

# PACIOLI



## FLASH

### *Adaptation de l'indemnité kilométrique pour le secteur public à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2006*

Les fonctionnaires qui utilisent leur propre véhicule pour les besoins du service perçoivent une indemnité kilométrique. A partir du 1<sup>er</sup> juillet 2006 et jusqu'au 30 juin 2007, cette indemnité se monte à 0,2903 EUR/km (auparavant 0,2841 EUR/km). Le fisc accepte ce montant en tant que remboursement forfaitaire des frais de kilomètres à l'employé qui utilise son véhicule personnel pour le compte de son employeur. Le fisc considère qu'il s'agit de « frais propres dans le chef de l'employeur », et le remboursement est par conséquent non taxé dans le chef de l'employé.



## **La fiscalité applicable au secteur de l'horeca en matière de TVA**

*Le secteur de l'horeca occupe une place importante dans le paysage économique. Il est dès lors essentiel d'examiner d'un peu plus près la fiscalité applicable aux entreprises du secteur.*

*Si, en matière d'impôts sur les revenus, la situation des entreprises de l'horeca et des entreprises apparentées (dont les entreprises d'hébergement) est claire, il n'en va pas de même en matière de taxe sur la valeur ajoutée.*

*En l'espèce, il convient de renvoyer à l'important article 18 du Code de la TVA sur la prestation de services et la consommation sur place.*

### **I. Prestation de services – Fourniture – Consommation sur place**

#### **1. Prestation de services**

##### Article 18, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup> :

Est considérée comme prestation de services, toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien au sens du présent Code.

##### Article 18, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, 10<sup>o</sup> :

Est notamment considérée comme une prestation de services, l'exécution d'un contrat qui a pour objet la fourniture de logements meublés, de même que la mise à disposition d'emplacements pour le camping.

Il est en outre précisé que la fourniture de logements meublés au sens de l'article 18 précité, et de l'exception à l'exemption pour location immobilière visée à l'article 44, § 3, 2<sup>o</sup>, a, troisième tiret du Code, implique qu'il s'agit d'établissements exploités dans les conditions de la réglementation propre aux établissements hôteliers ou sous un autre statut, et qui présentent une organisation permanente groupant les différents facteurs humains et matériels concourant à assurer la prestation de services aux hôtes, notamment la réception des hôtes, la mise à leur disposition de chambres meublées et de linge de maison (draps de lit, couvertures, essuie-mains, gants de toilette,

## S O M M A I R E

- Flash **1**
- La fiscalité applicable au secteur de l'horeca en matière de TVA **1**

etc.), l'entretien et le nettoyage réguliers des chambres, en ce compris le renouvellement du linge de maison, ainsi que, éventuellement, la fourniture du petit déjeuner.

## 2. Fourniture et consommation sur place

### Article 18, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, 11<sup>o</sup> :

**La fourniture de nourriture et de boissons effectuée dans les restaurants et les débits de boissons et, plus généralement, dans des conditions telles qu'elles sont consommées sur place.**

Est donc visé tout établissement, quelle que soit sa dénomination (snack-bar, restaurant, taverne, pizzeria, hôtel, salle des fêtes, salon de consommation...), où sont consommés des repas chauds ou froids, quelle que soit leur nature (repas complets, repas légers, repas végétariens, hors-d'œuvre...) et sans distinction, selon que ces repas soient constitués d'un ou plusieurs plats ou services.

Il n'est en outre fait aucune distinction selon que ces repas soient servis à table, au comptoir, voire simplement à une tablette murale ou encore dans un espace en plein air aménagé à cette fin par l'exploitant.

Sont également visées, les friteries installées le long de la voie publique ou dans un lieu public, les installations permanentes dans les parcs d'attraction ou sur les parkings le long des autoroutes, dès lors que le client consomme effectivement son repas sur place et que l'exploitant a fait installer des tables ou bancs à proximité.

