

Circulaire 2017/C/70 concernant le système de caisses enregistreuses

Commentaire sur les conditions d'application de l'obligation pour les assujettis à la TVA qui effectuent des services de restaurant et de restauration de disposer d'un système de caisse enregistreuse prévue à l'article 21bis de l'arrêté royal n° 1.

Système de caisse enregistreuse ; SCE ; notes ou reçus ; horeca ; services de restaurant et de restauration ; obligations

SPF Finances, le 06.11.2017

Administration générale de la Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée

(La circulaire est publiée au Moniteur Belge du 21.11.2017, p. 99838)

Table des matières

1. Introduction

2. Obligations dans le secteur horeca

2.1. Seuil de 25.000 euros hors TVA

2.1.1. Exemple boulanger avec salon de consommation

2.1.2. Exemple salle de fête

2.1.3. Exemple commerce de meubles

2.2. Sous-traitance

2.2.1. Ampleur de la sous-traitance

2.2.2. Services fournis au consommateur final

2.2.3. Exemples sous-traitance

2.3. Exploitants hôteliers

2.3.1. 1^{er} secteur : activité hôtelière

2.3.1.1. Remarque autorisation en matière de caisse n° E.T.103.592

2.3.1.2. Exemple note d'hôtel globale

2.3.1.3. Exemple facture

2.3.2. 2^e secteur : Activités autres que les activités hôtelières

2.3.2.1. Exemple dépassement de seuil

2.3.2.2. Exemple opération hors note d'hôtel globale

2.3.2.3. Exemple sous-traitance restaurant-hôtel

2.3.2.4. Exemple service bien-être

2.4. Exploitants de restaurants d'entreprise

2.4.1. L'entreprise effectue elle-même la prestation de restaurant

2.4.2. L'entreprise fait appel à un tiers

2.5. Directives pour le calcul du seuil

2.5.1. Plusieurs commerces horeca sous un même numéro d'identification à la TVA

2.5.1.1. Exemple camionnette ambulante

2.5.1.2. Exemple boucher avec service traiteur

2.5.1.3. Exemple parc de loisirs ou stade de football

2.5.2. Distinction entre livraison de biens et prestations de services

- A. Dispositions légales
- B. Importance de la distinction

2.5.2.1. La nourriture et/ou les boissons sont fournies aux consommateurs dans une installation de l'assujetti, à l'intérieur ou à l'extérieur, (établissement permanent, temporaire ou mobile)

- A. Notion « installation » utilisée pour la fourniture d'une livraison de biens ou pour une prestation de restaurant
- B. Les clients consomment des aliments et/ou des boissons dans une installation à l'intérieur
- C. Les clients consomment de la nourriture et/ou des boissons en plein air
- D. L'établissement dispose d'une installation tant à l'intérieur qu'à l'extérieur
- E. L'assujetti possède plusieurs établissements à plusieurs endroits

2.5.2.2. La nourriture et/ou les boissons sont fournies aux consommateurs ailleurs que dans les installations des assujettis

- A. Nourriture fournie ailleurs que dans les installations de l'assujetti et sans intervention humaine chez le client
- B. Nourriture fournie ailleurs que dans les installations de l'assujetti et avec intervention humaine

2.5.2.3. Camion de nourriture- Foodtruck

- A. L'exploitant d'un camion de nourriture ou foodtruck est engagé par un client pour la fourniture de nourriture/de boissons durant un événement privé
- B. Camion de nourriture ou foodtruck lors d'un événement lié au spectacle
 - a. Il n'y a pas de lien contractuel avec le consommateur final des biens de consommation
 - b. Il existe bien un lien contractuel avec le consommateur final des biens de consommation

C. Forains

2.5.2.4. Nourriture et/ou boissons fournies dans une gare

2.5.2.5. Ateliers culinaires et cuisinier à domicile

- A. Ateliers culinaires
- B. Cuisinier à domicile

2.5.2.6. Nourriture et/ou boissons dans les distributeurs automatiques

2.5.2.7. Nourriture et/ou boissons fournies aux participants à un séminaire

- A. La nourriture et/ou les boissons fournies sont accessoires à l'opération principale et suivent le régime TVA de cette opération principale
- B. La fourniture de nourriture et/ou de boissons est une opération principale distincte qui suit son propre régime TVA
- C. Remarque

2.5.2.8. Amuse-bouches et friandises

2.6. Période de référence pour le calcul du seuil

2.6.1. Entreprise existante

2.6.2. Assujetti qui démarre son activité

2.6.3. Repreneur

2.6.4. Obligation de délivrance d'une note ou d'un reçu pendant la période comprise entre l'enregistrement et la mise en service du système de caisse

2.7. Mesures d'exception et autorisations en matière de caisse

2.7.1. Exemption de l'article 44 du Code de la TVA

2.7.1.1. Exemple restaurant universitaire

2.7.1.2. Exemple club sportif

2.7.1.3. Remarque restaurant didactique

2.7.2. Cas particulier : la fourniture de nourriture et de boissons par une commune ou un CPAS

2.7.3. Exemption de l'article 42 du Code de la TVA

2.7.4. Régime forfaitaire de l'article 56 du Code de la TVA

2.7.5. Régime de la franchise de l'article 56bis du Code de la TVA

2.7.6. Fournisseurs de repas légers

2.7.7. Exploitants de friterie

2.7.8. Autorisation Circulaire n° 6 du 27.04.1999

2.7.9. Autorisation Décision n° E.T.103.592 du 02.06.2003

3. Conséquences du dépassement du seuil

3.1. Tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse

3.2. Ticket de caisse peu importe la nature des opérations

3.2.1. Exemple opérations en dehors de la sphère alimentaire

3.2.2. Exemple opérations dans la sphère alimentaire

3.2.3. Exemple salle de fête

3.2.4. Exemple commerce de meubles

3.2.5. Exemple vente d'un bien d'investissement

3.2.6. Exception magasins non alimentaires

3.2.7. Exception supermarché

3.2.8. Exception distributeurs automatiques

3.2.9. Exception transport international de passagers

3.3. Ticket de caisse peu importe la qualité du client

3.4. Moment de la délivrance du ticket de caisse

3.4.1. Remarque : vouchers à usage multiple

3.4.2. Premier régime dérogatoire optionnel pour le moment de la délivrance

3.4.2.1. Exemple fête de communion ou fête laïque

Scénario 1

Scénario 2

3.4.2.2. Exemple réception

3.4.2.3. Exemple salle de fête

3.4.2.4. Exemple diner VIP dans un stade de football

3.4.3. Deuxième régime dérogatoire optionnel pour le moment de la délivrance pour les services de restauration B2B et B2G

3.4.3.1. Exemple restaurant d'entreprise

3.4.3.2. Exemple traiteur B2B

3.5. Règles particulières en matière d'exigibilité

3.5.1. Clients particuliers : principe de l'encaissement

3.5.2. Réception d'un acompte

3.5.3. Remarque taux de TVA sur acompte

3.6. Facturation

3.7. Journal des recettes

3.8. Fin d'utilisation du système de caisse enregistreuse

3.8.1. Exemple café

3.8.2. Exemple restaurant

3.9. Différence avec les notes ou reçus

3.10. Installation technique d'un système de caisse enregistreuse

3.11. Problèmes techniques

3.11.1. Formalités administratives en cas de problèmes techniques

3.11.2. En cas de problème technique à la VAT Signing Card (VSC)

3.11.3. En cas de problème technique au Fiscal Data Module (FDM)

3.11.4. En cas de problème technique au système de caisse

3.12. Conservation

4. Procédure d'enregistrement et d'achat pour les assujettis exploitants

4.1. Enregistrement

4.2. Achat de la caisse et du fiscal data module corrects

4.3. Demande d'une VAT Signing Card

4.4. Transfert du système de caisse enregistreuse

4.5. Location du système de caisse enregistreuse

5. Disposition finale

1. Introduction

Suite à la baisse de taux de 21 % à 12 % pour les prestations de services de restaurant et de restauration (à l'exclusion de la fourniture de boissons) entrée en vigueur au 01.01.2010, un effort supplémentaire a été demandé au secteur au niveau de l'exactitude de la déclaration des opérations effectuées.

Sur le plan des obligations TVA, cela s'est traduit par la réglementation TVA relative au système de caisse enregistreuse dans le secteur horeca.

L'article 21bis, § 1^{er}, alinéa 1^{er} (version 16.06.2016) de l'arrêté royal n° 1 du 29.12.1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, détermine que l'exploitant d'un établissement où sont consommés des repas, ainsi que le traiteur qui effectue des prestations de restauration, sont tenus de délivrer au client, assujetti ou non-assujetti, le ticket de caisse prévu à l'arrêté royal du 30.12.2009 pour toutes les opérations qu'ils effectuent dans l'exercice de leur activité économique et qui ont un rapport avec la fourniture de repas et de boissons, que les boissons soient fournies ou non au cours du repas, en ce compris toutes les ventes de nourriture et de boissons dans cet établissement, lorsque le chiffre d'affaires annuel, hors taxe sur la valeur ajoutée, relatif aux prestations de services de restaurant et de restauration à l'exclusion de la fourniture de boissons, excède 25.000 euros.

L'arrêté royal du 30.12.2009 fixe la définition et les conditions auxquelles doit répondre un système de caisse enregistreuse dans le secteur horeca.

2. Obligations dans le secteur horeca

Tous les assujettis qui effectuent des prestations de services de restaurant ou de restauration sont tenus de délivrer un document de contrôle. Il s'agit soit de notes ou reçus (souches TVA), soit de tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse (voir cependant les points 2.2., 2.3., 2.4. et 2.7.).

2.1. Seuil de 25.000 euros hors TVA

L'exploitant d'un établissement où sont consommés des repas ainsi que le traiteur qui effectue des prestations de restauration doivent délivrer des tickets de caisse au moyen d'un système de caisse enregistreuse lorsque le chiffre d'affaires, hors TVA, relatif aux services de restaurant et de restauration, à l'exclusion de la fourniture de boissons, dépasse 25.000 euros (article 21bis, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal n° 1).

Le seuil est calculé à partir de montants hors TVA et comprend le chiffre d'affaires des services de restaurant et de restauration. N'est pas repris dans le calcul du seuil, le chiffre d'affaires provenant :

- de la fourniture de boissons lors d'un repas ;
- de la fourniture de boissons en dehors d'un repas ;
- des livraisons de repas à emporter ;
- des ventes de nourriture en général ;
- des autres activités (horeca).

Aucune distinction n'est opérée entre l'assujetti qui fournit lui-même les services de restaurant ou de restauration et celui qui fait appel à un sous-traitant (principe du commissionnaire). Tout assujetti maître d'œuvre ou sous-traitant doit calculer si le seuil est ou non dépassé (voir toutefois le point 2.2.).

La location de tables, chaises, assiettes, verres, personnel pour le service, etc. pour laquelle un prix distinct est porté en compte (non incluse dans le prix du repas) n'est pas reprise dans le calcul du seuil. Lorsque le seuil de 25.000 euros est dépassé, des tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse ne doivent être délivrés pour ce genre de location que si cette dernière se rapporte à un événement pour lequel l'assujetti concerné effectue également des services de restaurant ou de restauration (voir également le point 3.2.).

Les activités accessoires telles que la vente de meubles, le droit d'accès aux activités bien-être, casino, bowling, plaine de jeu intérieure, représentation théâtrale ou animation, le droit d'entrée dans un dancing, ne constituent pas des services de restaurant ou de restauration et ne sont dès lors reprises nulle part dans le calcul du seuil. Lorsque le seuil de 25.000 euros est dépassé, aucun ticket de caisse d'un système de caisse enregistreuse ne doit être délivré pour ces activités (voir également point 3.2.).

Le chiffre d'affaires des services de restaurant et de restauration qui est réalisé à l'étranger ne doit pas être repris dans le calcul du seuil. Il n'y a pas non plus lieu de délivrer des tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse pour des opérations réalisées à l'étranger (la législation belge n'est pas applicable à de telles opérations). Les opérations effectuées à l'étranger peuvent toutefois être reprises dans le système de caisse enregistreuse sur base volontaire (en tenant compte du fait que dans la déclaration à la TVA belge ces opérations effectuées à l'étranger doivent être clairement distinguées des opérations effectuées en Belgique) (voir également le point 3.2.).

2.1.1. Exemple boulanger avec salon de consommation

Un boulanger effectue des services de restaurant en exploitant un salon de consommation.

Il calcule de la manière indiquée le chiffre d'affaires provenant de tous les services de restaurant et de restauration effectués, comme par exemple les couques, pâtisseries et petits pains fournis dans le salon de consommation. Ensuite, il examine si ce chiffre d'affaires dépasse ou non le seuil de 25.000 euros. Les ventes de pain dans la boulangerie constituent des livraisons et ne sont pas prises en compte dans le calcul du seuil.

2.1.2. Exemple salle de fête

Pour l'exploitation d'une salle de fête, le seuil est calculé comme suit.

Lorsque l'exploitant de la salle de fête fournit des repas au locataire de la salle de fête (que ce soit ou non via un traiteur), il effectue des services de restaurant et de restauration à reprendre dans le calcul du seuil. Si ce prix inclut l'utilisation de la salle, le montant de la location compte pour le calcul du seuil. Si l'exploitant de la salle de fête n'intervient pas dans les repas et que le traiteur s'arrange donc directement avec le client, il n'y a pas de services de restaurant ou de restauration dans le chef de cet exploitant. Le montant de la location pour laquelle un prix distinct est porté en compte ne doit pas alors être repris dans le calcul du seuil.

2.1.3. Exemple commerce de meubles

Une cafétéria est exploitée au sein d'un commerce de meubles. Pour le calcul du seuil, seul le chiffre d'affaires provenant des services de restaurant et de restauration, calculé de la manière indiquée, et provenant de la cafétéria peut être repris. La vente de meubles n'est par contre pas prise en compte.

Si l'assujetti effectue des services de restaurant et de restauration, à l'exclusion de la fourniture de boissons, **pour un montant de chiffre d'affaires de maximum 25.000 euros hors TVA**, il n'est pas tenu de délivrer des tickets de caisse au moyen d'un système de caisse enregistreuse. Il doit toutefois délivrer des notes ou des reçus pour les repas fournis et les boissons y afférentes. Il peut toutefois toujours opter pour utiliser volontairement un système de caisse enregistreuse. Toutes les obligations et conséquences applicables à l'assujetti qui franchit le seuil sont également valables pour celui qui utilise un système de caisse enregistreuse volontairement.

2.2. Sous-traitance

Une dispense de l'obligation de délivrer un ticket provenant d'un système de caisse enregistreuse est prévue pour l'assujetti qui fournit au consommateur final des services de restaurant et de restauration pour lesquels il fait appel, pour la totalité de son activité de restaurant ou de restauration, à un sous-traitant qui est tenu de délivrer le ticket de caisse, à condition que l'assujetti n'intervienne en aucune façon dans la préparation des repas ou dans l'achat d'aliments non préparés (article 21bis, § 1^{er}, al. 5, 1^o, de l'arrêté royal n° 1).

Cette dispense est appliquée par établissement. Tous les services de restaurant et de restauration effectués depuis cet établissement doivent satisfaire aux conditions qui suivent en matière de sous-traitance afin de pouvoir bénéficier de la dispense. Il n'est pas possible de combiner, d'une part, l'utilisation d'un système de caisse enregistreuse pour les services effectués avec ses moyens propres et, d'autre part, l'application de la dispense pour les opérations sous-traitées.

L'assujetti (A) qui fournit des services de restaurant ou de restauration au consommateur final, non avec ses moyens propres mais bien en faisant entièrement appel à un sous-traitant (B), est dispensé de l'obligation d'utiliser le système de caisse enregistreuse.

La contribution de (A) se limite en principe entièrement au fait de faire appel, pour la totalité de l'opération, à un sous-traitant tenu d'émettre une facture pour les services de restaurant et de restauration, et tenu en outre de délivrer un ticket de caisse d'un système de caisse enregistreuse pour ces opérations.

Par tolérance, l'assujetti qui, en vertu de cette dispense, n'est pas tenu d'utiliser le système de caisse enregistreuse est également dispensé de délivrer des notes ou des reçus, pour les repas fournis et les boissons y afférentes.

Toutes les opérations qu'il effectue ont déjà dans les faits entièrement donné lieu à la délivrance de tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse.

L'entreprise doit tenir un journal des recettes et procéder aux inscriptions sur base de pièces justificatives datées, selon les règles ordinaires fixées aux articles 14 et 15 de l'arrêté royal n° 1. Ces pièces justificatives peuvent par exemple être : des tickets d'une caisse ordinaire, des preuves de paiement électronique, ...

Il est à noter que le régime applicable aux restaurants d'entreprises fait l'objet du point 2.4.

2.2.1. Ampleur de la sous-traitance

Aucun problème ne se pose du fait que l'assujetti (A), qui fournit les services de restaurant ou de restauration au consommateur final, mette sa propre infrastructure à disposition (l'espace de consommation, les tables, chaises, assiettes, couverts, verres, ...) et prenne même en charge le service à table, à l'aide de son propre personnel ou de bénévoles.

Il n'y a pas non plus de problème lorsque (A) met en outre ses cuisines à disposition du cuisinier ou du traiteur qui prépare les repas dans ses infrastructures, à partir desquelles ils sont servis afin d'être consommés.

Lorsque (A) fait appel à une société de catering (B), (A) peut également ensuite intervenir dans le rangement et la vaisselle sans que cela ait une influence sur ce qui précède.

Il est admis que (A) se charge lui-même de la fourniture des boissons, délivrées ou non lors du repas, et ne fasse dès lors pas appel à un sous-traitant en la matière.

