

T.V.A. sur frais de nourriture et de boissons : l'administration s'incline finalement !

Emanuele CECI
Assistant à l'UCL, avocat au barreau de Bruxelles

TABLE DES MATIÈRES

Introduction	14
1. Rétroactes	14
1.1. Une acceptation de l'administration pour les frais de réception	15
1.2. Mais pas pour les frais de nourriture et de boissons	15
1.3. La Cour de cassation confirma la déduction T.V.A. pour les frais « publicitaires » de nourriture et de boissons	15
1.4. La Cour de cassation maintint sa position, l'administration également	16
1.5. L'administration finit par rendre les armes	17
2. Qu'en est-il en matière d'impôt sur les revenus ?	18
2.1. Une déduction limitée pour certains	18
2.2. Une déduction totale pour d'autres	19
2.3. Quelle solution appliquer ?	20
Conclusion	21

Introduction

Il n'est pas rare que l'administration fiscale, par conviction ou par obstination, conserve une position officielle contredite par l'ensemble de la doctrine et de la jurisprudence¹. Elle peut ainsi être amenée pendant des années à systématiquement attaquer tout contribuable ne se conformant pas à sa position. Certes, ces derniers se targueront d'une victoire judiciaire à l'arrivée, mais généralement au prix d'un long combat vu l'arriéré judiciaire que nous connaissons dans notre pays.

Une fois n'est pas coutume, l'administration peut également reconnaître lorsqu'elle fait fausse route et qu'il convient logiquement de s'incliner face à la vision unanimement établie. C'est ce que l'administration de la T.V.A. a récemment fait dans une décision T.V.A. n° E.T. 124.247 du 13 mars 2015, mettant fin (définitivement ?) à la saga relative à la déduction des frais de nourriture et de boissons exposés à des fins publicitaires.

1. Rétroactes

La problématique d'espèce est connue : pour rappel, en matière de T.V.A., l'article 45, § 3, 3°, du Code T.V.A. prévoit que n'est pas déductible la T.V.A. « *ayant grevé les frais de logement, de nourriture et de boissons, au sens de l'article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 10° et 11°, à l'exception de ceux qui sont exposés (i) pour le personnel chargé de l'exécution, hors de l'entreprise, d'une livraison de biens ou d'une prestation de services ; (ii) par des assujettis qui à leur tour fournissent les mêmes services à titre onéreux* ». L'article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 11°, vise les prestations de services consistant en « *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* ».

L'article 45, § 3, 4°, du Code T.V.A. refuse de son côté le droit à déduction de la T.V.A. ayant grevé des frais de réception. Les frais de réception sont classiquement définis par l'administration comme suit² : « *les frais que les assujettis exposent, dans le cadre de relations publiques, pour l'accueil, la réception et l'agrément de personnes étrangères à l'entreprise [...] Par personnes étrangères à l'entreprise, il y a lieu d'entendre celles qui ne travaillent pas au sein de l'entreprise comme organes de direction (y compris le conseil d'administration) ou membres du personnel. La notion de personnes étrangères à l'entreprise vise donc non seulement les fournisseurs et les clients, mais aussi les actionnaires ou les associés d'une société et les membres d'une association* ». Ces frais peuvent être entre autres des dépenses en aliments, boissons, location de matériel, ... L'administration refuse toute déduction d'une T.V.A. grevant de telles dépenses exposées « *dans l'optique de créer et développer, en dehors des rapports professionnels classiques, un climat favorable à la promotion des affaires, [ainsi que] celles qui sont exposées par une société ou une association à l'occasion de l'assemblée générale pour l'accueil ou la réception des actionnaires, associés et membres* »³.

Par contre, la T.V.A. acquittée sur des frais de publi-

1. Nous pouvons notamment penser à la question de la clause de la maison mortuaire. Pour plus de détails, voy. not. G. DE FOY, « Clause de la (maison) mortuaire » : pour mettre un terme à la rage taxatoire du fisc, une réforme législative s'impose ! », *Rec. gén. enr. not.*, 2015, liv. 3, pp. 98-106.
2. *Manuel T.V.A.*, n° 347/1, www.fisconet.be.
3. *Ibid.*

cité est quant à elle déductible à 100 %. De ce fait, si des frais engagés pour une activité professionnelle assujettie, dénommés de nourriture, de boissons ou de réception, peuvent toutefois être qualifiés de frais de publicité, la T.V.A. y relative devrait être déductible à 100 % dans le chef de l'assujetti qui l'a économiquement supportée. Tout devrait donc dépendre des circonstances factuelles du cas d'espèce, la catégorisation des frais relevant d'une appréciation de fait⁴.

1.1. Une acceptation de l'administration pour les frais de réception

L'administration avait justement accepté de suivre cette position eu égard à la question des frais de réception exposés à des fins publicitaires, suite à un arrêt de la Cour de cassation rendu le 8 avril 2005 (affaire *Sonama*)⁵. Cette affaire concernait une maison d'édition qui avait organisé, dans le but de promouvoir la notoriété de ses revues, différentes festivités. La T.V.A. ayant grevé les frais y relatifs avait été déduite par Sonama, ce qui avait été refusé par l'administration sur la base de l'article 45, § 3, 4°, précité. La Cour de cassation donna finalement raison à Sonama en considérant qu'il s'agissait en l'espèce de frais de publicité dont la T.V.A. était entièrement déductible.

