

N° 397913  
SAS Autogrill Gares Métropoles

N°404990  
Société Score

10ème et 9ème chambres réunies  
Séance du 29 novembre 2017  
Lecture du 15 décembre 2017

**Mme Aurélie BRETONNEAU, rapporteur public**

Ces affaires s'inscrivent dans la lignée de votre récente décision CE, 11 octobre 2017, *SAS Autogrill Côté France*, n° 397902, T. p. par laquelle vous avez osé vous séparer de nos conclusions pour juger que la fourniture régulière par une entreprise de restauration d'autoroute de repas gratuits à ses employés ne saurait être regardée comme une prestation de services effectuée à titre onéreux soumise à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Notre désaccord portait sur une question de dossier, dont nous estimions qu'il n'apportait pas d'éléments suffisants pour permettre une dérogation au principe d'assujettissement à la taxe des prestations à soi-même. Vous avez estimé qu'il fallait être plus clément dans le maniement de l'exception appliquée aux entreprises de restauration. Comme nous sommes bonne joueuse, nous allons vous proposer de persévérer sur la voie de la clémence en allant un peu plus loin encore que ce que vous avez jugé dans ce précédent.

Il faut vous redire un mot du cadre juridique.

Selon les termes d'une instruction du 25 avril 1988<sup>1</sup>, l'administration fiscale estimait que les entreprises fournissant des repas gratuits à leurs employés n'étaient pas autorisées à déduire la TVA qu'elles avaient acquittée en amont sur les biens utilisés pour composer ces repas. En aval, elle les dispensait d'acquitter la TVA sur ces repas fournis à titre gratuits. Bref, la TVA était neutralisée : pas due en aval, elle n'était pas déductible en amont – sachant que les deux montants sont par construction les mêmes, car la TVA aval sur les prestations qu'on se fournit à soi-même se calcule sur le prix de revient<sup>2</sup>, et équivaut donc à la TVA amont.

La jurisprudence de la CJUE a toutefois révélé que ce n'était pas la bonne façon de faire au regard de la sixième directive TVA. En effet :

- **S'agissant de la TVA « amont » :**

En vertu de l'article 17, paragraphe 2 de la directive, transposé à l'article 271 du code général des impôts, l'assujetti est autorisé à **déduire la TVA dite « amont » due ou acquittée** pour les biens livrés et les services rendus par un autre assujetti, dans la mesure où

<sup>1</sup> Instruction 3 D-7-88, reprise sur ce point par l'instruction DB 3A 1221 du 20 octobre 1999.

<sup>2</sup> c du I° de l'article 266 du code général des impôts.

ces biens et services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées<sup>3</sup>. Les biens utilisés pour la fourniture de repas par une entreprise de restauration sont déductibles de ses bases d'imposition<sup>4</sup>.

- **S'agissant de la TVA « aval » :**

L'article 2, point 1 de la directive pose le **principe de la soumission à la TVA des prestations effectuées à titre onéreux** par un assujetti agissant en tant que tel<sup>5</sup> et **assimile certaines prestations gratuites à des prestations à titre onéreux**. Ainsi, selon l'article 6, paragraphe 2, transposé à l'article 257 du CGI, sont assimilées à des prestations de services effectuées à titre onéreux (...) les prestations de service à titre gratuit effectuées par l'assujetti pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise<sup>6</sup>. Ainsi que le résume la CJUE, ces dispositions assimilent certaines opérations pour lesquelles aucune contrepartie réelle n'est perçue par l'assujetti à des prestations de service effectuées à titre onéreux dans le but d'assurer une égalité de traitement entre l'assujetti qui fournit des services pour ses besoins privés ou ceux de son personnel, d'une part, et le consommateur final qui se procure un service du même type, d'autre part (cf. CJCE, 20 janvier 2005, *Hotel Scandic Gasabäck*, C-412, Rec. p. I-743, point 23). Elles empêchent donc l'assujetti qui a pu déduire la TVA sur l'achat d'un bien affecté à son entreprise échappe au paiement de cette taxe lorsqu'il prélève ensuite ce bien pour ses besoins privés ou ceux de son personnel, ou encore qu'un assujetti ou des membres de son personnel obtiennent en franchise de taxe des prestations de services de l'assujetti pour lesquelles une personne privée aurait dû acquitter la TVA. Bref, dans le cas où une entreprise de restauration, qui a déduit la TVA « amont » sur les biens destinés à la confection des repas, devient son propre client parce qu'elle consomme elle-même ses repas en les offrant à ses employés, alors elle doit, à la manière d'un client extérieur, acquitter une TVA sur le prix de la prestation, artificiellement reconstitué à partir du prix de revient.

