

Quand un taux réduit de TVA s'applique-t-il à la fourniture des repas par des société de catering dans les maisons de repos, hôpitaux, homes, écoles ? (8 octobre 2021)

(Note sous Liège, 19 février 2021)

Une société de catering fournissait des repas dans un home pour enfants handicapés et appliquait une TVA de 6% pour le motif qu'il s'agissait selon elle d'une livraison de nourriture. Le fisc estime qu'il s'agit d'une prestation de restauration. En effet, la société de catering n'avait pas respecté le prescrit de la décision administrative du 24 juin 2014, n° E.T. 100.714, Selon celle-ci, il y a livraison de nourriture (pouvant bénéficier d'un taux réduit) et non une prestation de services dès lors que l'entreprise de catering se contente de préparer les plats qui sont mis à disposition du client qui chargera son personnel de servir les pensionnaires et les malades. L'administration précise que ceci implique que le home facture à la société de catering les frais locaux et la prise en charge des frais de maintenance des équipements, électricité, eau chaude, frais de nettoyage.

Dans un jugement du 5 septembre 2019, le tribunal de première instance de Liège a estimé que la société de catering ne se bornait pas à délivrer matériellement de la nourriture, mais que la livraison de la nourriture apparaissait comme une composante d'une prestation complexe conçue dans une globalité de services relevant d'un processus de préparation de repas à des moments déterminés et fixés unilatéralement par le co-contractant.

Dimension prestation de service prédominante

L'affaire est portée devant la cour d'appel de Liège qui estime dans un arrêt du 19 février 2021 que la réalité concrète des opérations prime sur les expressions et les termes utilisés par la convention. La « dimension de prestation de services prédominante » ressort de ce que :

- la réalisation même des repas est accomplie par le home au moyen de l'infrastructure mise à disposition par ce dernier. Ceci constitue un élément caractérisant une prestation de services ;
- les repas sont préparés au sein de l'institution ;
- les pensionnaires n'ont pas de choix ;
- c'est le chef cuisinier de la société de catering qui est chargé de la conception et de l'établissement des menus
- la nourriture doit être fournie aux heures prévues, sept jours sur sept, y compris les jours fériés ;
- la société de catering est obligée de nettoyer les locaux, l'infrastructure et les ustensiles mis à sa disposition. Elle doit placer tous les déchets dans des réceptacles appropriés et effectuer un tri sélectif.

Le fait que la société de catering n'assure pas elle-même le service à table et ne dispose pas d'un droit d'accès aux espaces de restauration des différentes ailes du home n'est pas de nature à remettre en cette conclusion.

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

Analogie avec les services de traiteur à domicile

La cour d'appel se réfère à la notion de de plats fournis à domicile par un traiteur au sens donné par la Cour de justice dans l'aff. C-497/09, *Manfred Bog*, point 77. Ces plats 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 supérieur : « 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. Cette dimension de service trouve d'ailleurs une traduction sur le plan terminologique, dans la mesure où, dans le langage courant, on parle en général de «service traiteur» de même que de plats «commandés», plutôt qu'«achetés», à un traiteur à domicile ».

La cour d'appel applique donc aux repas fournis à des handicapés les mêmes critères que ceux développés par la Cour de justice pour les banquets. Même s'il présente une certaine logique, il se dégage un certain malaise d'un tel raisonnement...

Dans le même sens, le tribunal de première instance de Mons avait estimé dans un jugement du 8 janvier 2008 que le seul fait pour le personnel soignant d'une maison de repos de servir aux pensionnaires les repas ne peut suffire à ôter aux fournitures d'un traiteur extérieur le caractère prédominant des prestations de services et à considérer qu'il s'agirait de plats à emporter.

Peu importe que le service de table ne soit pas assuré ?

Dans un arrêt du 2 décembre 2010, la Cour de cassation avait estimé qu'elle effectuait pour le tout une prestation de services au sens de l'article 18, §1er, al.2, 11°, du Code TVA la personne qui pour le même événement fournit la nourriture et intervient également dans les services de table. Une telle distinction assez simple mettre en œuvre ressortait déjà d'une lettre du 3 septembre 2002 du ministre Didier Reynders à l'Union belge du catering.