Cet arrêt est intéressant car il donne une définition de la manière dont il convient de distinguer les frais de réception des frais de publicité : font partie de la première catégorie « *les frais exposés pour l'accueil et la réception, le cas échéant liés au divertissement ou au délassement, de visiteurs étrangers à l'entreprise, notamment de fournisseurs et de clients, en vue de maintenir ou de renforcer des relations professionnelles* ». Par contre, « *lorsque l'activité en question a principalement et directement pour but d'informer l'acheteur final de l'existence et des qualités d'un produit ou d'un service en vue d'en favoriser la vente* », il sera question de frais de publicité.

L'administration avait officiellement embrassé cette position dans une décision T.V.A. n° E.T. 109.632 du 24 juillet 2005, considérant que des frais de cet ordre supportés dans un objectif de promotion de produits déterminés sont des frais de publicité ayant un caractère strictement professionnel. À partir du moment où l'assujetti concerné prouve effectivement que les frais

d'espèce rentrent dans cette qualification, la T.V.A. y relative pourra être déduite.

1.2. Mais pas pour les frais de nourriture et de boissons

L'administration avait toutefois limité son acceptation dans la décision susmentionnée aux frais de réception. Considérant que la Cour de cassation n'avait concentré son analyse qu'au regard de l'article 45, § 3, 4°, du Code T.V.A., la question de l'éventuelle déduction de la T.V.A. sur des frais de nourriture et de boissons s'ils devaient être qualifiés de frais de publicité fut écartée par le fisc⁶. L'absence d'analyse de l'article 45, § 3, 3°, par notre Cour suprême impliquait pour l'administration qu'il fallait considérer que cet article ne pouvait souffrir de la même dérogation que celle acceptée par la Cour de cassation dans son arrêt précité.

Le fisc considéra ainsi que l'article 45, § 3, 3°, est une disposition expresse et que si les frais concernés ne sont pas des frais de réception, la déduction de la T.V.A. y relative ne pourra être acceptée, quand bien même ces frais seraient exposés dans un but de promotion d'un produit ou service précis.

Cette position était déjà éminemment critiquable à l'époque, et ne manquait pas d'être rejetée par la jurisprudence majoritaire⁷. Et ce à bon droit : il semble en effet logique de considérer que l'approche de la Cour de cassation dans cet arrêt de 2005 pouvait également s'appliquer aux frais de nourriture et de boissons. La définition des dépenses devant être considérées comme frais de publicité est tout à fait claire, et son respect devait impliquer une qualification (et une acceptation subséquente de déduction) identique, que les frais soient de réception ou autres.

1.3. La Cour de cassation confirma la déduction T.V.A. pour les frais « publicitaires » de nourriture et de boissons

La Cour de cassation pensait mettre fin à toute discussion par un arrêt du 11 mars 2010⁸, dans lequel elle se prononça spécifiquement quant à la question de la T.V.A. relative aux frais d'horeca, exposés en l'espèce dans le cadre d'un défilé de mode. La Cour confirma ainsi que « *lorsque l'activité en question a principalement et directement pour but d'informer des acheteurs*

4. M.-P. DONEA, « Frais de réception ou frais de publicité : la Cour de cassation affine sa position ? », in *Master Class T.V.A.*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 125.
 5. Cass., 8 avril 2005, R.G. n° C.02.0419.N, www.juridat.be. Pour plus de précisions, voy. L. TAINMONT, « Frais de publicité ou frais de réception ... la Cour de cassation met de l'ordre ! », *Act. fisc.*, 2005, n° 20, pp. 4-7 ; P. VAN HISENHOVEN, « La limitation du droit à déduction : frais de réception vs. frais de publicité », *Act. fisc.*, 2011, n° 22.
 6. S. DUGARDIN et L. MICHEL, « Aftrekbaarheid van kosten zoals bedoeld in artikel 45, § 3, 3° Btw-Wetboek : opmerkelijk arrest deelt kaakslag uit aan de administratie ! », *Fisc. Week.*, 2012/32, n° 57, p. 6.
 7. Notamment la cour d'appel de Gand dans un arrêt du 14 février 2006 ou encore les tribunaux de première instance d'Anvers (9 janvier 2006), de Bruges (21 janvier 2008), de Hasselt (11 février 2009) ou encore de Louvain (10 avril 2009). Voy. à ce niveau : S. KIRSCH et P. GAMITO, « L'incertitude sur la déductibilité de la T.V.A. supportée sur les frais de nourriture et de boissons continue à stimuler notre appétit ! », *Act. fisc.*, 2012, n° 34 ; T. VANHEE, « Tes zakouski sont-ils déductibles ? Une interprétation des frais de réception », *R.G.F.*, 2008, n° 8, pp. 11-13 ; C. BUYSSE, « Événement publicitaire : T.V.A. sur boissons et zakouski également déductible », *Fiscologue*, 2008, 1136, p. 12. Voy. égal. J. VAN DIJCK, « Les dépenses d'horeca peuvent être des frais de publicité », *Fiscologue*, 2010, 1199, p. 1 ; J. VAN DIJCK, « Frais de publicité comprenant repas et boissons : T.V.A. déductible », *Fiscologue*, 2006, 1017, p. 1.
 8. Cass., 11 mars 2010, R.G. n° F.09.0019.N, *Acc. & Fisc.*, 2010, n° 14. Voy. à ce niveau : J. VAN DIJCK, « Les dépenses d'horeca peuvent être des frais de publicité », *Fiscologue*, 2010, 1199, p. 1.

potentiels de l'existence et des qualités d'un produit ou d'un service afin d'en favoriser la vente, elle constitue une publicité dont les frais ne sont pas exclus de la déduction ». Elle confirma ensuite l'ensemble des motifs qui avaient amené à la décision en appel confirmant la déduction de la T.V.A. relative aux frais concernés lorsque ceux-ci ont un aspect publicitaire. La Cour de cassation certifia ainsi que le droit à déduction de la T.V.A. grevant des frais de nourriture et de boissons rentrant dans la définition susmentionnée devait être accordé et ne pouvait être limité par l'application de l'article 45, § 3, 3°, du Code T.V.A. L'extension du champ d'application des frais de publicité à ces frais fut donc avalisée⁹.

