



Anne-Laure Benoist
Avocat associé
KPMG Avocats

Taux de TVA applicable aux produits alimentaires à emporter

CE, 9^e et 10^e ch., 18 juin 2024, n° 476093

Appelé à statuer sur le taux de TVA applicable aux sushis frais vendus en barquettes, le Conseil d'État a considéré qu'ils relevaient du taux de 10 %, alors que l'administration fiscale admettait le taux de 5,5 %.

L'administration n'a pas tardé à tirer les conséquences de cette décision mais sans en faire, à ce stade, une application extensive.

I. Le contexte

L'article 98 de la directive CE n° 2006/112 du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (« directive TVA ») permet aux États membres d'appliquer deux taux réduits de TVA au maximum, et uniquement aux biens et services énumérés à l'annexe III à la directive, parmi lesquels les denrées alimentaires destinées à la consommation humaine et les services de restaurant et de restauration.

Par transposition de ces dispositions, le Code général des impôts (CGI) prévoit :

- l'application du taux réduit de 10 % :
 - aux ventes à consommer sur place ; et
 - aux ventes à emporter ou à livrer de produits alimentaires préparés en vue d'une consommation immédiate (CGI, art. 279, m et n) ;
- l'application du taux réduit de 5,5 % aux produits destinés à l'alimentation humaine (CGI, art. 278-0 bis, dans sa rédaction applicable aux faits de l'espèce ; la rédaction a depuis été aménagée par la loi de finances pour 2022 pour étendre le taux de 5,5 % à l'ensemble des produits destinés à l'alimentation humaine tout au long de la chaîne de production).

La distinction entre la vente de denrées alimentaires en général, soumise au taux de 5,5 %, et la vente à emporter ou à livrer de produits alimentaires préparés en vue d'une consommation immédiate a été introduite par la loi de finances rectificative pour 2011 (L. n° 2011-900, 29 juill. 2011). Elle a pour objet d'aligner le régime TVA des produits préparés en vue d'une consom-

tion immédiate sur celui des ventes à consommer sur place et de la restauration. Sont visés les produits alimentaires dont la nature, le conditionnement ou la présentation « induisent » leur consommation dès l'achat, à l'instar de ceux servis dans un restaurant (v. Cons. const., 28 déc. 2011, n° 2011-645 DC, pt. 9).

Le Conseil d'État a déjà mis en œuvre cette définition dans une affaire concernant des sandwiches qui, selon lui, relèvent par nature de la catégorie des produits alimentaires préparés en vue d'une consommation immédiate, quel que soit leur conditionnement. Il en va de même des salades vendues avec couverts ou avec un assaisonnement séparé, en raison de leur conditionnement et de leur présentation (CE, 8^e et 3^e ch., 11 févr. 2013, n° 357348, Sté Daunat Bretagne).

Dans un tableau publié au Bulletin officiel des finances publiques-impôts (BOI-ANX-000495), l'administration fiscale distingue ainsi les différents produits qui sont soumis au taux de 10 % ou de 5,5 % selon qu'ils sont destinés à une consommation immédiate ou potentiellement différée. Elle précise par ailleurs que les ventes à emporter ou à livrer de produits alimentaires préparés en vue d'une consommation immédiate consistent en la fourniture de nourriture préparée et/ou de boissons :

- qui sont destinées à être consommées dans les instants suivant l'achat, qu'elles soient vendues chaudes ou froides ; et
- ne sont pas destinées à être conservées par le consommateur, ce qui découle des caractéristiques du produit lorsqu'il est nécessaire de le consommer très rapidement pour que son goût ne s'altère pas ou pour que le produit ne se gâte pas ; la circonstance que le client ne souhaite pas consommer immédiatement le produit ne fait pas obstacle à l'application du taux de 10 % (BOI-TVA-LIQ-30-10-10, n° 310 et s.).

En revanche, les ventes à emporter de plats cuisinés (notamment par les traiteurs) sont soumises au taux réduit de 5,5 %, sous réserve qu'ils puissent être conservés.

Concernant spécifiquement les sushis, l'administration a pris position dans un rescrit publié (BOI-RES-TVA-000112, 29 juin 2022), aux termes duquel le taux de 5,5 % s'applique à la vente à emporter, par un intermédiaire à la vente (grande surface) agissant en son nom propre pour le compte d'un commettant,

de sushis et makis frais fabriqués et conditionnés par le commettant, lequel dispose dans cette grande surface d'un espace de fabrication et de présentation à la vente sans possibilité de consommation sur place.