La CJUE a consacré une exception à ces règles, qui couvre les cas dans lesquels l'entreprise qui consomme gratuitement ses propres biens et services (ou offre des services à ses employés) n'est pas placée (ne les place pas) dans une situation comparable à celle d'un consommateur tiers, parce qu'elle ne fait que rendre possible la poursuite de son activité. La CJUE a eu l'occasion d'appliquer cette exception à deux cas de figure qui illustrent sa logique, ceux de la fourniture aux employés de prestations de transport ou de repas gratuits, dans l'hypothèse où sans la fourniture de ces transports ou de ces repas, les employés auraient été placés dans l'incapacité d'accomplir leur travail, ou l'auraient accompli plus difficilement. En pareil cas, l'entreprise qui s'auto-consomme (ou qui offre) ne cherche pas à satisfaire des besoins autonomes de ses salariés, mais simplement à faire tourner son entreprise. En quelque sorte, la prestation gratuite est un ingrédient indispensable à la confection des biens ou prestations qu'elle produit et sans lequel il n'y aurait pas en aval d'opération taxable. Elle se place dans une logique de production et non de consommation finale, ce qui la distingue du consommateur classique. Du coup, et bien que l'entreprise a déduit la TVA « amont » servant

<sup>3</sup> Le droit à déduction prend naissance lors de l'acquisition en amont et non de la prestation en aval (art. 17§1).

<sup>4</sup> L'article 17, paragraphe 6 prévoit seulement deux exceptions qui ne sont pas en cause ici : les Etats membres peuvent écarter la déduction en vertu d'une clause de *standstill*, et sont exclues du droit à déduction les dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel, telles que les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation.

<sup>5</sup> La base de l'imposition est en principe la contrepartie obtenue (art. 11).

<sup>6</sup> En l'absence de toute contrepartie réelle, le montant imposable est le montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services.

à la composition, disons, du repas fourni à l'employé, elle n'a pas à acquitter de la TVA sur la consommation de ce repas qui, en quelque sorte, n'est pas une consommation finale, mais une composante, à ce titre déductible, de l'opération taxable (v. CJCE, 16 octobre 1997, aff. 258/95, *Julius Filibeck Söhne*, RJF 12/97 n° 1212 ; CJCE, 11 décembre 2008, aff. 371/07, *Danfoss A/Set AstraZeneca A/S*, RJF 2009, n° 419).