La doctrine de l'époque avait notamment espéré que suite à cette décision claire et limpide, l'administration s'incline et décide de se rallier à cette position¹⁰. Il n'en fut toutefois rien. Ainsi, par une décision T.V.A. n° E.T. 120.633 du 2 décembre 2011, l'administration décida de manière surprenante de confirmer sa position antérieure eu égard à la non-déductibilité de la T.V.A. relative aux frais « publicitaires » de nourriture et de boissons.

Y rappelant l'arrêt précité du 11 mars 2010 et sa position, l'administration indiqua en prendre note mais ne s'y rangea pas pour autant. Elle fit référence à de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne qui, selon elle, lui permettait de continuer à défendre sa propre vision. Elle indiqua ainsi que sur la base de cette jurisprudence, la faculté laissée aux Etats membres par l'article 176 de la directive T.V.A.¹¹ « *présuppose que ces derniers précisent à suffisance la nature ou l'objet des biens et des services pour lesquels le droit à déduction est exclu, afin de garantir que cette faculté ne serve pas à prévoir des exclusions générales de ce régime* ». L'administration poursuivit alors en indiquant que dans l'arrêt précité du 11 mars 2010, notre Cour suprême aurait uniquement examiné la destination des livraisons de biens et des prestations de services fournies, sans s'intéresser à leur nature. Or, toujours selon le fisc, l'article 45, § 3, 3°, du Code T.V.A. serait clair, l'objectif principal du législateur étant d'analyser les frais concernés selon leur nature. Par conséquent, l'administration estima que l'arrêt du 11 mars 2010 ne pourrait modifier sa position, et décida de maintenir que « *l'exclusion du droit à déduction visée par l'article 45, § 3, 3°, du Code de la T.V.A. est applicable en toute hypothèse, même lorsque des frais visés par cette disposition sont expo-*

sés pour la promotion d'un produit ou d'un service déterminé ».

Cette position est une nouvelle fois critiquable, tel que la doctrine de l'époque n'a pas manqué de le souligner¹². Il est en effet difficilement compréhensible que des frais exposés pour des raisons identiques (à savoir à des fins publicitaires) devraient recevoir un traitement fiscal différent en fonction du fait que ceux-ci aient trait à de la « réception » ou à de « l'alimentaire ». Cette différence de traitement n'est pas justifiable.

L'analyse faite par l'administration est d'ailleurs surprenante¹³ : il est difficilement défendable de soutenir que la Cour de cassation n'a pas tenu compte de la nature des frais dans son arrêt précité. Celle-ci a en effet constaté que l'objectif de l'exclusion de déduction de l'article 45, § 3, 3°, ne pouvait jouer dans l'affaire en question, le caractère strictement professionnel des frais d'horeca étant évident. En outre, la jurisprudence européenne n'impose pas d'unique-ment tenir compte de la nature des frais¹⁴ : elle précise en effet que l'exclusion du droit à déduction doit être justifiée par la nature ou la destination des frais, sans accorder de priorité à l'un ou l'autre de ces critères. D'ailleurs, la Cour de justice avait déjà considéré d'une certaine manière dans d'autres arrêts que des prestations de ce type pouvaient être considérées comme un service publicitaire¹⁵. Enfin, concernant l'objectif poursuivi par le législateur, qui serait selon l'administration de viser la nature des frais concernés, celui-ci prévoit également que les exclusions du droit à déduction doivent être limitées notamment dans le cas où ces frais sont exposés dans le cadre d'une activité professionnelle. C'est exactement ce à quoi aboutit le raisonnement de la Cour de cassation dans l'arrêt précité¹⁶. La position de l'administration paraît ainsi clairement hors de propos.

1.4. La Cour de cassation maintint sa position, l'administration également

Il ne fut donc pas surprenant que la jurisprudence continua à suivre son analyse classique, de même que la Cour de cassation. Cette dernière se prononça ainsi à nouveau sur la question dans un arrêt du

9. P. VAN HISENHOVEN, « La limitation du droit à déduction : frais de réception vs. frais de publicité », *Act. fisc.*, 2011, n° 22.

10. J. VAN DIJCK, « Les dépenses d'horeca peuvent être des frais de publicité », *Fiscologue*, 2010, 1199, p. 1.

11. Visant pour rappel l'exclusion du droit à déduction pour les « dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel, telles que les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation » (*Manuel T.V.A.*, n° 347/1).

12. Voy. I. MASSIN, « T.V.A. sur frais de restauration : le fisc refuse toujours la déduction », *Fiscologue*, 2011, 1276, p. 5.

13. *Ibid.*

14. *Ibid.*

15. Voy. not. C.J.U.E., 17 novembre 1993, n°s C-68/92, C-69/92 et C-73/92, *Commission / France, Commission / Espagne et Commission / Grand-Duché de Luxembourg*, <http://curia.europa.eu>. Voy. égal. M.-P. DONEA, « Frais de réception ou frais de publicité : la Cour de cassation affine sa position ? », in *Master Class T.V.A.*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 125.