II - Le Conseil d'État précise la notion de consommation immédiate

Dans la présente affaire, une société ayant pour activité la vente de sushis frais sur place, à emporter ou livrés à domicile, avait appliqué le taux de TVA de 10 % à ses ventes de sushis à emporter au titre de la période du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2016. Estimant que ses ventes devaient en réalité être soumises au taux réduit de 5,5 %, elle a demandé la restitution d'un trop-versé de TVA à hauteur du différentiel de taux, ce qu'a refusé l'administration fiscale. Déboutée par le tribunal administratif (TA Cergy Pontoise, 19 févr. 2021, n° 1800495), puis par la cour administrative d'appel (CAA Versailles, 23 mai 2023, n° 21VE01144), la société s'est pourvue en cassation. Elle tentait de démontrer que les produits n'étaient pas exclusivement préparés en vue d'une consommation immédiate mais pouvaient également, grâce à leur conditionnement, être conservés quelques jours pour une consommation ultérieure.

Mais le Conseil d'État a considéré que « *les sushis frais, quel que soit leur conditionnement ou leur lieu d'achat, doivent être regardés comme des produits préparés en vue d'une consommation immédiate.* ». Le fait que les barquettes permettent la conservation quelques jours n'a pas à être pris en compte. Ces produits ne peuvent donc pas bénéficier du taux réduit de 5,5 % applicable aux produits alimentaires, ils doivent être soumis au taux intermédiaire de 10 %.

Plus généralement, le Conseil d'État juge que les produits alimentaires préparés en vue d'une consommation immédiate relevant du taux de TVA de 10 % s'entendent des « *produits dont la nature, le conditionnement ou la présentation induisent leur consommation dès l'achat* ». Ce faisant, il fournit les **critères permettant de déterminer le taux de TVA applicable** et il donne à ces critères un caractère alternatif plutôt que cumulatif. C'est la raison pour laquelle si le premier critère est rempli (la « nature » du produit, dédié à une consommation immédiate), le Conseil d'État peut s'épargner l'analyse des deux autres critères devenus superflus.

Il est dans la nature d'une glace de fondre, d'un sandwich ou d'un poisson cru de s'altérer rapidement, etc., ce qui induit une consommation immédiate. Pour d'autres produits, le conditionnement a une influence importante. Les salades vendues avec couverts ou avec un assaisonnement séparé sont ainsi considérées comme dédiées à une consommation immédiate, en raison de leur conditionnement et de leur présentation, et donc soumises au taux de 10 % (v. CE, 8^e et 3^e ch., 11 févr. 2013, n° 357348, Sté Daunat Bretagne). Des boissons vendues à la demande dans des contenants ne permettant pas leur conservation (gobelet, verre en plastique, tasse en carton, etc.) relèvent du taux de 10 %, alors que les mêmes boissons, vendues

en bouteille, fût, brique ou canette sont soumises au taux de 5,5 %. Pour deux produits de nature identique, c'est le critère du conditionnement qui permet d'arbitrer.

En l'espèce, le sushi étant par nature destiné à une consommation immédiate, la question de leur conditionnement n'avait pas à être examinée (« *si la cour a relevé qu'au surplus, les barquettes utilisées par la société requérante pour conditionner ces produits avaient pour but exclusif de faciliter leur transport, et non d'améliorer de manière notable leur conservation, ces motifs de l'arrêt revêtent un caractère surabondant* »). Si les sushis avaient été surgelés, ils n'auraient, bien entendu, pas été préparés pour une consommation immédiate et le taux de 5,5 % aurait été applicable.

Par ailleurs, le **lieu d'achat** constitue selon nous, si ce n'est un critère, du moins un indice. En effet, le n de l'article 279 du CGI (produits alimentaires vendus en vue d'une consommation immédiate) a été introduit pour unifier le régime des denrées vendues à emporter ou à livrer et celui des denrées à consommer sur place (notamment dans les restaurants) soumises au taux de 10 % en vertu du m de ce même article. En conséquence, si un produit alimentaire est vendu dans un lieu où des couverts, des fours à micro-ondes, des tables, des chaises ou un comptoir sont mis à disposition du client, l'assimilation est faite avec une activité de restauration et le taux de 10 % s'applique.

III - L'administration rapporte sa doctrine relative aux sushis et makis frais

On l'a vu, l'administration fiscale admettait jusqu'à présent que les sushis et makis vendus dans les rayons réfrigérés des grandes surfaces, à emporter conditionnés dans un emballage permettant leur transport et une consommation différée, relèvent du taux de 5,5 % (BOI-RES-TVA-000112, 29 juin 2022).