## II. Entreprises d'hébergement

### 1. Hôtels

La fourniture de logements meublés visée à l'article 44, § 3, 2<sup>o</sup>, a, troisième tiret du Code (qui constitue une exception à la location immobilière), vise les établissements qui présentent une organisation permanente groupant les différents facteurs humains et matériels concourant à assurer la prestation de services aux hôtes, notamment la réception des hôtes, la mise à leur disposition de chambres meublées, l'entretien et le nettoyage de ces chambres, en ce compris la mise à disposition de linge de maison (draps de lit, couvertures, essuie-mains, etc.), ainsi que, éventuellement, la fourniture du petit déjeuner.

Il n'est pas nécessaire que tous les services précités soient prestés. Il suffit que certains de ces services soient prestés aux voyageurs qui descendent dans l'établissement considéré. En revanche, il est requis, en vue de l'appli-

cation de l'article en question, qu'un logement meublé soit fourni.

La présente disposition s'applique donc également aux établissements suivants :

- 1<sup>o</sup> les établissements qui hébergent régulièrement des hôtes payants pour une durée inférieure à une nuit, même s'ils ne fournissent ni repas, ni boissons ;
- 2<sup>o</sup> les maisons de vacances ;
- 3<sup>o</sup> les maisons qui organisent régulièrement des retraites en internat, et plus particulièrement les maisons de retraite qui sont en fait des maisons de repos et de vacances pour personnes isolées désireuses de se retirer temporairement dans la solitude afin de récupérer physiquement et moralement.

### 2. Apparts-hôtels

L'appart-hôtel constitue une nouvelle formule de logement à mi-chemin entre l'hôtel et la location immobilière. Cette formule se caractérise par la mise à disposition d'un logement meublé pour une durée généralement supérieure à une semaine, accompagnée d'une offre de services supplémentaires comparable à l'offre habituelle d'un hôtel.

Dans ce dernier cas, il y a assujettissement à la TVA. Si, en revanche, aucun service supplémentaire n'est offert ou si un tel service n'est presté qu'à la demande du client moyennant le paiement d'un supplément ou si le client a la possibilité de renoncer à un ou plusieurs services déterminés en échange d'une réduction de prix, la mise à disposition correspond à une location immobilière exempte de TVA.

### 3. Logements – chambres d'hôtes – « gîtes » ruraux

Cette forme de fourniture de logements vise les établissements exploités dans les conditions de la réglementation propre aux établissements hôteliers ou sous un autre statut, et qui présentent une organisation permanente groupant les différents facteurs humains et matériels tels que prévus en matière d'exploitation hôtelière.

Les établissements qui ne prestent pas l'ensemble de ces services sont cependant également imposés sur leurs opérations, s'il ressort de faits concrets qu'ils proposent et prestent systématiquement à tous leurs clients, pour un prix global, un service qui consiste en la mise à disposition d'un logement meublé, tel qu'une chambre, un appartement, un chalet dans un parc de vacances, etc.

### *a. Chambres d'hôtes*

Lorsque des particuliers mettent une partie de leur habitation à la disposition de touristes, cette mise à disposition est une prestation de services au sens de l'article 18, § 1<sup>er</sup>, alinéas 1 et 2, 10<sup>o</sup> du Code de la TVA. Conformément aux dispositions de l'article 44, § 3, 2<sup>o</sup>, a), troisième tiret dudit Code, cette prestation de services n'est pas exemptée de la taxe si l'accueil et une présence sur place sont assurés pendant au moins une grande partie de la journée et si tous les clients se voient offrir, pour un prix global, en plus d'une chambre meublée, au moins un des services supplémentaires suivants qui est réellement presté suivant une formule fixée par l'exploitant : l'entretien et le nettoyage réguliers de la chambre, la fourniture et le renouvellement du linge de maison et la fourniture du petit déjeuner dans les chambres ou dans la salle à manger.

