

61996C0043

Conclusions de l'avocat général Jacobs présentées le 13 novembre 1997. - Commission des Communautés européennes contre République française. - Manquement - Sixième directive 77/388/CEE du Conseil - Article 17, paragraphes 2 et 6 - Droit à déduction - Exclusions par des règles nationales antérieures à la sixième directive. - Affaire C-43/96.

Recueil de jurisprudence 1998 page I-03903

Conclusions de l'avocat général

1 Dans la présente affaire, la Commission a introduit, en vertu de l'article 169 du traité CE, un recours dirigé contre la République française et visant à faire constater que, en n'autorisant pas les assujettis à déduire, sous certaines conditions, la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») grevant les moyens de transport utilisés à des fins professionnelles, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de la sixième directive TVA (1), et notamment des dispositions de l'article 17, paragraphe 2.

La réglementation communautaire pertinente

2 Aux termes de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive:

«Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou qui lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti...»

3 Toutefois, l'article 17, paragraphe 6, de la directive prévoit:

«Au plus tard avant l'expiration d'une période de quatre ans à compter de la date d'entrée en vigueur de la présente directive, le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, déterminera les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée. En tout état de cause, sont exclues du droit à déduction les dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel, telles que les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation.

Jusqu'à l'entrée en vigueur des règles visées ci-dessus, les États membres peuvent maintenir toutes les exclusions prévues par leur législation nationale au moment de l'entrée en vigueur de la présente directive.»

4 Le Conseil n'a pas encore pris la décision prévue par la première phrase de cette disposition.

La réglementation française litigieuse

5 L'article 237 de l'annexe II du code général des impôts (ci-après le «CGI») prévoit:

«Les véhicules ou engins, quelle que soit leur nature, conçus pour transporter des personnes ou à usage mixte, qui constituent une immobilisation ou, dans le cas contraire, lorsqu'ils ne sont pas destinés à être revendus à l'état neuf, n'ouvrent pas droit à déduction.»

6 Sous réserve de certaines exceptions, cette règle vaut pour les bicyclettes, les motocyclettes, les voitures particulières, les bateaux, les avions et les hélicoptères. Elle ne s'applique pas aux véhicules commerciaux tels les camionnettes, camions et tracteurs. Les hélicoptères sont exclus du droit à déduction même s'ils sont utilisés pour des opérations de photographie, prises de vues, publicité, enseignement du pilotage, relevés topographiques ou géodésiques (2).

7 La Commission fait valoir que l'article 237 de l'annexe II du CGI, tel qu'interprété et appliqué par l'administration fiscale française, est contraire à l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive, en ce qu'il prive les assujettis du droit à déduction de la TVA afférente aux biens qui constituent «l'outil ou objet même» de leur activité. Par cette expression, la Commission limite l'objet de son recours aux cas dans lesquels les biens en question «sont une nécessité à tel point qu'ils conditionnent de façon absolue l'exercice de l'activité professionnelle elle-même», par opposition aux cas dans lesquels les biens «contribuent grandement à faciliter l'exercice de l'activité».

8 A titre d'exemple de biens utilisés en tant que véritable outil de l'activité d'un assujetti, la Commission se réfère dans la requête au cas d'une entreprise qui utilise des hélicoptères pour des travaux aériens autres que le transport de personnes. Dans sa lettre de mise en demeure du 6 septembre 1991, la Commission évoquait également le cas d'une auto-école dont l'activité impliquait l'utilisation de véhicules automobiles pour l'enseignement de la conduite. Toutefois, à la suite d'une modification de la législation française (3), autorisant la déduction de la TVA en ce qui concerne les véhicules affectés de façon exclusive à l'enseignement de la conduite, la Commission ne maintient plus ses griefs sur ce point.

9 Par contre, le recours de la Commission ne s'étend pas, par exemple, aux véhicules utilisés par un représentant de commerce ou un vétérinaire. Bien qu'ils facilitent considérablement l'exercice de l'activité, de tels biens ne sauraient, selon la Commission, être considérés comme l'outil d'une activité.

10 La République française et le Royaume-Uni, qui est intervenu à l'appui des conclusions de la République française, soutiennent que l'article 17, paragraphe 6, deuxième alinéa, de la directive autorise expressément le maintien de l'ensemble des dispositions françaises qui - ainsi que la Commission l'admet - sont antérieures à l'entrée en vigueur de la sixième directive. Nous partageons ce point de vue.

