

N° 440526

Société DBF Montpellier

8^{ème} chambre jugeant seule

Séance du 15 septembre 2020

Lecture du 21 octobre 2020

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, rapporteur public

1.- Ce recours pour excès de pouvoir conteste la définition administrative des « *véhicules donnés en location* » qui, conformément à la clause de gel prévue par la sixième directive, demeurent exceptés de l'exclusion du droit à déduction de la TVA relative aux véhicules conçus pour le transport de voyageurs.

2.- On sait qu'en matière de TVA, la détermination du montant de taxe déductible dépend du calcul d'un coefficient de déduction. L'article 205 de l'annexe II au CGI prévoit ainsi que la TVA 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.

Le montant de la taxe déductible s'obtient en multipliant le montant de la TVA acquittée en amont par ce coefficient de déduction.

L'article 206 de la même annexe précise, à son I, que ce coefficient est lui-même égal au produit de trois autres coefficients, à savoir les coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission. En principe, le coefficient d'admission d'un bien ou d'un service est égal à l'unité. Par exception, il est nul pour certaines opérations, ce qui revient à dire que ces opérations n'ouvrent pas droit à déduction. Tel est le cas, notamment, des opérations mentionnées au 6° du 2 du IV de l'article 206, parmi lesquelles les véhicules ou engins, quelle que soit leur nature, conçus pour transporter des personnes ou à usages mixtes, à l'exception notamment de ceux qui sont donnés en location ou qui sont destinés à être revendus à l'état neuf.

Tout ceci – il faut bien le dire – n'est guère simple à lire mais nous sommes donc face à une disposition qui excepte certains biens, ici certains véhicules, à raison de leur usage ou de leur destination, du champ de l'exclusion du droit à déduction... ce qui revient à ouvrir droit à déduire la TVA ayant grevé les opérations considérées. Par un détour un peu compliqué, c'est donc un retour au droit commun du droit à déduction.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

L'administration a fait connaître son interprétation du 6° du 2 du IV de l'article 206 par des commentaires publiés sous la référence BOI-TVA-DED-30-30-30 le 12 septembre 2012. Sur le point qui nous intéresse, le paragraphe n° 60 de ces commentaires précise que : *« L'exclusion du droit à déduction relative aux véhicules ou engins immobilisés, quelle que soit leur nature, conçus pour transporter des personnes ou à usage mixte ne s'applique pas aux véhicules donnés en location, »* (jusqu'ici tout va bien), avant d'indiquer que cette exclusion vaut *« sous réserve que cette location soit soumise à la TVA »* mais aussi que *« Les véhicules doivent être exclusivement affectés à l'activité locative »*.

Ce sont ces deux conditions (location soumise à la TVA, affectation exclusive à l'activité locative des véhicules) que conteste la requérante, qui exploite à Montpellier (Hérault) une concession automobile pour les marques Volkswagen et Audi.

Celle-ci expose qu'elle exerce une activité principale de distribution de véhicules neufs ou d'occasion et de réparation. Dans ce cadre, elle est amenée à donner en location à titre onéreux un véhicule à un client, dans l'attente de la réparation de son véhicule ou de la livraison d'un véhicule neuf ou d'occasion. Les véhicules qui sont ainsi donnés en location ont été au préalable pris en location par la société DBF Montpellier auprès de la société Volkswagen Bank, ces opérations de location « amont » étant grevées de la TVA.

La condition que les véhicules soient affectés de façon exclusive à la location avec TVA est gênante pour elle car certaines mises à disposition de véhicules ne donnent pas lieu à paiement, la prestation étant intégrée dans le coût global de l'opération principale de vente ou de réparation. A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale lui a d'ailleurs notifié une proposition de rectification par laquelle elle l'a informée qu'elle procédait à un rappel de la TVA déduite sur les opérations de location de véhicules de courtoisie et de véhicules de prêt à sa clientèle, en se fondant sur le motif que les véhicules, qui parfois faisaient l'objet de prêts à titre gratuit, n'étaient pas affectés de manière exclusive à la location ou sous-location à titre onéreux. La société DBF Montpellier n'a donc pas été admise à déduire la TVA grevant l'ensemble des opérations de location de ces véhicules de courtoisie et véhicules de prêt.