Par conséquent, si des particuliers louent régulièrement une ou plusieurs chambres d'hôtes ou chambres avec petit déjeuner à ces conditions, ils ont la qualité d'assujetti avec droit à déduction, et les services considérés sont soumis à la TVA au taux de 6 %, en application de la rubrique XXX, 1, du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 fixant les taux de la TVA. La qualité de l'exploitant (personne qui exerce une autre activité à titre principal, personne sans profession, pensionné...), le nombre de chambres louées et le fait que l'exploitant fait ou non de la publicité, est sans importance en l'espèce, mais il est clair qu'il y a exercice d'une activité économique réglementée dès lors que les coordonnées de l'intéressé figurent dans un guide touristique.

Si en revanche, l'exploitant ne propose aucun des services supplémentaires visés à l'alinéa 1<sup>er</sup> ci-dessus, la mise à disposition de chambres meublées à des touristes, est une location pure et simple. Cette location est exempte de la taxe conformément aux dispositions de l'article 44, § 3, 2<sup>o</sup> du Code précité ; et puisque les locaux sont destinés à être occupés par des personnes, l'exemption ne s'applique pas uniquement au bien immeuble par nature, mais également à la mise à disposition de biens meubles. Une telle location n'est par conséquent pas assujettie à la TVA et n'ouvre dès lors aucun droit à déduction de la taxe perçue en amont. C'est notamment le cas lorsque des touristes doivent s'adresser à une agence de location qui se borne à leur remettre la clé, sans que cette agence ou une tierce personne ne preste d'autres services.

Il y a exercice d'une activité économique réglementée dès lors que les coordonnées de l'intéressé figurent dans un guide touristique.

### *b. Mise à disposition de logements meublés par des communautés religieuses ou autres*

Ces établissements qui hébergent régulièrement des personnes qui éprouvent des difficultés à trouver le repos, reçoivent généralement en contrepartie un montant forfaitaire qualifié de « donation » et acquitté sur base mensuelle. Ce montant peut être considéré comme un loyer. Ces communautés prestent donc, dans le cadre de leur activité économique et de manière continue, des services de logement à leurs hôtes payants. Elles ont donc la qualité d'assujetti à la TVA avec droit à déduction. L'indemnité perçue par le prestataire de services constitue la contre-valeur réelle du service presté au bénéficiaire. En outre, le paiement volontaire effectué par le bénéficiaire ne peut être considéré comme la contrepartie d'un service presté à ce bénéficiaire.

La question de savoir si le « service » ou le « paiement désintéressé » par les hôtes constitue une contre-valeur réelle ou si le service peut être considéré comme presté à titre gracieux, est une question de fait qu'il convient d'apprécier au cas par cas.

### *c. Maisons de repos pour personnes âgées*

Conformément aux dispositions de l'article 44, § 2, 2<sup>o</sup> du Code de la TVA, les prestations de services effectuées dans l'exercice de leur activité habituelle par les maisons de repos pour personnes âgées (reconnues conformément à la loi du 12 juillet 1966) sont exemptes de la taxe.

La plupart des maisons de repos qui proposent des soins aux personnes âgées sont soumises aux dispositions de la loi précitée, de sorte que leurs services ne sont pas assujettis à la TVA. Le fait est toutefois que certaines maisons de repos ne relèvent pas du champ d'application de la loi précitée, notamment parce que les personnes qui y séjournent sont propriétaires de l'appartement qu'elles occupent ou le louent à un tiers. Dans ce cas, les prestations de services (effectuées par l'exploitant) sont bel et bien assujetties à la TVA.

## **III. Reçu**

### **1. Note ou reçu**

La note ou le reçu a vu le jour en application de l'article 22, § 2 de l'AR n° 1 du 29 décembre 1992.

A cet égard, il est stipulé que certains assujettis, dont les hôteliers, restaurateurs et autres exploitants d'établissements où sont régulièrement consommés des repas, doivent délivrer des notes ou reçus à leurs clients. Les notes et factures n'ont pas la même fonction que les reçus. La

facture est une pièce comptable qui établit en principe l'existence d'une opération imposable, le reçu est un document de contrôle.

Le reçu ne doit être délivré que dans les cas où la délivrance d'une facture n'est pas obligatoire.

