

N° 410924
SARL PPK

10^{ème} et 9^{ème} chambres réunies
Séance du 29 juin 2018
Lecture du 11 juillet 2018

CONCLUSIONS

Mme Aurélie BRETONNEAU, rapporteur public

A la première lecture, l'arrêt de la cour administrative d'appel de Douai attaqué semble frappé au coin du bon sens, ce qui, en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), caractérise presque à soi seul une erreur de droit. D'ailleurs, nous vous proposons de l'annuler, non pas pour ce motif, mais parce qu'il nous semble, à y regarder de plus près, perdre de vue la finalité des dispositions qu'il entreprend d'interpréter. Est en jeu la notion de véhicules « affectés de façon exclusive à l'enseignement de la conduite » au sens du d du 6° du 2 du IV de l'article 206 de l'annexe II du code général des impôts. L'arrêt attaqué, qui, s'inspirant de solutions retenues par les cours de Paris (12 octobre 2010, *SARL Essorr*, 09PA00844) et de Versailles (28 février 2017, *SARL Pilotage Passion*, 15VE02646), en retient une acception restrictive, a été commenté à Droit fiscal (2017, n° 46, com. 541), avec conclusions publiées à la RJF (217 C797).

Vous savez bien qu'au firmament de la législation sur la TVA se trouve le principe de neutralité, dont découle notamment la règle figurant à l'article 271 du code général des impôts selon laquelle « I. 1. La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération ». Afin que les contours de cette déductibilité soient parfaitement ajustés à la réalité de l'affectation des éléments du prix à l'opération imposable, les dispositions d'origine réglementaire de l'annexe II du code prévoient certaines sophistications. L'article 205 dispose que « La taxe sur la valeur ajoutée grevant un bien ou un service qu'un assujetti à cette taxe acquiert, importe ou se livre à lui-même est déductible à proportion de son coefficient de déduction ». L'article 206 définit le coefficient de déduction comme le produit du coefficient d'assujettissement – égal à la proportion d'utilisation du bien pour la réalisation d'opérations imposables –, du coefficient de taxation – fonction de la proportion d'affectation du bien à des opérations imposables ouvrant ou non droit à déduction – et du coefficient d'admission. Ce dernier coefficient est conçu, comme l'autorise l'article 273 du code, pour exclure du mécanisme certains types d'acquisitions dont la déductibilité est censée ouvrir par construction la voie à des abus (2 du IV de l'art. 206). En principe égal à 1, le coefficient d'admission est nul (emportant donc l'absence totale de déductibilité) dans six hypothèses : lorsque le bien ou le service est utilisé à plus de 90 % à des fins étrangères à l'entreprise (1°), lorsqu'il est relatif à la fourniture à titre gratuit du logement des dirigeants ou du personnel de l'entreprise, à l'exception de celui du personnel de gardiennage, de sécurité ou de surveillance sur les chantiers ou dans les locaux de l'entreprise (2°), lorsqu'il est cédé sans rémunération ou moyennant une rémunération très inférieure à son prix normal – ce sont les cadeaux (3°), lorsqu'il est utilisé pour des publicités prohibées par le code de la santé publique (4°), pour les prestations de transport de personnes, à l'exclusion de celles réalisées soit pour le compte d'une entreprise de transports publics de voyageurs, soit en vertu d'un contrat permanent de transport conclu par les entreprises pour amener leur personnel sur les lieux de

