

N° 409619
SA Volkswagen Group France

3ème et 8ème chambres réunies
Séance du 21 janvier 2019
Lecture du 8 février 2019

CONCLUSIONS

M. Laurent CYTERMANN, rapporteur public

La société anonyme (SA) Volkswagen Group France (VGF) a pour objet d'importer et de commercialiser en France les véhicules des marques détenues par le groupe automobile bien connu auquel elle appartient. Elle a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des années 2006 à 2009, à l'issue de laquelle l'administration a remis en cause l'exonération à la taxe sur les véhicules de sociétés (TVS) de véhicules mis à la disposition de journalistes et de personnalités médiatiques. Parallèlement, la société VGF a sollicité le dégrèvement de la TVS acquittée au titre de deux catégories de véhicules, les véhicules mis à la disposition de ses commerciaux et ceux donnés en location de courte durée à ses cadres, dégrèvement qui lui a été refusé. Après que sa réclamation a été rejetée, elle a saisi le tribunal administratif de Montreuil d'une demande tendant à la décharge des cotisations primitives et supplémentaires de TVS auxquelles elle a été assujettie à hauteur d'un montant global, en droits et intérêts de retard, de 3 414 769 euros. Le tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande par un jugement du 15 juin 2015, rejet confirmé par un arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles du 7 février 2017. La société se pourvoit régulièrement en cassation contre cet arrêt.

La juridiction administrative est compétente pour connaître des litiges relatifs à la TVS pour les années d'imposition postérieures à 2005, alors qu'antérieurement, cette taxe était assimilée à un droit de timbre relevant de la juridiction judiciaire (cf. pour la taxe différentielle sur les véhicules à moteur ou « vignette », qui a suivi une évolution similaire avant sa suppression, 4 juin 2012, *Société Securitifleet*, n° 350604, Inédit ; pour la TVS, 23 septembre 2013, *Société Visiocom*, n° 369684, Tab. et 20 novembre 2017, *SAS Editions municipales de France*, n° 392804, Tab.).

1. Les deux premiers moyens de cassation sont relatifs aux véhicules affectés au « pool de presse » et aux personnalités et soulèvent les questions les plus intéressantes. Par son premier moyen de cassation, qui se situe sur le terrain de la loi fiscale, la société VGF soutient que la cour a dénaturé les pièces du dossier, insuffisamment motivé son arrêt et commis une erreur de droit en jugeant que ces véhicules n'entraient dans le champ d'application de l'exonération de TVS prévue par l'article 1010 du code général des impôts en faveur des véhicules dont la destination exclusive est la vente, la location de courte durée ou l'exécution d'un service de transport.

L'article 1010 du CGI, dans sa rédaction applicable au litige, assujettit à la TVS les véhicules qu'elles utilisent en France, quel que soit l'Etat dans lequel ils sont immatriculés, et les véhicules qu'elles possèdent et qui sont immatriculés en France. La disposition autour de laquelle se noue le litige prévoit que « *la taxe n'est toutefois pas applicable aux véhicules*

destinés exclusivement soit à la vente, soit à la location de courte durée, soit à l'exécution d'un service de transport à la disposition du public, lorsque ces opérations correspondent à l'activité normale de la société propriétaire ».

Pour refuser le bénéfice de cette exonération, la cour a jugé que *« les opérations de marketing ou de promotion, quant bien même elles seraient destinées à favoriser les ventes, ne participent pas à une opération de vente dès lors que les journalistes ou les personnalités visées par ces opérations de promotion ne peuvent être regardés comme des clients potentiels de la société requérante, comme le sont les clients d'un concessionnaire faisant usage d'une voiture de démonstration ».*

La société soutient que la cour aurait dénaturé ses écritures et insuffisamment motivé son arrêt en omettant de se fonder sur la circonstance, qu'elle avait longuement mise en avant devant elle, que les véhicules concernés étaient mis en vente après une brève période de mise à disposition du pool presse ou des personnalités. La cour ne s'est cependant pas méprise sur la portée des écritures de la requérante mais a suivi un autre raisonnement, qui est suffisamment motivé : elle a considéré que l'affectation à ces opérations conduisait à écarter la qualification de véhicules destinés exclusivement à la vente, indépendamment de la circonstance d'une éventuelle revente ultérieure de ces véhicules. Il n'y a donc pas d'insuffisance de motivation.

La question principale est celle de savoir si ce raisonnement est entaché d'erreur de droit dans l'interprétation de l'article 1010 du CGI. L'hésitation est permise car le prêt de véhicules à des journalistes ou à des personnalités médiatiques est bien destiné à favoriser les ventes, ce que la cour a d'ailleurs admis. Notons par ailleurs qu'il n'est pas contesté que la société VGF remplit la seconde condition d'exonération, tenant à ce que la vente corresponde à son activité normale.