Il importe par conséquent de préciser qu'une facture doit être délivrée dans tous les cas où un service horeca est presté à un assujetti qui reçoit ce service dans le cadre de son activité économique (et non pas dans le cadre de sa vie privée). L'assujetti doit par conséquent se faire connaître en tant que tel auprès du restaurateur, de sorte que ce dernier puisse lui délivrer une facture.

C'est donc cette seule facture qui confère au bénéficiaire du service un droit à déduction, dans les cas où un droit à déduction existe pour de tels services horeca.

Moyennant l'adaptation nécessaire, le reçu peut remplir la fonction de facture.

## **2. A qui s'applique l'obligation de délivrer des reçus ?**

L'obligation de délivrer des notes ou reçus ne s'applique qu'aux personnes qui ont la qualité d'assujetti, à l'exception des assujettis qui effectuent exclusivement des opérations qui sont exemptées de la taxe en vertu de l'article 44 du Code de la TVA, et pour lesquelles ils ne disposent d'aucun droit à déduction (hôpitaux, maisons de repos pour personnes âgées, établissements d'enseignements et établissements qui y sont annexés ou en dépendent).

Cette obligation s'applique en l'occurrence :

*1° à l'exploitant d'un hôtel ou, de manière plus générale, à l'exploitant d'un établissement où sont hébergés des hôtes payants*

La note ou le reçu doit comporter toutes les prestations de services effectuées par un tel exploitant : la fourniture de logements meublés, de nourriture et boissons et les services annexes (téléphone, nettoyage du linge de maison, mise à disposition d'un poste de radio et d'un téléviseur, parking, réservation de places de théâtre...) qui vont de pair avec la fourniture de logements et qui sont généralement inclus dans le prix global.

## *2° à l'exploitant d'un établissement où sont régulièrement consommés des repas*

Est donc visé tout établissement, quelle que soit sa dénomination (restaurant, taverne, snack-bar, pizzeria, salle des fêtes, café, cafétéria, salon de consommation de glaces ou de pâtisseries, crêperie, friterie et autres salons de consommation...), où sont consommés des repas chauds ou froids, quelle que soit leur nature (repas complets, repas légers, repas végétariens, hors-d'œuvre...) et sans distinction selon que ces repas soient constitués d'un ou plusieurs plats ou services.

Il n'est en outre fait aucune distinction selon que ces repas soient servis à table ou en libre service, selon qu'ils soient consommés à table, au comptoir, voire simplement à une tablette murale, ou encore dans un espace en plein air aménagé à cette fin par l'exploitant. Sont également visés les établissements qui ne fournissent des repas qu'à l'occasion de banquets.

Une note ou un reçu doit également être délivré(e) pour la fourniture de plats dits régionaux, sauf s'ils figurent dans la liste ci-après. Citons à titre d'exemple la « schelle van de zeuge », qui est une côtelette ou tranche de porc grillée, et les plats accompagnés d'une pomme de terre en chemise, indépendamment de la façon dont ils sont présentés ou des couverts utilisés.

Il arrive que les clients d'un restaurant consomment certaines boissons (apéritif, café, etc.) dans une salle autre que le restaurant. Pour autant que cette salle soit également accessible aux personnes qui ne consomment pas de repas et que ces boissons soient payées à l'endroit où elles sont consommées, l'exploitant ne doit pas faire figurer le prix de ces boissons sur le reçu qu'il délivre pour le repas, pas plus qu'il ne doit délivrer de reçu séparé.

## **3. Prestations de services pour lesquelles aucun reçu ne doit être délivré**

Les dispositions précitées ne s'appliquent cependant pas aux exploitants de baraques foraines qui sont utilisées lors des foires (même celles qui s'éternisent un certain temps), marchés, fêtes populaires, rencontres sportives, etc., à l'exception des installations permanentes (par exemple les installations dans les parcs d'attraction ou sur les aires de stationnement le long des autoroutes).

Ces dispositions ne s'appliquent pas davantage aux cantines d'entreprises.

De même, aucune note ni reçu ne doit être délivré(e) dans les cas où un traiteur livre des repas au domicile de son client et assure le service sur place pour le client et ses invités.