La dispense de délivrer des tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse vaut par conséquent également dans le cas où (B) limite le service de restauration à la préparation des repas. Il y a toutefois lieu de noter à ce sujet que même ces opérations effectuées pour (A) doivent toujours faire l'objet d'un ticket de système de caisse enregistreuse afin que (A) puisse bénéficier du présent régime dérogatoire.

Toutefois, conformément à l'article 21bis, § 1^{er}, alinéa 5, 1^o, de l'arrêté royal n° 1, la dispense de délivrer des tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse n'est pas applicable lorsque (A), d'une manière ou d'une autre, intervient dans la préparation des repas et/ou est intervenu dans l'achat des aliments non préparés. Le fait que (A) achète des pains garnis à (B) ne pose par contre pas de problème pour l'application de la dispense, pour autant que (A) reçoive un ticket d'un système de caisse enregistreuse de la part de (B).

2.2.2. Services fournis au consommateur final

(A) doit fournir les services de restaurant et de restauration au consommateur final, en d'autres mots dans la phase de consommation. Le fait que l'opération soit, par exemple, facturée à une société qui laisse son personnel ou des invités bénéficier du repas n'empêche pas l'application de cette dispense.

2.2.3. Exemples sous-traitance

Sont notamment visés par la dispense de l'obligation de délivrer le ticket de caisse :

- les entrepreneurs de pompes funèbres qui disposent de leur propre espace de consommation où des repas sont organisés, pour lesquels il est fait appel à un sous-traitant et pour lesquels ils reçoivent des tickets d'un système de caisse enregistreuse ;
- les asbl paroissiales qui organisent des repas, pour lesquels il est fait appel à un sous-traitant de qui ils reçoivent des tickets d'un système de caisse enregistreuse ;
- les clubs de football qui organisent leurs repas dans le restaurant VIP sur base d'une sous-traitance et qui reçoivent des tickets de caisse concernant ces opérations (voir également le point 2.5.1. pour le fonctionnement de plusieurs établissements au sein d'un même stade de football) ;
- les organisateurs de séminaires qui fournissent des services de restaurant ou de restauration aux participants et pour lesquels ils font appel à un sous-traitant qui leur délivre des tickets d'un système de caisse enregistreuse pour ces opérations. Voir point 2.5.2.7. pour la qualification de l'opération dans la relation entre l'organisateur du séminaire et le client final (à savoir si la fourniture de nourriture et/ou de boissons est ou non une opération principale distincte qui suit son propre régime TVA).

2.3. Exploitants hôteliers

L'assujetti qui fournit des logements meublés tels que visés à l'article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 10^o, du Code, n'est pas tenu de délivrer des tickets de caisse au moyen d'un système de caisse enregistreuse pour la fourniture de nourriture et de boissons, pour autant que celle-ci soit portée en compte dans la note d'hôtel globale des clients qui y séjournent (article 21bis, § 1^{er}, alinéa 5, 2^o, de l'arrêté royal n^o 1).

Cette dispense est appliquée par établissement et une distinction est en outre opérée entre deux secteurs qui sont traités de manière tout à fait distincte. Toutes les opérations par établissement et par secteur doivent suivre un même régime. Il n'est pas possible de combiner, d'une part, l'utilisation d'un système de caisse enregistreuse pour, par exemple, les activités hôtelières B2C et, d'autre part, l'application de cette dispense pour les activités hôtelières B2B.

2.3.1. 1^{er} secteur : activité hôtelière

Ce secteur comprend la fourniture de logements meublés -accompagnée ou non de la fourniture de nourriture, de boissons ou de services accessoires- par l'exploitant d'un établissement hôtelier ou similaire à ses hôtes LORSQU'ELLE est réglée via la note d'hôtel globale.

De manière plus générale, ce secteur concerne tous ceux qui dirigent un établissement qui fournit un logement à des hôtes payants.

Conformément à l'article 22, § 1^{er}, 1^o, de l'arrêté royal n° 1, une note ou un reçu doit être délivré pour cette opération au moment de l'achèvement du service. La note ou le reçu peut être remplacé par une facture complète au nom du client, pour autant qu'elle soit émise au moment de l'achèvement du service.

Le seuil de 25.000 euros pour le système de caisse enregistreuse ne trouve jamais à s'appliquer dans ce premier secteur.

2.3.1.1. Remarque autorisation en matière de caisse n° E.T.103.592

Seul l'assujetti qui se limite à la fourniture de logements meublés -accompagnée ou non de la fourniture de nourriture et de boissons-, c'est-à-dire celui qui se limite aux opérations visées dans ce 1^{er} secteur qui sont toujours reprises sur la note d'hôtel globale, peut encore remplacer la note ou le reçu par un ticket généré au moyen d'une caisse enregistreuse avec une autorisation visée par la décision n° E.T.103.592 du 02.06.2003.

L'assujetti a toujours la possibilité de choisir d'utiliser volontairement le nouveau système de caisse enregistreuse pour ce secteur.

2.3.1.2. Exemple note d'hôtel globale

Un hôte acquitte 2 repas via sa note d'hôtel globale : le sien et celui d'une personne qui ne réside pas dans l'hôtel. Les deux repas sont traités selon les règles du 1^{er} secteur.

2.3.1.3. Exemple facture

Ce n'est pas l'hôte qui paie la note. La facture est envoyée au client effectif/donneur d'ordre. Sur la base de l'article 22, § 1^{er}, 2^{ème} alinéa, de l'arrêté royal n° 1, la note ou le reçu ne doit pas être établi dans la mesure où, au moment de l'achèvement du service, une facture est émise. L'administration n'émettra toutefois aucune critique si la facture est émise au donneur d'ordre dans les 7 jours calendrier après l'achèvement du service.

2.3.2. 2^e secteur : Activités autres que les activités hôtelières

Au sein de ce secteur, le seuil de 25.000 euros pour le système de caisse enregistreuse doit être appliqué afin de déterminer si l'on doit faire usage soit de notes ou reçus, soit de tickets d'un système de caisse enregistreuse.

Le montant du seuil comprend le chiffre d'affaires provenant des services de restaurant et de restauration à l'exclusion de la fourniture de boissons (y compris les repas fournis aux non-résidents de l'hôtel et aux hôtes lorsque les repas ne sont pas repris dans la note d'hôtel globale). Ne sont dès lors pas repris dans le calcul du seuil le logement, le petit-déjeuner et les autres repas fournis aux hôtes qui sont repris dans la note d'hôtel globale.

Si le résultat ne dépasse pas 25.000 euros, aucun système de caisse enregistreuse n'est obligatoire. Pour la fourniture de repas, il y a lieu de délivrer, au moment de l'achèvement du service, une note ou un reçu au sens de l'article 22, § 1^{er}, 1^o, de l'arrêté royal n° 1 ou une facture le remplaçant. Si le résultat s'élève à plus de 25.000 euros, un système de caisse enregistreuse doit être utilisé. Pour toutes les opérations de ce secteur et qui ont un rapport avec la fourniture de repas et de boissons, que les boissons soient fournies ou non au cours du repas, en ce compris toutes les ventes de nourriture et de boissons, un ticket de caisse d'un système de caisse enregistreuse doit donc être délivré au moment de l'achèvement du service. Ce ticket de caisse ne peut jamais être remplacé par une facture.

A partir du moment où un système de caisse enregistreuse est utilisé, toutes les opérations effectuées pour des non-résidents de l'hôtel qui ont un rapport avec la fourniture de repas et de boissons (et qui n'apparaissent pas sur la note d'hôtel globale) doivent y être reprises.

2.3.2.1. Exemple dépassement de seuil

Un hôtel dispose dans le même établissement d'un restaurant et d'un bar liés entre eux d'un point de vue matériel (voir point 2.5.1.) et accessibles aux personnes ne résidant pas à l'hôtel. Le seuil de 25.000 euros est dépassé. Concrètement, cela signifie que le système de caisse enregistreuse doit être utilisé dans le bar et dans le restaurant (secteur 2), mais pas dans l'hôtel (secteur 1).

2.3.2.2. Exemple opération hors note d'hôtel globale

Un non-résident de l'hôtel acquitte deux repas : le sien et celui d'un résident de l'hôtel (cela ne se fait donc pas via une note d'hôtel globale). Les deux repas sont traités en suivant les règles du second secteur.

2.3.2.3. Exemple sous-traitance restaurant-hôtel

Il arrive qu'un restaurant travaille en sous-traitance pour un hôtel. Les résidents de l'hôtel vont manger dans le restaurant et règlent le repas via la note d'hôtel globale. Les tickets de caisse du système de caisse enregistreuse générés par le restaurant doivent être remis à l'hôtel. Le restaurant est par ailleurs également tenu d'émettre une facture à l'hôtel. L'opération entre l'hôtel et son hôte appartient dès lors au premier secteur.

2.3.2.4. Exemple service bien-être

Un service bien-être est également proposé à l'hôtel.

Tout ce qui est porté en compte via la note d'hôtel globale fait partie du premier secteur. Les activités bien-être portées en compte via la note d'hôtel globale suivent dès lors les règles du premier secteur.

Dans la situation où l'activité bien-être n'est pas reprise via la note d'hôtel globale, elle fait partie du deuxième secteur. Au sein du second secteur, le seuil doit être calculé. Le chiffre d'affaires généré par l'activité bien-être en elle-même ne doit pas être pris en compte. Si le seuil de 25.000 euros est dépassé au sein du second secteur, l'activité bien-être en elle-même ne doit pas être reprise dans le système de caisse enregistreuse puisque cette activité n'a pas de rapport avec la fourniture de repas et de boissons.

2.4. Exploitants de restaurants d'entreprise

2.4.1. L'entreprise effectue elle-même la prestation de restaurant

L'assujetti employeur qui exploite un restaurant d'entreprise n'est pas tenu de délivrer des tickets de caisse au moyen d'un système de caisse enregistreuse (article 21bis, § 1^{er}, alinéa 5, 3^o, de l'arrêté royal n° 1) lorsque les conditions suivantes sont réunies simultanément :

- l'activité de l'entreprise est une activité autre qu'une activité de restaurant ou de restauration ;
- le restaurant d'entreprise n'est accessible qu'aux membres du personnel de l'entreprise et aux membres d'une entreprise liée. Est également visé le restaurant d'entreprise qui est exploité en commun par plusieurs entreprises et qui n'est accessible qu'aux membres du personnel de ces entreprises (dont le siège se trouve par exemple dans le même immeuble). Par tolérance, sont également considérées, en ce qui concerne l'utilisation du restaurant d'entreprise, comme des membres du personnel (d'une entreprise liée) les personnes qui, via un contrat d'outsourcing, sont mises à disposition de l'outsourcer à moyen ou à long terme (par ex. en matière d'IT). Par tolérance, des invités peuvent également utiliser le restaurant d'entreprise dans une mesure très restreinte (un maximum de 5 % du chiffre d'affaires hors TVA peut être généré par les invités) ;
- le restaurant d'entreprise n'est accessible que pendant les heures de travail de l'entreprise.

Cette dispense est appliquée par établissement. Toutes les opérations effectuées depuis cet établissement doivent satisfaire aux conditions qui précèdent en matière de restaurant d'entreprise afin de pouvoir appliquer la dispense. Il n'est pas possible pour l'entreprise concernée de combiner, d'une part, l'utilisation d'un système de caisse enregistreuse pour, par exemple, les services effectués en dehors des heures de bureau et, d'autre part, l'application de la dispense pour les opérations en tant que restaurant d'entreprise.

Par tolérance, l'assujetti qui exploite un restaurant d'entreprise, et qui en vertu de cette dispense n'est pas tenu d'utiliser le système de caisse enregistreuse est également dispensé de délivrer des notes ou des reçus, pour les repas fournis aux membres de son personnel et aux membres d'une entreprise liée et les boissons y afférentes.

L'entreprise doit tenir un journal des recettes et procéder aux inscriptions sur base de pièces justificatives datées, selon les règles ordinaires fixées aux articles 14 et 15 de l'arrêté royal

n° 1. Ces pièces justificatives peuvent par exemple être : des tickets d'une caisse ordinaire, des preuves de paiement électronique, ...

2.4.2. L'entreprise fait appel à un tiers

Quand un tiers fournit des repas dans un restaurant d'entreprise, on doit supposer qu'il existe entre l'(les) entreprise(s) et ce tiers un contrat consistant en la fourniture des services de restauration. Lorsqu'il peut être démontré via ce contrat ou par un autre moyen que l'entreprise pour la totalité de son activité d'exploitant d'un restaurant d'entreprise destiné aux membres de son personnel et aux membres d'une entreprise liée fait appel à un tiers (le sous-traitant qui est tenu de délivrer à l'entreprise le ticket de caisse), l'entreprise est dispensée de l'obligation de délivrer un ticket provenant d'un système de caisse enregistreuse vis-à-vis des membres de son personnel pour cause de sous-traitance (article 21bis, § 1^{er}, 5^e alinéa, 1^o, de l'arrêté royal n° 1). Cette dispense est accordée à condition que l'assujetti n'intervienne en aucune façon dans la préparation des repas ou dans l'achat d'aliments non préparés. Aucun problème ne se pose du fait que l'entreprise se charge avec son propre personnel du service à table, du rangement et de la vaisselle. Il est à remarquer que dans ce type de contrats l'entreprise intervient toujours de manière directe ou indirecte dans le prix des repas que reçoivent les membres du personnel.

La dispense applicable n'est donc pas celle prévue en matière de restaurant d'entreprise par l'article 21bis, § 1^{er}, 5^e alinéa, 3^o, de l'arrêté royal n° 1.

Par tolérance, des notes ou des reçus au sens de l'article 22, de l'arrêté royal n° 1, ne doivent pas non plus être délivrés aux membres du personnel.

L'entreprise doit tenir un journal des recettes et procéder aux inscriptions sur base de pièces justificatives datées, selon les règles ordinaires fixées aux articles 14 et 15 de l'arrêté royal n° 1. Ces pièces justificatives peuvent par exemple être des tickets d'une caisse ordinaire, des preuves de paiement électronique, ...

Dans la relation entre le tiers et l'entreprise, il est admis que le ticket provenant d'un système de caisse enregistreuse ne soit pas nécessairement délivré au moment de l'achèvement du service, mais que la délivrance ait lieu une fois par mois au plus tard le 15^e jour du mois qui suit celui au cours duquel le service a eu lieu (v. point 3.4.3. entre autres le deuxième régime dérogatoire optionnel pour le moment de la délivrance pour les services de restauration B2B et B2G). Par conséquent, ces opérations doivent faire l'objet d'une facture.

Lorsque le tiers n'assure pas la sous-traitance totale pour la fourniture des repas et donc que les conditions de dispense de l'obligation de délivrer un ticket provenant d'un système de caisse enregistreuse prévue à l'article 21bis, § 1^{er}, 5^e alinéa, 1^o, de l'arrêté royal n° 1 ne sont pas remplies, l'entreprise peut revendiquer la dispense pour les restaurant d'entreprise si les conditions de l'article 21bis, § 1^{er}, 5^e alinéa, 3^o, de l'arrêté n° 1 sont remplies.

Enfin, il est signalé que dans la situation où le tiers fournirait les repas de manière complètement indépendante aux membres du personnel de l'entreprise ou aux membres d'une entreprise liée, par exemple dans le cadre d'un contrat de concession entre le tiers et l'entreprise pour l'exploitation d'un restaurant, les règles normales en matière de système de caisse enregistreuse sont applicables dans la relation entre le tiers et les membres du

personnel. L'entreprise dans ce cas n'intervient pas dans le prix des repas fournis aux membres du personnel. L'entreprise n'effectue pas de service de restaurant ou de restauration. Les dispenses en matière de sous-traitance ou de restaurant d'entreprise ne sont pas applicables.

2.5. Directives pour le calcul du seuil

2.5.1. Plusieurs commerces horeca sous un même numéro d'identification à la TVA

Lorsque plusieurs commerces horeca sont exploités sous le même numéro d'identification à la TVA, le seuil de 25.000 euros doit être examiné par établissement (voir article 21bis, § 1^{er}, alinéa 2, de l'arrêté royal n° 1). Chaque établissement suit dès lors son propre régime.

Cependant, s'il s'agit d'établissements liés entre eux d'un point de vue matériel, où les clients sont libres de se déplacer entre les différents établissements sans quitter le bâtiment, le seuil doit être calculé pour l'ensemble de ces établissements.

2.5.1.1. Exemple camionnette ambulante

Le glacier avec salon de consommation et camionnette ambulante doit considérer le salon et la camionnette comme deux établissements distincts. Il calcule le seuil pour chaque établissement séparément, soit à deux reprises. La camionnette ambulante qui se limite aux livraisons ne nécessite dès lors pas de système de caisse enregistreuse.

Il en va de même pour les assujettis qui, en plus de leur commerce horeca, exploitent également un étal au marché, pour les boulangers avec salon de consommation qui font également une tournée avec leur pain, pour les exploitants d'un salon de consommation de glace qui font également une tournée avec du lait, etc.

2.5.1.2. Exemple boucher avec service traiteur

Ceci s'applique également pour un boucher qui effectue des services de restauration (il se rend chez les clients pour y cuire de la viande) et qui dépasse le seuil. La boucherie et les services de restauration à domicile (par exemple la cuisson de viande à domicile) doivent être considérés comme des établissements distincts. Des tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse ne doivent être délivrés que pour les services de restauration fournis, et non pour les ventes effectuées dans la boucherie.

2.5.1.3. Exemple parc de loisirs ou stade de football

Afin de déterminer si des notes ou reçus au sens de l'article 22, de l'arrêté royal n° 1 ou des tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse doivent être délivrés dans un parc de loisirs, chaque établissement doit être considéré séparément. Au sein d'un même parc, il peut

par exemple y avoir plusieurs restaurants, débits de boissons, baraques à snacks, vendeurs de glaces, ... Le seuil devra être calculé pour chaque établissement séparément. Pour des raisons de facilité, l'assujetti peut toutefois toujours choisir d'utiliser un système de caisse enregistreuse dans l'ensemble des établissements visés.