Eu égard à ce qui précède, l'intérêt à agir de la société DBF contre la doctrine attaquée ne fait pas de doute et les autres conditions de recevabilité de son recours en excès de pouvoir, tenant à la nature de l'acte attaqué et au respect du délai de recours contentieux, sont remplies.

3.- La première condition, figurant à la fin de la première phrase du paragraphe 60 des commentaires attaqués, que la location soit soumise à la TVA, n'est certainement pas entachée d'incompétence.

Il résulte de l'article 168 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la TVA que le droit à déduction est subordonné à la condition que les biens et services soient utilisés par l'assujetti pour les besoins de ses opérations taxées. C'est cette même règle qu'énonce l'article 271 du CGI, pris pour la transposition de ces dispositions, en prévoyant au 1 de son I que *« La taxe sur la valeur*

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

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 ».

La CJUE exige en principe un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction, sauf à ce que les dépenses amont fassent partie des « frais généraux » de l'entreprise lesquels sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des produits de l'entreprise (CJCE, 1^{ère} ch., 27 sept. 2001, *Cibo Participations SA*, C-16/00, points 31 et 33 ; CJUE, 2^{ème} ch., *Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG*, C-108/14 et C-109/14, points 23 et 24).

On ne saurait donc rien tirer de pertinent du constat que le décret n° 2007-566 du 16 avril 2007, dont l'article 206 de l'annexe II au CGI est issu, a fait disparaître la condition tenant à la soumission de la location à la TVA que mentionnait antérieurement l'article 242 de l'annexe II au CGI, qui prévoyait que l'exclusion du droit à déduire la TVA n'était pas applicable « *aux biens donnés en location, sous réserve que la location soit soumise à la taxe sur la valeur ajoutée* ». Et comme l'ont relevé le président Bachelier et Thomas Andrieu dans leur commentaire du décret du 16 avril 2007, au BF 11/2007 (*La refonte des modalités de déduction de la TVA Commentaire du décret 2007-566 du 16 avril 2007*), le b du 2 du IV de l'article 206 « *reprenant la règle posée par le 1^{er} alinéa de l'article 242 de l'annexe II relatif à la situation du bailleur mais sans mention que la location est soumise à la TVA. Si la location est gratuite, il n'y a pas de TVA collectée. L'opération est en dehors du champ d'application de la TVA. Le coefficient d'assujettissement est nul* ».

Dans la mesure où il critique les mots « *sous réserve que cette location soit soumise à la TVA* », le recours n'est pas fondé.

4.- Qu'en est-il de la seconde condition, tenant à ce que les véhicules donnés en location soient exclusivement affectés à l'activité locative ?

Sa légalité est plus douteuse.

D'abord il faut s'entendre sur ce que cette condition signifie. L'administration, qui en est l'auteur, l'interprète comme impliquant que, pour ouvrir droit à déduction de la TVA amont, les véhicules soient toujours loués « à titre onéreux », ce qui exclut donc du droit à déduction les entreprises qui, comme DBF Montpellier, tantôt louent à titre onéreux, tantôt prêtent à titre gratuit un même véhicule.

Ensuite il faut se remémorer tout à la fois l'origine et l'objet de l'exclusion du droit à déduction de la TVA grevant les opérations d'acquisition ou de location de véhicules.

Comme le rappelait le président Goulard dans une chronique à la RJF de février 1995, « *les limitations au droit à déduction de TVA sont autorisées par la loi, énoncées par décret et gelées par la 6^e directive. C'est en effet l'article 273 du CGI, issu de la loi du 6 janvier 1966, qui énonce que des décrets « peuvent édicter des exclusions » au droit général à déduction*

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

qu'institue l'article 271, « soit pour certains biens ou certains services, soit pour certaines catégories d'entreprises. » Sur cette base, le décret n° 67-604 du 27 juillet 1967, codifié à l'article 237 de l'annexe II au CGI, a exclu du droit à déduction la taxe ayant grevé « les véhicules ou engins, quelle que soit leur nature, conçus pour transporter des personnes ou à usages mixtes, qui constituent une immobilisation ou, dans le cas contraire, lorsqu'ils ne sont pas destinés à être revendus à l'état neuf ». La question de la compatibilité de cette disposition avec les principes de la TVA communautaire ne s'est pas posée, puisqu'elle a bénéficié du gel institué par l'article 17 § 6 de la 6e directive TVA aux termes duquel jusqu'à l'entrée en vigueur d'une directive déterminant les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA « les Etats membres peuvent maintenir toutes les exclusions prévues par leur législation nationale au moment de l'entrée en vigueur » de la 6e directive. C'est ce que la France a fait en maintenant inchangées depuis 1967 les dispositions de l'article 237 de l'annexe II ».