16. I. MASSIN, « T.V.A. sur frais de restauration : le fisc refuse toujours la déduction », *Fiscologue*, 2011, 1276, p. 5.

15 juin 2012¹⁷. Il s'agissait en l'espèce d'un concessionnaire automobile ayant notamment supporté des frais de nourriture et de boissons dans un cadre promotionnel. L'administration y avait appliqué sa position traditionnelle et rejeté la déduction de la T.V.A. relative auxdits frais. La Cour affirma une nouvelle fois son analyse : une « *activité qui a principalement et directement pour but d'informer des acheteurs potentiels de l'existence et des qualités d'un produit ou d'un service en vue d'en favoriser la vente, est une activité publicitaire dont les frais sont déductibles* ». Elle en conclut donc spécifiquement que « *les frais de nourriture et de boissons exposés dans le cadre d'une telle activité publicitaire sont dès lors déductibles* ».

Cette décision aurait dû, pour reprendre les termes de la doctrine de l'époque, mettre l'administration « sous pression » d'accepter cette analyse unanimement défendue¹⁸. L'effet escompté ne fut toutefois pas atteint : l'administration ne s'inclina pas face à cette nouvelle confirmation de notre Cour suprême et continua à camper sur ses positions. De ce fait, les différents contrôles T.V.A. se devaient donc d'appliquer cette position rigide défendue dans la décision T.V.A. n° E.T. 120.633 du 2 décembre 2011¹⁹.

1.5. L'administration finit par rendre les armes

Ce n'est que récemment que l'administration, après des années d'obstination, a finalement décidé d'embrasser la position unanimement soutenue depuis des années par l'ensemble de la doctrine et de la jurisprudence dans une décision T.V.A. n° E.T. 124.247 du 13 mars 2015. Cette décision remplace les précédentes décisions de 2005 et de 2011. Il aura toutefois fallu attendre presque 3 ans (pour ne pas dire plus, la position de la Cour de cassation étant en effet selon nous claire depuis 2010, voire même 2005) pour que celle-ci daigne enfin faire preuve de bon sens en la matière.

L'administration y commence par logiquement confirmer sa position eu égard aux frais de réception, en rappelant qu'elle s'était inclinée face à l'arrêt de la Cour de cassation du 8 avril 2005 et avait ainsi accepté la déduction de la T.V.A. relative auxdits frais lorsque ceux-ci visent la promotion et doivent donc être considérés comme des frais de publicité qui ont un caractère strictement professionnel.

Elle s'intéresse ensuite à la question des frais de nourriture et de boissons, et décide de « *s'en remettre à l'arrêt de la Cour de cassation du 11 mars 2010* », confirmé par l'arrêt du 15 juin 2012, et de se confor-

mer à la position que la Cour de cassation y soutient. L'administration se prononce spécifiquement en ces termes : « *Compte tenu des éléments de fait des causes dans lesquelles la Cour a rendu ses arrêts, l'administration reconnaît le droit à déduction de la T.V.A. ayant grevé les frais qu'un assujetti expose dans le cadre d'un événement, qu'il organise pour ses clients existants ou potentiels, et qui a principalement et directement pour but de promouvoir la vente de produits ou de services déterminés. Dans ces circonstances, les frais visés ne sont pas considérés comme des frais de logement, de nourriture et de boissons au sens de l'article 45, § 3, 3°, du code, ni comme des frais de réception au sens de l'article 45, § 3, 4°, du code, mais comme des frais de publicité qui ont un caractère professionnel* ». Elle précise *in fine* que pour que cette qualification de frais de publicité soit retenue, il convient que l'assujetti concerné prouve, dans son cas d'espèce, que « *les frais ont effectivement été exposés dans le cadre d'une activité destinée à ses clients existants ou potentiels, et qui a principalement et directement un but publicitaire, en vue de favoriser la vente de ses produits ou de ses services* ».

Les termes employés représentent un véritable aveu de la part de l'administration que celle-ci faisait fausse route, et qu'il aurait fallu suivre depuis 2010 l'enseignement de la Cour de cassation au niveau de la déduction de la T.V.A. sur frais de nourriture et de boissons exposés à des fins publicitaires. Nous pensons d'ailleurs (*cf. supra*) que celle-ci aurait dû accepter la déduction de la T.V.A. sur de tels frais depuis l'arrêt de notre Cour suprême en 2005. Grâce à cette décision T.V.A., les assujettis concernés devraient pouvoir récupérer de la T.V.A. dont la déduction aurait été refusée par le passé, moyennant respect des conditions requises²⁰.

Toutefois, comme certains auteurs n'ont pas manqué de le soulever, la position de l'administration aurait pu être plus catégorique. En effet, les contribuables concernés devront prouver le caractère effectivement publicitaire des frais exposés, documents à l'appui²¹, sous peine de ne pouvoir bénéficier de la déduction de la T.V.A. relative à ces dépenses. Or, certains auteurs ont considéré par le passé que rien ne devrait interdire de prime abord d'accepter la déduction de la T.V.A. relative aux frais de nourriture et de boissons lorsque ceux-ci ne sont pas publicitaires mais que leur caractère strictement professionnel est prouvé par l'as-

17. Cass., 15 juin 2012, R.G. n° F.11.0095.F, www.juridat.be. Voy. égal. S. KIRSCH et P. GAMITO, « L'incertitude sur la déductibilité de la T.V.A. supportée sur les frais de nourriture et de boissons continue à stimuler notre appétit ! », *Act. fisc.*, 2012, n° 34 ; C. BUYASSE, « Frais de catering : la Cour de cassation confirme la déduction de la T.V.A. », *Fiscologue*, 2012, 1304, p. 4.