Afin de déterminer si des notes ou reçus au sens de l'article 22, de l'arrêté royal n° 1 ou des tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse doivent être délivrés dans un stade de football, chaque établissement doit être considéré séparément. Au sein d'un même stade, il peut, par exemple, y avoir plusieurs restaurants, débits de boissons, baraques à snacks, ... Le seuil devra être calculé pour chaque établissement séparément. Pour des raisons de facilité, l'assujetti peut toutefois toujours choisir d'utiliser des systèmes de caisse enregistreuse dans l'ensemble des établissements concernés.

2.5.2. Distinction entre livraison de biens et prestations de services

Comme suite à l'introduction du système de caisse enregistreuse, l'administration a notamment constaté que l'application de la réponse à la question parlementaire écrite de madame la Représentante Veerle Wouters n° 466 du 21.06.2012 (1) engendre des effets indésirables et des problèmes pratiques. En outre, l'administration connaît différents cas de distorsions de concurrence et d'abus de droit dans le secteur concerné. Par conséquent, le point de vue administratif concernant la distinction entre une livraison de nourriture et/ou de boissons et une prestation de restaurant ou de restauration devait à nouveau être examiné.

(1) En substance, il a été défini dans la réponse à cette question parlementaire qu'il s'agissait d'une simple livraison de nourriture et de boissons lorsqu'il est satisfait, de manière cumulative, aux conditions suivantes :

- la nourriture et les boissons fournies peuvent exclusivement être consommées en plein air;*
- les aliments sont servis exclusivement dans des contenants ou des emballages à usage unique ;*
- il n'y a pas de service à table.*

Dès qu'il n'était pas satisfait à l'une des conditions précitées, il s'agissait d'une prestation de restaurant au sens de l'article 18, § 1^{er}, deuxième alinéa, 11^o, du Code de la TVA.

Cet examen a conduit à un nouveau point de vue en ce qui concerne la distinction entre une livraison de nourriture et/ou de boissons et une prestation de restaurant ou de restauration visée à l'article 18, § 1^{er}, deuxième alinéa, 11^o, du Code de la TVA. Les points de vue administratifs précédents adoptés notamment dans la réponse à la question parlementaire précitée sont donc abrogés par l'entrée en vigueur de la présente circulaire (voir point 5, ci-après). Les assujettis qui sont en activité dans le secteur visé doivent par conséquent à nouveau examiner leur situation sur la base des principes exposés ci-dessous.

La décision n° E.T.100.714 dd 24.06.2014 concernant les services de restauration en matière de restauration collective reste d'application.

A. Dispositions légales

Conformément à l'article 18, § 1^{er}, deuxième alinéa, 11^o, du Code de la TVA, une **prestation de services** est l'exécution d'une opération laquelle a pour objet **la fourniture de nourriture et de boissons** dans les restaurants et les débits de boissons et, plus généralement, dans

des conditions telles qu'elles sont **consommées sur place**.

L'article 6 du règlement d'exécution n° 282/2011 du conseil du 15.03.2011 détermine ce qui suit :

« 1. Les services de restaurant et de restauration consistent en la fourniture d'aliments ou de boissons préparés ou non ou des deux, destinés à la consommation humaine, accompagnée par des services connexes suffisants permettant la consommation immédiate de ces aliments ou boissons. La fourniture d'aliments ou de boissons ou des deux n'est qu'une composante d'un ensemble dans lequel les services prédominent. Les services de restaurant couvrent les services de ce type fournis dans les installations du prestataire, alors que les services de restauration couvrent les services de ce type fournis en dehors desdites installations.

2. La fourniture d'aliments ou de boissons préparés ou non ou des deux, incluant ou non le transport mais sans aucun autre service connexe, n'est pas considérée comme un service de restaurant ou de restauration ».

En ce qui concerne la distinction entre des livraisons de biens et des prestations de restaurant ou de restauration, il est renvoyé en outre aux arrêts *Faaborg-Gelting Linien*, affaire C-231/94, du 02.05.1996 et *Bog* (et autres), affaires jointes C-497/09, C-499/09, C-501/09 et C-502/09, du 10.03.2011 de la Cour de Justice de l'Union Européenne. L'administration fait remarquer que ces affaires concernent des situations très spécifiques qui ne peuvent pas être généralisées.

B. Importance de la distinction

La distinction entre une livraison de nourriture et/ou de boissons par rapport à une prestation de services consistant en la fourniture de nourriture et/ou de boissons dans des conditions telles qu'elles sont consommées sur place est importante pour déterminer le **taux de TVA** applicable à l'opération concernée. En vertu de la rubrique I, du tableau B, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 du 20.07.1970, les prestations de restaurant et de restauration, à l'exclusion de la fourniture de boissons, sont soumises à la TVA au taux réduit de 12 %. Les boissons qui font l'objet d'une prestation de services visée à l'article 18, § 1^{er}, deuxième alinéa, 11°, du Code de la TVA, sont, sans distinction, soumises à la TVA au taux normal qui s'élève à 21 %. Il est renvoyé notamment à la décision n° E.T.117.557 du 23.12.2009. La nourriture et/ou les boissons qui font l'objet d'une livraison au sens de l'article 10 du Code de la TVA doivent être taxées au taux de TVA qui s'applique aux biens livrés (6 % ou 21 %).

Ces règles doivent également être appliquées pour calculer le seuil et donc pour vérifier si un assujetti doit disposer d'un **système de caisse enregistreuse**.

La distinction entre une simple livraison de nourriture et de boissons et la fourniture d'une prestation de restaurant ou de restauration est également importante dans le cadre de la localisation de l'opération et la limitation de la déduction visée à l'article 45, § 3, 3°, du Code de la TVA.

2.5.2.1. La nourriture et/ou les boissons sont fournies aux consommateurs dans une installation de l'assujetti, à l'intérieur ou à l'extérieur, (établissement permanent, temporaire ou mobile)

Ces assujettis fournissent, selon le cas, une **livraison de biens** visée à l'article 10 du Code de la TVA ou une **prestation de restaurant** visée à l'article 18, § 1^{er}, deuxième alinéa, 11^o, du Code de la TVA.

Cela concerne par exemple les établissements suivants :

- les restaurants, brasseries et tavernes traditionnels ;
- les restaurants fastfood et self-service ;
- les restaurants dans les théâtres (clubs ...), musées et centres commerciaux ;
- la cantine et le mess d'entreprise ;
- les repas fournis en pension complète ou en demi-pension dans un hôtel ou une chambre d'hôtes ;
- les cafétérias, bars, cafés, salons de thé ;
- les foodtrucks, voitures snackbar ;
- les traiteurs, les boulangeries avec salon de consommation;
- les stands temporaires de vente ou de consommation lors d'un festival, sur un marché, une bourse.

La nourriture et/ou les boissons sont fournies au consommateur **dans une installation de l'assujetti** (établissement permanent, temporaire ou mobile). La notion « installation » ou « établissement » suppose une surface ou un bâtiment. Il peut s'agir d'une installation à l'intérieur ou à l'extérieur. Au point 2.5.2.1., seule est visée la situation où l'assujetti effectue son opération dans son installation (à l'intérieur ou à l'extérieur). Lorsqu' à la **demande d'un client**, un assujetti fournit de la nourriture et/ou des boissons **ailleurs que dans son installation** mais à un endroit déterminé par le client, il n'effectue pas une prestation de restaurant mais bien une **prestation de restauration**. Ces prestations de services sont abordées sous le point 2.5.2.2., ci-après.

L'attention est attirée sur le fait que lorsqu'un assujetti est engagé par un client pour fournir aux invités de celui-ci de la nourriture et /ou des boissons dans un endroit choisi par le client (autre que l'installation de l'assujetti) et à un moment précis, il s'agit d'une **prestation de restauration** (voir point 2.5.2.2., ci-après) si l'assujetti adresse directement sa facture au client précité (par exemple une entreprise demande à un traiteur d'organiser un buffet avec service dans les locaux de cette entreprise). Dans ce cas, il n'existe toutefois aucun lien contractuel avec le consommateur final des biens de consommation.

Il peut également arriver que l'installation de l'assujetti soit en tout ou en partie louée par un client déterminé où l'assujetti fournira de la nourriture et/ou des boissons qui seront consommées sur place par les invités de ce client. Dans ce cas, il s'agit encore toujours d'une prestation de restaurant vu que la prestation de services est fournie dans l'installation d'un assujetti (par exemple une entreprise loue une salle d'un restaurant pour organiser un dîner d'entreprise).

A. Notion « installation » utilisée pour la fourniture d'une livraison de biens ou pour une prestation de restaurant

La notion « installation » ou « établissement » suppose une surface ou un bâtiment.

L'installation qui est utilisée pour la fourniture d'une livraison de nourriture/boissons ou d'une prestation de restaurant ne doit pas être la propriété de l'assujetti. Il peut s'agir aussi par exemple d'un immeuble pris en location. A cet égard, l'assujetti peut également utiliser une surface d'un endroit public ou privé où il a le droit d'exercer son activité professionnelle (par exemple : une terrasse sur rue, des tables hautes dans une gare, un bar de plage, un foodtruck lors d'un festival, une voiture snack sur un marché, un stand de consommation dans un hall d'exposition, et cetera). Il n'est cependant pas nécessaire que l'assujetti paie une rémunération pour pouvoir exercer son activité professionnelle à un endroit déterminé.

Lors de la fourniture d'une prestation de restaurant, l'infrastructure pour la consommation sur place peut, dans certains cas, être mise à disposition par un ou plusieurs assujettis. C'est le cas par exemple lorsque différents assujettis mettent à la disposition de leur clientèle une infrastructure commune pour la consommation sur place.

Ne sont cependant pas visés ici : **les équipements multifonctionnels**. Est considérée comme un équipement multifonctionnel une infrastructure fixe qui n'a aucun lien avec un événement temporaire déterminé, qui est complètement indépendante de la vente de nourriture et/ou de boissons et qui peut être utilisée par tout le monde peu importe que l'on y consomme de la nourriture et/ou des boissons (par exemple la salle d'attente dans une gare ou un aéroport, la salle d'attente d'un cinéma, les bancs publics sur la voie publique, et cetera).

Lorsque l'infrastructure est temporaire et est liée à l'exploitation d'un ou de plusieurs lieux de restauration, il ne s'agit pas en principe d'un équipement multifonctionnel, même si cette infrastructure peut être utilisée par des personnes qui ne consomment pas de la nourriture et/ou des boissons.

B. Les clients consomment des aliments et/ou des boissons dans une installation à l'intérieur

Lorsqu'un assujetti met à la disposition de ses clients une installation **à l'intérieur** pourvue d'une **infrastructure** qui offre aux clients la possibilité de **consommer sur place** leur nourriture et/ou leurs boissons, assis ou debout (tables ordinaires, tables hautes ou comptoir de consommation), il s'agit toujours d'une **prestation de restaurant lorsque ces clients utilisent cette infrastructure**.

A cet égard, il est notamment **sans importance** si :

- la nourriture fournie est une nourriture standard (en d'autres termes : la nature de la nourriture ne joue aucun rôle pour la qualification de l'opération) ;
- il s'agit d'un établissement permanent, temporaire ou mobile ;
- il est question d'un certain niveau de confort de l'installation mise à disposition par l'assujetti ;
- l'infrastructure mise à disposition est exclusivement mise à disposition des clients de l'assujetti ou est partagée avec les clients d'autres assujettis qui fournissent de la nourriture et/ou des boissons (2) ;

- en plus de l'emballage usuel de la nourriture/des boissons, des moyens accessoires sont mis à disposition pour la consommation (couverts, assiettes, verres, et cetera) ;
- les tables ou comptoirs de consommation mis à disposition se trouvent dans une installation libre d'accès (par exemple passage d'un centre commercial) (2) ;
- l'infrastructure pour la consommation sur place est mise à disposition par l'assujetti qui fournit la nourriture et/ou les boissons, ou par un tiers (2) ;

*(2) Ne sont cependant pas visés ici : les **équipements multifonctionnels**. Lorsque l'infrastructure est temporaire et est liée à l'exploitation d'un ou de plusieurs lieux de restauration, il ne s'agit pas en principe d'un équipement multifonctionnel même si cette infrastructure peut être utilisée par des personnes qui ne consomment pas de la nourriture et/ou des boissons.*

L'opération, qui consiste uniquement en la vente de nourriture et/ou de boissons, avec ou sans préparation préalable, « à emporter », sans que le client utilise l'infrastructure de consommation mise à disposition, est une **livraison de biens**.

C. Les clients consomment de la nourriture et/ou des boissons en plein air

La nourriture et/ou les boissons fournies par l'assujetti font l'objet d'une **prestation de restaurant** dès que, **outre la mise à disposition d'une ou plusieurs tables hautes ou d'un comptoir rabattable destinés à la consommation de la nourriture/des boissons, un des aspects de services suivants soit présent et que les clients utilisent l'infrastructure en place pour la consommation de la nourriture/des boissons :**

- il est au moins prévu un élément d'infrastructure accessoire qui rend la consommation sur place plus agréable : par exemple le revêtement de sol (autre que le revêtement routier), le chauffage (en terrasse), une protection solaire ou contre la pluie (par exemple un parasol, une tente étoile) qui est utile pour le consommateur (3), une musique d'ambiance fournie par l'assujetti, un éclairage spécifique prévu pour les consommateurs, les nappes, les clôtures (par exemple avec portail ou des bacs à fleurs), ... Cette liste est non exhaustive ;
- l'assujetti (ou un tiers) prévoit du mobilier de manière à ce que les clients puissent consommer leur nourriture et/ou leurs boissons en position assise ;
- il y a un service de table ou de la vaisselle (durable ou jetable) disponible pour une consommation effective sur place, par exemple des couverts, assiettes, verres, tasses, et cetera, ou la nourriture/les boissons sont servies au client sur un plateau ;
- il y a un service à table et/ou le client ne s'occupe pas de débarrasser.

(3) Un auvent qui est uniquement nécessaire à la protection de la nourriture/des boissons et de la vitrine contre les conditions atmosphériques n'est pas visé ici.

A cet égard il est notamment sans importance si :

- la nourriture fournie est une nourriture standard (en d'autres termes : la nature de la nourriture ne joue aucun rôle pour la qualification de l'opération) ;
- il s'agit d'un établissement permanent, temporaire ou mobile ;
- il est question d'un certain niveau de confort de l'infrastructure mise à disposition par l'assujetti ;
- l'infrastructure mise à disposition est exclusivement mise à disposition des clients de

l'assujetti ou est partagée avec les clients d'autres assujettis qui fournissent de la nourriture et/ou des boissons (4) ;

- l'infrastructure pour la consommation sur place se situe sur une place publique (par exemple un parc, une plage, un marché) ;
- l'infrastructure pour la consommation sur place est mise à disposition par l'assujetti qui fournit la nourriture et/ou les boissons, ou par un tiers (4).

*(4) Ne sont cependant pas visés ici : les **équipements multifonctionnels** (voir note (2)). Lorsque l'infrastructure est liée temporairement à l'exploitation d'un ou de plusieurs lieux de restauration, il ne s'agit pas en principe d'un équipement multifonctionnel, même si cette infrastructure peut être utilisée par des personnes qui ne consomment pas de la nourriture et/ou des boissons (c'est par exemple le cas lorsque, lors d'un festival, des bancs pour consommer sont prévus à proximité d'un ou de plusieurs comptoirs de consommation ou de voitures snack).*

Outre la mise à disposition d'une table (haute) ou d'un comptoir rabattable, en l'absence d'un des aspects de services accessoires tels qu'énumérés ci-avant, la nourriture et/ou les boissons fournies par l'assujetti (et consommées sur place) font l'objet d'une simple livraison. L'opération, qui consiste seulement à vendre de la nourriture et/ou des boissons, avec ou sans préparation préalable, « à emporter », sans que le client utilise l'infrastructure de consommation mise à disposition, est également une livraison de biens. Le fait que les biens sont effectivement destinés « à emporter » sans consommation sur place ressort notamment du mode d'emballage.

D. L'établissement dispose d'une installation tant à l'intérieur qu'à l'extérieur

Chaque opération doit être considérée séparément sur la base des règles qualifiées ci-avant.

E. L'assujetti possède plusieurs établissements à plusieurs endroits

Lorsque l'assujetti exploite plusieurs établissements à des endroits distincts (par exemple un snackbar avec salon de consommation et une voiture snackbar ambulante sur des marchés hebdomadaires), chaque établissement doit être considéré séparément.

2.5.2.2. La nourriture et/ou les boissons sont fournies aux consommateurs ailleurs que dans les installations des assujettis

Il s'agit d'une prestation de **restauration** lorsque les prestations de services en matière de fourniture de nourriture et/ou de boissons sont effectuées ailleurs que dans les installations de l'assujetti. C'est le cas par exemple lorsque la nourriture et les boissons fournies sont consommées au domicile du client ou à un autre endroit choisi par le client et à un moment précis (en d'autres termes ailleurs que dans les installations de l'assujetti).

Il s'agit par exemple des assujettis suivants :

- les traiteurs ;
- les foodtrucks (5) ;

- le cuisinier à domicile.

(5) lorsqu'un foodtruck ne fournit pas, à la demande d'un client, de la nourriture et/ou des boissons à un endroit déterminé par ce dernier et à un moment précis, l'exploitant d'un foodtruck peut selon le cas effectuer une livraison de nourriture/de boissons ou une prestation de restaurant (voir point 2.5.2.1., ci-avant).

