

**NOTE D'INFORMATION 2013/16**

**du 20 septembre 2013**

**Fiscal : TVA et frais de restaurant**

La récupération de la TVA sur les factures relatives aux frais de représentation et de réception est subordonnée à un formalisme très strict. A cet égard, le Conseil d'Etat rappelle qu'une entreprise ne peut pas déduire la TVA sur des factures de restaurant qui ne sont pas établies à son nom mais à celui des salariés pour leurs déplacements professionnels (CE 17 avril 2013 n° 334423). Cette décision est l'occasion de refaire le point sur le sujet.

**I. Droit à déduction de la TVA : rappel**

**A) Trois conditions de déduction**

Pour pouvoir exercer son droit à déduction de la TVA, le redevable doit satisfaire aux conditions cumulatives suivantes (CGI art 271 ; BOFiP-TVA-DED-40-12/09/2012) :

- le bien ou le service doit être affecté aux besoins de l'exploitation (condition de fond) ;
- les dépenses doivent être justifiées par une facture, ou tout document tenant lieu, répondant au formalisme requis (condition de forme) (CGI ann. II, art. 242 nonies A) ;
- l'exigibilité de la taxe chez le fournisseur doit être intervenue pour que le client puisse exercer son droit à déduction (condition de temps).

**B) Factures établies en bonne et due forme**

Pour ouvrir le droit à déduction de la TVA, les factures doivent avoir été régulièrement délivrées à l'entreprise par ses fournisseurs, impliquant le respect du formalisme strict auquel elles sont soumises, même si des tolérances sont prévues pour certaines catégories de factures et, notamment, les notes de restaurant.

**Mentions obligatoires générales :**

La TVA grevant les dépenses de représentation et de réception supportées au bénéfice de tiers ou des dirigeants et salariés de l'entreprise pour leur activité professionnelle doit figurer distinctement sur la facture d'achat, et cette facture doit

---

comporter les mentions relatives (CGI, art. 289 et ann. II, art 242 nonies A I ; BOFiP-TVA-DECLA-30-20-20-10-31/12/2012) :

- aux parties (nom complet et adresse de l'assujetti et de son client et numéro d'assujetti) ;
- à la date de facture et au numéro de la facture.

L'entreprise doit également porter sur les factures délivrées par les fournisseurs, l'identité et la qualité des bénéficiaires.

**Formalisme allégé pour les factures n'excédant pas 150 € HT :**

Les factures, quelles qu'elles soient, n'excédant pas 150 € HT peuvent ne pas mentionner (CGI, ann. II, art. 242 nonies A II ; BOFiP-TVA-DECLA-30-20-20-12/09/2012) :

- le numéro d'identification de l'assujetti sous lequel il a réalisé l'opération ;
- la référence à la disposition du CGI en cas d'application d'un régime particulier (exonération...).

Pour les notes de restaurant dans la limite de 150 € HT, l'administration fiscale admet que les éléments d'identification du client ne soient pas mentionnés par l'entreprise qui émet la facture, mais inscrits par le client lui-même dans un espace réservé sur le document remis (BOFiP-TVA-DECLA-30-20-20-20-§100-12/09/2012).

**Comptablement :** ces factures sont en principe comptabilisées, sur pièces justificatives, au débit du compte 625 « déplacements, missions et réceptions ».

**C) Les autres frais de représentation : rappel**

- Les reçus délivrés aux péages et les notes établies par les automates constituent des factures alors même que l'ensemble des mentions obligatoires n'y figure pas. Ces justificatifs permettent donc de récupérer la TVA (BOFiP-TVA-DED-40-40-§ 260-12/09/2012).
- pour les frais de carburant, la TVA est généralement non déductible pour l'essence et déductible à hauteur de 50% pour les gaz de pétrole autre que le GPL et le gaz naturel de ville (GNV), 80% pour le gasoil et le superéthanol E85 et 100% pour les autres carburants (notamment le GPL et le GNV) (CGI art. 298 et ann. II, art. 206).
- les dépenses d'hébergement (hôtels) engagés par les entreprises au bénéfice de leurs dirigeants et salariés sont en tout état de cause exclues du droit à la déduction de la TVA. Celle-ci est déductible seulement pour les frais de logement et d'hébergement supportés au bénéfice de tiers (CGI art. 206 IV).

