

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 20 novembre 2023

Lecture du 12 décembre 2023

CONCLUSIONS

Mme Céline GUIBE, Rapporteuse publique

Si les services extérieurs nécessaires à l'exploitation de l'entreprise viennent, en principe, minorer la valeur ajoutée servant de base à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), l'article 1586 *sexies* du CGI en exclut, par exception, les « *loyers ou redevances afférents aux biens corporels pris en location ou en sous-location pour une durée de plus de six mois ou en crédit-bail ainsi que les redevances afférentes à ces biens lorsqu'elles résultent d'une convention de location-gérance* ».

A ainsi été transposée à la CVAE l'exclusion instaurée, aux fins du plafonnement de la taxe professionnelle, au II de l'ancien article 1647 B *sexies* du CGI, par la loi de finances pour 1999¹. Le législateur avait entendu mettre fin à la distorsion auparavant constatée en faveur de la location de longue durée des biens utiles à l'exploitation, au détriment de leur acquisition par l'entreprise, les dotations aux amortissements correspondantes n'étant pas déductibles pour le calcul de la valeur ajoutée². En contrepartie, la loi prévoit que le propriétaire bailleur peut déduire de sa propre valeur ajoutée les amortissements comptabilisés pour le bien loué.

La mise en œuvre de cette exclusion peut s'avérer délicate en cas de contrat de location avec services, avec une composante correspondant à la mise à disposition d'un bien corporel, ainsi qu'une ou plusieurs autres composantes correspondant à des services qui seraient déductibles de la valeur ajoutée s'ils étaient fournis séparément.

Ce pourvoi vous permettra de clarifier la marche à suivre dans une telle hypothèse.

Pour assurer la livraison du béton prêt à l'emploi qu'elle fabrique sur les chantiers de ses clients, la société Eqiom Béton a conclu des contrats de location de bétonnières avec chauffeur. Ces conventions se référaient au contrat-type prévu successivement par le décret du 17 avril 2002 puis du 19 juin 2014 pour la location d'un véhicule industriel avec conducteur

¹ Loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998.

² Rapport n° 1967 de G. Carrez devant l'Assemblée nationale.

pour le transport routier de marchandises, qui prévoit que le loueur s'engage à louer un ou des véhicules avec personnel de conduite et fournir les moyens et services nécessaires à leur utilisation, le loueur étant responsable des opérations de conduite, alors que le locataire assume la maîtrise des opérations de transport.

Estimant que la composante correspondant à la location des véhicules s'élevait à 16% du prix convenu, la société a déduit 84 % du montant facturé par ses prestataires pour le calcul de la valeur ajoutée servant de base à la CVAE dont elle était redevable en 2014. Pour l'année 2015, elle a déduit 100% du montant facturé, en considérant que le service qui lui était fourni s'analysait comme une prestation de transport, c'est-à-dire une prestation de services « pure ».

Estimant, pour sa part, qu'il s'agissait d'une prestation de location de véhicules, l'administration fiscale a réintégré ces dépenses dans la valeur ajoutée de la société, à l'exception toutefois d'une quote-part de 31,33% du prix facturé, correspondant aux coûts afférents au personnel. Précisons, même si cela n'a pas eu d'incidence sur le montant des rectifications en litige, que le ministre s'est, par la suite, séparé de l'analyse du vérificateur pour retenir, dans le cadre de la procédure contentieuse d'appel, une position plus rigoureuse et regarder l'intégralité des charges en cause comme des loyers.

Le tribunal administratif de Montreuil, saisi du litige, a rejeté la demande de décharge de la société. Sans s'opposer, par principe, à une ventilation du prix facturé, le tribunal a estimé que la société n'établissait pas que la part des charges correspondant à la seule location des véhicules correspondait à 16% du montant facturé par les prestataires. Estimant, au contraire, que la ventilation proposée était acceptable, la cour administrative d'appel de Paris a renversé la solution par un arrêt dont le ministre vous demande l'annulation.