La fourniture d'en-cas qui ne subissent aucune préparation ni transformation par l'exploitant, et qui sont généralement servis en accompagnement de boissons (chips, saucisses sèches, biscuits, gaufres, chocolat, œufs durs, etc.) ne relève pas non plus du champ d'application de ces dispositions.

Cette dispense vaut également pour les exploitants de débits de boissons (café, taverne, snack-bar, salon de consommation...) qui se limitent à la fourniture de repas légers, exclusivement servis avec du pain et figurant dans la liste suivante :

- potages ;
- croques et autres toasts en tout genre ;
- croquettes (de crevettes, de viande, de volaille, de fromage...);
- sandwiches garnis (y compris les hamburgers, hot-dogs, pittas...);
- vols-au-vent, boudins, brochettes ;
- pâtes (spaghettis, lasagnes...) et pizzas ;
- salades froides de viande, de poisson... ;
- assiettes anglaises ;
- œufs préparés ;
- crêpes, glaces, gaufres, gâteaux, croissants, yaourts ;
- en-cas qui ne subissent aucune préparation ni transformation par l'exploitant, et qui sont généralement servis en accompagnement de boissons (chips, saucisses sèches...).

L'assujetti qui exploite un établissement divisé en un restaurant, d'une part, et en une salle où il se limite à fournir les repas précités, d'autre part, n'est tenu de délivrer un reçu que pour la consommation dans la partie restaurant.

L'exploitant qui fournit d'autres repas doit délivrer une note ou reçu, y compris pour les repas qui figurent dans la liste précitée.

Aucune note ni reçu ne doit être délivré(e) lorsque le client emporte le repas en vue de le consommer à l'extérieur de l'établissement de l'exploitant, ou lorsque l'exploitant livre le repas au domicile du client ou, de manière plus générale, à l'extérieur de son établissement.

#### 4. Modalités de délivrance

Passons à présent en revue, pour plus de clarté, les différentes modalités de délivrance.

##### **Première hypothèse : un seul contrat passé entre les particuliers ou l'association et l'exploitant de la cafétéria**

Dans cette hypothèse, le contrat conclu avec l'exploitant susvisé a donc pour objet, à la fois la mise à disposition de sa salle, et la fourniture d'un repas.

L'exécution du contrat qui a ces prestations pour objet est, en vertu de l'article 18, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, 11° du Code de la TVA, considérée comme une seule prestation de services même si, par ailleurs, l'exploitant de la cafétéria porte en compte un prix distinct pour la salle et pour le repas.

Dans ce cas, agissant dans ses installations, et les opérations effectuées étant considérées comme une prestation de services, au sens de l'article 18, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, 11° du Code de la TVA, l'exploitant en cause est toujours tenu de délivrer une note ou un reçu. Outre les autres mentions qui sont requises sur cette note ou ce reçu, le montant total dû ou payé par le client (y compris la taxe sur la valeur ajoutée) à indiquer sur la note ou le reçu s'entend, par ailleurs, dans ce cas, prix de la salle compris.

Ainsi qu'il résulte du n° 18, alinéa 2, de la circulaire 6/1999, ce qui est dit ci-avant a pour conséquence que l'exploitant en cause doit dès lors délivrer une note ou un reçu pour *tous* les repas qu'il sert, y compris pour ceux dits « légers ».

Cette règle souffre toutefois d'une exception dans la mesure où l'exploitant dispose d'installations *bien distinctes*, d'une part, pour l'organisation du banquet, d'autre part, pour la fourniture des repas « légers ». Si tel est le cas, il ne doit pas délivrer de notes ou de reçus pour ces dernières opérations, mais il reste évidemment tenu à la délivrance de ces documents pour ce qui concerne la fourniture du banquet.