travail (5°), et pour les véhicules ou engins, quelle que soit leur nature, conçus pour transporter des personnes ou à usages mixtes (6°). Bref, à l'exception de l'*item* sur les publicités prohibées il s'agit de biens ou services qui sont soit trop éloignés du cœur d'activité de l'entreprise, soit susceptible d'être trop facilement détournés de leur usage d'apparence professionnelle, pour pouvoir être appréhendés par le jeu normal des coefficients. S'agissant du cas particulier des véhicules visés au 6°, ainsi que l'expliquent le président Goulard dans une chronique¹ puis Nathalie Escaut dans ses conclusions sur une affaire CE, 25 novembre 2009, *Min. c/ Société des Trois Vallées*, n° 319649, T. p. et RJF 02/10 p. 114, la « règle procède de la crainte que les véhicules appartenant à des sociétés soient détournés de leur usage social à des fins privées », « par exemple pour les déplacements privés des dirigeants, ou pour leurs loisirs. » Ainsi que l'explique toujours le président Goulard, et comme l'a ensuite relevé la CJCE dans un arrêt du 19 septembre 2001, « elle établit une sorte de présomption irréfragable : dès lors qu'un véhicule peut transporter des personnes, il est présumé ne pas être utile à l'exploitation, sans que la preuve inverse puisse être apportée ». La compatibilité avec le droit communautaire de cette exclusion du droit à déduction des véhicules de transports de personnes, qui relève de la clause de gel souscrite lors de l'adoption de la 6^{ème} directive², a été admise par votre décision CE, 29 janvier 1992, *SARL Entreprises Bouthiaux*, n° 115603, p. 42, publiée à la RJF 1992 n° 327, puis par l'arrêt de la Cour de Justice des Communautés Européennes du 18 juin 1998, *Commission c/République Française* (RJF 1998 n° 1062).

Veillant toutefois à ce que cette règle d'exclusion des véhicules de transports du jeu normal de la déductibilité ne tape pas trop large par rapport à l'objectif d'évitement de la fraude qu'elle poursuit, le pouvoir réglementaire a tout de même introduit des exceptions à l'exception à la règle de déductibilité. Le 6° du 2 du IV de l'article 206 remet donc à 1 le coefficient d'admission de certains véhicules de transport, avec pour conséquence de rétablir leur acquisition dans leur droit à déductibilité. Il s'agit des véhicules dont il est évident au regard de leur destination qu'ils ont été acquis pour un usage professionnel : véhicules destinés à être revendus à l'état neuf (a), donnés en location (b), tenant lieu de navettes de plus de huit passagers pour le transport du personnel (c), affectés à l'exploitation des remontées mécaniques et des domaines skiables (e), acquis à cette fin par les entreprises de transport publics de voyageurs, ce qui inclut les taxis et les voitures de transport avec chauffeur (VTC) (f), ainsi que des véhicules « affectés de façon exclusive à l'enseignement de la conduite » (d). A vrai dire, cette disposition réglementaire, celle qui nous intéresse, double une disposition législative, puisque depuis la loi n° 91-716 du 26 juillet 1991 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier, la TVA cesse d'être exclue du droit à déduction en ce qui concerne les véhicules ou engins affectés de façon exclusive à l'enseignement de la conduite.

Cette disposition nous amène au cas d'espèce de la société PKK, dont l'activité est de proposer des stages de pilotage sur circuit, soit avec des voitures sportives haut de gamme de marque Ferrari ou Porsche, soit avec des véhicules de compétition de type « formule France ». Les stages composent un module d'apprentissage théorique des techniques de pilotage suivi d'une session d'apprentissage pratique de la conduite encadrée par un moniteur spécialisé. A la suite d'une vérification de comptabilité, l'administration a remis en cause le droit de la société à déduction de la TVA sur l'achat de deux véhicules Porsche et Ferrari. Elle a en effet estimé, d'une part, qu'il s'agissait de véhicules conçus pour transporter des personnes, exclus du droit à déduction par le 6° du 2 du IV de l'article 206, d'autre part, qu'il ne s'agissait pour autant pas de

¹ L'exclusion des véhicules de transport de personnes du droit à déduction de TVA, RJF 02/95, p. 78.

² Et qui, comme chacun sait, autorise les Etats membres à maintenir les exclusions au droit à déduction antérieurement en vigueur ainsi que les exceptions à ces exclusions, sans toutefois permettre ni d'étendre les premières, ni de restreindre les secondes (CE, 24 mars 1999, *Ministre c. Roger*, n° 188968, p. et RJF 5/99 n° 553, concl. Bachelier BDCF 5/99 n° 51).

véhicules affectés de façon exclusive à l'enseignement de la conduite. S'en sont ensuivis des rappels de TVA et de taxe sur les véhicules des sociétés à hauteur de 367 889 euros, dont 344 828 seulement sont en litige. Le TA puis la CAA ont validé les deux étapes de ce raisonnement.