18. C. BUYASSE, « Frais de catering : la Cour de cassation confirme la déduction de la T.V.A. », *Fiscologue*, 2012, 1304, p. 4.

19. I. MASSIN, « Frais de restauration publicitaires' : T.V.A. déductible même pour le passé », *Fiscologue*, 2015, 1424, p. 1.

20. Voy. I. MASSIN, « Frais de restauration publicitaires' : T.V.A. déductible même pour le passé », *Fiscologue*, 2015, 1424, p. 1.

21. *Ibid.* Il pourrait ainsi s'agir de brochures publicitaires, de prospectus, ou encore d'invitations.

sujetti concerné²². Cette position nous paraît cohérente : même si la Cour de cassation, dans les arrêts précités, a basé son analyse sur des situations où lesdits frais étaient supportés dans un cadre promotionnel, son acceptation de la déduction de la T.V.A. en question se fonde indubitablement sur le caractère professionnel des frais concernés. Il nous semble donc qu'il n'y aurait pas de raison d'interdire une telle déduction à partir du moment où les dépenses concernées sont clairement professionnelles, qu'elles poursuivent un but promotionnel ou non. D'ailleurs, comme les mêmes auteurs le soulèvent également, ne pas tenir compte de la question du caractère professionnel pourrait impliquer qu'à défaut de preuve du but strictement professionnel des frais concernés, la T.V.A. y relative ne pourrait pas être déduite « *car il s'agirait alors de dépenses pouvant être qualifiées de luxe, de divertissement ou de représentation* »²³. Ceci n'est clairement pas le but visé. Enfin, il ne faut pas non plus oublier qu'en matière d'impôt sur les revenus, un frais qualifié de publicitaire est en principe déductible car il est considéré comme un frais ayant un caractère professionnel. Ceci démontre le caractère prédominant de l'aspect professionnel et confirme que c'est bien cet élément qui prime quant à la question de la déduction.

Soulignons encore que certains auteurs considèrent que la décision de l'administration semble plus limitative qu'elle n'y paraît²⁴ : en effet, celle-ci paraît restreindre la déduction de la T.V.A. aux frais supportés à l'occasion d'événements publicitaires pour « *clients existants ou potentiels* ». Or, des affaires traitées par la Cour de cassation, il ressort que celle-ci n'a pas voulu limiter cette déduction au fait que lors de l'événement concerné, des produits ou services soient vendus ou encore que « *l'organisation s'adresse au consommateur final* ».

En tous les cas, nous ne pouvons que nous réjouir de ce ralliement de l'administration à l'acceptation de la déduction de la T.V.A. sur frais de nourriture et de boissons exposés à des fins publicitaires, qui va clairement dans le bon sens.

2. Qu'en est-il en matière d'impôt sur les revenus ?

Cette position pourrait-elle être transposée en matière d'impôt sur les revenus ? Dit autrement, est-ce que des

frais de réception, de nourriture ou de boissons, exposés à des fins promotionnelles comme dans les affaires exposées *supra*, pourraient être considérés comme des frais de publicité strictement professionnels ?

Pour rappel, en matière d'impôt sur les revenus, ces frais peuvent revêtir un caractère professionnel (et dès lors être déductibles) s'ils remplissent les conditions de l'article 49 C.I.R. 92. Toutefois, l'article 53, 8°, C.I.R. 92 précise que « *ne constituent pas des frais professionnels 50 p.c. de la quotité professionnelle des frais de réception [...]* ». Parmi ces frais de réception sont également visés les frais d'achat de boissons et d'aliments²⁵. Ceci devrait donc impliquer que des frais de ce type ne pourraient être déduits qu'à concurrence de 50 %. Toutefois, en cas de qualification de frais de publicité professionnels (en fonction donc bien entendu du respect des conditions de l'art. 49 C.I.R. 92 et de l'absence de caractère déraisonnable²⁶), la déduction serait totale.

L'analyse dégagée en matière de T.V.A. pourrait-elle s'appliquer ici, ce qui impliquerait donc une déduction des frais en question, qualifiés alors de frais de publicité, à 100 % ? Les positions officielles sont divisées sur la question.

2.1. Une déduction limitée pour certains

En 2008, à l'occasion d'une question parlementaire²⁷, le ministre des Finances avait considéré que l'arrêt de la Cour de cassation du 8 avril 2005 ne s'appliquerait qu'en matière de T.V.A. Ce dernier estima que bien que la notion de frais de réception soit en grande partie identique en T.V.A. et en impôt sur les revenus, ceux-ci présentent une différence importante : en T.V.A., les frais de réception sont exclus du droit à déduction alors qu'en matière d'impôts directs, ces frais « *se voient généralement conférer un caractère strictement professionnel et sont, par conséquent considérés, en règle générale, comme des frais professionnels déductibles* ». Les frais de réception exposés à des fins publicitaires resteraient visés par la notion de frais de réception en matière d'impôt sur les revenus, et conserveraient donc leur caractère de frais partiellement déductibles.

Cette position est suivie par une certaine jurisprudence. Au niveau des juridictions de première instance, c'est ce qu'a fait le tribunal de première ins-

22. Voy. S. KIRSCH et P. GAMITO, « L'incertitude sur la déductibilité de la T.V.A. supportée sur les frais de nourriture et de boissons continue à stimuler notre appétit ! », *Act. fisc.*, 2012, n° 34.