Dans les fast food, le problème se pose également lorsque les clients consomment sur place ou emportent la nourriture. D'où la question qui est souvent posée aux clients : est-ce pour emporter ou consommer sur place ? Par souci de simplicité, des évaluations forfaitaires sont fréquemment acceptées par l'administration.

Un changement de position administrative est-il nécessaire ?

Les critères avancés par l'administration dans sa décision du 24 juin 2014 et par le ministre des Finances en 2002 avaient l'avantage de la simplicité. Ils permettent aussi une application uniforme des règles TVA à des situations comparables. Ils permettent ainsi le respect des principes constitutionnels et des principes généraux de droit de l'Union interdisant toute discrimination. On rappellera que la Belgique a l'obligation de respecter le principe de non-discrimination lors de la transposition de dispositions européennes dans l'ordre juridique belge.

L'interprétation administrative est confortée par la Cour de justice lorsque celle-ci estime que « le fait que des plats et repas soient cuits, rôtis, frits ou autrement préparés en vue de

leur consommation immédiate ne fait pas obstacle à ce qu'il s'agisse de denrées alimentaires pouvant bénéficier d'un taux réduit » (CJUE, 10 mars 2011, aff. C-497/09, *Manfred Bog*).

Rien ne permet donc d'affirmer que l'arrêt de la cour d'appel de Liège remette en cause la position administrative. Et il appartient aux entreprises d'appliquer correctement la position administrative ou mettre en œuvre les structures fiscales telles que les groupements de frais, comme suggéré par le ministre Reynders en son temps.

Une difficulté structurelle de la TVA à favoriser certaines activités socialement désirables

L'arrêt de la cour d'appel de Liège illustre les grandes difficultés à mettre en œuvre les taux réduits en matière de TVA et l'opposition que suscitent ces taux réduits dans le monde académique (voir récemment Rob van Brederode, *Rate Policy : Evaluating the Arguments for a Single Rate Versus Multiple Rates in Virtues and Fallacies of VAT: An Evaluation after 50 Years*, Kluwer Law International, 2021 et Eckhard Binder, *VAT Gap, reduced VAT rates and their impact on compliance costs for business and on consumers*, European Parliamentary Research Service, PE 694.215 September 2021, p. 67). Ces auteurs et bien d'autres encore observent avec beaucoup d'exemples à l'appui que les taux de TVA ne sont pas un moyen efficace pour favoriser certaines catégories de consommateurs.

D'autre part, comme l'ont démontré Christian Knotze et Sebastian Pfeiffer, les exemptions de TVA ne constituent pas non plus une solution (voir *Exemptions in VAT : A Theoretical Overview of Traditionnal an Modern VAT Systems in Virtues and Fallacies of VAT: An Evaluation after 50 Years*, Kluwer Law International, 2021).

Une éventuelle solution serait de supprimer tous les taux réduits actuels, ainsi que les exemptions autres que celles de nature technique (comme pour les services financiers) tout en appliquant uniquement des taux réduits aux activités socialement désirables actuellement exemptées de TVA. Il faudrait pour cela que les organismes dont les activités sont actuellement exemptées de TVA réalisent qu'ils auraient intérêt à ce que leurs activités soient soumises à la TVA : ils réaliseraient des économies très importantes au niveau des coûts d'organisation comme il ressort d'un remarquable rapport réalisé pour la Commission européenne par Copenhagen Economics et KPMG (*VAT in the public sector and exemptions in the public interest* (2013). Suite à ce rapport, le Conseil des communes et régions d'Europe a publié une réaction très nette selon laquelle, il n'y avait pas de problèmes (voir CCRE *TVA et exonérations fiscales en ce qui concerne les organismes publics*, 29 avril 2014). Par la suite, la Commission Européenne a reçu pour instruction « au plus haut niveau » d'arrêter toute recherche dans ce domaine. Tant qu'une réflexion n'est pas menée par les secteurs concernés eux-mêmes (ou du moins, par les plus importants acteurs de ces secteurs), il est douteux que le monde politique prenne le risque d'ouvrir une discussion.