Dans son pourvoi, la société soutient sous l'angle de l'erreur de droit que la CAA a dénié aux deux voitures la qualité de véhicule affectés à l'enseignement de la conduite au regard de critères inopérants. Elle aurait tout aussi bien pu se placer sur le terrain de l'erreur de qualification juridique (degré de contrôle qui nous semble découler de celui que vous retenir s'agissant de la notion de véhicule conçu pour transporter des personnes au sens du même article : CE, 21 décembre 1994, *Min. c. SARL Multicourse*, n° 134135, RJF 2/95 n° 176 ; même date, *Min. c. Société Soger*, n° 135211, RJF 2/95 n° 177 ; 20 octobre 2000, *SARL Sogeca* et *SARL Auto-école Schlub*, T. p. et RJF 2001, n° 24).

En revanche, la société ne conteste pas le moins du monde la qualification, nécessairement retenue en amont, de véhicule conçu pour transporter des personnes. Nous pensons qu'elle a raison de ne pas se battre sur ce terrain, dont il n'est toutefois pas inutile pour la suite de dire un mot. Votre jurisprudence sur ce point est fermement en ce sens que c'est la conception du véhicule qu'il convient de prendre en compte, et non pas son utilisation effective (*SARL Entreprises Bouthiaux* précitée). Sont ainsi regardés comme des véhicules conçus pour transporter des personnes par votre jurisprudence un véhicule utilitaire mais conçu pour recevoir sans transformation des banquettes pouvant servir au transport de personnes (CE, 10 octobre 1973, n° 88130 : Dupont 12/73 p. 391) ou des hélicoptères conçus pour recevoir, outre le pilote, deux passagers (CE, 14 mai 1986, *S.A. Helicolor France*, n° 49707, T. p., RJF 7/86 n° 690) ; à l'inverse, ne sont pas regardés comme de tels véhicule une camionnette sans banquette (CE, 11 février 1976, *Min. c. Dame D...* n° 99884, RJF 4/76 n° 172), un aérodyne ultra-léger motorisé, autrement dit ULM (CE, 2 octobre 1991, *R...*, n° 79178-92472, RJF 11/91 n° 1371), des motoneiges (*Min. c/ Société des Trois Vallées* précitée), des voiliers conçus pour des compétitions de vitesse ou une montgolfière publicitaire (respectivement *Min. c.. SARL Multicourse* et *Min. c. Société Soger* précités). Plus proche de notre espèce, on trouve dans la jurisprudence des TA ou dans la doctrine des solutions faisant échapper à la qualification de véhicules conçus pour transporter des personnes des avions d'entraînement biplaces utilisés par une société spécialisée dans l'acrobatie aérienne dépourvus de tout élément de confort et d'agrément (TA Dijon, 11 octobre 1994, *Société Bories*, n° 91-1274, RJF 12/94 n° 1316) ou les automobiles d'une école de pilotage inutilisables en dehors des pistes en circuit fermé (TA Nantes, 17 août 1977, *Automobile-Club de l'Ouest*, p. 613, TVA-IX-1840 ; v. aussi Rép. Prouvost, JOAN 29 mars 1982, n° 6523), de même que, cette fois dans votre jurisprudence, des véhicules à double commande spécialement aménagés pour l'apprentissage de la conduite par une autoécole (*SARL Auto-école Schlub* précitée).

Au vu de cette jurisprudence, il ne fait pas grand doute que les véhicules « formule France » utilisés par la société PPK, qui, eu égard à leur conception, ne semblent pas utilisables hors des circuits de course à des fins de transport, devraient échapper à la qualification de véhicules conçus pour le transport exclu du droit à déduction. Il n'est en revanche pas illogique que, s'agissant des véhicules Ferrari et Porsche en litige, qui sont des voitures rapides, mais n'étant pas conçus pour rouler exclusivement sur circuit, la cour n'ait pas retenu cette qualification.