Plus généralement, elle considérait que bénéficiaient du taux de 5,5 % :

- les produits (frites, sushis, pizzas, quiches, etc.) non destinés à une consommation immédiate (pouvant être conservés du fait de leur conditionnement) (BOI-ANX-000495) ;
- les ventes à emporter de plats cuisinés, notamment par les traiteurs, sous réserve qu'ils puissent être conservés et que la consommation immédiate ne soit pas caractérisée (notamment par l'adjonction d'ustensiles) (BOI-TVA-LIQ-30-10-10, n° 320 et 330).

Tirant les conséquences de la décision du Conseil d'État du 18 juin 2024, l'administration a, dès le mois d'août, retiré son rescrit relatif aux sushis et makis frais. Corrélativement :

- elle a intégré la décision dans ses commentaires relatifs aux produits destinés à l'alimentation humaine, en précisant que l'analyse du Conseil d'État est transposable aux makis frais (BOI-TVA-LIQ-30-10-10, 21 août 2024, n° 320 et 330) ;

- dans le tableau récapitulatif publié en annexe (BOI-AN-NX-000495, 21 août 2024), elle a supprimé les sushis des exemples de produits non destinés à une consommation immédiate pouvant relever du taux de 5,5 % du fait de leur conditionnement, et désigné expressément les sushis et makis frais comme relevant du taux de 10 %.

Cette nouvelle doctrine administrative s'applique en principe à compter de sa publication, soit le 21 août 2024. Par tolérance, les contribuables pouvaient toutefois se prévaloir de la doctrine antérieure jusqu'au 30 septembre 2024 (BOI-TVA-LIQ-30-10-10, 21 août 2024, n° 320).

IV – Les perspectives

À ce stade, l'administration ne semble donc pas faire une application extensive de la jurisprudence du Conseil d'État, dont elle circonscrit l'incidence au cas des sushis et makis. Néanmoins, la décision, classée comme importante par le Conseil d'État, revêt une portée générale en ce qu'elle précise la notion de consommation immédiate. Son application future à d'autres produits par l'administration fiscale, au cas par cas, n'est donc pas à exclure. Un exercice de qualification juridique doit donc être mené pour un bon nombre de denrées alimentaires.

Il nous semble que trois éléments sont à retenir pour la détermination du taux de TVA :

- les caractéristiques intrinsèques du produit ;
- les usages et attentes du consommateur moyen ;
- la part de service accompagnant la vente des produits.

Par exemple, l'achat d'un sachet de thé en magasin est soumis au taux de 5,5 %. L'achat d'un thé préparé à partir du même sachet, servi accompagné d'une théière remplie d'eau chaude, dans le même magasin, est soumis au taux de 10 %. Même si le produit est le même, le service entourant la vente implique l'application du taux de 10 %, dès lors qu'il permet une consomma-

tion immédiate, que le simple achat du sachet de thé ne permet pas, et que le thé ainsi servi en boutique entre en concurrence avec un thé servi en salon de thé.

Plusieurs indices permettent de définir la volonté du consommateur moyen : achat en supermarché ou dans un point de vente de denrées à consommation sur place ou à emporter ; achat à la commande ou achat dans un rayon ; services connexes. Ces indices, dont il convient d'apprécier l'importance au cas par cas, permettent d'esquisser une grille d'analyse. Rappelons également que la volonté du consommateur moyen se détermine à l'aune des critères dégagés par la CJUE, selon laquelle les différences entre les denrées, y compris en ce qui concerne les services connexes, influent de manière considérable sur la décision du consommateur moyen d'acheter l'une ou l'autre de celles-ci (CJUE, 5 oct. 2023, n° C-146/22, YD c/ Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej).

Le lieu de vente peut permettre, dans un premier temps, de présumer la volonté du consommateur moyen : dans un supermarché ou un commerce de détail, il s'agit de remplir un caddie ou un panier de denrées à emporter pour une consommation ultérieure. Mais la diversification croissante de l'offre commerciale doit conduire à nuancer. Ainsi, des oranges fraîchement pressées vendues en supermarché dans un gobelet à emporter ne constituent-elles pas un jus d'orange servi pour une consommation immédiate ?

À l'inverse, dans une brasserie, le café et le croissant servis en terrasse sont destinés à une consommation sur place, immédiate, même si rien n'interdit au consommateur d'avaler le café puis d'aller consommer le croissant en se promenant, en l'emportant. L'intention initiale demeure bien celle d'une consommation sur place.

Il est donc impératif d'évaluer, au cas par cas, les différents paramètres à prendre en compte afin de tenter d'anticiper les éventuels redressements à venir. ■