A. Nourriture fournie ailleurs que dans les installations de l'assujetti et sans intervention humaine chez le client

Lorsqu'à la demande d'un client, au domicile de ce client ou à un autre endroit déterminé par le client (mais ailleurs que dans les installations de l'assujetti), un assujetti se limite à déposer la nourriture et/ou les boissons sans intervention humaine chez ce client, l'opération constitue une simple livraison de nourriture/de boissons.

Le transport de nourriture, l'utilisation de chauffe-plats, de plats et autres objets **nécessaires au transport** de la nourriture et, plus généralement, les prestations de services nécessaires à la « commercialisation » de la nourriture, ne sont pas considérés comme une intervention humaine qui génère une prestation de restauration.

Deux opérations principales distinctes ont lieu, en règle, lorsque l'assujetti, outre le dépôt de la nourriture auprès du client sans intervention humaine chez ce client, met des biens meubles à la disposition du client à titre onéreux (par exemple, de la vaisselle, des couverts, des verres, des meubles, de la décoration, une tente, et cetera). Il s'agit, d'une part, de la livraison de nourriture et/ou de boissons (taxée au taux de TVA applicable à la nourriture/aux boissons livrées (6% ou 21 %)) et, d'autre part, de la location de biens meubles visée à l'article 18, § 1^{er}, deuxième alinéa, 4^o, du Code de la TVA qui est soumise au taux normal de TVA de 21 %.

B. Nourriture fournie ailleurs que dans les installations de l'assujetti et avec intervention humaine

Lorsqu'un assujetti, à la demande d'un client, à un autre endroit choisi par ce client (mais ailleurs que dans les installations de l'assujetti) et à un moment précis, **fournit de la nourriture et/ou des boissons accompagnées d'une intervention humaine chez ce client** et, éventuellement, met à la disposition de ce client les biens liés à la prestation de restauration, il s'agit d'une seule prestation de services, à savoir une prestation de restauration.

Il s'agit par exemple des interventions suivantes :

- préparer la nourriture sur place par l'assujetti et/ou son personnel au domicile du client (le simple réchauffement de la nourriture chez le client également) ;
- la présence (dans l'installation de consommation ou non) de l'assujetti et/ou de son personnel au moment où la nourriture est consommée par le client lorsque cette présence s'accompagne d'interventions de ces personnes (préparer, servir, dresser, débarrasser, faire la vaisselle) ;
- arranger et éventuellement débarrasser les buffets, les tables ;
- faire la vaisselle, procéder au nettoyage (chez le client).

Il suffit, en plus de la fourniture de la nourriture et/ou des boissons, qu'une seule intervention humaine accessoire soit fournie chez le client pour qu'il soit question d'une prestation de restauration.

Il convient de remarquer qu'il peut également s'agir d'une prestation de restauration lorsque l'assujetti et/ou son personnel ne sont pas présents durant la consommation effective des repas par le client et ses invités. C'est par exemple le cas lorsque l'assujetti se limite à dresser le buffet avant le début de l'événement.

Lorsqu'une personne physique ou morale, autre que celui qui fournit la nourriture et/ou les boissons, intervient, la fourniture de nourriture et/ou de boissons est en principe considérée comme une livraison de biens.

Lorsqu'un assujetti, autre que celui qui fournit la nourriture et/ou les boissons, est seulement responsable du service, il effectue alors un travail matériel visé à l'article 18, § 1^{er}, deuxième alinéa, 1^o, du Code de la TVA, qui est soumis au taux normal de TVA de 21 %.

L'article 1^{er}, § 10, du Code de la TVA en matière de **pratique abusive** peut toutefois s'appliquer ici, notamment lorsque les deux personnes sont liées (d'une part, la personne qui fournit la nourriture et, d'autre part, la personne qui procure l'intervention humaine). Dans ce cas, la fourniture des repas peut être considérée comme la fourniture d'une prestation de services. C'est par exemple le cas lorsque la société d'un traiteur constitue une filiale dont l'activité consiste à servir les repas fournis par la société mère. Ceci peut également être le cas lorsque deux assujettis collaborent et offrent au client, par exemple sous la forme de publicité, une prestation globale de restauration.

Lorsque l'assujetti se limite à la préparation de repas sur la base d'ingrédients qui sont mis à sa disposition par son client, l'assujetti ne fournit pas en principe une prestation de restauration mais effectue un travail matériel visé à l'article 18, § 1^{er}, deuxième alinéa, 1^o, du Code de la TVA. Cette prestation de services est, dans son ensemble, soumise au taux normal de TVA de 21 %.

Il va de soi que si les ingrédients proviennent du commerce de l'assujetti, il ne s'agit que d'une seule opération, à savoir une prestation de restauration au sens de l'article 18, § 1^{er}, deuxième alinéa, 11^o, du Code de la TVA. L'opération ne peut dans ce cas **être scindée artificiellement** en, d'une part, une livraison de biens et, d'autre part, un travail matériel.

2.5.2.3. Camion de nourriture- Foodtruck

A. L'exploitant d'un camion de nourriture ou foodtruck est engagé par un client pour la fourniture de nourriture/de boissons durant un événement privé

Cela se produit lorsqu'un exploitant d'un camion de nourriture est engagé par un client afin de prévoir durant l'événement, à l'aide de son camion, des repas à consommer sur place pour les invités du client, **à un moment et un endroit choisis par le client** mais ailleurs que dans les installations de l'exploitant (par exemple au domicile d'un particulier, sur le terrain d'une entreprise).

L'exploitant facture ces repas au client et n'a donc aucun lien contractuel avec le consommateur final des biens de consommation.

Dans ce cas, l'exploitant du camion fournit à ce client une **prestation de restauration**. Il est sans importance que l'exploitant prévoie une infrastructure pour la consommation sur place (par exemple des tables, des chaises, et cetera) et que ces repas soient consommés en plein air ou dans une salle des fêtes louée par le client.

B. Camion de nourriture ou foodtruck lors d'un événement lié au spectacle

a. Il n'y a pas de lien contractuel avec le consommateur final des biens de consommation

Lorsque l'exploitant d'un camion de nourriture est engagé par un client déterminé (par exemple l'organisateur d'un festival de musique) et que les repas sont facturés à ce client, il s'agit d'une prestation de restauration (voir point A, ci-avant). Dès lors, il n'existe aucun lien contractuel avec le consommateur final des biens de consommation.

b. Il existe bien un lien contractuel avec le consommateur final des biens de consommation

Lorsque l'exploitant d'un camion de nourriture se trouve avec son camion à l'endroit ou près de l'endroit où a lieu l'événement lié au spectacle (moyennant paiement ou non d'une rémunération pour le droit d'exercer une activité professionnelle) sachant que le consommateur des biens de consommation paie directement à l'exploitant, les visiteurs de l'événement sont des clients individuels à qui l'exploitant, selon les circonstances, fournit une livraison de nourriture/de boissons ou effectue une prestation de restaurant.

Dans ce cas, il s'agit d'une prestation de restaurant si une installation **à l'intérieur**, mise à la disposition des clients par l'exploitant ou un tiers (par exemple l'organisateur du festival ou un autre assujetti qui exploite un établissement), est équipée d'une **infrastructure** qui offre aux clients la possibilité de **consommer sur place** leur nourriture et/ou leurs boissons, assis ou debout (tables ordinaires, tables hautes ou comptoir de consommation), lorsque ces clients utilisent cette infrastructure (voir point 2.5.2.1., B. ci-avant).

Pour les **installations de consommation prévues qui ne sont pas à l'intérieur**, l'administration admet **à titre d'essai** que la fourniture de nourriture et/ou de boissons par l'exploitant du camion de nourriture ou foodtruck lors d'un événement lié au spectacle soit considérée comme une **livraison de biens**.

Lorsque les clients **ne consomment pas sur place** la nourriture et/ou les boissons fournies par l'exploitant du camion de nourriture ou foodtruck, il s'agit d'une **livraison de biens**.

Le fait que les biens soient effectivement destinés « à emporter » sans consommation sur place peut notamment ressortir du mode d'emballage. Lorsque la nourriture est livrée sur un plateau, il est supposé que cette nourriture fait l'objet d'une consommation sur place.

Il est notamment fait remarquer que les festivals foodtruck ne sont pas visés ici.

C. Forains

Sont considérées comme forains les personnes physiques dont l'activité consiste à élever provisoirement des installations démontables sur les places publiques, marchés ou rues, à

l'occasion de kermesses, foires ou fêtes, en vue de procurer au public des divertissements ou des spectacles, ou pour vendre ou servir des marchandises qui sont habituellement vendues ou servies à ces occasions (par exemple : des jouets, des articles de confiserie, des gaufres, des frites, de la crème glacée, etc.).

Conformément au numéro 12 de la circulaire n° 6 du 27.04.1999, les exploitants de baraques foraines ne devaient pas délivrer de documents de contrôle. Cette tolérance est abrogée. Ne sont cependant exigés ni délivrance de notes et reçus au sens de l'article 22, de l'arrêté royal n° 1 ni tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse si les opérations peuvent être considérées comme des livraisons (à déterminer de la même manière que pour tous les autres camions de nourriture).

2.5.2.4. Nourriture et/ou boissons fournies dans une gare

Un établissement est situé dans une gare. Fait l'objet d'une prestation de restaurant, la fourniture de nourriture ou de boissons qui sont consommées à des tables mises à disposition par cet établissement et qui se trouvent dans le hall de gare.

Lorsque les clients consomment la nourriture/les boissons en marchant ou, à cette fin, utilisent un équipement multifonctionnel (par exemple les bancs d'attente accessibles à chacun, qui sont mis à disposition par la SNCB), il s'agit d'une livraison de biens.

2.5.2.5. Ateliers culinaires et cuisinier à domicile

A. Ateliers culinaires

L'organisation d'ateliers culinaires n'est pas un service de restaurant ou de restauration. Le taux de TVA normal de 21 % est applicable. Le chiffre d'affaires provenant des ateliers culinaires n'est pas pris en compte dans le calcul du seuil.

Si les ateliers culinaires sont organisés par un assujetti qui effectue également des services de restaurant et de restauration et qui dépasse le seuil de 25.000 euros, des tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse doivent également être délivrés pour les ateliers culinaires. Lorsque le seuil de 25.000 euros n'est pas dépassé, il n'y a pas lieu de délivrer une note ou un reçu tel que visé à l'article 22, de l'arrêté royal n° 1 pour les ateliers culinaires.

B. Cuisinier à domicile

Lorsqu'un assujetti se rend au domicile de son client pour y préparer un repas avec des ingrédients qu'il fournit lui-même, l'assujetti effectue une prestation de restauration et ce, peu importe que l'assujetti soit présent ou non durant la consommation du repas par le client et les invités éventuels. Cette prestation de restauration est, à l'exclusion de la fourniture des boissons, soumise au taux réduit de TVA de 12 % (voir rubrique I, du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20).

Lorsqu'un assujetti se rend au domicile d'un client pour y préparer un repas avec des ingrédients fournis par le client, l'assujetti effectue un travail matériel visé à l'article 18, § 1^{er}, deuxième alinéa, 1^o, du Code de la TVA. Cette prestation de services est dans son ensemble

soumise au taux normal de TVA de 21 %.

Cependant, lorsque le client a d'abord acheté les ingrédients chez l'assujetti qui, ensuite, utilisera ces ingrédients pour la préparation des mets au domicile du client, il s'agit en principe, de manière globale, d'une prestation de restauration.

2.5.2.6. Nourriture et/ou boissons dans les distributeurs automatiques

L'administration accepte que la nourriture et les boissons fournies au moyen de distributeurs automatiques soient, pour l'application du taux de TVA, sans distinction censés avoir fait l'objet d'une simple livraison, quelle que soit donc la place où se trouvent les distributeurs automatiques.

Ces ventes ne sont pas effectuées au taux de TVA de 12 % (visé à la rubrique I du tableau B de l'annexe à l'arrêté royal n°20) et ne sont dès lors pas reprises dans le calcul du seuil (voir également le point 3.2.8.).

2.5.2.7. Nourriture et/ou boissons fournies aux participants à un séminaire

Ce point traite exclusivement la qualification de l'opération dans la relation entre l'organisateur du séminaire et le client final (à savoir les participants individuels ou les entreprises qui suivent ce séminaire). Il s'agit ici du traitement en matière de TVA de la nourriture et/ou des boissons que peuvent consommer les participants à un séminaire, par exemple durant la pause de midi.

La qualification de(s) l'opération(s) entre le traiteur et l'organisateur du séminaire, un planificateur de l'événement et l'organisateur du séminaire, et cetera ne sont pas traités ici.

Il résulte de la jurisprudence constante de la Cour de Justice de l'Union Européenne, que lorsqu'une opération est constituée par un faisceau d'éléments et d'actes, il y a lieu de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se déroule cette opération et ce, afin de déterminer s'il s'agit de deux ou plusieurs prestations distinctes ou d'une prestation unique (voir à cet égard les arrêts, *Faaborg-Gelting Linien*, affaire C-231/94, du 02.05.1996, n°s 12-14 ; *Card Protection Plan Ltd*, affaire C-349/96, du 25.02.1999, n° 27 et svts ; *Levob Verzekeringen en OV Bank*, affaire C-41/04, du 27.10.2005, n° 19 et *Aktiebolaget NN*, affaire C-111/05, du 29.03.2007, n° 21).

La qualification du statut en matière de TVA de la nourriture et/ou des boissons qui sont fournies dans le cadre d'un séminaire est en principe une **question de fait** qui doit être examinée au cas par cas. Toutefois la distinction suivante peut déjà être faite sur la base de la jurisprudence précitée.

A. La nourriture et/ou les boissons fournies sont accessoires à l'opération principale et suivent le régime TVA de cette opération principale

Lorsqu'il ressort des faits que la fourniture de la nourriture et/ou des boissons dans le chef des participants n'est pas un but en soi mais simplement un moyen de rendre plus attrayante l'opération principale de l'organisateur, la nourriture et/ou les boissons fournies sont seulement considérées comme accessoires à l'opération principale.

L'administration part du postulat, qu'en tout état de cause, la nourriture et/ou les boissons fournies sont considérées comme accessoires à l'opération principale effectuée par l'organisateur du séminaire, lorsque les conditions suivantes sont remplies simultanément :

1. Le prix de la participation au séminaire est un prix fixe unique, peu importe que le participant consomme ou non la nourriture et/ou les boissons offertes. Le participant ne peut choisir de renoncer à la nourriture et/ou aux boissons moyennant une diminution du prix. Le participant ne peut choisir de pouvoir consommer la nourriture et/ou les boissons moyennant un supplément de prix.

2. Dans le chef de l'organisateur du séminaire, le coût total de la restauration est réduit en comparaison avec le coût de l'organisation proprement dite du séminaire (à savoir les frais qui sont directement nécessaires et indispensables pour donner le séminaire, tels que par exemple les frais concernant les orateurs, la location de la salle, les équipements multimédia, les frais d'impression, etc.). Les frais de séjour (nuitées d'hôtel) et les frais de transport ne sont par exemple pas visés. L'administration admet dans chaque cas qu'il est satisfait à cette condition lorsque le coût de la restauration s'élève à maximum 15 % du coût proprement dit du séminaire.

Sous ces conditions, la fourniture de nourriture et/ou de boissons dans le chef des participants n'est pas une fin en soi. Lorsque l'opération principale consiste en l'octroi du droit de participer à un séminaire, la fourniture de nourriture et/ou de boissons suit dans ce cas le régime TVA de cette opération principale peu importe si la facture ventile le prix unique. La nature de la nourriture fournie n'a pas d'importance dans de telles circonstances.

B. La fourniture de nourriture et/ou de boissons est une opération principale distincte qui suit son propre régime TVA

Lorsqu'il ressort des faits que la nourriture et/ou les boissons fournies dans le chef des participants, outre la participation au séminaire, ne sont pas simplement complémentaires à l'événement mais constituent un élément important dans leur choix de s'inscrire ou non à l'événement, il s'agit en principe de (au moins) deux opérations principales distinctes.

En outre, l'administration considère que lorsqu'il n'est pas satisfait à l'une des conditions énumérées sous le point A, la fourniture de nourriture et/ou de boissons dans le cadre d'un séminaire est en principe une opération principale distincte. Le cas échéant, l'organisateur fournit aux participants, outre la prestation de services consistant en l'octroi du droit de participer à un séminaire (opération principale 1), une prestation de services visée à l'article 18, § 1^{er}, deuxième alinéa, 11^o, du Code de la TVA (opération principale 2).

C'est le cas par exemple lorsque la consommation de nourriture et/ou de boissons est optionnelle (à savoir quand les participants peuvent payer un supplément de prix pour consommer cette nourriture et/ou ces boissons ou quand ils bénéficient d'une ristourne lorsqu'ils renoncent à la possibilité de consommer de la nourriture et/ou des boissons).

C. Remarque

Lorsqu'un assujetti organise un séminaire dans des circonstances autres que celles visées sous les points A et B, il peut s'adresser au service de la TVA compétent afin d'obtenir une réponse

précise quant à la qualification en matière de TVA du séminaire qu'il organise. Dans certains cas, il peut s'agir d'une opération complexe.

Le traitement en matière de TVA, commenté sous les points A et B, de la nourriture et/ou des boissons qui sont fournies à l'occasion d'un séminaire s'applique seulement s'il ne s'agit pas d'une simulation et/ou d'un abus de droit.

Sous certaines conditions, les organisateurs de séminaires qui fournissent des services de restaurant ou de restauration aux participants et pour lesquels ils font appel à un sous-traitant peuvent faire usage d'une tolérance (voir point 2.2.).