D'autre part, dans la relation entre l'exploitant de la cafétéria et le traiteur, ce dernier n'est pas tenu de délivrer une note ou un reçu à l'exploitant susvisé, même si l'opération qu'il lui fournit est une prestation de services au sens de l'article 18, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, 11° du Code de la TVA. En effet, par hypothèse, le traiteur n'agit pas dans ses propres installations (voir n° 17, dernier alinéa, de la circulaire 6/1999). En règle, l'opération fera l'objet d'une facture (suffisamment détaillée) entre les deux assujettis précités.



### **Deuxième hypothèse : un seul contrat passé entre les particuliers ou l'association et le traiteur**

Le contrat conclu avec le traiteur a pour objet à la fois la mise à disposition d'une salle et la fourniture d'un repas.

Dans cette hypothèse, il est bien évidemment sous-entendu que le traiteur a, au préalable, obtenu de l'exploitant de la cafétéria, le droit d'utiliser sa salle en vue de sa mise à disposition.

Dans ce cas, les opérations fournies par le traiteur au particulier ou à l'association constituent une seule prestation de services, au sens de l'article 18, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, 11° du Code de la TVA.

D'autre part, ayant obtenu de l'exploitant le droit d'utiliser sa salle, le traiteur agit dans ses installations. Dans cette hypothèse, le traiteur est toujours tenu à la délivrance d'une note ou d'un reçu.

### **Troisième hypothèse : deux contrats distincts**

Dans cette troisième et dernière hypothèse, les particuliers ou l'association ont conclu deux contrats, l'un avec l'exploitant de la cafétéria, ayant pour objet la mise à disposition de sa salle et l'autre avec le traiteur, ayant pour objet la fourniture du repas.

L'obligation de délivrance d'une note ou d'un reçu étant étrangère à l'opération faisant l'objet du premier contrat cité ci-avant, seul le second contrat nous intéresse en l'espèce.

Dans la relation découlant de ce second contrat, même si le traiteur effectue une prestation de services au sens de l'article 18, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, 11° du Code de la TVA, il n'est toutefois pas tenu à la délivrance d'une note ou d'un reçu. En effet, dans cette dernière hypothèse, le traiteur n'agit pas dans ses installations (voir n° 17, dernier alinéa de la circulaire 6/1999).

## **5. Moment de la délivrance du reçu**

Le reçu doit être remis au client immédiatement après qu'il ait terminé son repas ou, au plus tard, lorsqu'il quitte l'établissement, même si, à ce moment, le client n'a pas payé (par exemple parce que l'exploitant a pour habitude d'émettre une facture globale à intervalles déterminés). En l'espèce, il est recommandé que la facture renvoie à la quittance correspondante.

Une fois de plus, il apparaît clairement que le reçu ne constitue pas une preuve de paiement. L'hôtelier doit délivrer la quittance lorsque le client cesse de séjourner dans l'établissement, ou lorsqu'un décompte partiel est établi. La quittance, considérée délivrée au client de l'hôtel, mentionne tant le prix du séjour à l'hôtel que les repas qui y ont éventuellement été pris.

Si un hôtelier ou restaurateur sert différents clients, mais que le règlement du prix s'effectue par un seul d'entre eux, il ne doit être établi qu'un seul document mentionnant le nombre de repas consommés.

Dans certains cas, l'exploitant qui, à la demande d'une personne, effectue une prestation de services au profit de clients qui ne participent pas aux frais du séjour ou des repas, ne remet pas l'original de la note à établir immédiatement aux clients considérés, mais bien à la personne qui règle le prix, tandis qu'une note explicative est immédiatement jointe au double de la note.

Les hôteliers, restaurateurs et autres exploitants d'établissements où sont régulièrement consommés des repas, sont tenus de délivrer des notes ou reçus à leurs clients.

Si l'exploitation dispose d'un établissement où sont fournis des repas et d'un autre établissement (cafétéria) où ne sont fournis que des repas légers, aucun reçu ne doit être délivré pour les repas de la deuxième catégorie.

## **6. Cas particuliers**

### **Banquets**

La personne ou l'association peut, en vue de l'organisation d'un banquet, passer un contrat, soit uniquement avec l'exploitant de la cafétéria, soit uniquement avec le traiteur, soit avec les deux, chacun pour une partie.