---

## **II. Notes de restaurant au nom de l'entreprise et non de ses salariés**

### **A) Mentionner l'identification complète de l'entreprise cliente...**

Les mesures de simplification présentées ci-avant ne remettent bien évidemment pas en cause le fait que la déduction de TVA est subordonnée, outre qu'il doit s'agir d'une dépense nécessaire à l'exploitation, à la mention par le client de son identification complète (nom de l'entreprise ou raison sociale et adresse ou lieu du siège social), sur la partie des notes de restaurant prévue à cette effet (BOFiP-TVA-DECLA-30-20-20-20-§ 100-12/09/2012).

En pratique il est admis que la facture peut être établie à l'adresse de l'établissement principale ou secondaire, dès lors que le nom et la raison sociale y figurant correspondent exactement au nom et à la raison sociale de l'entreprise cliente (BOFiP-TVA-DECLA-30-20-20-10-§ 20-31/12/2012).

### **B) ...à défaut, pas de déduction de la TVA**

En application de ces principes, le Conseil d'Etat a récemment estimé qu'une entreprise ne pouvait pas déduire la TVA sur des frais de restaurant, exposés lors de déplacements professionnels, libellés au nom de ses salariés et non à son nom.

Dans cette affaire, l'entreprise concernée versait à ses commerciaux itinérants des avances sur frais destinées à couvrir, notamment, les frais de repas qu'ils engageaient dans le cadre de leurs déplacements professionnels. Elle procédait ensuite, sur justificatifs, à des régularisations périodiques néanmoins soumises à un plafond par repas. Au-delà de ce plafond, les sommes effectivement payées aux restaurateurs demeuraient à la charge des salariés concernés.

Comme les factures de restaurant avaient été établies au nom de ses salariés, et non pas au nom de la société elle-même, les juges ont considéré que :

- l'entreprise ne pouvait pas être regardée comme ayant procédé au règlement effectif de ces frais de restauration ;
- les états récapitulatifs établis par les salariés en cause, appuyés des pièces justificatives (reçus, tickets ou notes), ne constituaient pas des factures au sens des dispositions de l'article 289 du CGI.

La déduction de la TVA sur ces frais lui a donc été refusée (CE 17 avril 2013, n°334423 confirmant CAA Nantes 12 octobre 2009, n°08NT03241).

## **III. Incidences pratiques pour les entreprises**

### **A) Portée de l'arrêt du Conseil d'Etat**

L'arrêt du Conseil d'Etat rappelle finalement des règles de base en matière de droit à déduction de la TVA. Néanmoins, il soulève des problèmes car, en pratique, le formalisme des factures de représentation et de déplacement n'est pas toujours scrupuleusement respecté.

En outre, il ne précise pas dans quelle mesure les modalités de remboursement des frais aux salariés (avances, puis régularisations antérieures) ont éventuellement pu peser sur la décision de refuser le droit à déduction de la TVA sur ces notes de restaurant. On peut ainsi légitimement se poser la question de savoir si la décision du Conseil d'Etat aurait été la même si les notes de restaurant avaient été remboursées à l'euro l'euro aux salariés concernés. En tout état de cause, les incidences pour les entreprises en termes de perte du droit à déduction de la TVA, de solutions à y apporter ou de contestation de ce dernier sont à examiner.

### **B) TVA non récupérable**

Le formalisme allégé prévu pour les notes de restaurant dans la limite de 150 € HT devrait, en principe, permettre d'éviter des erreurs d'identification empêchant la récupération de la TVA. Malheureusement, comme le rappelle l'arrêt du Conseil d'Etat, cette simplification peut, au contraire, aboutir à un risque de non-récupération de la TVA, notamment lorsque ces factures sont réglées par des salariés de l'entreprise pour des besoins professionnels et que, par méconnaissance, ils les font établir à leur nom au lieu de celui de l'entreprise.