2.5.2.8. Amuse-bouches et friandises

Le taux normal de TVA de 21 % est applicable à tous les produits pré-emballés comme les paquets de chips, barres de chocolat, saucisses bifi, friscos, blocs de fromage ou de saucisson préemballés pour la consommation sur place, etc.

En ce qui concerne le fromage, le salami, les chips, les cacahuètes et collations similaires qui sont fournies en accompagnement de boissons dans le cadre d'un service au sens de l'article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 11^o, du Code de la TVA (en particulier dans un café), il faut appliquer les règles suivantes. Une de ces collations fournie en petite quantité et spontanément (en d'autres mots sans être commandée par le client, ni séparément, ni d'après une offre reprise sur la carte en accompagnement de la boisson), et sans majoration de prix, est considérée comme accessoire et n'est pas imposée distinctement en ce qui concerne le taux de la TVA : il s'agit d'une seule opération de fourniture de boisson dans le cadre d'une consommation sur place, à laquelle le taux de TVA normal de 21 % est applicable. Ce qui précède s'applique mutatis mutandis au petit biscuit ou morceau de gâteau traditionnel qui, comme le sucre, est fourni avec une tasse de café.

Etant donné que les amuse-bouches et friandises précités ne sont pas considérés comme un repas mais bien comme accessoires aux boissons fournies, ces amuse-bouches et friandises ne doivent pas être repris dans le calcul du seuil de 25.000 euros.

Par contre, les dés de fromage et morceaux de salami découpés sur place, pâtisseries, tartes et autres denrées similaires non pré-emballées qui sont commandés par le client et consommés sur place font l'objet d'un service de restauration qui bénéficie du taux de 12 % (application de la rubrique I, du tableau B, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 en matière de taux de TVA). Ce chiffre d'affaires doit, par conséquent, bien être repris dans le calcul du seuil. Lorsque le seuil de 25.000 euros n'est pas dépassé, une note ou un reçu tel que visé à l'article 22, de l'arrêté royal n° 1 doit être délivré.

L'attention est attirée sur le fait que, par exemple, la consommation sur place d'une lasagne ou d'un croque-monsieur mangés sur le pouce, même préemballés, nécessite une préparation et est considérée comme un service de restauration bénéficiant du taux de 12 %.

2.6. Période de référence pour le calcul du seuil

2.6.1. Entreprise existante

Pour les entreprises existantes qui, à la date du 01.07.2016, exercent une activité de restaurant ou de restauration, la période de référence est celle de l'année civile 2015. Toutefois, lorsque l'assujetti a commencé son activité au cours des six premiers mois de l'année 2015, la période de référence correspond aux douze mois calendrier qui précèdent le 01.07.2016. Lorsqu'à cette date le chiffre d'affaires réalisé concerne un nombre de mois inférieur à douze mois calendrier, la période de référence correspond à ce nombre de mois, et le montant du seuil de 25.000 euros est réduit au prorata du nombre de mois calendrier écoulés entre le premier jour du mois qui suit le commencement de son activité et le 01.07.2016. Cette réduction prorata temporis ne s'applique pas dans le cas d'une entreprise saisonnière ou d'une entreprise dont l'activité est exercée de manière intermittente (article 21bis, § 2, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal n° 1).

L'assujetti qui, au 01.07.2016, répond aux conditions doit délivrer le ticket de caisse à compter de cette date.

Lorsque, après le 01.07.2016, l'assujetti constate lors du dépôt de la déclaration périodique à la TVA que le chiffre d'affaires global hors TVA relatif aux prestations de services de restaurant et de restauration, à l'exception de la fourniture de boissons, réalisé pendant l'année civile en cours dépasse 25.000 euros, il est tenu de se faire enregistrer auprès du SPF Finances au plus tard à l'expiration du deuxième mois qui suit la période de déclaration à la TVA concernée (article 21bis, § 3, alinéa 1, de l'arrêté royal n° 1). L'assujetti doit mettre un système de caisse enregistreuse en service dans cet établissement au plus tard à l'expiration du troisième mois qui suit la période de déclaration à la TVA concernée (article 21bis, § 3, alinéa 2, de l'arrêté royal n° 1).

Exemple entreprise existante

Lors du dépôt de la déclaration périodique du 3^e trimestre 2017, l'assujetti constate qu'il a dépassé le seuil de 25.000 euros en ce qui concerne le chiffre d'affaires qu'il a réalisé au cours de l'année 2017 relatif aux prestations de services de restaurant et de restauration, à l'exception de la fourniture de boissons. L'assujetti doit procéder à son propre enregistrement et à celui de son établissement pour le 30.11.2017 au plus tard. Il doit mettre un système de caisse enregistreuse en service pour le 31.12.2017 au plus tard.

2.6.2. Assujetti qui démarre son activité

L'assujetti qui commence son activité économique après le 01.07.2016, est tenu de déclarer sous le contrôle de l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée, que selon toute probabilité, le montant de son chiffre d'affaires, hors TVA relatif aux prestations de services de restaurant et de restauration, à l'exception de la fourniture de boissons, visé au § 1^{er}, alinéa 1^{er}, n'excèdera pas 25.000 euros. Si l'assujetti estime que son chiffre d'affaires annuel dépassera le montant de 25.000 euros, il est tenu de se faire enregistrer au plus tard à l'expiration du deuxième mois qui suit la date du commencement de son activité (article 21bis,

§ 2, alinéa 2, de l'arrêté royal n° 1). L'assujetti doit mettre un système de caisse enregistreuse en service dans cet établissement au plus tard à l'expiration du troisième mois qui suit la date du commencement de son activité (article 21bis, § 2, alinéa 3, de l'arrêté royal n° 1).

Le chiffre d'affaires des services de restaurant et de restauration doit être estimé par l'exploitant (il peut, par exemple, se baser sur un business plan réaliste). Cette estimation doit pouvoir être présentée au moment du contrôle.

Un assujetti existant qui transforme son activité économique en activité où des services de restaurant et de restauration sont fournis est considéré comme un assujetti qui démarre son activité.

Exemple assujetti qui démarre son activité

Je lance un commerce horeca en date du 02.07.2017.

Le 02.07.2017, j'estime le chiffre d'affaires des services de restaurant et de restauration annuel.

Si j'estime que mon chiffre d'affaires annuel des services de restaurant et de restauration, à l'exclusion de la fourniture de boissons, va dépasser 25.000 euros, je dois procéder à mon propre enregistrement et à celui de mon établissement pour le 30.09.2017 au plus tard. Je dois mettre un système de caisse enregistreuse en service pour le 31.10.2017 au plus tard.

Si j'estime que mon chiffre d'affaires annuel des services de restaurant et de restauration, à l'exclusion de la fourniture de boissons, ne va pas dépasser 25.000 euros, je suis dispensé de l'obligation de délivrer des tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse mais je dois délivrer des souches TVA pour tous les repas fournis et les boissons y afférentes.

Si au cours de l'année 2017 ou au cours des années ultérieures, je constate lors du dépôt d'une déclaration périodique que j'ai dépassé le seuil annuel de 25.000 euros en ce qui concerne le chiffre d'affaires relatif aux prestations de services de restaurant et de restauration, à l'exception de la fourniture de boissons, je dois me faire enregistrer au plus tard à l'expiration du deuxième mois qui suit la période de déclaration à la TVA concernée. Je dois mettre un système de caisse enregistreuse en service dans mon établissement au plus tard à l'expiration du troisième mois qui suit la période de déclaration à la TVA concernée.

2.6.3. Repreneur

Celui qui reprend un commerce sans application de l'article 11 du Code de la TVA est considéré comme un assujetti qui démarre son activité.

Un assujetti est considéré comme un repreneur si la reprise s'effectue avec application de l'article 11 du Code de la TVA. Tel est le cas lorsqu'il s'agit d'une cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité. Le repreneur est censé continuer la personne du cédant.

Le repreneur doit baser ses prévisions sur les données du cédant. Lorsque le chiffre d'affaires annuel du cédant provenant des services de restaurant et de restauration, à l'exclusion de la fourniture de boissons, dépasse le montant de 25.000 euros, le repreneur est, en tant qu'assujetti qui démarre son activité, tenu de se faire enregistrer au plus tard à l'expiration du deuxième mois qui suit la date de début de son activité. L'assujetti doit mettre un système

de caisse enregistreuse en service dans cet établissement au plus tard à la fin du troisième mois qui suit celui de la date de début de son activité.

2.6.4. Obligation de délivrance d'une note ou d'un reçu pendant la période comprise entre l'enregistrement et la mise en service du système de caisse

L'assujetti qui s'est fait enregistrer auprès du SPF Finances et qui ne dispose pas encore d'un système de caisse enregistreuse lui permettant de délivrer le ticket de caisse, est tenu de délivrer au cours de cette période la note ou le reçu visés à l'article 22, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, de l'Arrêté royal n° 1 (article 21bis, § 4, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal n° 1).

Par mesure de tolérance et pour des raisons pratiques, la note ou le reçu doit être délivré dans ce contexte uniquement pour la fourniture de repas et de boissons consommées à l'occasion de ces repas.

2.7. Mesures d'exception et autorisations en matière de caisse

2.7.1. Exemption de l'article 44 du Code de la TVA

Les opérations qui répondent aux conditions posées par l'article 44 du Code de la TVA sont exemptées de la TVA. Les cafétérias des écoles et des hôpitaux peuvent, par exemple, sous certaines conditions, éventuellement bénéficier de cette exemption. Dans ce cas, il y a dispense de l'utilisation d'un système de caisse enregistreuse pour les services de restaurant et de restauration qui bénéficient de l'exemption prévue par l'article 44 du Code de la TVA. Aucune note ou reçu ne doit non plus être délivré pour ces services de restaurant ou de restauration. L'assujetti peut toutefois, de manière volontaire, utiliser un système de caisse enregistreuse. Etant donné que les opérations exemptées peuvent être combinées avec des opérations imposables, quelques explications sont données sur le système de caisse enregistreuse dans un tel cas.

Seuls les services de restaurant et de restauration qui ne sont pas exemptés de TVA entrent dans le calcul du seuil.

2.7.1.1. Exemple restaurant universitaire

Dans un restaurant universitaire, les étudiants et le personnel reçoivent leur repas en exemption de la TVA en vertu de l'article 44, § 2, 4^o, du Code de la TVA. Lorsque le restaurant est également accessible aux visiteurs externes, cette exemption ne leur est pas applicable.

Si le chiffre d'affaires provenant des repas fournis à des visiteurs externes dépasse 25.000 euros, des tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse doivent être délivrés. En principe, aucun ticket de caisse d'un système de caisse enregistreuse ne doit être délivré pour

les opérations qui sont exemptées en vertu de l'article 44 du Code de la TVA.

Si les 25.000 euros ne sont pas dépassés, aucun système de caisse enregistreuse ne doit être installé. Pour les services de restaurant fournis aux visiteurs externes, il y a lieu de délivrer une note ou un reçu.

2.7.1.2. Exemple club sportif

Une association sportive, sous la forme d'une ASBL, offre la possibilité à ses membres, moyennant paiement, d'exercer un sport (opération exemptée de TVA en vertu de l'article 44, § 2, 3°, du Code TVA). L'ASBL exploite, également, une cafétéria (activité non exemptée de TVA), accessible librement au public et dont le chiffre d'affaires atteint 15 % de celui de l'activité exemptée de TVA. (voir décision TVA n° E.T.130.298 du 12.09.2016). Pour cette activité horeca, l'ASBL s'est identifiée comme assujetti à la TVA.

Une fois par an, cette ASBL organise un banquet (moules-frites) dont le chiffre d'affaires atteint 45.000 euros. Afin que le chiffre d'affaires engendré par le banquet puisse être exempté de TVA, sur base de l'article 44, § 2, 12°, du Code TVA, il est nécessaire que les revenus profitent, exclusivement, aux activités exemptées de l'association (voir circulaire 2017/C/23 du 19.04.2017).

Si le chiffre d'affaires de la cafétéria dépasse le montant de 25.000 euros, des tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse doivent être délivrés pour toutes les opérations qui ne sont pas exemptées. Pour la fête aux moules, aucun système de caisse enregistreuse ne doit en principe être utilisé, puisqu'il s'agit d'une opération exemptée.

Si les 25.000 euros ne sont pas dépassés, des notes ou reçus doivent être délivrés pour les services de restaurant et de restauration dans la cantine qui ne sont pas exemptés. Pour la fête aux moules, aucune note ou reçu ne doit donc être délivré.

2.7.1.3. Remarque restaurant didactique

Le restaurant didactique exploité par une école, qui est ouvert au public et est exploité à des fins commerciales, n'est pas exempté par l'article 44, § 2, 4°, du Code de la TVA et est visé par la réglementation en matière de système de caisse enregistreuse.

2.7.2. Cas particulier : la fourniture de nourriture et de boissons par une commune ou un CPAS

Il est renvoyé à la liste des FAQS publiée en complément de la décision n° E.T.128.015 du 12.02.2016 et particulièrement aux points suivants de cette décision :

- FAQ 2 : « Une commune ou un CPAS sont-ils assujettis pour la fourniture de boissons aux utilisateurs (entre autres associations locales, ...) de salles communales de réunion, de fête ou de sport ? » ;
- FAQ 4 : « Un CPAS est-il assujetti pour l'exploitation d'une cafétéria dans sa maison de repos et de soins lorsque celle-ci n'est accessible qu'aux résidents, à leurs visiteurs et au personnel ? » ;

- FAQ 4bis : « Un CPAS est-il assujetti pour l'exploitation d'une cafétéria dans sa maison de repos et de soins lorsque celle-ci est accessible à tous ? » ;
- FAQ 5 : « Un CPAS est-il assujetti lorsque (suite à une surcapacité de ses propres cuisines) il vend des repas à un autre CPAS qui, à son tour, va vendre ces repas à ses propres clients ? » ;
- FAQ 5bis : « Un CPAS est-il assujetti pour la livraison de repas à domicile, à prix coûtant, à des personnes âgées et à des personnes nécessiteuses ? ».

2.7.3. Exemption de l'article 42 du Code de la TVA

Contrairement aux opérations exemptées par l'article 44 du Code de la TVA qui n'ouvrent pas droit à déduction de la TVA, les opérations exemptées par l'article 42 ouvrent droit à déduction.

Cette différence implique que, contrairement aux activités de l'article 44 du Code de la TVA, les opérations de l'article 42 dudit Code sont reprises dans le calcul du seuil selon les règles ordinaires. Si les 25.000 euros sont dépassés, des tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse doivent également être délivrés pour les opérations en rapport avec la fourniture de repas et de boissons exemptées par l'article 42 du Code de la TVA. Si les 25.000 euros ne sont pas dépassés, des notes ou reçus au sens de l'article 22 de l'arrêté royal n° 1 doivent être délivrées pour les repas fournis et les boissons y afférentes, même s'ils sont exemptés par l'article 42 du même Code. Toutefois, lorsque tous les services de restaurant et de restauration effectués par un assujetti sont exemptés sur base de l'article 42 du Code de la TVA, il est admis qu'aucun système de caisse enregistreuse ne doit être utilisé.

2.7.4. Régime forfaitaire de l'article 56 du Code de la TVA

Les assujettis qui utilisent le régime forfaitaire visé à l'article 56, § 1^{er}, du Code de la TVA doivent également appliquer le seuil de 25.000 euros afin de déterminer s'ils sont ou non tenus de délivrer des tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse. Sont visés ici les exploitants de friterie, cafetiers, bouchers, boulangers et glaciers avec salon de consommation. Cette liste n'est toutefois pas exhaustive. Si des assujettis qui utilisent un autre régime forfaitaire sont également confrontés à la problématique en matière de système de caisse enregistreuse, les modalités qui suivent leur sont également applicables.

Ceux qui ne dépassent pas les 25.000 euros sont tenus de délivrer des notes ou reçus au sens de l'article 22, de l'arrêté royal n° 1 pour les repas fournis et les boissons y afférentes. L'application du régime forfaitaire reste possible.

Ceux qui dépassent les 25.000 euros sont tenus de délivrer des tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse. Etant donné que l'utilisation (obligatoire ou volontaire) d'un système de caisse enregistreuse n'est pas compatible avec l'application du régime forfaitaire, ils perdent le bénéfice de ce régime à partir de l'année civile qui suit celle du dépassement du seuil (voir décision n° E.T.131.030 d.d. 10.11.2016). Cette décision est entrée en vigueur le 01.01.2017.

2.7.5. Régime de la franchise de l'article 56bis du Code de la TVA

Les petites entreprises dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 25.000 euros hors TVA, peuvent bénéficier d'une exemption de la taxe pour les livraisons de biens et prestations de services qu'elles effectuent. Les petites entreprises soumises au régime de la franchise doivent également appliquer le seuil de 25.000 euros si elles effectuent des prestations de services de restaurant ou de restauration.

Celles qui ne dépassent pas les 25.000 euros pour leurs services de restaurant et de restauration, à l'exception de la fourniture de boissons, sont tenues de délivrer des notes ou reçus au sens de l'article 22, de l'arrêté royal n° 1 pour les repas fournis et les boissons y afférentes (la décision n° E.T.114.588 du 01.12.2008 a été abrogée).

Les assujettis qui dépassent les 25.000 euros pour leurs services de restaurant et de restauration, à l'exception de la fourniture de boissons, sont tenus de délivrer des tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse. De plus, puisque leur chiffre d'affaires total annuel dépasse alors forcément le seuil de 25.000 euros, ils ne peuvent plus continuer à bénéficier de l'application du régime de la franchise pour les petites entreprises (article 56bis, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA).

2.7.6. Fournisseurs de repas légers

La mesure de tolérance décrite au numéro 18 de la circulaire n° 6 du 27.04.1999, en vertu de laquelle les fournisseurs de repas légers ne doivent délivrer aucun document de contrôle, est supprimée pour tous les assujettis par l'introduction du système de caisse enregistreuse.