Comme vous le savez, pour déterminer si une charge ou un produit se rattache à l'une des catégories d'éléments entrant dans le calcul de la valeur ajoutée qui sont énumérés au I de l'article 1586 *sexies*, il y a lieu de se reporter aux normes comptables, dans leur rédaction en vigueur lors de l'année d'imposition concernée, et dont l'application est obligatoire pour l'entreprise en cause (26 septembre 2018, Sté Stade Rennais Football Club, n° 421182, aux tables, RJF 12/18 n° 1244, transposant à la CVAE les principes consacrés, en matière de taxe professionnelle par la décision Société Foncière Ariane du 4 août 2006, n° 267150, aux tables, RJF 11/2006 n° 1370).

A la différence, toutefois, d'autres éléments, et du fait de son objet spécifique, la catégorie des « loyers ou redevances afférents aux biens corporels pris en location » visé par le texte fiscal ne recoupe pas exactement la nomenclature comptable mais procède, avant tout, d'une analyse concrète de la nature des prestations en contrepartie desquelles sont versées les sommes en cause.

Ainsi, la seule comptabilisation régulière d'une somme dans le sous-compte 613, « locations », du PCG n'emporte pas, automatiquement, son exclusion des services extérieurs venant en déduction de la valeur ajoutée lorsqu'elle ne reflète pas la nature réelle de la charge, sur le plan juridique ou sur le plan économique. Vous avez par exemple précisé, dans votre décision *Société Ricoh France* du 22 novembre 2022 (n° 458922, aux tables, RJF 2/23 n°

110), que les dispositions de l'article 1586 *sexies* du CGI ne font obstacle à la déduction que si ces sommes sont afférentes à des biens pris en location par le redevable lui-même, ce qui n'était pas le cas, en l'espèce, de loyers perçus dans le cadre d'une location mandatée avant d'être reversés au propriétaire-bailleur.

En sens inverse, une comptabilisation au sous-compte 614, « charges locatives », du PCG n'exclut pas nécessairement la qualification de loyers. Alors que la doctrine comptable préconise d'inscrire à ce compte l'ensemble des charges résultant du contrat de location, quelle que soit leur nature, y compris les impôts remboursés au bailleur³, vous avez jugé, dans une décision *min. c/ Société Placoplâtre* du 28 novembre 2012 (n° 336157, aux tables, RJF 2/13 n° 170), concernant le plafonnement de la taxe professionnelle, qu'il y avait lieu de distinguer entre celles qui correspondent à des dépenses incombant au propriétaire et mises contractuellement à la charge du locataire, qui doivent être regardées comme des compléments de loyer non déductibles de la valeur ajoutée, et celles devant être rattachées à la catégorie des charges locatives incombant effectivement au locataire.

En d'autres termes, les versements exigés en contrepartie de la mise à disposition du bien loué doivent, quelle que soit leur mode de comptabilisation, être inclus dans la valeur ajoutée, à la différence des sommes rémunérant un service complémentaire offert au locataire, qui sont déductibles.

Précisons par ailleurs que la qualification contractuelle des charges en cause n'est, classiquement, pas opposable à l'administration, et qu'il convient de rechercher, indépendamment de la nature de la convention en exécution de laquelle elles sont versées, si elles ont pour contrepartie la mise à disposition de biens corporels pris en location (*min. c/ société de restauration du musée d'Orsay* du 24 février 2020, n° 433881, aux tables, RJF 5/20 n° 448).

Ces précédents concernaient tous des charges nettement individualisées, quant à leur nature et leurs modalités de facturation. Qu'en est-il, en revanche, lorsque la somme facturée a pour contrepartie non seulement la mise à disposition d'un bien corporel, mais également de biens d'une autre nature, ou de prestations additionnelles ne correspondant pas à des charges locatives ?

Dans une telle hypothèse, aucune norme comptable obligatoire n'impose, de manière générale, à l'entreprise de ventiler le prix dont elle s'acquitte pour identifier la part de celui-ci correspondant à chacun des services rendus, même si nous n'avons pas non plus identifié de norme qui, à l'inverse, s'y opposerait.