Deux raisons conduisent cependant à confirmer l'arrêt de la cour. La première tient à l'adage selon lequel les exonérations sont d'interprétation stricte. Il en va ainsi, à plus forte raison, lorsque la loi prévoit une condition de destination *« exclusive »*.

La seconde, qui est déterminante, tient à la jurisprudence de la Cour de cassation, rendue sur les mêmes textes pour les années antérieures à 2005. Dans un précédent topique, relatif à l'imposition de véhicules prêtés à des journalistes par la société Kia Motors France, la chambre commerciale a jugé, tant sur le terrain de la loi que sur le terrain de la doctrine, que n'étaient pas exonérés *« les véhicules affectés exclusivement à des prêts à des journalistes, même si cette affectation est destinée à la promotion de ces véhicules »* (Com., 6 septembre 2016, n°15-15.305, inédit). D'autres arrêts de la Cour de cassation, s'ils ne portent pas directement sur la question posée par la présente affaire, illustrent sa conception restrictive de l'exonération. Ainsi, la Cour juge que la condition d'affectation exclusive n'est pas remplie n'est pas remplie dans le cas de véhicules ayant parcouru un certain nombre de kilomètres sans être loués, la société admettant avoir *« prêté »* certains d'entre eux (Com., 7 juin 1994, *Sté Lo Ve In*, n° 1362 D.; RJF 1994, n°1285) ou lorsque les véhicules de démonstration sont mis à la disposition des vendeurs pour leur congé annuel ou du dirigeant pour son usage professionnel ou personnel (Com., 21 mars 2000, n° 702 D, *Sté Midi auto 19*, 97-16.555; RJF 2000, n°862). Si la société requérante se prévaut d'un autre arrêt ayant jugé qu'un arrêté n'avait pu restreindre légalement la qualification de véhicule de démonstration aux véhicules neufs ayant cette affectation pendant moins d'un an (Com., 7 décembre 1993, Bull IV n°456), il s'agissait d'une question de compétence des auteurs de l'arrêté et il n'est pas possible d'en tirer des conséquences pour le présent litige.

Si l'article 15 de la loi de finances pour 2006 a prévu que pour les périodes d'imposition à compter du 1^{er} octobre 2005, le régime juridique de la TVS en matière de procédures, de sûretés, de garanties et de sanctions applicables ainsi que de réclamations serait celui des taxes sur le chiffre d'affaires (article 1010 B du CGI), cette modification du régime juridique de l'imposition n'a pas affecté les conditions de fond quant à l'assiette et aux exonérations. Dès lors, l'intérêt qui s'attache à la stabilité de la règle droit incite à reprendre à votre compte la jurisprudence de la Cour de cassation. Vous n'êtes bien sûr pas tenus par elle mais nous ne voyons pas ici de considération déterminante justifiant que vous la renversiez.

Les travaux parlementaires dont la société VGF s'est longuement prévalu devant les juges du fond et devant vous ne fournissent pas d'indication déterminante. Créée en 1956 en même temps que la « vignette » pour financer le minimum vieillesse, la TVS concernait au départ uniquement les véhicules appartenant aux sociétés et servant au transport de personnes. Le Gouvernement s'étant avisé que cette définition était une source d'évasion fiscale, des sociétés présentant leurs véhicules comme des véhicules utilitaires pour échapper à l'impôt, il a cherché, dans le cadre de la loi de finances pour 1975, à étendre la taxe à l'ensemble des véhicules immatriculés dans la catégorie des voitures particulières détenues ou utilisées par les sociétés. Le Sénat s'est inquiété de l'incidence des nouvelles dispositions sur les sociétés ayant pour activité la vente, la location de voitures ou le transport de personnes (le rapporteur général de la commission des finances déclarant vouloir éviter de voir quelques milliers de taxis envahir la cour du Carrousel, ce à quoi le ministre Jean-Pierre Fourcade lui répondit que « *le ministre des finances est habitué à ce que des gens viennent en masse le visiter : cela fait partie des risques de son métier* ») et a voté l'amendement dont est issue l'exonération actuelle. Si l'exposé des motifs de l'amendement témoigne d'une intention d'exclure les sociétés concernées du champ d'application de la taxe, ce n'est pas ainsi que le texte de loi a été rédigé et les travaux parlementaires ne disent rien de la manière dont il faut entendre la condition de destination exclusive.

Nous vous invitons donc à juger qu'en réservant l'exonération aux véhicules destinés exclusivement à la vente, le législateur a entendu exclure les véhicules affectés temporairement à d'autres activités, quand bien même ces activités concourraient à la promotion commerciale de ces voitures, et que la cour n'a ainsi pas commis l'erreur de droit qui lui est reprochée.