Ils doivent délivrer soit des tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse, soit des notes ou reçus au sens de l'article 22, de l'arrêté royal n° 1.

2.7.7. Exploitants de friterie

La mesure de tolérance visée au numéro 19 de la circulaire n° 6 du 27.04.1999, en vertu de laquelle les exploitants de friterie ne doivent délivrer aucun document de contrôle, est supprimée pour tous les assujettis par l'introduction du système de caisse enregistreuse.

Ils doivent délivrer soit des tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse, soit des notes ou reçus au sens de l'article 22, de l'arrêté royal n° 1.

2.7.8. Autorisation Circulaire n° 6 du 27.04.1999

Les autorisations « Circulaire 6/1999 », grâce auxquelles les assujettis pouvaient délivrer un ticket de caisse d'une caisse autorisée en remplacement de la note ou du reçu au sens de l'article 22, de l'arrêté royal n° 1 ont été supprimées pour tous les assujettis (à l'exception de ceux qui font du lavage automobile) par l'introduction du système de caisse enregistreuse.

Ils doivent délivrer soit des tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse, soit des notes ou reçus au sens de l'article 22, de l'arrêté royal n° 1.

2.7.9. Autorisation Décision n° E.T.103.592 du 02.06.2003

Les autorisations « Décision n° E.T.103.592 », grâce auxquelles les assujettis pouvaient délivrer un ticket de caisse d'une caisse autorisée en remplacement de la note ou du reçu au sens de l'article 22, de l'arrêté royal n° 1 ont été supprimées pour tous les assujettis (à l'exception de ceux qui fournissent un logement à des hôtes payants (voir le point 2.3.1.1.) et de ceux qui font du lavage automobile) par l'introduction du système de caisse enregistreuse.

Ils doivent délivrer soit des tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse, soit des notes ou reçus au sens de l'article 22, de l'arrêté royal n° 1.

3. Conséquences du dépassement du seuil

3.1. Tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse

Dès que le seuil de 25.000 euros est dépassé, l'assujetti est tenu de délivrer des tickets de caisse au moyen d'un système de caisse enregistreuse, selon les modalités qui suivent. Pour une explication technique détaillée du système de caisse enregistreuse et de l'arrêté royal du 30.12.2009 fixant la définition et les conditions auxquelles doit répondre un système de caisse enregistreuse dans le secteur horeca, il est renvoyé à la circulaire AGFisc n°33/2016 (n° E.T.124.747) d.d. 08.11.2016.

Le ticket de caisse doit contenir au minimum les données suivantes (v. article 2, 4°, de l'arrêté royal du 30.12.2009 et, en fonction du calcul des données de contrôle par le module de contrôle, comme prévu à l'article 2, 7°, de l'AR du 30.12.2009) :

- a. la dénomination complète « TICKET DE CAISSE TVA » ;
- b. l'identification de l'assujetti, avec mention de son nom ou de sa dénomination sociale, de son adresse et de son numéro d'identification à la TVA tel que visé à l'article 50 du Code de la TVA ;
- c. la date et l'heure de délivrance du ticket de caisse TVA (générées par le système de caisse) ;
- d. le numéro de ticket continu issu d'une série ininterrompue (généralisé par le système de caisse) ;
- e. l'identification de l'utilisateur (de manière à pouvoir l'identifier au sein de l'entreprise) ;
- f. les opérations enregistrées (description PLU, quantité, prix dû et référence au taux de TVA applicable), qui visent également les opérations de correction (annulations, corrections, ...) qui ne sont pas reprises sur un ticket distinct ;
- g. le montant dû total du ticket, TVA comprise ;
- h. la base d'imposition par taux de TVA applicable ;
- i. le montant de la TVA due ;
- j. la ristourne et les montants rendus ;
- k. l'identification de la caisse si l'assujetti en utilise plusieurs ;
- l. les huit (8) derniers caractères de l'algorithme élaboré par le système de caisse sur base de toutes les données PLU du ticket (description PLU, quantité, prix dû et référence au taux

de TVA applicable) ;

m. les données de contrôle générées et envoyées par le module de contrôle ;

n. l'identification du système de caisse avec le numéro de fabrication, ainsi que la mention du numéro de version du logiciel de caisse qui y est installé.

En ce qui concerne l'identification de l'assujetti fournisseur ou prestataire, il est admis que l'adresse de l'établissement soit reprise sur le ticket de caisse, à la place du domicile ou du siège social de l'assujetti, pour autant que tant la dénomination que le numéro de TVA soient correctement repris sur le ticket de caisse.

Le ticket de caisse mentionne également la dénomination usuelle ainsi que le prix des biens livrés ou des services prestés. Ces données sont essentielles à la détermination de l'opération et du taux d'imposition. En l'absence de mention suffisamment détaillée des articles vendus, l'application d'un taux de TVA réduit ne peut pas non plus être justifiée. Dans certains cas exceptionnels seulement comme, par exemple, 100 bouteilles de vin différentes, il est admis que la description de l'article soit générale, par exemple 10 catégories de prix différentes pour le vin.

Certains systèmes de caisse enregistreuse permettent l'impression d'un ticket de caisse simplifié. Il s'agit en l'occurrence d'une copie du ticket de caisse ordinaire qui ne reprend toutefois pas d'information détaillée sur le service fourni. Le ticket de caisse simplifié n'est pas automatiquement imprimé mais bien à la demande du client, et il porte une référence au ticket de caisse détaillé. Préalablement, un ticket de caisse détaillé est toujours délivré. L'impression d'un ticket de caisse simplifié est également conservée de manière irréversible dans le fiscal data module.

Contrairement aux dispositions prévues à l'article 22 de l'arrêté royal n° 1, les dispositions de l'article 21bis de l'arrêté royal n° 1 ne prévoient pas que le ticket de caisse d'un système de caisse enregistreuse peut être remplacé par une facture, même si celle-ci est émise au moment de la livraison ou de l'achèvement du service. Sous certaines conditions (voir point 3.6.), une facture peut être générée au moyen du système de caisse enregistreuse, sous la forme d'un ticket de caisse. Même ce type de facture ne peut jamais remplacer le « ticket de caisse TVA » d'un système de caisse enregistreuse.

A l'inverse, la délivrance du ticket de caisse d'un système de caisse enregistreuse ne dispense pas l'assujetti de délivrer une facture lorsque la prestation est effectuée pour un assujetti ou une personne morale non assujettie (article 53, § 2, du Code de la TVA).

3.2. Ticket de caisse peu importe la nature des opérations

Un ticket de caisse d'un système de caisse enregistreuse doit être délivré pour toutes les opérations effectuées dans l'exercice de l'activité économique et qui ont un rapport avec la fourniture de repas et de boissons, que les boissons soient fournies ou non au cours du repas, en ce compris toutes les ventes de nourriture et de boissons dans l'établissement concerné (art. 21bis, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal n° 1).

L'attention est également attirée sur le fait que la délivrance au client d'un ticket pro forma qui peut être généré par le système de caisse enregistreuse n'est pas suffisante. Le client doit recevoir le ticket de caisse TVA généré par le système de caisse enregistreuse.

L'attention est attirée sur le fait que le ticket de caisse d'un système de caisse enregistreuse doit être délivré quelle que soit la nature de l'opération (par exemple même pour la livraison de repas à emporter et pour la livraison ou la fourniture de boissons en dehors du cadre d'un repas). Toutes les autres ventes de nourriture et de boissons dans l'établissement concerné sont également visées (par exemple les livraisons de pain dans une boulangerie avec salon de consommation).

Lorsque le seuil de 25.000 euros en matière de services de restaurant et de restauration, à l'exclusion de la fourniture de boissons, est dépassé, des tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse ne doivent être délivrés pour la location de tables, chaises, assiettes, verres, personnel pour le service et autres activités similaires pour lesquels un prix distinct est porté en compte que si cette location se rapporte à un événement pour lequel l'assujetti concerné effectue également des services de restaurant ou de restauration.

Les opérations qui se situent en dehors de la sphère alimentaire ne sont pas visées par le système de caisse enregistreuse. Il s'agit entre autres ici de la vente de meubles, du droit d'accès à l'espace bien-être, au casino, au bowling, à la plaine de jeu intérieure, aux spectacles ou animations, du droit d'entrée dans un dancing,.... Il est toujours admis de reprendre ces opérations de manière volontaire dans le système de caisse enregistreuse.

Il en va de même pour les services de restaurant et de restauration effectués à l'étranger étant donné que la législation belge n'est pas applicable à de telles opérations. Les opérations effectuées à l'étranger peuvent toutefois être reprises dans le système de caisse enregistreuse sur base volontaire (en tenant compte du fait que dans la déclaration à la TVA belge ces opérations effectuées à l'étranger doivent être clairement distinguées des opérations effectuées en Belgique).

Il n'y a pas non plus lieu de délivrer de ticket de caisse au moyen du système de caisse enregistreuse pour les opérations à la sortie exceptionnelles telles que la vente d'un bien d'investissement.

3.2.1. Exemple opérations en dehors de la sphère alimentaire

Des activités de bien-être et des activités de restaurant sont exercées dans un même établissement. Si un système de caisse enregistreuse est mis en service, il n'y a pas lieu de délivrer des tickets de caisse pour l'activité bien-être puisqu'elle n'est pas considérée comme ayant un rapport avec la fourniture de repas et de boissons.

3.2.2. Exemple opérations dans la sphère alimentaire

Un boulanger effectue des services de restaurant en exploitant un salon de consommation et dépasse le seuil de 25.000 euros.

Des tickets de caisse doivent être délivrés au moyen d'un système de caisse enregistreuse, tant pour les ventes dans le salon de consommation (prestations de restauration) que pour

celles dans la boulangerie (livraison de nourriture ou de boissons).

3.2.3. Exemple salle de fête

Pour l'exploitation d'une salle de fête, le seuil de 25.000 euros en matière de services de restaurant et de restauration, à l'exclusion de la fourniture de boissons, est dépassé.

Le montant de la location de la salle ne doit être repris sur le ticket de caisse du système de caisse enregistreuse que lorsqu'il s'agit d'un événement pour lequel l'exploitant de salle des fêtes fournit des services de restaurant ou de restauration.

3.2.4. Exemple commerce de meubles

Un commerce de meubles qui exploite en son sein une cafétéria dépasse le seuil de 25.000 euros pour les services de restaurant, à l'exclusion de la fourniture de boissons, fournis dans cette cafétéria.

Des tickets de caisse doivent être délivrés au moyen d'un système de caisse enregistreuse pour toutes les opérations effectuées au sein de la cafétéria et qui ont un rapport avec la fourniture de repas et de boissons. Par contre, aucun ticket de caisse d'un système de caisse enregistreuse ne doit être délivré pour la vente de meubles.

3.2.5. Exemple vente d'un bien d'investissement

Une entreprise horeca qui utilise un système de caisse enregistreuse possède un véhicule de société. En cas de vente de ce véhicule de société, aucun ticket d'un système de caisse enregistreuse ne doit être délivré pour cette opération à la sortie.

Il est à noter également que le chiffre d'affaires résultant de cette vente n'est pas repris dans le calcul du seuil.

3.2.6. Exception magasins non alimentaires

Si dans un magasin non alimentaire (par exemple un magasin de vêtements), est offert un assortiment limité de produits alimentaires qui, par la nature des produits et leur conditionnement, ne sont pas destinés à une consommation immédiate, aucun ticket d'un système de caisse enregistreuse ne doit être délivré, à condition que la vente de ces biens ne soit pas enregistrée en même temps que les opérations pour lesquelles existe effectivement l'obligation de délivrer un ticket d'un système de caisse enregistreuse.

3.2.7. Exception supermarché

En pratique, il arrive qu'un supermarché prévoie un espace pour la consommation sur place de nourriture et de boissons. L'administration admet que le ticket de caisse du système de caisse enregistreuse ne soit délivré que pour les services de restaurant et de restauration. Les ventes, même de nourriture et de boissons, dans l'espace magasin même ne doivent pas être

reprises dans le système de caisse enregistreuse, à moins que les services de restaurant et de restauration soient portés en compte avec les ventes effectuées dans le magasin ou qu'il ne soit pas inhabituel que la nourriture et les boissons achetées dans le magasin soient consommés dans l'espace de consommation.

3.2.8. Exception distributeurs automatiques

L'administration accepte que la nourriture et les boissons fournies au moyen de distributeurs automatiques soient, pour l'application du taux de TVA, sans distinction censés avoir fait l'objet d'une simple livraison, quelle que soit donc la place où se trouvent les distributeurs automatiques (voir point 2.5.2.6.).

Ces livraisons n'entrent pas en ligne de compte dans le calcul du seuil.

Si le seuil de 25.000 euros est dépassé, des tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse doivent en principe être délivrés pour toutes les ventes de nourriture et de boissons dans l'établissement concerné. Pour des raisons pratiques, cette obligation ne vaut toutefois pas pour les ventes effectuées via un distributeur automatique.

3.2.9. Exception transport international de passagers

Pour des raisons pratiques, aucun ticket de caisse d'un système de caisse enregistreuse ne doit être délivré à bord d'un avion. Il n'y a pas non plus lieu de délivrer de ticket de caisse d'un système de caisse enregistreuse à bord d'un bateau ou d'un train utilisé pour le transport international de passagers.

3.3. Ticket de caisse peu importe la qualité du client

Il y a lieu de remarquer que, contrairement à l'article 22, de l'arrêté royal n° 1 qui prévoit que la note ou le reçu peuvent, sous certaines conditions, être remplacés par une facture complète, l'article 21bis de l'arrêté royal n° 1 ne prévoit pas cette possibilité pour les tickets d'un système de caisse enregistreuse. Cela signifie que le ticket de caisse d'un système de caisse enregistreuse doit toujours être délivré et ne peut jamais être remplacé par une facture.

Le ticket de caisse doit être délivré quelle que soit la qualité du client. L'émission d'une facture ne peut en effet jamais remplacer la délivrance d'un ticket de caisse d'un système de caisse enregistreuse, pas même lorsque la facture est émise à l'achèvement du service ou au moment de la livraison.

Pour rappel, l'émission d'un ticket de caisse d'un système de caisse enregistreuse ne peut jamais remplacer une facture (voir également le point 3.6.).

3.4. Moment de la délivrance du ticket de caisse

Conformément à l'article 21bis, § 1^{er}, alinéa 3, de l'arrêté royal n° 1, le ticket de caisse du système de caisse enregistreuse doit être délivré au moment de l'achèvement du service ou de la livraison de biens.

3.4.1. Remarque : vouchers à usage multiple

Aucun ticket de caisse d'un système de caisse enregistreuse ne doit être délivré au moment de la vente d'un voucher à usage multiple (MPV) comme un bon ou un chèque-cadeau qui peut être échangé contre des biens et des services soumis à des taux de TVA différents. La vente ne peut pas non plus être reprise dans la déclaration à la TVA étant donné que l'on ne sait pas encore pour quoi le chèque sera utilisé. Le MPV peut être échangé contre des repas et des boissons (livraison ou service) soumis à des taux de TVA différents.

La répartition du montant par taux de TVA n'est connue que lorsque le bon ou le chèque est échangé auprès de l'exploitant d'un établissement ou auprès d'un traiteur qui effectuent des prestations de restaurant ou de restauration. C'est à ce moment-là qu'un ticket d'un système de caisse enregistreuse doit être délivré et que l'opération doit être reprise dans la déclaration à la TVA. Le ticket de caisse contient des informations détaillées sur l'opération fournie. Le bon est repris comme moyen de paiement dans le système de caisse enregistreuse.

Le restaurateur ou traiteur émettra un ticket de caisse au client reprenant des informations détaillées sur l'opération fournie même lorsque le bon a été émis par un intermédiaire, et le bon sera repris dans le système de caisse enregistreuse comme moyen de paiement. Le restaurateur ou traiteur présentera ensuite le bon pour paiement à l'intermédiaire. C'est toutefois l'intermédiaire (prestataire de services) qui est tenu d'émettre une facture au restaurateur ou traiteur (cocontractant) à concurrence du montant de sa commission.

3.4.2. Premier régime dérogatoire optionnel pour le moment de la délivrance

Le ticket de caisse doit en principe être délivré au moment de l'achèvement du service, le cas échéant à l'issue de l'évènement. Ce n'est cependant pas toujours possible en pratique, notamment pour les services de restauration sur place, pour les services de traiteur ou pour les services de restaurant effectués par des exploitants de salle de fête. L'administration admet dès lors le régime dérogatoire qui suit (voir exemples 1 à 4).

Aucun ticket de caisse d'un système de caisse enregistreuse ne doit être délivré au moment de l'achèvement du service lorsque ce n'est pas possible en pratique, à condition que l'opération ait été enregistrée au préalable dans le système de caisse à concurrence de la valeur de l'offre, du bon de commande ou d'une valeur estimée, et que les corrections éventuelles soient enregistrées dans le système de caisse dans les 7 jours calendrier qui suivent l'évènement. Les deux tickets de caisse doivent être délivrés au client, le cas échéant avec la facture, et au plus tard le 15^e jour du mois qui suit celui au cours duquel le service a

été effectué (voir également le point 3.4.3.).

3.4.2.1. Exemple fête de communion ou fête laïque

Le traiteur reçoit un acompte de 300 euros pour une fête de communion ou une fête laïque. Il encode l'acompte dans le système de caisse enregistreuse étant donné que la TVA est exigible et que cet acompte doit être repris dans la déclaration à la TVA (voir le point 3.5.).