D'autre part, quant à la question de savoir si la note ou le reçu doit être délivré(e) à chaque participant au banquet, il y a lieu de préciser que, conformément au n° 38 de la circulaire précitée, s'il y a plusieurs clients, mais que le règlement du prix se fait par un seul d'entre eux, un seul document doit être délivré. Ce dernier document doit, par ailleurs, mentionner le nombre de repas consommés. Ainsi, si l'association se charge du règlement du prix, une seule note ou reçu doit être délivré(e). Si par contre, le règlement du prix se fait par chacun des particuliers, un document doit être délivré à chacun de ceux-ci.

### Friteries

L'Administration autorise que l'exploitant d'une friterie ne délivre pas de notes ni de reçus dans les cas prévus à l'article 22, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> de l'AR n° 1, si son exploitation satisfait aux trois conditions cumulatives suivantes :

1<sup>o</sup> l'exploitant se limite à fournir des repas et aliments (repris par catégorie dans la liste ci-dessous) qui sont habituellement fournis ou vendus dans le secteur des friteries, accompagnés ou non de pain ou d'une boisson :

- frites (préparation dans la graisse ou l'huile de friture) ;
- plats achetés tout prêts à passer dans la graisse ou l'huile de friture (p. ex. hamburgers, burgers en tout genre, fricandelles, viandelles, sticks, brochettes, loempias et croquettes en tout genre) ;
- sauces telles que sauce à l'ail, américaine, andalouse, banzaï, béarnaise, brasil, cocktail, moutarde, pickles, pili-pili, provençale, riche, dressing salade, samouraï, tartare, sauce carbonade, sauce tzigane ;
- épices, oignons frais ou en conserve, cornichons, concombres, moules en conserve, rollmops ;
- œufs durs ;
- saucisses froides précuites du type cervelas ou chasseur ;
- carbonade, goulache, vols-au-vent, boulettes à la sauce tomate ;
- hot-dogs ;
- dagobert, exclusivement constitué de pain, salade, tomates et/ou concombres, jambon et/ou fromage, mayonnaise, œufs durs et oignons frais coupés.

Ne sont en revanche pas considérés comme des aliments propres au secteur des friteries, et sortent par conséquent du champ d'application de la présente exception :

- moules fraîches ;
- pièces de viande, telles que biftecks, entrecôtes et tranches de veau ;
- pittas ;
- croques (monsieur, madame, etc.) et autres toasts ;
- pâtes, pizzas, etc. ;
- œufs préparés (à l'exception des œufs durs) ;
- salades et crudités ;
- desserts.

2<sup>o</sup> les aliments visés ci-dessus sont servis uniquement dans des récipients ou emballages jetables en papier, carton ou plastique (p. ex. cornets, rapiers, papier spécial utilisé le cas échéant pour augmenter la contenance du sachet ou du ravier), et, le cas échéant, accompagnés d'un couvert également jetable ;

3<sup>o</sup> l'établissement (tant intérieur qu'extérieur) que l'exploitant met à la disposition de sa clientèle est équipé ou conçu de manière telle qu'il permet à un maximum de seize personnes de consommer simultanément dans l'établissement les plats visés au 1), alinéa 1<sup>er</sup>, du présent point qui sont fournis par l'exploitant. Le fait que ces personnes prennent leur repas debout ou assis, à table, au comptoir, ou simplement à une tablette murale, dans l'établissement ou en plein air, importe peu en l'occurrence.

L'assujetti qui exploite plusieurs établissements, tels que visés ici, doit considérer chaque établissement individuellement afin d'établir si les deux premières conditions visées à l'alinéa précédent sont remplies.

En revanche, la restriction imposée par la troisième condition s'applique à l'ensemble des établissements qui satisfont déjà aux première et deuxième conditions (si, par exemple, l'exploitant dispose de deux établissements dont le premier peut accueillir dix personnes et le second douze personnes, les deux établissements sont exclus du bénéfice de la présente exception).