2. Le deuxième moyen de cassation se situe sur le terrain de la doctrine. La cour a jugé que les véhicules en cause n'entraient pas dans la catégorie des « voitures de démonstration » définie par la documentation de base référencée 7 M-2313, celles-ci ne s'entendant selon l'arrêt « *que des voitures destinées exclusivement à la vente auprès de clients et non de toute voiture de démonstration possédée par une société dont l'objet social est la vente de véhicule* ». La société VGF soutient dans son pourvoi que la cour s'est à nouveau méprise sur la portée de ses écritures, en omettant de relever que ces véhicules étaient ensuite vendus, et a commis en conséquence une erreur de droit quant à l'opposabilité de la doctrine.

Là encore, la cour ne s'est pas méprise sur la portée de ses écritures mais a considéré que la doctrine ne concernait que les voitures destinées à la démonstration auprès de clients potentiels, ce que ne sont pas *a priori* les journalistes ou les personnalités médiatiques. Et il est vrai que si la doctrine en cause commence par mentionner les voitures de démonstration de manière générique, elle précise ensuite qu'en ce qui les concerne, « *il convient de faire application des règles suivantes* » et définit ensuite deux catégories, les « *véhicules de*

démonstration mis à la disposition des vendeurs » et les « véhicules prêtés à des clients éventuels pour une courte durée ». Cette rédaction suggère la lecture limitative qu'en a faite la cour. En outre, comme indiqué précédemment, l'arrêt précité de la Cour de cassation 6 septembre 2016 s'est prononcé également sur le terrain de la doctrine. Vous écarterez donc ce second moyen.

3. Le troisième moyen de cassation est relatif aux véhicules utilisés par les commerciaux. La société ne demandant le dégrèvement que sur le terrain de la doctrine, la cour a jugé sur la base des fiches de poste produites par la société que ces commerciaux exerçaient des fonctions d'audit, de conseil ou d'attaché de presse, fonctions qui ne peuvent être regardées comme des fonctions attachées à la vente de véhicules. La société VGF soutient que la cour a dénaturé les pièces du dossier par une lecture trop sélective des fiches de poste produites, qui n'aurait retenu que certaines missions spécifiques les plus éloignées de la vente.

La simple lecture de la fiche de poste produite à nouveau devant vous suffit à convaincre qu'il n'y a pas de dénaturation. Les missions confiées sont entièrement tournées vers les « partenaires » de la société, c'est-à-dire les concessionnaires, et non vers le client final. La société tente également d'expliquer que cette circonstance ne permettait pas d'exclure cette activité du champ d'application de l'exonération prévue par la doctrine. Cependant, la doctrine mentionne bien pour la catégorie des voitures mises à la disposition des vendeurs les missions effectuées auprès des clients finals, en relevant les usages de la profession qui conduisent fréquemment à visiter les clients à de heures tardives ou même le samedi ou le dimanche. Rien ne permet donc de penser que les missions effectuées auprès des concessionnaires, qui n'impliquent pas la même disponibilité, seraient également couvertes.

4. Le quatrième moyen de cassation a trait aux véhicules donnés en location aux cadres de la société. La société se prévalait cette fois-ci des dispositions de la loi mentionnant la location de courte durée parmi les activités ouvrant droit à l'exonération. La cour a jugé « *qu'il résulte toutefois de l'instruction que cette activité ne concerne pas une clientèle extérieure à l'entreprise mais uniquement ses cadres auxquels les voitures sont louées à un tarif très avantageux, d'un montant forfaitaire inférieur à 10 euros TTC par jour et sans aucune prise en compte du kilométrage réalisé, de telle sorte que cette activité doit être regardée comme un avantage offert à une partie du personnel de l'entreprise et non comme une activité économique normale répondant à son objet statutaire* ».

La société VGF ne conteste pas les données factuelles retenues par la cour mais soutient qu'elle a commis une erreur de droit en ajoutant une condition non prévue par la loi tirée de ce que le tarif de location serait en-deçà du tarif du marché. Il ressort cependant de la lettre de la loi et des travaux parlementaires que l'exonération concerne les sociétés ayant une activité économique de location de véhicules, et non les avantages en nature qui relèvent de la politique de rémunération d'une entreprise. La cour n'a donc pas commis d'erreur de droit.

5. Vous pourrez lire dans le mémoire en réplique de la société un dernier moyen tiré de la méconnaissance du principe de confiance légitime, l'administration ayant selon la société admis l'exonération pendant trente-cinq ans avant d'opérer un revirement. Mais vous ne faites application du principe de confiance légitime que dans les matières régies par le droit de l'Union européenne, ce qui n'est pas le cas de la TVS, et au demeurant, la société n'était nullement ces allégations. Enfin, ce moyen est nouveau en cassation et donc inopérant.

PCMNC au rejet du pourvoi.