L'existence d'une seule écriture, sur le plan comptable, ne nous paraît pas imposer un traitement global de la somme en cause, sur le plan fiscal. Invite, au contraire, à retenir une maille plus fine, tant la lettre de la loi fiscale, qui ne vise que les sommes versées en contrepartie de la mise à disposition de biens corporels, que son objet, qui est, rappelons-le, d'assurer la neutralité du mode de jouissance des biens utiles à l'exploitation au regard de l'imposition à la CVAE, de sorte que l'exclusion instituée doit être interprétée restrictivement.

³ Memento comptable F. Lefebvre, ed. cc, § 15755.

Admettre, dans son principe, un tel découpage, ne saurait, en revanche, faire obstacle à l'application de la règle classique selon laquelle l'accessoire suit le sort du principal.

Tel était, par exemple, l'arrière-plan de l'affaire *Société Photomaton* du 30 décembre 2015 (n° 371436, aux tables, RJF 3/16 n° 253), dans laquelle vous avez confirmé un arrêt retenant la qualification de loyers pour des sommes versées en application de conventions dont l'objet principal était la mise à disposition d'emplacements en vue de l'exploitation de cabines photographiques. Relevons que le débat n'était pas, comme aujourd'hui, celui d'une éventuelle ventilation des sommes facturées en fonction de la nature des services fournis. La cour avait écarté la thèse du partenariat commercial avancée par la société pour qualifier l'ensemble des prestations contractuelles, en relevant que si les propriétaires des emplacements étaient, du fait de leurs modalités de rémunération en fonction du chiffre d'affaires du locataire, intéressés à la bonne marche des appareils justifiant qu'ils en assurent le nettoyage et la surveillance, ces obligations ne constituaient que l'accessoire de l'activité de location, sans excéder les tâches incombant normalement à un bailleur.

Par ailleurs, nous ne pensons pas, à l'inverse du ministre, qu'une facturation globale fasse, sur le plan pratique, obstacle à une déduction partielle sur la base d'une ventilation, pourvu que le contribuable en justifie le bien-fondé. Il est vrai que, dans le cas d'un contrat de services complexes, le client ne dispose normalement pas des données permettant de décomposer leur coût de revient, pour le fournisseur, en fonction du coût de la main d'œuvre ou du prix d'achat des biens et services utilisés par celui-ci. Mais, s'agissant d'une prestation de location à laquelle s'ajoutent des prestations additionnelles non accessoires, le contribuable peut proposer une clé de répartition pertinente, en se fondant, par exemple, sur le prix de marché de services similaires proposés séparément par des entreprises concurrentes.

Et la doctrine de l'administration admet que soit effectuée, sous la responsabilité de l'entreprise, une ventilation analogue, dans son principe, s'agissant des conventions de location, de sous-location ou de location-gérance portant à la fois sur des biens corporels et incorporels, comme c'est le cas en présence de la location d'un fonds de commerce comprenant la location de matériel et pour laquelle une redevance globale est prévue au contrat⁴.

Nous vous proposons donc de juger que les sommes versées en contrepartie de prestations complémentaires à une location de bien corporel de longue durée sont déductibles de la valeur ajoutée de l'entreprise, pour autant qu'elles ne constituent pas l'accessoire de cette location, sans qu'une facturation unique n'y fasse obstacle, pourvu que le contribuable justifie de la fraction déductible du prix acquitté.

Reste à décliner ces principes à l'espèce.

La cour a retenu une position mécaniste en déduisant de la nécessité d'interpréter strictement l'exclusion légale que l'ensemble des prestations et frais annexes à la location de biens corporels compris dans le coût global facturé par le prestataire étaient déductibles de la valeur

⁴ BOI-CVAE-BASE-20, § 270.

ajoutée. Elle a ensuite estimé que la société Eqiom Béton apportait la preuve de la « part des coûts des contrats ne relevant pas de la stricte location des camions » en se fondant sur une étude de l'observatoire économique du transport routier de marchandises, citée par la proposition de rectification, qui procédait à la décomposition des coûts d'exploitation moyens des entreprises opérant des véhicules de transport régional de 40 tonnes.