23. *Ibid.*

24. I. MASSIN, « Frais de restauration publicitaires : T.V.A. déductible même pour le passé », *Fiscologue*, 2015, 1424, p. 1. Il pourrait ainsi s'agir de brochures publicitaires, de prospectus, ou encore d'invitations.

25. Com. I.R., n° 53/144.

26. L'article 53, 10°, C.I.R. 92 précise en effet que ne sont pas considérés comme des frais professionnels « *tous frais dans la mesure où ils dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels* ». Nous partons donc du principe dans l'analyse effectuée dans le présent article que les frais ne sont pas déraisonnables.

27. Question n° 53 de M. Carl DEVLIES du 11 janvier 2008, Q.R., Chambre, 2007-2008, n° 8, pp. 512-515.

tance de Louvain dans un jugement du 6 mars 2009²⁸. L'affaire concernait un distributeur de réfrigérateurs et autres produits de ce type ayant organisé comme chaque année un « dealers-day » lors duquel des produits étaient présentés à des clients (actuels et potentiels). Un buffet assorti de boissons leur était proposé. L'administration refusa 50 % de la déduction des frais de réception, ce qui fut confirmé par le tribunal. Ce dernier estima que les régimes T.V.A. et impôts directs ne sont pas identiques²⁹ : en T.V.A., l'exclusion du droit à déduction des frais de réception suit la volonté du législateur européen de limiter la déduction de la T.V.A. sur des frais n'étant pas strictement professionnel. Ceci permet d'admettre ladite déduction lorsque ces frais revêtent un caractère professionnel. En matière d'impôt sur les revenus toutefois, la volonté du législateur était de limiter la déduction des frais de réception (professionnels) à 50 %, sans lien avec le caractère éventuellement professionnel de ces frais. Ce caractère ne serait ainsi pas contesté : la limitation a pour but de mettre un frein à la déduction de frais de réception professionnels. Le tribunal estima donc qu'une application par analogie entre ces deux régimes ne pouvait être réalisée.

Le tribunal de première instance de Louvain confirma sa position dans un jugement du 4 février 2011³⁰. Il s'agissait dans cette affaire d'une société active dans le secteur de la mode qui avait organisé un défilé présentant à un grand nombre d'invités une collection prochainement mise en vente. Pendant cet événement, les invités avaient reçus des repas, collations et boissons. La déduction de 50 % des frais y relatifs avait été rejetée par l'administration, ce qui fut confirmé par le tribunal. D'après ce dernier, l'article 53, 8°, C.I.R. //92, formant une exception à l'article 49, ne prévoirait pas de dérogation permettant à certains types de frais de réception d'échapper à cette limitation de déduction. Le tribunal rappela ensuite ses propos exposés lors du jugement précité de 2009, impliquant que le régime T.V.A. ne pourrait être comparé (et donc applicable) à celui des impôts directs. Le tribunal de première instance de Louvain réitéra encore sa jurisprudence dans un jugement plus récent du 14 septembre 2012³¹. Cette position fut également suivie par le tribunal de première instance de Bruxelles dans un jugement du 23 mars 2012, estimant également le renvoi à la réglementation T.V.A. non pertinent³².

Certaines cours d'appel ont aussi choisi la voie de la déduction limitée. C'est le cas de la cour d'appel d'Anvers dans un arrêt du 19 janvier 2010, considé-

rant également que les régimes T.V.A. et impôts directs ne seraient pas comparables, les buts poursuivis n'étant pas identiques³³. Plus récemment, la cour d'appel de Bruxelles statua dans ce sens dans un arrêt du 12 décembre 2012, approuvant entièrement le jugement du tribunal de première instance de Louvain précité du 6 mars 2009³⁴.

2.2. Une déduction totale pour d'autres

Une autre jurisprudence, suivie par la doctrine, n'a toutefois pas manqué d'estimer que le parallèle entre les régimes T.V.A. et impôt sur les revenus était tout à fait possible. Cette approche nous semble représenter l'analyse la plus cohérente.

Ainsi, le tribunal de première instance de Bruxelles en décida de la sorte dans un jugement du 13 juillet 2005³⁵. L'affaire concernait en substance des frais exposés par une entreprise dans le cadre d'une journée portes ouvertes pour promouvoir ses produits. Le tribunal se basa sur l'arrêt de la Cour de cassation précité du 8 avril 2005 pour considérer que dans le cas qu'il devait analyser, « *les frais exposés pour les journées portes ouvertes avaient pour but de promouvoir les ventes de la société et de vanter la qualité de ses services. Le but des journées portes ouvertes était d'attirer des professionnels et des particuliers sur le lieu même des ventes et de les attacher à la société par la distribution de cartes de fidélité* ». Il s'agissait donc d'une véritable action publicitaire. Par conséquent, le tribunal en conclut que ces frais étaient entièrement déductibles.

Le tribunal de première instance de Namur suivit cette analyse dans un jugement du 15 octobre 2008³⁶. Était ici concerné un concessionnaire automobile organisant un événement pour la présentation de son nouveau modèle ainsi que pour ses 25 ans d'existence, où un cocktail était prévu. Face au rejet par l'administration de 50 % des frais y relatifs, le tribunal considéra que la déduction devait au contraire être de 100 %. Celui-ci s'intéressa également spécifiquement, à l'instar du tribunal de première instance de Bruxelles, au caractère publicitaire des frais en question : « *s'il est exact que les frais de réception ne constituent pas en eux-mêmes des frais de publicité, ils peuvent parfaitement s'intégrer dans une stratégie à vocation publicitaire ou, pour utiliser le vocabulaire actuel du marketing, dans un 'événement' tendant à attirer l'attention sur la firme qui l'organise et sur ses produits* ». Le but du cocktail était bien pour l'assujetti de présenter ses

28. Voy. J. VAN DUICK, « Frais de réception publicitaires : pas entièrement déductibles ? », *Fiscologue*, 2009, 1157, pp. 4 et 5.