Il était donc logique d'estimer que les véhicules entraînent dans l'exception au droit à déductibilité posée pour les véhicules aptes à transporter des personnes. Reste à savoir s'il fallait aussi les exclure de la dérogation consentie pour les véhicules à fins d'enseignement de la conduite.

Pour juger que non, la cour s'est fondée sur la double circonstance que les stages de pilotage sont commercialisés par des sociétés de distribution de produits de loisir et de spectacle telles que les sociétés Smartbox et Wonderbox et que la société n'apporte aucun élément de nature à démontrer qu'ils comportent un volet théorique substantiel, par opposition à celui délivré par les autoécoles qui est strictement encadré. En creux, elle a relevé que si la société est inscrite auprès de la direction départementale de la jeunesse et des sports comme établissement d'activités physiques et sportives, emploie des moniteurs titulaires d'un brevet « sport automobile » et utilise des circuits homologués, ces circonstances « n'ont pas pour effet de confier à son activité la qualité d'activité d'enseignement de la conduite ». Bref, elle a estimé que l'enseignement de la conduite sportive dispensé par la requérante ne revêtait pas le degré de sérieux et de contraintes induit par l'enseignement de la conduite à proprement parler, qu'il relevait donc du loisir et non de l'enseignement.

Cette façon de voir les choses a pour elle deux séries d'arguments. D'abord, nous avons vu que c'est le sens des quelques arrêts déjà rendus en la matière par les cours, et que la doctrine a repris à son compte : dans une réponse ministérielle de 2001 (n° 84180, JOAN Q 17 mai 2011, p. 5052), le ministre du budget a indiqué que « l'activité des entreprises proposant des stages de conduite sportive sur circuit d'apparente (...) à une activité de loisirs ou à une activité sportive » et ne peut bénéficier du régime fiscal d'une auto-école dont l'exploitation est subordonnée à la délivrance d'un agrément préfectoral et dont le contenu des formations est encadré ». D'autre part, il y a un certain bon sens à opposer enseignement à loisirs et à estimer que ce qui est conçu dans l'objectif de distraire ne peut être assimilé à une activité conçue pour instruire. Et nous confessons bien volontiers que l'expression « enseignement de la conduite » renvoie en première analyse aux activités des auto-écoles régies par les articles L. 211-1 et suivants du code de la route, avec lesquelles les sociétés telles que PPK ne se confondent pas.

Il nous semble toutefois que trois séries de considérations, toutes inspirées par l'objectif de neutralité de la TVA qui doit être poursuivi par la législation, plaident pour la lecture inverse, c'est-à-dire pour l'assimilation de l'activité d'enseignement du pilotage sport à une activité donnant droit à exonération s'agissant des véhicules lui servant de support.

D'abord, l'économie du dispositif législatif vise à distinguer *a priori* les hypothèses qui rendent éminemment probable la fraude de celles qui la rendent éminemment improbable. Ce dispositif est loin d'être parfait : comme le démontre Emmanuelle Mignon avec le franc parler qui la caractérise, il aboutit « à des résultats absurdes, comme celui qui exclut du droit à déduction la 306 du président-directeur général d'une PME, mais pas le voilier de compétition d'une grosse entreprise », parce qu'il n'est pas conçu pour le transport (v. ses conclusions sur les affaires *SARL Sogeca* et *SARL Auto-école Schlub* précitées). Malgré ses imperfections, ce texte vise tout de même, par l'exception à l'exception qu'il consent, à permettre la déduction de la TVA acquittée sur l'acquisition de véhicules aptes au transport pour toutes les entreprises dont l'activité professionnelle a précisément pour objet de mobiliser de tels véhicules et qui ne peuvent donc pas fonctionner sans les acquérir : ainsi des revendeurs et loueurs de véhicules, des entreprises de transport, taxis inclus, des entreprises qui ont besoin d'acheminer leurs personnels par navette, des exploitants de remontées mécaniques qui ont besoin de véhicules adaptés et des autoécoles. Or il est évident qu'une entreprise dont l'activité est de proposer des stages de conduite dans des véhicules rapides ne peut pas fonctionner sans ces véhicules. Les empêcher de déduire la TVA consentie sur l'acquisition des véhicules qui sont le support nécessaire de leur activité professionnelle est donc très insatisfaisant. S'il est possible, sans trop martyriser les textes, de faire entrer leur activité dans les exceptions à la dérogation au principe de déductibilité, alors la cohérence de ce dispositif en sortira grandie.