Bien sûr, cette exception n'est ouverte que si la prestation gratuite est nécessaire au bon fonctionnement de l'entreprise, et pas lorsque l'entreprise ne fait qu'offrir à ses employés un élément de confort. C'est pourquoi la CJUE a rappelé, dans son arrêt *Danfoss*, que la fourniture dans le cadre de l'entreprise de repas gratuits aux salariés satisfait en principe les besoins privés de ces personnes, ce qui implique l'acquiescement de la TVA. Mais elle a admis qu'il en aille autrement lorsque des circonstances particulières, dont l'appréciation relève au cas par cas de la juridiction de renvoi, justifient que ces repas soient fournis par l'entreprise elle-même sur le lieu de travail, et a reconnu l'existence de ces circonstances particulières. Dans l'affaire *Danfoss*, il s'agissait de la fourniture ponctuelle de repas aux collaborateurs qui participaient à des réunions de travail devant, du fait de contraintes pesant sur l'entreprise, se tenir à l'heure du déjeuner. Elle a relevé que l'avantage retiré du repas gratuit par les employés était accessoire par rapport à l'avantage perçu par l'entreprise : sans repas gratuit, il n'y aurait pas eu de réunion. Dans l'affaire *Julius Filibeck Söhne*, il s'agissait de prestations gratuites de transport des salariés du bâtiment, pour lesquels il était difficile, en raison d'une mauvaise desserte, de rejoindre les chantiers. Le considérant de principe veut que le b du 2 de l'article 6 de la directive, qui assimile des prestations gratuites à des employés à des prestations onéreuses, vise en principe la fourniture à titre gratuit de repas par une entreprise à son personnel dans ses locaux, à moins que – ce qu'il appartient également à la juridiction de renvoi d'apprécier – les exigences de l'entreprise, telles que celle de garantir la continuité et le bon déroulement des réunions de travail, ne nécessitent que la fourniture de repas soit assurée par l'employeur ». Pour évaluer la nécessité de la fourniture au regard des exigences des entreprises, la CJUE utilise deux critères : l'organisation du travail, et les contraintes propres à la société.

Vous avez bien entendu, dans votre précédent précité, transposé cette grille de lecture au maniement du 2 du 8° de l'article 257 du CGI, transposant le 2 de l'article 6 de la directive. Et vous avez jugé, s'agissant d'une entreprise de restauration localisée sur le réseau autoroutier, que la fourniture gratuite de repas aux salariés répondait à des exigences spécifiques de l'entreprise tenant, notamment, en un lieu d'activité de ses salariés où sont absentes des offres alternatives de restauration.

Les deux litiges qui vous sont soumis ne concernent pas des restaurants d'autoroute. Sous le numéro 397913, sont en cause des restaurants de gare situés dans des grandes villes – Paris et Lyon. Sous le numéro 404990, est en cause une société de restauration collective (une cantine de collectivité territoriale). Pour le reste, fond des litiges est très comparable au précédent. Dans les deux cas, l'administration, a quoi qu'on juge procédé de travers : alors que le bon maniement du dispositif imposait de permettre aux sociétés de déduire la TVA acquittée en amont sur les biens entrant dans la composition des repas, quitte à exiger, si cette fourniture n'était pas nécessaire à l'entreprise, qu'elle s'acquiesce alors d'une TVA aval sur la prestation gratuite, l'administration n'a pas exigé de TVA aval, mais n'a pas non plus admis la déduction de la TVA amont. S'avisant du bon mode d'emploi, les sociétés ont formé des demandes de restitution de la TVA amont initialement déduite qu'elles avaient dû reverser. Par les arrêts attaqués, les cours, respectivement de Marseille (statuant après renvoi à la suite

d'une première cassation pour un motif qui n'est plus en cause) et de Versailles<sup>7</sup>, la première inversant la solution du TA de Marseille, la seconde confirmant la position du TA de Montreuil, ont donné raison aux sociétés sur le principe de la déduction. Mais estimant par ailleurs que la TVA aval était due, elles ont fait droit aux demandes de compensation formées par l'administration, réclamant d'annuler la créance que tenait chacune des sociétés de son droit à déduction en amont au vu de la créance que détenait l'administration du fait de la TVA du même montant qu'elle lui devait en aval. En cassation, les deux sociétés contestent notamment l'appréciation portée sur l'assujettissement à la TVA aval sous l'angle de l'erreur de droit et de l'erreur de qualification juridique. L'erreur de droit n'existe pas puisque la cour a scrupuleusement manié les deux critères de la CJUE. Reste la qualification (sur ce degré de contrôle en matière de prestation de services soumise à la TVA, CE, 28 avril 1993, *L...*, n° 112072, T. p. ; CE, Section, 15 décembre 2000, *SA Polyclad Europe*, n° 194696).