29. *Ibid.*

30. Trib. Louvain, 4 février 2011, *Cour. fisc.*, 2011, n° 7, pp. 253-256.

31. Trib. Louvain, 14 septembre 2012, *T.F.R.*, 2013, p. 19.

32. Voy. J. VAN DUICK, « Société de production : frais de catering entièrement déductibles ? », *Fiscologue*, 2012, 1303, p. 8.

33. Voy. *supra* au niveau de la position soutenue par le tribunal de première instance de Louvain.

34. Voy. J. VAN DUICK, « Frais de réception publicitaires : entièrement déductibles ? », *Fiscologue*, 2013, 1332, p. 3.

35. Voy. X., « Journées portes ouvertes favorisant la vente : frais déductibles », *Fiscologue*, 2005, 997, p. 7.

36. Voy. C. BUYASSE, « Frais de réception lors d'un événement : déduction illimitée ? », *Fiscologue*, 2009, 1150, p. 9.

produits et ainsi tenter de s'assurer de potentielles futures ventes. Le but marketing derrière l'ensemble de l'événement était tout à fait clair. Les frais y relatifs étaient donc entièrement déductibles.

Le tribunal de première instance de Gand partagea également cette opinion dans son jugement du 13 octobre 2010³⁷. L'affaire était similaire aux autres : événement organisé pour informer la clientèle existante et potentielle des produits de l'entreprise en question, avec un buffet organisé. Le tribunal, partant du régime de la T.V.A., se posa la question qu'il estime essentielle : « *les frais de traiteur constituaient-ils des 'frais de réception' ou des 'frais de publicité' ?* ». Le tribunal confirma qu'il s'agissait bien en l'espèce de frais exposés en vue de promouvoir les produits de l'intéressé, en conformité avec la jurisprudence T.V.A. de la Cour de cassation. Ces frais étaient bien des frais de publicité déductibles à 100 %, et le raisonnement se devait d'être identique en matière d'impôts directs. Cette position fut également avalisée par la cour d'appel de Gand dans un arrêt du 24 janvier 2012³⁸ : la cour y confirma que lorsque le but est d'attirer du public afin de favoriser les ventes (ce qui était le cas en l'espèce), il s'agit bien de frais publicitaires déductibles à 100 %.

Enfin, très récemment, c'est le tribunal de première instance de Bruges qui a rappelé cette position dans un jugement du 29 septembre 2014³⁹. L'affaire avait trait à un garagiste ayant supporté des frais de boissons et de zakouski dans le cadre de l'ouverture d'un nouveau show-room, lors d'une journée de contact avec des entreprises dans une exposition, ainsi que dans le cadre de la présentation d'un nouveau modèle. Le tribunal a considéré qu'il s'agissait en l'espèce de frais de publicité et non de frais de réception. Des événements du type de ceux organisés par l'assujéti concerné sont clairement mis en œuvre pour « *accroître la notoriété de l'entreprise, pour vanter et vendre ses produits et pour informer le public. La promotion des produits est à l'avant-plan par rapport au divertissement proposé, aux zakouski offerts et à l'encadrement* ».

2.3. Quelle solution appliquer ?

Nous avons pu constater que la jurisprudence semble divisée sur la question. Toutefois, nous estimons, à l'instar de la doctrine majoritaire, que le raisonnement tenu en matière de T.V.A. doit être transposé pour les impôts directs.

L'analyse opérée par la jurisprudence favorable à une

déduction totale de la T.V.A. sur les frais publicitaires de réception, de nourriture et de boissons nous semble la plus pertinente et doit être appliquée aux impôts directs. En effet, en matière de déduction de frais professionnels, la question centrale (outre le respect des conditions prévues à l'art. 49 C.I.R. //92) est de savoir quel est le caractère des frais concernés. En l'espèce, il convient donc de se poser la question suivante : ces frais sont-ils exposés à de simples fins de « réception », ou y-a-t-il un véritable objectif professionnel derrière (en l'espèce, la promotion de produits destinés à la vente) ? C'est cette demande qui a été analysée dans la jurisprudence favorable vue *supra* et qui a permis d'aboutir à la conclusion que la jurisprudence T.V.A. devait être appliquée en matière d'impôt sur les revenus, et aboutir donc à une déduction totale des frais professionnels publicitaires, même si ceux-ci peuvent être dénommés frais de réception, de nourriture ou de boissons. Cette analyse est tout à fait cohérente et doit être suivie dans toutes les affaires ayant trait à ces questions.

C'est d'ailleurs également à cette conclusion qu'avait abouti l'avocat général dans l'arrêt de la Cour de cassation du 8 avril 2005 : ce dernier avait en effet défendu l'idée que pour déterminer dans quelle catégorie se situent les frais, il faut tenir compte non seulement de la nature des frais mais également « *de l'intention du contribuable ou du contexte dans lequel les frais ont été exposés* »⁴⁰. C'est ce qui a été fait dans la jurisprudence favorable analysée *supra* et ce qu'il convient de réaliser lorsque l'on examine la question de la déductibilité de frais (de tout type) exposés à des fins publicitaires (et donc en principe professionnels).