Ensuite, les exigences européennes plaident également pour une interprétation large des items dérogatoires au 6° du 2 du IV de l'article 206, puisqu'ils viennent limiter la portée de la dérogation au principe de la déductibilité, qui pour sa part doit s'apprécier strictement. Certes et contrairement à ce que soutient le pourvoi, il est difficile de prendre appui, pour censurer la cour, sur les règles propres à la clause de gel et interdisant que le champ des exceptions à la déductibilité soient élargies dans le temps puisque le dispositif tel qu'il est inscrit dans les textes depuis 1991 est toujours plus favorable que l'état du droit national au moment de l'adoption de la 6^{ème} directive, qui excluait du droit à déduction, sans dérogation, tous les véhicules de transport de personnes. Il n'en reste pas moins que la CJUE rappelle régulièrement son hostilité aux exclusions trop générales du droit à déduction (CJUE, 23 avril 2009, *Para Automotiv Cabrio textiltetoket Gyarto Kft*, aff. 74/08, RJF n° 172), ce qui incite à les interpréter strictement. Et nous relevons que lorsqu'elle a jugé la condition d'affectation exclusive à l'enseignement de la conduite compatible avec la 6^{ème} directive TVA, la cour l'a fait est insistant sur l'idée qu'elle avait pour effet de réduire le champ d'une exclusion au principe, qu'il fallait tenter de préserver, de la déductibilité.

Enfin, en termes pratiques, retenir comme l'a fait la cour une acception des véhicules exclusivement affectés à l'enseignement de la conduite limitée aux voitures utilisées par les auto-écoles risque de faire correspondre au texte un ensemble vide. Comme nous l'avons vu, vous jugez en effet que les voitures à double commande utilisées par les auto-écoles ne sont de toute façon pas des véhicules conçus pour le transport de personne, et qu'elles n'entrent donc pas dans le champ de l'exception à la déductibilité. Pour que la dérogation à l'exception ait un sens, il faut bien qu'elle puisse permettre de saisir des véhicules autres que ceux des auto-écoles et néanmoins affectés à l'enseignement de la conduite.

Bref, rapportée à la *ratio legis* de la disposition législative, qui est de délimiter un cas d'usage professionnel pour lequel l'acquisition des véhicules ne saurait être présumée inutile à l'exploitation et souscrite à des fins d'usage personnel, la lecture restrictive qu'a faite la cour nous semble inopportune, et fondée sur des considérations de sérieux de la formation et de contraintes réglementaires mises à son exercice finalement inopérantes.

A la faveur de ces considérations, nous estimons que la cour a commis une erreur de focale en cherchant à caractériser, par-delà l'activité économique de la société, une vocation d'enseignement, comme il aurait fallu le faire en présence d'un dispositif fiscal incitatif visant à encourager les activités d'enseignement de la conduite, alors qu'il convenait ici plutôt, compte tenu de l'objectif de neutralité poursuivi, de rechercher, dans le maniement de la notion d'enseignement, si l'activité économique impliquait bien nécessairement l'acquisition des véhicules. Nous estimons donc qu'en déniait à la société le bénéfice de la déduction de TVA au seul motif que son activité se rattachait à l'univers des loisirs et ne pouvait dès lors pas être regardée comme une activité d'enseignement, la cour, devant laquelle les autres conditions – comme celle d'affectation exclusive du véhicule à l'activité professionnelle en cause – n'étaient pas débattues, a commis une erreur de droit.

PCMNC – Annulation, renvoi à la CAA de Douai, octroi à la requérante de 3 000 euros au titre des frais irrépétibles.