Aucun de ces dossiers ne se prête à la reconnaissance, pour les salariés souhaitant se restaurer, d'une absence d'offre alternative liée à la localisation des restaurants en cause. Cette argumentation qui, s'agissant des restaurants de gare, pourrait éventuellement valoir pour les gares TGV ou dans les très petites villes, n'est certainement pas valable pour les gares du centre de Paris et de Lyon. Aucune considération d'ordre géographique n'est non plus invoquée pour la société Score. La lettre de votre précédent n'emporte donc pas la solution des litiges.

Nous notons toutefois que, toujours prise à la lettre, votre décision du 11 octobre dernier reconnaît des exigences spécifiques de l'entreprise tenant « notamment, en un lieu d'activité » problématique. Ce notamment, qui n'a rien d'accidentel, trahit par-delà la lettre l'esprit de votre décision, tenant à ce que les contraintes inhérentes aux métiers de la restauration doivent conduire à un examen particulièrement ouvert des motifs de nature à justifier que la fourniture gratuite des repas ne soit pas soumise à la TVA.

Or les arguments, identiques, fournis par les deux sociétés nous semblent propres à démontrer que les exigences des deux entreprises, en termes d'organisation du travail, et de contraintes propres, rendent nécessaire la fourniture de repas gratuits.

Pour ce qui est de l'organisation du travail, d'abord, les deux sociétés font valoir que, s'agissant de services de restauration déployés sur de très larges plages horaires, la nécessaire présence des salariés sur place aux heures extensives des repas oblige ces derniers à se nourrir en horaires très décalés. Les sociétés ne soutiennent pas que ce serait impossible en l'absence de fourniture gratuite des repas, mais font valoir avec une certaine force de conviction que sauf à obliger les employés à se nourrir de sandwiches, cette contrainte allonge leur pause déjeuner car il leur faut se rendre dans ceux des établissements de restauration extérieurs qui fonctionnent en continu. Elles ajoutent qu'une telle complication est peu compatible avec le caractère très bref – la société Score le chiffre à 30 minutes – de la pause impartie.

Pour ce qui est des contraintes propres, elles invoquent deux éléments distincts.

La première contrainte tient à l'obligation qui est faite aux sociétés de restauration par la réglementation du travail de fournir des repas gratuitement aux employés. La société Autogrill le démontre en citant les dispositions réglementaires du code du travail alors en vigueur imposant aux entreprises de l'hôtellerie soit de fournir les repas aux employés, soit de

---

<sup>7</sup> Arrêt publié à la RJF : 1/17 n° 66.

leur verser une indemnité compensatrice, pour contrebalancer le fait qu'ils doivent eux-mêmes manger à des horaires décalés, et explique opter pour la fourniture gratuite plus compatible avec son organisation. La société Score invoque pour sa part les obligations similaires, mais un peu plus précises, de la convention collective nationale du personnel des entreprises de restauration de collectivités du 20 juin 1983, dont l'article 22 prévoit que « L'employeur est tenu de nourrir gratuitement son personnel de service, lorsqu'il est présent sur les lieux de travail au moment des repas. La nourriture sera saine, abondante et variée. ». Il est vrai que la CJUE, qui n'est pas friande en la matière de positions de principe, ne fait pas de l'existence d'une réglementation imposant la prestation gratuite un élément absolument décisif de la caractérisation des exigences de l'entreprise. Elle accepte toutefois d'en tenir compte comme indice de ce que cette fourniture peut être rendue nécessaire pour faire tourner l'entreprise (v. son arrêt *Julius Filibeck Söhne* précité). Combiné aux contraintes d'organisation précédemment évoquées, cet élément contribue donc à faire pencher la balance en faveur de la nécessité.