La clause de gel a par la suite été reprise au second alinéa de l'article 176 de la directive de 2006 et l'exclusion du droit à déduction pour les véhicules a été transférée, ainsi qu'il a été dit, en dernier lieu, à l'article 206 de l'annexe II au CGI.

L'exclusion des véhicules du droit à déduction, décidée en 1967, répondait à la volonté de prévenir les fraudes consistant à permettre la déduction de la TVA grevant les opérations d'acquisition de véhicules servant aux déplacements privés du dirigeant social, donc à des opérations non taxables. Comme le relevait le président Goulard, la disposition d'exclusion établissait à cet égard une forme de présomption d'inutilité à l'exploitation du véhicule. Cette présomption était cependant renversée s'il était établi qu'on se trouvait dans le champ de l'une des exceptions à l'exclusion (revente de véhicules à l'état neuf, location, transport collectif du personnel, enseignement de la conduite...), autrement dit lorsque l'opération amont d'acquisition ou de location de véhicules grevée de la TVA était en lien avec une opération ou un ensemble d'opérations économiques aval devant ouvrir droit à déduction. Votre décision *SARL PPK*, aux Tables du recueil, et qui portait sur l'exception à l'exclusion du droit à déduction pour les véhicules affectés à l'enseignement professionnel de la conduite (10^{ème} et 9^{ème} chr, 11 juil. 2018, n° 410924, RJF 2018 n° 1093, concl. A. Bretonneau C1093), confirme que les dispositions du IV de l'article 206 ont été adoptées aux fins de limiter les risques de fraude.

Enfin, dans la mesure où cette exclusion prévue par le droit interne constitue une limitation du droit à déduction (droit à déduction qui est le principe, ainsi qu'il résulte de la sixième directive) et a pour ce motif le caractère d'une dérogation, il convient de l'interpréter strictement, conformément aux principes généraux d'interprétation.

Autrement dit, l'administration ne saurait légalement, par les commentaires qu'elle publie au BOFiP, retenir une interprétation d'une exception à l'exclusion du droit à déduction qui, s'écartant de la lettre de la disposition réglementaire en vigueur au 1^{er} janvier 1979, tendrait à en réduire la portée. Vous avez à cet égard jugé que les dispositions de l'article 17 paragraphe 6 de la sixième directive, selon lesquelles les Etats membres peuvent, jusqu'à ce que le Conseil, statuant à l'unanimité en décide autrement, maintenir en vigueur toutes les

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

exclusions prévues par leur législation nationale au moment de l'entrée en vigueur de la directive en matière de dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée, concernent non seulement les exclusions elles-mêmes mais également les mesures qui dérogent à ces exclusions et « *donnent la possibilité aux Etats membres de maintenir ces exclusions et les mesures qui y dérogent, sans étendre les premières, ni restreindre la portée des secondes* », jusqu'à ce que le législateur communautaire reprenne la main (8^{ème} et 9^{ème} SSR, 24 mars 1999, *Min. c/ R...*, n° 188968, concl. G. Bachelier, RJF 1999 n° 553, Dr. Fisc. 1999 n° 36 c. 643 ; v. aussi 16 févr. 2000, *Min. c/ Sté Jet Systems*, n° 205965, Dr. Fisc. 2000 n° 36 c. 635).

Or il nous semble, comme à la requérante, que tel est bien le reproche que l'on peut adresser à la condition d'affectation exclusive à l'activité locative.

Il est en effet frappant de relever que le décret du 27 juillet 1967, en vigueur au 1^{er} janvier 1979 et codifié à l'annexe II par la suite, ne fixait aucune condition d'affectation exclusive à une activité de location lorsqu'il définissait le champ de l'exception à l'exclusion, à l'article 15, alors qu'une telle condition d'exclusivité était fixée à l'article 8 pour excepter de l'exclusion au droit à déduction les véhicules « *acquis par les entreprises de transports publics de voyageurs et affectés de façon exclusive à la réalisation desdits transport* ». On voit mal pourquoi une condition d'affectation exclusive à une certaine activité, expressément posée en ce qui concerne les véhicules des entreprises de transport public de voyageurs, aurait été implicitement posée en ce qui concerne les véhicules donnés en location.