C'est aussi la vision de la doctrine majoritaire : ainsi, le commentaire du jugement pourtant défavorable du tribunal de première instance de Louvain du 4 février 2011⁴¹ a critiqué ce dernier, estimant l'interprétation suivie non cohérente compte tenu notamment de la jurisprudence T.V.A. en la matière. Ce commentaire rappelle aussi que l'article 53 C.I.R. 92, dérogeant à l'article 49 C.I.R. 92, constitue une exception qui doit donc être de stricte interprétation. Il s'intéresse également à la jurisprudence européenne vue *supra*⁴² requérant une interprétation stricte de la notion de frais de réception, avec pour conséquence que « *dès lors qu'il est question de dépenses qui sont faites dans un but de publicité, la déduction de la taxe acquittée en amont doit être admise* ». Enfin, il attire également l'attention sur le fait que le ministre des Finances (malgré sa position en 2008 présentée *supra*) avait estimé suite à cette jurisprudence européenne « *que des dépenses peuvent être qualifiées de frais de publicité,*

37. Voy. C. BUYASSE, « Frais de réception publicitaires : entièrement déductibles », *Fiscologue*, 2010, 1226, p. 10.

38. Voy. S. VAN CROMBRUGGE, « Frais de publicité ou frais de réception ? », *Fiscologue*, 2012, 1292, p. 14.

39. Voy. S. VAN CROMBRUGGE, « Frais de réception ou frais de publicité ? », *Fiscologue*, 2014, 1411, p. 16.

40. J. VAN DIJCK, « Frais de réception publicitaires : pas entièrement déductibles ? », *Fiscologue*, 2009, 1157, p. 5.

41. Trib. Louvain, 4 février 2011, *Cour. fisc.*, 2011, n° 7, pp. 255 et 256.

42. Voy. note de bas de page n° 15.

et non de frais de réception, si les prestations correspondantes impliquent la transmission d'un message vantant explicitement les qualités d'un produit ou d'un service ». C'est le cas dans l'ensemble des affaires qui ont été exposées ci-dessus, ce qui aurait dû aboutir dans toutes celles-ci à la conclusion d'une déduction totale des frais concernés.

Certains auteurs confirment également cette déduction totale en s'intéressant aux commentaires administratifs relatifs à l'article 53 C.I.R. 92⁴³ : l'administration y indique en effet explicitement qu'il « convient de distinguer les frais de réception de ceux de publicité ou de démonstration »⁴⁴, la déduction n'étant pas limitée pour ces derniers. Ceux-ci rappellent aussi la question essentielle à se poser dans les cas d'espèce : les frais concernés appartiennent-ils à la catégorie des frais de réception ou des frais de publicité ? Enfin, ils précisent également, à raison, qu'il convient de revenir à la définition de frais de publicité avancée dans la jurisprudence T.V.A. de la Cour de cassation, confirmant ainsi le parallèle indispensable qu'il convient de faire entre le domaine de la T.V.A. et celui des impôts directs.

Conclusion

Nous avons pu constater que l'administration, même tardivement, sait faire preuve de bon sens et s'incliner lorsque sa position devient indubitablement indéfendable. Elle accepte donc dorénavant que la T.V.A. relative aux frais de réception, de nourriture et de boissons, exposés à des fins publicitaires et donc strictement professionnels, doit être entièrement déductible pour l'assujetti qui l'a supportée. Ceci représente une excellente nouvelle pour l'ensemble des assujettis, et certainement pour ceux ayant subi précédemment les

foudres des décisions non pertinentes de l'administration.

Cette dernière décision T.V.A. du 13 mars 2015 impliquera-t-elle que l'administration se range également, en matière d'impôts directs cette fois, à la jurisprudence favorable à la déduction totale des frais publicitaires de réception, de nourriture et de boissons et au parallèle à faire entre les deux régimes ? Outre les arguments avancés *supra* allant dans ce sens, les termes employés par la décision T.V.A. sembleraient aussi plaider pour une réponse positive : elle indique en effet que les frais exposés dans le cadre d'un événement ayant pour but de promouvoir ses produits « ne sont pas considérés comme des frais de logement, de nourriture et de boissons au sens de l'article 45, § 3, 3°, du code, ni comme des frais de réception au sens de l'article 45, § 3, 4°, du code, mais comme des frais de publicité qui ont un caractère professionnel ». L'administration insiste ainsi clairement sur l'objectif professionnel de la promotion réalisée en supportant de tels frais. Si l'on suit cette analyse en matière d'impôt sur les revenus, cela devrait conduire à accepter la déduction de tels frais à 100 %. Il ne faut pas non plus oublier que la décision T.V.A. se range très clairement à la jurisprudence T.V.A. de la Cour de cassation, la même qui est utilisée par la jurisprudence favorable à la déduction totale de tels frais en impôts directs pour conclure au parallélisme à faire entre les deux régimes.

Il ne reste plus qu'à espérer que l'administration, et la partie de la jurisprudence encore défavorable, fassent preuve de bon sens et décide à raison qu'il convient d'accepter tant la déduction totale de la T.V.A. des frais publicitaires de réception, de nourriture et de boissons que leur déduction intégrale au niveau des impôts directs. En évitant cette fois que ceci prenne autant d'années qu'en matière de T.V.A. ...

43. Voy. J. VAN DUICK, « Frais de réception publicitaires : entièrement déductibles ? », *Fiscologue*, 2013, 1332, p. 3.

44. Com. I.R., n° 53/146.