Cette solution est critiquable, dans la mesure où la cour n'a pas recherché si frais annexes dont la société réclamait la déduction correspondaient à des prestations complémentaires à la location des véhicules, et non à des prestations accessoires à celle-ci. Vous pourrez, par voie de conséquence, faire droit au moyen d'erreur de droit du ministre.

Nous ne vous proposons pas, en revanche, de retenir le terrain de l'erreur de qualification juridique également invoquée par le pourvoi (sur la nature du contrôle en cassation : *Société Photomaton*, n° 371436, *supra*). Il ne vous est, en effet, pas possible d'apprécier la nature, accessoire ou complémentaire, des prestations en cause, faute de pouvoir en cerner précisément les contours, en l'absence des contrats de location, qui n'ont pas été versés au dossier, même si la proposition de rectification s'en fait l'écho.

Quelques remarques, tout de même, à ce propos.

Le ministre invoquait, en appel, la jurisprudence civile, et cette référence est, effectivement, pertinente, la qualification de loyers devant, en principe, être retenue en présence d'un contrat de louage de choses relevant de l'article 1709 du code civil.

En la matière, la Cour de cassation distingue le contrat de transport, qui laisse au sous-traitant la libre utilisation de ses moyens sans que l'opérateur de transport ne puisse s'y opposer, du contrat de location de véhicule avec conducteur, où le loueur n'assume pas la maîtrise des opérations de transport (Com. 1er mars 2017, n° 15-12.785). En droit civil, l'enjeu de cette qualification réside dans le régime de la responsabilité : le dommage du fait du véhicule relèvera de la responsabilité du loueur, si la prestation correspond à un contrat de transport, alors qu'elle incombera au locataire, s'il s'agit d'une location de véhicule avec chauffeur.

Le fait, toutefois, que ces contrats aient pour objet la location d'un véhicule ne fait pas obstacle, en soi, à ce que puisse être caractérisée une prestation additionnelle de conduite ou de mise à disposition de personnel. Le contrat-type de location d'un véhicule industriel avec conducteur approuvé par décret distingue clairement, d'une part, les opérations de conduite, qui correspondent, essentiellement, à la manœuvre du véhicule et de ses équipements et à leur protection, et, d'autre part, les opérations de transport, qui recouvrent notamment la détermination de la nature du chargement, des lieux de chargement et déchargement des marchandises, des délais de livraison, etc. La maîtrise et la responsabilité des premières opérations incombent au loueur alors que celle des secondes relèvent du locataire, de sorte, par exemple, qu'une faute de conduite entraîne la responsabilité du loueur (Com. 26 mai 2010, n° 09-15.545).

Pour les contrats qui répondent, effectivement, à ce modèle, il ne nous paraît, à titre personnel, pas évident de conclure au caractère accessoire de la mise à disposition du

personnel de conduite par rapport à la mise à disposition du véhicule. Et une distinction entre les deux types de prestations permettrait, conformément à l'objet de la loi fiscale, d'assurer la neutralité du mode de jouissance des véhicules industriels utilisés par les entreprises pour transporter leurs marchandises, qu'elles en soient propriétaires ou qu'elles les prennent en location, lorsqu'elles font appel à du personnel extérieur pour en assurer la conduite.

Dans l'hypothèse où seraient reconnues des prestations additionnelles non accessoires, l'on peut, en revanche, nourrir quelque doute quant à la pertinence de la clé de répartition du prix proposé par la société. Celle-ci est fondée sur une décomposition des coûts des transporteurs, dont on ne sait pas, faute pour l'étude de référence d'avoir été versée aux dossiers, s'ils correspondent aux seuls coûts de location de véhicules avec chauffeurs, ni, faute de disposer des contrats conclus, s'il s'agit de coûts entrant effectivement dans les prestations facturées. Dans la mesure où les entreprises de transport routiers proposent, pour la plupart, des offres de location de véhicules avec ou sans chauffeur, il nous paraîtrait, ainsi, plus pertinent de se référer à la différence de prix entre ces deux types de prestations.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué et au renvoi de l'affaire devant la cour.