L'autre contrainte tient au nécessaire respect des règles d'hygiène des personnels de restauration. Il est vrai que l'argumentation est sur ce point plus développée, notamment par la société Score qui est très précise, en cassation qu'en appel, mais c'était aussi le cas des considérations géographiques que vous avez sciemment accepté de précédente malgré tout en compte dans le précédent *Autogrill* dès lors qu'elles n'étaient pas totalement absentes en appel. Ces contraintes d'hygiène imposent notamment le port d'une tenue spécifique, ainsi que des protocoles particuliers de lavage des mains chaque fois que les employés quittent l'établissement. A lire le détail de ces règles, nous reconnaissons que les sociétés marquent un point en faisant valoir que s'il fallait les appliquer à l'occasion des pauses déjeuner, les employés seraient moins immédiatement opérationnels, le temps d'habillage et de déshabillage devant en particulier être imputé sur leur temps d'activité. Il y a donc bien dans la fourniture de repas sur place, au-delà de l'avantage social consenti aux employés, une véritable compensation pour l'employeur des contraintes propres à la restauration.

Au vu de ce faisceau d'indices, il nous semble possible de juger que les cours ont inexactement qualifié les faits en refusant de reconnaître des exigences propres aux entreprises.

Nous ne cachons pas que cette solution, si vous l'adoptiez, ferait la part belle à l'exception consacrée par la CJUE. La solution serait en effet vraisemblablement transposable à de nombreuses entreprises de restauration, en tous cas à celles qui comme les requérantes servent des repas sur des plages horaires étendues. Autant nous déplorions dans nos précédentes conclusions une solution que nous estimions sévère, que nous faisons découler de la maigreur du dossier, autant nous reconnaissons plaider ici pour une solution assez souple. Mais dès lors que cette souplesse présidait déjà à l'adoption de votre décision du 11 octobre 2017, et qu'elle n'est pas interdite par la jurisprudence de la CJUE, qui laisse aux juridictions nationales les mains pour apprécier ce qui relève ou non de la TVA sur les prestations à soit même, nous l'assumons désormais.

Si vous nous suivez, vous pourrez, s'agissant de la société Score, annuler puis renvoyer l'affaire à la cour. S'agissant de la société Autogrill, il vous faudra régler au fond après seconde cassation. Vous pourrez le faire en dupliquant très exactement votre précédent, la configuration étant identique. Il faudra donc, si vous optez à nouveau pour une cassation totale (en toute rigueur, une cassation partielle était possible mais vous avez délibérément fait le choix de tout annuler et de procéder ensuite au tri des conclusions de fond), commencer par

écarter la fin de non recevoir farfelue (délégation de signature) dirigée contre l'appel du ministre ; il faudra ensuite juger le jugement du TA régulier en la forme (le moyen d'insuffisance de motivation n'étant pas fondé) ; vous devrez ensuite rejeter comme irrecevables l'essentiel de la demande de restitution, ce qui découle de votre décision de première cassation, pour ne plus laisser en litige que 686 euros (mois de décembre 2006, tout le reste étant tardif)... ; passant ensuite au bien-fondé de la demande de restitution recevable, vous pourrez juger :

- en premier lieu, que la TVA en litige, qui procède de la réintégration par l'entreprise de la taxe ayant grevé les dépenses liées aux repas servis gratuitement à son personnel, n'est fondée que sur les termes de la doctrine administrative, alors même que cette dernière ne saurait fonder une imposition, pour en déduire que la société, qui pouvait dès lors en opérer la déduction de la loi, fondée à en demander la restitution ;
- en second lieu que, dès lors que la TVA aval n'était pas exigible, le ministre ne saurait se plaindre de ce que le TA a refusé de faire droit à sa demande de compensation.

Si en revanche vous ne nous suivez pas, il faudra rejeter les deux pourvois, les autres moyens de cassation étant infondé, en particulier celui tiré de l'erreur de droit à avoir procédé à la compensation, et ce pour des motifs que nous vous avons déjà infligés il y a deux mois, et dont nous vous dispensons donc aujourd'hui.

PCMNC – Sous le numéro 397913, annulation, de l'arrêt, de l'article 1<sup>er</sup> du jugement, octroi de la restitution de taxe au titre de décembre 2006, de 1000 euros au titre des frais irrépétibles et rejet du surplus des conclusions ; sous le numéro 404990, annulation, renvoi à la CAA de Versailles et octroi de 3000 euros.