Le traiteur enregistre l'opération dans le système de caisse enregistreuse avant de partir pour la fête, à concurrence de la valeur de l'offre. Pour une offre de 1.000 euros, il faut encore encoder 700 euros compte tenu de l'acompte déjà enregistré. La fête est alors irrévocablement enregistrée dans le système de caisse enregistreuse.

Scénario 1

Après la fête, le traiteur constate que l'offre de 1.000 euros était correcte. Il n'y a dès lors pas lieu d'apporter une correction dans le système de caisse enregistreuse. Les deux tickets de caisse (respectivement d'une valeur de 300 et de 700 euros) doivent être délivrés au client, par exemple à l'issue de la fête, ou au plus tard le 15^e jour du mois qui suit celui au cours duquel le service de restauration a été effectué. Étant donné que le client est un particulier, une facture peut être émise mais ce n'est pas obligatoire (voir le point 3.6.).

Scénario 2

Le traiteur constate que plus de personnes que prévu sont présentes à la fête, ce qui entraîne un supplément de 200 euros. Après la fête, et dans les 7 jours calendrier qui suivent, le traiteur enregistre ces 200 euros supplémentaires dans le système de caisse enregistreuse.

Les trois tickets de caisse (respectivement d'une valeur de 300, 700 et 200 euros) doivent être délivrés au client, au plus tard le 15^e jour du mois qui suit celui au cours duquel le service de restauration a été effectué. Étant donné que le client est un particulier, une facture peut être émise mais ce n'est pas obligatoire (voir le point 3.6.).

3.4.2.2. Exemple réception

Un traiteur s'occupe pour un assujetti d'une réception comprenant des bouchées, des boissons et le service. Un prix forfaitaire a été fixé pour la réception d'une durée prédéterminée. Devront être ajoutées à ce montant les éventuelles heures supplémentaires de réception, ainsi que celles consacrées au chargement, déchargement et transport. Une facture doit être établie pour le tout et sera soumise au client assujetti pour paiement.

L'événement est encodé à l'avance dans le système de caisse enregistreuse, sur base de l'offre. Les suppléments (heures de réception supplémentaires et heures prestées pour le chargement, déchargement et transport) sont encodés dans le système de caisse enregistreuse par la suite (dans les 7 jours calendrier qui suivent la réception).

Étant donné que le client est un assujetti, une facture doit être émise. Cette émission ne doit cependant avoir lieu que pour le 15^e jour du mois qui suit celui au cours duquel l'opération a eu lieu (voir le point 3.6.). Les deux tickets de caisse (l'offre et les corrections) doivent également être délivrés endéans ce délai et peuvent, le cas échéant, être joints à la facture

(voir toutefois le point 3.4.3.).

3.4.2.3. Exemple salle de fête

Un exploitant de salle de fête dépasse les 25.000 euros lors du calcul du seuil et est dès lors tenu d'utiliser un système de caisse enregistreuse. Dans sa salle se déroule un événement au cours duquel les boissons ne peuvent être obtenues que via des tickets boisson. L'organisateur de l'événement vend les tickets aux personnes présentes. A l'issue de l'événement, l'exploitant de la salle totalise tous les tickets boisson échangés et les porte en compte à l'organisateur. Bien qu'étant un particulier, l'organisateur désire recevoir une facture reprenant les tickets boisson.

Un ticket de caisse d'une valeur égale au montant de l'offre (on a, par exemple, estimé que 500 tickets seraient vendus), est généré à l'avance au moyen du système de caisse enregistreuse. Après avoir compté les tickets boisson, et dans les 7 jours calendrier qui suivent l'évènement, les corrections nécessaires sont encodées dans le système de caisse enregistreuse (seuls 450 tickets ont, par exemple, été vendus). Les deux tickets de caisse doivent être délivrés au client et peuvent, le cas échéant, être joints à la facture.

Comme le client est un particulier, une facture peut être émise mais ce n'est pas obligatoire (voir le point 3.6.).

3.4.2.4. Exemple dîner VIP dans un stade de football

Un dîner est organisé avant un match dans l'espace VIP d'un stade de football. La commande porte sur 480 personnes. Un prix forfaitaire a été fixé. Une heure avant le début du dîner, il y a une réservation supplémentaire pour 5 personnes.

L'offre pour les 480 personnes est encodée à l'avance dans le système de caisse enregistreuse. Par la suite (dans les 7 jours calendrier qui suivent le dîner), sont encodés les suppléments pour 5 personnes.

Si le client est un assujetti ou une personne morale non assujettie, une facture doit être émise. Cette émission ne doit cependant avoir lieu que pour le 15^e jour du mois qui suit celui au cours duquel l'opération a été effectuée (voir le point 3.6.). Les deux tickets de caisse doivent également être délivrés et peuvent, le cas échéant, être joints à la facture (voir toutefois le point 3.4.3.).

3.4.3. Deuxième régime dérogatoire optionnel pour le moment de la délivrance pour les services de restauration B2B et B2G

Afin de remédier aux difficultés pratiques spécifiques aux opérations de restauration et services de traiteur B2B et B2G (services destinés à des assujettis ou à des personnes morales non assujetties), une tolérance générale a également été prévue pour les opérations de restauration et les services de traiteur pour lesquels existe une obligation d'émettre une facture au cocontractant (voir exemples 1 et 2).

Pour les opérations de restauration et services de traiteur pour lesquels existe une obligation d'émettre une facture au cocontractant, aucun ticket de caisse d'un système de caisse enregistreuse ne doit être délivré à l'achèvement du service lorsque ce n'est pas possible en pratique, pour autant qu'au moins un ticket de caisse d'un système de caisse enregistreuse soit généré par mois et que celui-ci reprenne toutes les opérations effectuées pour un client déterminé au cours de cette période et qui doivent être reprises dans le système de caisse enregistreuse. L'administration accepte que le contenu de ce ticket de caisse mensuel soit également limité au montant total par taux de TVA à condition que la facture (ou l'annexe qui fait partie intégrante de la facture) contienne un détail complet.

Ce ticket de caisse, de même que la facture obligatoire, doivent être émis au client au plus tard le 15^e jour du mois qui suit celui au cours duquel le service a eu lieu. Si la facture est délivrée de manière électronique, il est en outre admis que le ticket de caisse soit délivré au client avec la facture électronique, sous la forme d'un fichier PDF.

3.4.3.1. Exemple restaurant d'entreprise

Un traiteur fournit quotidiennement les repas au sein d'un restaurant d'entreprise. Le prix porté en compte par le traiteur à l'entreprise dépend du nombre de repas vendus durant le mois en cours. Outre les services de restauration, des services accessoires comme des frais de personnel et d'entretien sont également facturés.

Compte tenu de l'obligation de facturer, le régime dérogatoire pour les services de restauration en B2B peut être appliqué. A la fin du mois, lorsque le prix est connu, un ticket de caisse d'un système de caisse enregistreuse est généré. Le ticket de caisse reprend également les frais de personnel et d'entretien accessoires, étant donné qu'ils sont en rapport avec les repas et boissons fournis.

Le ticket de caisse, ainsi que la facture obligatoire, doivent être émis au plus tard le 15^e jour du mois qui suit celui au cours duquel les opérations ont été effectuées. Si la facture est émise de manière électronique, il est en outre admis que le ticket de caisse soit délivré au client sous la forme d'un fichier PDF, avec la facture électronique.

3.4.3.2. Exemple traiteur B2B

Un traiteur fournit un grand nombre de services de traiteur sur place. Ses clients sont principalement des assujettis, pour qui il effectue souvent plusieurs opérations par mois.

Compte tenu de l'obligation de facturer, le régime dérogatoire pour les services de restauration en B2B peut être appliqué. Un ticket de caisse d'un système de caisse enregistreuse est généré par mois par client assujetti, et celui-ci reprend toutes les opérations du mois calendrier qui précède.

Le ticket de caisse, ainsi que la facture obligatoire, doivent être émis au plus tard le 15^e jour du mois qui suit celui au cours duquel les opérations ont été effectuées. Si la facture est émise de manière électronique, il est en outre admis que le ticket de caisse soit délivré au client sous la forme d'un fichier PDF, avec la facture électronique.

3.5. Règles particulières en matière d'exigibilité

3.5.1. Clients particuliers : principe de l'encaissement

Lorsque les services (de restauration) sont effectués pour un particulier, la TVA ne devient exigible que lors de l'encaissement du prix, même si une facture a été émise sur base volontaire (voir article 22bis, § 3, du Code de la TVA).

Si le client n'a pas encore payé à la fin de la période de déclaration au cours de laquelle l'événement a eu lieu, lors du remplissage de la déclaration, l'opération peut être portée en diminution du chiffre d'affaires provenant des rapports journaliers du système de caisse enregistreuse et c'est ce résultat qui est repris dans la déclaration à la TVA. Dans la période de déclaration au cours de laquelle le paiement est reçu, l'opération doit être ajoutée au chiffre d'affaires provenant des rapports journaliers du système de caisse enregistreuse afin de compléter la déclaration à la TVA. Cela peut de toute façon toujours être appliqué quand il apparaît, lors du remplissage de la déclaration TVA, que la TVA sur les opérations qui devaient être incluses dans le système de caisse enregistreuse n'est pas encore exigible.

Le prestataire de services peut toutefois décider d'acquitter la TVA au Trésor de manière anticipée afin de ne pas devoir procéder aux corrections précitées.

3.5.2. Réception d'un acompte

A strictement parler, aucun ticket de caisse d'un système de caisse enregistreuse ne doit être délivré lors de la réception d'un acompte car la livraison de biens n'a pas encore eu lieu ou la prestation de services n'est pas achevée. Le paiement d'un acompte rend toutefois la TVA exigible et doit donc être repris dans la déclaration à la TVA. Etant donné que les rapports journaliers du système de caisse enregistreuse remplacent le journal des recettes, tout acompte doit être encodé dans le système de caisse enregistreuse. Le chiffre d'affaires provenant des rapports journaliers peut ainsi être repris dans la déclaration périodique à la TVA sans devoir effectuer de corrections.

Du moment que l'opération est reprise dans la déclaration périodique à la TVA relative à la période au cours de laquelle l'acompte a été payé, cela ne pose pas de problème que les acomptes payés par virement soient enregistrés avec un peu de retard dans le système de caisse enregistreuse, par exemple au moment de la vérification des extraits de compte bancaires.

Le ticket de caisse du système de caisse enregistreuse généré lors de l'encodage de l'acompte doit être délivré au client. Il suffit toutefois qu'il soit délivré avec le ticket de caisse du système de caisse enregistreuse constatant la livraison de biens ou l'achèvement du service.

3.5.3. Remarque taux de TVA sur acompte

Le taux de TVA applicable en matière d'acompte est, en principe, le taux normal de 21 %. On ne peut y déroger que si l'assujetti peut justifier l'application d'un taux réduit au moment du paiement de l'acompte. La preuve de l'application d'un taux réduit à une partie de la base

d'imposition pourrait résider dans le fait qu'il s'agit d'un prix tout inclus auquel une clé de répartition est appliquée ou encore dans le fait que l'acompte versé se rapporte clairement au repas, etc.

La conservation de l'acompte en cas d'annulation de la réservation constitue une indemnité qui ne doit pas être soumise à la taxe. Lorsque l'acompte a déjà été repris dans le système de caisse enregistreuse (avec application de la TVA), une correction peut alors être effectuée.

Le calcul de « frais de non-présentation » parce que le client ne se présente pas est également considéré comme une indemnité compensatoire et ne doit par ailleurs pas être repris dans la caisse enregistreuse. Ces indemnités peuvent toutefois être reprises, par exemple lorsque cela est plus facile au niveau organisationnel.

3.6. Facturation

Lorsque le client est un assujetti ou une personne morale non assujettie, une facture doit toujours être émise en plus du ticket de caisse du système de caisse enregistreuse, conformément à l'article 53, § 2, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA.

En vertu de l'article 4, de l'arrêté royal n° 1, la facture doit être émise au plus tard le 15^e jour du mois qui suit le moment de la livraison, de l'achèvement du service ou du paiement de l'acompte.

Cette facture doit être reprise dans le facturier de sortie, en suivant une numérotation ininterrompue. Au moment de compléter la déclaration à la TVA, le montant de cette opération doit être porté en diminution du chiffre d'affaires total repris dans le système de caisse enregistreuse afin que l'opération en question ne soit pas reprise deux fois dans la déclaration à la TVA.

La délivrance d'un ticket de caisse d'un système de caisse enregistreuse ne peut dès lors jamais remplacer l'émission d'une facture. La facture est une pièce comptable qui constate en principe un fait générateur. Le ticket d'un système de caisse enregistreuse, est comme la note ou le reçu un document de contrôle qui constate l'exécution d'un service au moment de l'achèvement de ce service.

Si une note de crédit est émise pour une opération reprise dans le système de caisse enregistreuse, elle doit également être encodée dans ce système. Le total des données encodées doit en effet restituer le chiffre d'affaires horeca exact. Au moment de compléter la déclaration à la TVA, le montant de la note de crédit doit être ajouté au chiffre d'affaires total repris dans le système de caisse enregistreuse afin que la note de crédit ne soit pas reprise deux fois dans la déclaration à la TVA.

Il est admis qu'après la délivrance d'un « ticket de caisse TVA » au moyen du système de caisse enregistreuse afin de satisfaire à l'obligation prévue par l'article 21bis de l'arrêté royal n° 1, la facture soit émise sous la forme d'un ticket de caisse généré par le système de caisse enregistreuse. Même dans un tel cas, la facture ne peut jamais remplacer le ticket de caisse enregistreuse et les conditions qui suivent doit en outre être respectées :

- le système de caisse enregistreuse établit d'abord un ticket de caisse et peut seulement ensuite également générer une facture pour la même opération, et ce à la demande de

l'utilisateur ;

- la facture doit comporter l'ensemble des mentions obligatoires de l'article 5 de l'arrêté royal n° 1 (dont le nom, l'adresse et le numéro d'identification du client) ;
- la facture comporte la mention « Facture » au lieu de « Ticket de caisse TVA » ;
- les tickets-factures comportent, pour toutes les factures émises par un système de caisse enregistreuse, une numérotation en continu distincte de celle du facturier de sortie, en plus d'une référence au numéro du ticket de caisse d'origine ;
- les données de tous les tickets-factures générés peuvent être obtenues dans le système de caisse enregistreuse sous la forme d'un sous-facturier de sortie ;
- les tickets-factures sont également verrouillés et conservés par le système de caisse enregistreuse mais les données de contrôle ne sont toutefois pas imprimées sur le ticket-facture.

3.7. Journal des recettes

L'assujetti qui utilise un système de caisse enregistreuse et respecte l'ensemble de la réglementation en la matière est dispensé de l'obligation de tenir un journal des recettes par siège d'exploitation telle que visée à l'article 14, § 2, 3^o, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal n° 1. Les rapports requis doivent cependant être générés chaque jour au moyen du système de caisse enregistreuse (rapport financier et rapport utilisateur quotidiens, conformément à l'article 2, point 5, de l'arrêté royal du 30.12.2009 fixant la définition et les conditions auxquelles doit répondre un système de caisse enregistreuse dans le secteur horeca).

Toutefois, lorsque cet assujetti exploite différents établissements, il doit continuer à tenir le journal centralisateur visé à l'article 14, § 2, 3^o, alinéa 4, de l'arrêté royal n° 1. En cas d'utilisation d'un système de caisse enregistreuse, le journal centralisateur doit obligatoirement être tenu de manière électronique.

3.8. Fin d'utilisation du système de caisse enregistreuse

L'obligation de délivrer un ticket de caisse issu du système de caisses enregistreuses prend fin au moment où l'assujetti cesse définitivement l'activité qui consiste en la fourniture de prestations de restaurant ou de restauration (article 21bis, § 1^{er}, alinéa 4, de l'arrêté royal n° 1).

Cette disposition doit être comprise comme suit.

3.8.1. Exemple café

En plus des boissons, un café fournit également des repas légers, comme par exemple des spaghettis et des croque-monsieur, qui lui font dépasser le seuil de 25.000 euros. L'exploitant est donc tenu d'utiliser un système de caisse enregistreuse. Il délivre des tickets de caisse pour toutes les opérations, tant au client qui consomme un repas léger sur place qu'à celui qui ne boit qu'un café.

En 2017, le chiffre d'affaires des repas légers descend sous les 25.000 euros. Il doit néanmoins continuer à utiliser le système de caisse enregistreuse. Lorsqu'à partir du 01.01.2018, l'exploitant décide de ne plus proposer de repas légers dans son café, et donc de se limiter à la fourniture de boissons, il peut cesser d'utiliser un système de caisse enregistreuse.

3.8.2. Exemple restaurant

Un restaurant chinois, tenu au dépôt de déclarations périodiques trimestrielles, fournit à la fois des repas à consommer sur place et des repas à emporter. En 2016, les repas à consommer sur place ont généré 10.000 euros de chiffre d'affaires. Aucun ticket de caisse d'un système de caisse enregistreuse ne doit dès lors être délivré. La situation est identique en 2017. Au cours du 3^e trimestre 2018, le restaurant constate que le chiffre d'affaires global en service de restaurant et de restauration, réalisé pendant l'année civile 2018 a dépassé le seuil de 25.000 euros. Un système de caisse enregistreuse doit dès lors être mis en service au plus tard à la fin du mois de décembre 2018 (article 21bis, § 3, alinéa 2, de l'arrêté royal n° 1).

Au cours de l'année 2021, l'assujetti décide de s'orienter principalement vers les repas à emporter et les repas à consommer ne génèrent alors plus que 5000 euros de chiffre d'affaires. Cet assujetti doit toutefois continuer à délivrer des tickets de caisse au moyen du système de caisse enregistreuse. L'utilisation d'un système de caisse enregistreuse ne perd son caractère obligatoire que si l'assujetti décide de ne plus fournir de repas à consommer sur place et ne propose plus que des repas à emporter.

