simple. Au début des années 1970, lors de négociation de la sixième directive TVA, certains États membres estimaient qu'un taux zéro avec droit à déduction était difficile à contrôler et qu'il



était une forme de subside. Ces objections n'ont plus été discutées depuis lors et c'est pour cette raison que 50 ans plus tard, le secteur social et des soins de santé se voit imposer un régime TVA d'une complexité délirante au point d'empêcher une bonne utilisation des moyens mis à sa disposition.

Aussi n'est-il pas surprenant que le 20 mars 2020, la Commission européenne a invité tous les États membre de l'UE, en ce compris le Royaume-Uni, à communiquer une demande pour renoncer à l'application de droits de douane et de TVA sur l'importation d'équipements protecteur et autre. Tous les États membres ont répondu et la décision du Conseil du 3 avril 2020 a pris effet rétroactivement le 30 janvier 2020.



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

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