**Comptablement :** la TVA non déductible afférente à un service doit être considérée comme un élément du coût de ce service. Les factures de restaurant sur lesquelles la TVA n'est pas récupérable sont donc enregistrées en TTC dans le compte de charge concerné.

Outre le défaut d'identification complète du client (entreprise), il est également fréquent de voir des factures de restaurant avec seulement le HT et le TTC, sans mention du taux de TVA. Dans l'un et l'autre cas, il ne peut pas y avoir de déduction de la TVA.

### **C) Contrôle des notes de frais**

1. **Relevés :** pour limiter ce risque de non-récupération de la TVA, il est donc important de vérifier le formalisme des factures de restaurant, mais également des autres frais professionnels.

Les procédures de contrôle interne de l'entreprise ont de ce point de vue un rôle fort à jouer. En pratique, ces procédures peuvent, par exemple, conduire à refuser le remboursement de notes de frais de restaurant des salariés si celles-ci

ne sont pas libellées aux noms et adresse de l'entreprise tels que mentionnés dans le formulaire vierge de note de frais.

Le respect de ces procédures permet alors à l'entreprise de récupérer en totalité la TVA sur ces factures de restaurant correctement libellées.

**Rappel :** pour les repas pris lors de déplacements professionnels, la TVA est déductible en totalité même si les uniques bénéficiaires des repas sont des salariés (ou dirigeants de l'entreprise). Il en est de même, s'agissant des repas pris avec des clients ou des tiers : la TVA est déductible en totalité, sans qu'il soit besoin de proratiser en fonction de la qualité des différents convives.

2. **Rectification systématique et a priori :** pour anticiper et limiter le risque de redressement en cas de contrôle fiscal, les entreprises ont également intérêt à revoir les factures de restaurant (comptabilisées en principe avant la mise en place de ces procédures plus strictes) et dont le formalisme apparaît litigieux. On se situe ici avant la survenance d'un contrôle fiscal.

#### **IV. Que faire en cas de contrôle de l'administration fiscale ?**

##### **A) Rectifier a posteriori des factures incomplètes**

Si lors d'un contrôle fiscal, l'administration conteste la déductibilité de la TVA sur des frais de représentation pour non-respect du formalisme requis sur les factures concernées, l'entreprise peut-elle a posteriori les rectifier ?

Dans les faits, rien ne l'empêche de le faire mais l'efficacité de cette démarche n'est pas assurée. En effet, selon la CJUE, le droit à la déduction de la TVA peut être refusée à des assujettis preneurs de services qui détiennent des factures incomplètes, même si ces dernières sont complétées par la production d'informations visant à prouver la réalité, la nature et le montant des opérations facturées après la décision de refus de l'administration (CJUE 8 mai 2013, n°271/12).

##### **B) Contester le refus du droit à déduction**

Pour conclure, il faut noter qu'à l'inverse de cet arrêt du Conseil d'Etat précité, la Haute Assemblée avait déjà estimé que, même si la mention du nom complet et de l'adresse du client sur la facture du fournisseur permet de présumer que les biens ou services lui ont été fournis et de vérifier qu'ils l'ont été pour les besoins de ses opérations taxées, l'absence de ces mentions ou leur caractère erroné n'empêche pas de déduire la TVA, à condition que l'assujetti apporte la preuve par tout

moyen du règlement effectif par lui-même de cette facture pour les besoins de ses opérations imposables (CE 26 mars 2012, n° 326333).

Dans ces conditions, à notre avis, les entreprises qui se verraient refuser par l'administration fiscale le droit de déduire la TVA pour les mêmes raisons que celles exposées dans l'arrêt du 17 avril 2013 auraient tout intérêt à contester cette décision en s'appuyant sur cette autre jurisprudence.