L'exploitant d'une friterie qui fournit à ses clients des aliments à consommer sur place qui ne figurent pas dans la liste visée au 1<sup>o</sup>, 1<sup>er</sup> alinéa du présent point, est tenu d'établir une note ou un reçu pour l'ensemble des repas fournis, en ce compris pour ceux qui figurent dans la liste visée ci-dessus.

Les livraisons par l'exploitant d'une friterie d'aliments qui ne figurent pas dans la liste visée ci-dessus et qui sont exclusivement destinés à être emportés par le client à l'extérieur de l'établissement de l'exploitant, ne font pas obstacle à ce que la première condition soit remplie, eu égard au fait que toute consommation sur place de ces aliments est exclue.

Par ailleurs, l'exploitant d'une friterie qui, dans le même établissement, propose à la fois à ses clients des plats visés au 1<sup>o</sup>, alinéa 1<sup>er</sup> du présent point et des repas dits « légers » au sens de ce qu'il convient d'entendre par repas légers dans le secteur de la restauration (*cf. supra*), à consommer sur place (à l'exception des croquettes, vols-au-vent, brochettes, hamburgers, hot-dogs, œufs durs), est tenu de délivrer les notes ou reçus prescrits pour tous les repas.

En outre, l'assujetti qui, dans un même établissement, exploite simultanément une friterie qui satisfait aux trois conditions de l'alinéa 1<sup>er</sup> du présent point et un restaurant, est tenu de délivrer une note ou un reçu pour tous les plats qu'il fournit.

### 7. Distributeurs de boissons

Les boissons distribuées par des distributeurs automatiques sont considérées avoir été distribuées dans des conditions de consommation sur place, lorsque les distributeurs, en plus des boissons, fournissent les objets nécessaires à une consommation unique sur place, ou lorsqu'ils sont installés dans des locaux tels que mess, cantines ou autres endroits où les objets nécessaires à une consommation sur place sont mis à la disposition du consommateur par l'exploitant de l'établissement ou du local, ou l'un de ses préposés. Cette prestation de services est soumise au taux de TVA de 21 %.

Il y a, en revanche, simple livraison de boissons lorsque le distributeur n'est pas installé dans une pièce ou un espace aménagé en vue d'une consommation sur place, et ne distribue que des boissons en bouteilles ou canettes. C'est le cas, même si l'appareil est équipé d'un décapsuleur et fournit des pailles. Toute personne qui exploite un distributeur de boissons, a la qualité d'assujetti à la TVA et doit en principe être identifié comme tel.

A cet égard, il ne faut pas perdre de vue que les prestations de services et livraisons de biens y afférentes, qui sont ef-

fectuées dans le cadre de l'exercice de certaines activités visées à l'article 44 du Code de la TVA, sont exemptées de la taxe en vertu desdites dispositions. Ainsi, l'exploitation d'un distributeur de boissons par un hôpital en vue de fournir des boissons aux membres du personnel, aux patients et à leurs visiteurs dans l'établissement, fait partie de l'activité exonérée et n'oblige évidemment pas l'exploitant à se faire enregistrer comme assujetti à la TVA.

### *Prélèvement pour consommation propre*

Tout prélèvement par l'assujetti d'aliments pour sa consommation personnelle doit faire l'objet d'une réversion ou d'un remboursement de la TVA précédemment déduite sur les achats effectués.

## IV. Quel est le taux de TVA applicable ?

### *Secteur hôtelier – logements*

Fourniture de logements (petit déjeuner compris) et tous autres services connexes habituels (*cf. supra*) : taux de TVA de 6 %.

Autres repas, boissons comprises, même servis dans la chambre ou par l'intermédiaire d'un minibar : taux de TVA de 21 %.

En cas de prix global (demi-pension ou pension complète), l'Administration admet une ventilation de 50 % à 6 % et 50 % à 21 %, faisant ainsi preuve d'une certaine tolérance administrative (simplification).

Dans un prochain numéro : la définition du reçu.

José Pattyn  
Comptable-fiscaliste agréé – Vice-Président de l'IPCF

Eddy Soenen  
Membre de la Commission de stage de l'IPCF

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