A cela s'ajoute que la référence, en matière de TVA, à une « affectation exclusive » du bien à la réalisation d'opérations déterminées, n'est jamais parfaitement anodine. Reprenant les termes du paragraphe 5 de l'article 17 de la directive de 1977, la directive de 2006, au paragraphe 1 de son article 173, énonce qu'en ce qui concerne les biens et les services utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la déduction n'est admise que pour la partie de TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations, selon un « prorata de déduction ». Dans l'affaire *Min. c/ Roger* précitée, vous aviez dit qu'il en résulte que l'affectation non exclusive d'un bien ou d'un service à la réalisation d'opérations taxées n'entraîne pas la suppression, mais seulement la réduction, à proportion du montant des opérations non taxées, du droit à déduction de la taxe due ou acquittée sur la livraison de ce bien ou la fourniture de ce service, avant de rappeler que les dispositions du paragraphe 5 de l'article 17 de la directive de 1977 n'étaient pas applicables pour apprécier la compatibilité avec le droit communautaire des exclusions relevant du paragraphe 6 de l'article 17.

Nous avons du mal à voir un hasard ou une rédaction flottante dans un texte qui tantôt fixe une condition d'affectation exclusive d'un bien, tantôt ne la prévoit pas.

Economiquement, il semble par ailleurs cohérent, eu égard à l'objet des exceptions au droit à déduction, qu'une activité mixte de location à la clientèle et de prêt à usage de véhicules réalisée par un assujetti ouvre droit, dans la mesure des opérations aval imposables à la TVA, à déduction de la TVA amont.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Enfin, eu égard à l'objectif de lutte contre la fraude poursuivie par les exceptions au droit à déduction, le ministre ne met en avant, dans ces écritures, aucune difficulté insurmontable en termes de contrôle qui résulterait de l'abandon de l'exigence d'une affectation exclusive à la location à titre onéreux. Si l'on raisonne à partir du cas de la société DBF Montpellier, celle-ci doit être en mesure de justifier, par la production des contrats de sous-location conclus avec ses clients, de la réalité de l'affectation des véhicules qu'elle-même prend en location à une activité locative au sens des dispositions de l'article 206 de l'annexe II au CGI.

Il en résulte qu'en énonçant que l'exclusion du droit à déduction relative aux véhicules ou engins immobilisés, quelle que soit leur nature, conçus pour transporter des personnes ou à usage mixte, ne s'appliquait aux véhicules donnés en location qu'à la condition qu'ils soient exclusivement affectés à l'activité locative, l'administration a ajouté une condition supplémentaire qui ne figure pas dans le texte « gelé », ce qui justifie d'annuler cette seconde condition.

En gommant cette condition, dans le cadre du REP, et alors qu'il ne vous est pas loisible de réécrire la doctrine, votre arrêt ne précisera pas, pour autant, la manière dont l'exception au droit à déduction fonctionne concrètement en ce qui concerne les véhicules donnés en location.

La cour de Nantes a eu l'occasion de juger, par un arrêt *SARL Sirius Capital* qui n'a pas été frappé d'un pourvoi (CAA Nantes, 7 déc. 2017, n° 16NT01619, RJF 4/18 n° 367, concl. T. Jouno C 367), qu'un véhicule ne peut bénéficier de la dérogation à l'exclusion du droit à déduction si la réalité d'une activité permanente de location n'est pas établie et qu'en l'absence de contrat de location, une location ponctuelle, établie par une facture isolée, est insuffisante pour qu'un véhicule entre dans le champ de cette exception. L'idée est d'exiger sinon une permanence, du moins une certaine régularité et réalité de l'activité locative et ceci nous paraît raisonnable car conforme à l'intention des auteurs de l'exception au droit à déduction de prendre en compte l'affectation du véhicule à une exploitation économique tout en prévenant la fraude.

PCMNC à l'annulation, dans le paragraphe n° 60 des commentaires publiés le 12 septembre 2012 au BOFiP-impôts sous la référence BOI-TVA-DED-30-30-30, de la phrase « Les véhicules doivent être exclusivement affectés à l'activité locative. », au versement par l'Etat à la requérante de la somme de 3000 euros au titre des frais irrépétibles et au rejet du surplus des conclusions de la requête.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.