3.9. Différence avec les notes ou reçus

Lorsque le seuil de 25.000 euros n'est pas dépassé, une note ou un reçu tel que visé à l'article 22, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, de l'arrêté royal n° 1 doit être délivré pour la fourniture de repas et des boissons y afférentes. Contrairement au ticket de caisse d'un système de caisse enregistreuse, la note ou le reçu ne doit donc pas être délivré pour toutes les livraisons de nourriture de boissons effectuées dans l'établissement.

Exemple

Un boulanger avec salon de consommation ne dépasse pas le seuil de 25.000 euros.

Des notes ou reçus tels que visés à l'article 22, de l'arrêté royal n° 1 doivent être délivrés uniquement pour les repas et boissons y afférentes dans le salon de consommation et pas pour les ventes dans la boulangerie.

Une note ou un reçu peut être remplacé par une facture complète pour autant que cette dernière soit émise au client au moment de l'achèvement du service. Un ticket de caisse d'un système de caisse enregistreuse ne peut quant à lui jamais être remplacé par une facture.

Les notes ou reçus doivent être commandés auprès d'un imprimeur agréé. Les doubles des notes ou reçus délivrés doivent être conservés. Les numéros des notes et reçus délivrés au

cours de la journée doivent être inscrits chaque jour au journal des recettes.

Dans un système de caisse enregistreuse, toutes les opérations effectuées sont encodées. Le ticket de caisse imprimé est délivré au client. Toutes les données sont conservées de manière irréversible dans le système de caisse enregistreuse. Le journal des recettes ne doit plus être tenu. Les rapports requis doivent cependant être générés chaque jour au moyen de la caisse.

3.10. Installation technique d'un système de caisse enregistreuse

Etant donné que l'introduction du système de caisse enregistreuse dans le secteur horeca constitue une mesure anti-fraude, il va de soi que les tentatives visant à ne pas reprendre certaines opérations dans le système de caisse enregistreuse ne sont pas admises.

Un système de caisse enregistreuse :

- est un appareil utilisé pour l'enregistrement des opérations à la sortie ;
- garantit l'irréversibilité des données encodées ;
- conserve toutes les données encodées (y compris tous les enregistrements : commandes, reprises, modifications, ...) dans un journal électronique ou fichier-journal ;
- est équipé d'un module qui reçoit ces données, génère des données de contrôle et conserve toutes les données pertinentes.

Si un assujetti utilise :

- à la fois un système de caisse nouveau ou existant dans lequel sont encodées en détail toutes les commandes et qui est relié à une fonction de gestion de table et/ou de cuisine/bar et
- un second système de caisse dans lequel ces enregistrements sont simplement repris pour l'impression et la délivrance d'un ticket de caisse conformément à l'article 21bis, de l'arrêté royal n° 1,

les deux systèmes de caisse doivent comporter les mesures de sécurisation du système de caisse enregistreuse. Les opérations à la sortie sont en effet d'abord enregistrées dans le premier système puis transférées dans le second.

En outre, l'attention est attirée sur le fait que l'ensemble des systèmes de caisse utilisés, de même que les données qui y sont stockées, doivent être conservés par l'assujetti conformément à l'article 60, du Code de la TVA (voir le point 3.12.).

Pour une explication technique détaillée du système de caisse enregistreuse et de l'arrêté royal du 30.12.2009 fixant la définition et les conditions auxquelles doit répondre un système de caisse enregistreuse dans le secteur horeca, il est renvoyé à la circulaire AGFisc n° 33/2016 (n° E.T.124.747) d.d. 08.11.2016.

3.11. Problèmes techniques

3.11.1. Formalités administratives en cas de problèmes techniques

A compter de la mise en service du système de caisse enregistreuse, l'assujetti est tenu d'être en possession d'une provision de notes ou reçus tels que visés à l'article 22, de l'arrêté royal n° 1 sur le lieu où le système de caisse enregistreuse est installé (art. 21bis, § 4, alinéa 2, de l'arrêté royal n° 1).

En cas de dysfonctionnement, pour quelle que raison que ce soit, du système de caisse enregistreuse, l'assujetti est tenu de délivrer une note ou un reçu (art. 21bis, § 4, alinéa 3, de l'arrêté royal n° 1).

Afin de s'assurer qu'un assujetti qui utilise le système de caisse enregistreuse (parce qu'il y est obligé ou de manière volontaire) puisse à tout moment remplir ses obligations fiscales, il doit, en vertu de l'article 21bis, § 5, de l'arrêté royal n° 1, agir comme suit durant toute période au cours de laquelle son système de caisse enregistreuse n'est pas en état de fonctionner :

- il conserve une provision de notes ou reçus à l'endroit où son système de caisse enregistreuse est installé. Cette provision doit être suffisante compte tenu de l'étendue de son activité économique et disponible à compter de la date de mise en service de son système de caisse enregistreuse ;
- il informe le team SCE du SPF Finances, dans les 7 jours calendrier, des problèmes techniques de son système de caisse enregistreuse en envoyant un e-mail à secr.gksce@minfin.fed.be. Il y mentionne brièvement la nature du problème ainsi que la date et l'heure à partir desquelles plus aucun ticket de caisse correct n'a pu être émis par le système de caisse enregistreuse. Dans le cas où le problème a déjà été résolu lors de l'envoi de ce mail, il mentionne également la date et l'heure à partir desquelles il peut à nouveau émettre des tickets de caisse corrects par son système de caisse enregistreuse, le nombre de notes ou de reçus délivrés et les numéros de début et de fin des notes ou reçus délivrés. Dans le cas où le problème n'est pas encore résolu lors de l'envoi du premier mail, ces données feront l'objet d'un mail séparé ;
- lors de tout problème technique empêchant la délivrance d'un ticket de caisse enregistreuse correct au moyen du système de caisse enregistreuse, une note ou un reçu doit être délivré pour la fourniture de repas et de boissons consommées à l'occasion de ces repas. L'attention est attirée sur le fait que durant la procédure de secours, la délivrance d'une note ou d'un reçu ne peut pas être remplacée par l'émission d'une facture, même si la facture est émise à l'achèvement du service ou au moment de la livraison.

Les interruptions techniques doivent toujours être signalées. Si cette procédure n'est pas suivie correctement et entièrement, l'assujetti est présumé ne pas avoir délivré de document de contrôle.

3.11.2. En cas de problème technique à la VAT Signing Card (VSC)

L'assujetti communique sans délai tout dysfonctionnement de la VSC qui lui a été attribuée au SPF Finances et en demande le remplacement. La demande d'une VSC et sa mise hors service sont toutes deux effectuées par le biais de l'application internet (site internet du SPF Finances : finances.belgium.be > E-services > Module d'enregistrement du système de caisse enregistreuse). En attendant, il applique la procédure telle que décrite ci-dessus.

Dès que l'assujetti reçoit sa nouvelle VSC (de remplacement) du SPF Finances, il l'introduit sans délai dans le FDM, ce qui déclenchera l'activation unique avec code PIN.

La VSC est considérée comme une pièce relative à l'activité exercée qui, sur base des articles 60 et 61 du Code de la TVA, doit être conservée durant la période légale ordinaire et être communiquée à toute requête d'un agent contrôleur.

3.11.3. En cas de problème technique au Fiscal Data Module (FDM)

L'assujetti informe sans délai l'administration de la mise hors service d'un FDM, de même que de la mise en service d'un nouveau FDM, par le biais de l'application internet (site internet du SPF Finances : finances.belgium.be > E-services > Module d'enregistrement du système de caisse enregistreuse).

Sur la base des articles 60 et 61 du Code de la TVA, l'assujetti est tenu de conserver l'ensemble des données stockées dans le FDM durant la période légale ordinaire. Conformément à l'article 60, § 4, du Code de la TVA, le FDM complet doit encore être conservé pendant 7 ans à partir du 1^{er} janvier de l'année qui suit la dernière année où le FDM est utilisé.

Toutefois, afin de permettre au distributeur/fabricant d'effectuer des analyses techniques (que ce soit ou non dans le cadre de la garantie légale), le FDM peut quitter son lieu d'installation d'origine pour autant que les conditions suivantes soient remplies :

- l'assujetti effectue lui-même une copie complète (automatique) des données par le biais de l'activation du port 3 (insertion d'une carte SD) et il conserve cette carte SD comprenant les données de la période précitée ;
- l'assujetti conserve le FDM défectueux au siège d'exploitation durant une période d'un mois afin de permettre à l'administration d'effectuer elle-même une copie si elle l'estime nécessaire.

Entretemps, il applique la procédure décrite ci-dessus.

3.11.4. En cas de problème technique au système de caisse

Dans ce cas, l'assujetti est dans l'impossibilité d'enregistrer la moindre transaction via son système de caisse enregistreuse (sont visés l'encodage des données PLU et/ou l'impression d'un ticket de caisse valable). La solution d'un problème de ce type relève de la relation professionnelle entre l'assujetti et le vendeur/distributeur de son système de caisse.

3.12. Conservation

En vertu de l'article 60, § 4, du Code de la TVA, tous les livres et documents relatifs à l'activité exercée doivent être conservés durant 7 ans à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit leur clôture s'il s'agit de livres, leur date s'il s'agit d'autres documents.

Sont entre autres visés par cette mesure :

- le Fiscal Data Module et les données qui y sont stockées ;
- la VAT Signing Card ;
- les données stockées dans la caisse dont le journal électronique, les rapports financier journaliers et les rapports d'utilisateur, les commandes détaillées de la gestion de table, les enregistrements sur les comptes clients, ...

Mais également :

- les carnets de notes et bons de commande utilisés par les serveurs pour prendre note des commandes ;
- le livre des réservations, commandes, paiement d'acomptes, ...

Si l'assujetti utilise la fonction « gestion de table » de son système de caisse enregistreuse, chaque commande est conservée de manière détaillée dans le journal électronique de son système de caisse enregistreuse et un « résumé » (qui comprend la base d'imposition par taux) est verrouillé et conservé sur le Fiscal Data Module. Suivant la volonté de l'exploitant, cette commande peut également être transférée et imprimée comme ticket de bar ou ticket de cuisine. Ce ticket papier ne comporte la plupart du temps aucun prix ni autre donnée TVA. Sur un plan technique TVA, il est admis que la conservation digitale des commandes dans le journal électronique et le résumé dans le Fiscal Data Module suffisent. Sous ces conditions, le ticket de bar ou le ticket de cuisine papier ne doivent donc pas être conservés.

Si l'exploitant ne fait toutefois PAS usage de la fonction précitée, alors la commande est d'abord notée sur des carnets, petites cartes, souches, ... avant d'être transmise à la cuisine et/ou au bar. L'enregistrement dans le système de caisse enregistreuse n'est alors effectué qu'au moment où le client réclame l'addition. Dans ce cas, il ne fait aucun doute que ces carnets, petites cartes, souches, ... sont visés par l'obligation de conservation de l'article 60, § 4, du Code de la TVA et qu'ils servent en outre de pièce justificative pour l'enregistrement dans le système de caisse enregistreuse.

4. Procédure d'enregistrement et d'achat pour les assujettis exploitants

4.1. Enregistrement

Les assujettis qui effectuent des services de restaurant et de restauration, à l'exception de la fourniture de boissons, pour un montant de chiffre d'affaires de maximum 25.000 euros hors TVA et qui, à l'expiration d'une période de référence (après chaque période de déclaration

TVA), constatent qu'ils effectuent des services de restaurant et de restauration, à l'exclusion de la fourniture de boissons, pour un montant de chiffre d'affaires supérieur à 25.000 euros hors TVA, doivent être enregistrés dans les deux mois qui suivent l'expiration de la période de référence. Le système de caisse enregistreuse doit être mis en service dans les trois mois qui suivent l'expiration de la période de référence (voir point 2.6. pour les périodes de référence et la date ultime d'enregistrement et de mise en service pour les assujettis qui démarrent une activité et les repreneurs).

L'enregistrement est effectué par le biais de l'application internet mise à disposition par le SPF Finances (site internet du SPF Finances : finances.belgium.be > E-services > Module d'enregistrement du système de caisse enregistreuse). En cas de mauvais fonctionnement de l'application, la demande d'enregistrement doit être envoyée à l'adresse e-mail : secr.gksce@minfin.fed.be (FR-NL).

L'assujetti doit enregistrer ses données personnelles, ainsi que celles du (des) établissement(s) concerné(s). Chaque établissement dans lequel un système de caisse enregistreuse doit être mis en service doit être enregistré séparément. Cet enregistrement est nécessaire afin de pouvoir demander une VAT Signing Card par établissement lors d'une phase ultérieure.

4.2. Achat de la caisse et du fiscal data module corrects

Les caisses et les fiscal data modules sont soumis au SPF Finances par les fabricants à des fins de contrôle. Les appareils qui satisfont à l'ensemble des exigences requises reçoivent un certificat. Tous les systèmes de caisse et les fiscal data modules certifiés, ainsi que les données des fabricants concernés, seront repris sous forme de liste sur le site d'information internet du système de caisse enregistreuse (voir le point 5). Les numéros de fabrication de la caisse et du fiscal data module achetés doivent être enregistrés via l'application mentionnée ci-dessus (site internet du SPF Finances : finances.belgium.be > E-services > Module d'enregistrement du système de caisse enregistreuse). Cet enregistrement est nécessaire afin de pouvoir demander une VAT Signing Card lors d'une phase ultérieure.

A l'heure actuelle, les possibilités de travailler avec un système de balance-caisse certifiées sont encore très réduites. Les personnes concernées (par exemple le boucher-traiteur) sont dès lors provisoirement autorisées à utiliser une balance-caisse ordinaire et à ne reporter que le total par client dans un système de caisse enregistreuse. Ceci peut, par exemple, être effectué en imprimant, sur le ticket de la balance-caisse, un code-barres qui peut être scanné par le système de caisse enregistreuse. Il est toutefois renvoyé au point 2.5.1. de la présente circulaire dans lequel il est précisé que la boucherie et les services de restauration peuvent être considérés comme des établissements séparés. En cas de dépassement du seuil, des tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse ne doivent être délivrés que pour les services de restauration fournis et non pour les ventes effectuées dans la boucherie.

4.3. Demande d'une VAT Signing Card

Les assujettis qui ont procédé à leur enregistrement ainsi qu'à celui de leurs établissements concernés peuvent ensuite demander une VAT Signing Card par le biais de la même application internet (site internet du SPF Finances : finances.belgium.be > E-services > Module d'enregistrement du système de caisse enregistreuse). En vue de compléter cette demande, il y a lieu d'enregistrer les numéros de fabrication de la caisse et du fiscal data module. A ce moment, l'assujetti a dès lors soit déjà une caisse et un fiscal data module en sa possession, soit déjà reçu de son distributeur les numéros de fabrication des appareils qui lui seront livrés.

4.4. Transfert du système de caisse enregistreuse

Si à un moment donné un assujetti décide de vendre, céder, cesser, ... son système de caisse enregistreuse ou la totalité de son activité, il est tenu d'enregistrer le nouveau propriétaire du système de caisse enregistreuse via la même application internet (site internet du SPF Finances : finances.belgium.be > E-services > Module d'enregistrement du système de caisse enregistreuse). La VAT Signing Card ne peut être transmise à un autre assujetti étant donné qu'elle est personnalisée (liée au numéro d'identification à la TVA). Le fiscal data module ne peut en principe pas non plus être transféré à un autre assujetti étant donné le délai de conservation obligatoire des données qui s'y trouvent. Le fiscal data module peut toutefois être transféré à titre exceptionnel, par exemple en cas de conversion d'une entreprise individuelle en une société (ce qui implique cependant une nouvelle VAT Signing Card puisqu'il y aura un nouveau numéro d'identification à la TVA).

4.5. Location du système de caisse enregistreuse

La partie caisse d'un système de caisse enregistreuse peut être louée successivement à différents assujettis. Le bailleur est tenu, après clôture, de fournir les rapports Z, fichiers de transaction et le journal électronique au locataire. Ce dernier utilise ces données comme pièces justificatives pour les recettes journalières et conserve ces documents durant le délai de conservation ordinaire.

Le locataire est responsable de l'achat d'un fiscal data module et de la demande d'une VAT Signing Card sous son propre numéro d'identification à la TVA. Si la location est limitée dans le temps (maximum 10 jours), il peut toutefois être fait usage de la VAT Signing Card « de dépannage » du bailleur.

5. Disposition finale

De plus amples informations peuvent être obtenues sur le site d'information www.systemedecaisseenregistreuse.be.

Tous les commentaires administratifs qui vont à l'encontre de la présente circulaire sont abrogés.

L'attention est en particulier attirée sur :

- la décision n° E.T.114.588 du 01.12.2008 ;
- la décision n° E.T.118.066 du 09.03.2010 et l'erratum-addendum y relatif du 11.06.2010, de même que sa prolongation par la décision n° E.T.123.472 du 30.11.2012 ;
- la décision n° E.T.127.735 du 02.03.2015 ;
- la décision n° E.T.127.736 du 16.02.2015.

La décision n° E.T.123.798 du 24.01.2014 et la décision n° E.T.127.190 du 26.11.2014 ont été annulées par le Conseil d'Etat.

Sont en partie annulées ou modifiées comme indiqué dans la présente circulaire :

- la circulaire n° 6 du 27.04.1999 ;
- la décision n° E.T.103.592 du 02.06.2003.

La décision n° E.T.100.714 dd 24.06.2014 concernant les services de restauration en matière de restauration collective reste d'application.

Cette circulaire entre en vigueur le 10^{ème} jour qui suit sa publication au Moniteur belge.

Le Ministre des Finances,
Johan VAN OVERTVELDT

Réf. interne : E.T.129.043