11 La Commission soutient que la République française donne des dispositions de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, une interprétation détachée du contexte. A son avis, le terme «exclusions» utilisé au second alinéa de l'article 17, paragraphe 6, constitue une contraction de l'expression «seront exclues les dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel» figurant dans la deuxième phrase du premier alinéa du même article 17, paragraphe 6. Les dépenses afférentes à des biens qui constituent l'objet même de l'activité de l'assujetti ne peuvent en aucun cas être assimilées à des dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel et, partant, ne sauraient faire l'objet des exclusions visées au second alinéa.

12 Toutefois, cette analyse est incorrecte. La première phrase de l'article 17, paragraphe 6, premier alinéa, prévoit l'adoption par le Conseil de règles déterminant les dépenses «n'ouvrant pas droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée». La seconde phrase de cet alinéa ajoute que, «en tout état de cause, seront exclues du droit à déduction les dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel, telles que les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation» (4). Il ressort tant du libellé que de la structure de cet alinéa que l'on prévoyait l'adoption par le Conseil de règles détaillées concernant l'ensemble des catégories de dépenses n'ouvrant pas droit à déduction, y compris - mais non exclusivement - les dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel.

13 En vertu du second alinéa de l'article 17, paragraphe 6, les États membres ont la faculté «jusqu'à l'entrée en vigueur des règles visées ci-dessus» de maintenir «toutes les exclusions» prévues par leur législation nationale au moment de l'entrée en vigueur de la sixième directive. Le second alinéa est par conséquent lié, non pas à la seconde phrase du premier alinéa, mais à la première phrase: les États membres sont en droit, en vertu du second alinéa, de maintenir toutes les exclusions dans les domaines qui doivent faire l'objet de règles communes adoptées par le Conseil en application de la première phrase de l'article 17, paragraphe 6.

14 L'analyse qui précède est conforme à la genèse de l'article 17, paragraphe 6. Dans l'exposé des motifs accompagnant sa proposition de sixième directive du Conseil (5), la Commission indiquait que:

«certaines dépenses, même lorsqu'elles sont exposées dans le cadre du fonctionnement normal de l'entreprise, sont également destinées à satisfaire des besoins privés, et que leur ventilation entre partie 'professionnelle' et partie 'privée' ne peut faire l'objet d'un véritable contrôle» (6).

15 En conséquence, l'article 17, paragraphe 6, de la proposition prévoyait:

«N'ouvrent pas droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée dont ils avaient été grevés:

a) les dépenses de logement, d'hébergement, de restaurant, de nourriture, de boisson, de divertissement, de transport de personnes, lorsqu'elles ne sont pas exposées par des entreprises ayant pour objet, à titre principal ou accessoire, l'exercice de telles activités;

b) les dépenses somptuaires;

c) les frais de réception;

...»

16 Il est par conséquent clair, d'une part, que, en rédigeant cette proposition, la Commission s'est préoccupée non seulement de ce que certains chefs de dépenses exposées par les assujettis n'avaient pas un caractère strictement professionnel, mais également de ce que certaines dépenses, bien qu'engagées dans le cadre du fonctionnement normal de l'entreprise, étaient difficiles à ventiler entre partie professionnelle et partie privée (7). D'autre part, il ressort d'une comparaison des textes respectivement proposés et adoptés de l'article 17, paragraphe 6, que, bien que, lors de l'adoption de la sixième directive, les États membres aient été pour l'essentiel d'accord en ce qui concerne certaines catégories de dépenses, notamment celles de luxe, de divertissement et de représentation, aucun accord n'a pu être atteint en ce qui concerne le régime applicable au transport de personnes.

17 Les propositions soumises par la Commission en application de la première phrase de l'article 17, paragraphe 6, fournissent d'autres éléments utiles quant au point de savoir ce que la Commission considérait elle-même comme étant l'étendue des questions sur lesquelles une décision a été différée lors de l'adoption de la sixième directive. La proposition de la Commission

présentée le 25 janvier 1983 d'une douzième directive du Conseil (8), outre qu'elle énonçait des règles écartant la déduction de la taxe grevant les dépenses de transport (9), les dépenses de logement, de nourriture ou de boisson (10), les dépenses de réception (11), ainsi que les dépenses de divertissement et de luxe (12), contenait des dispositions détaillées en ce qui concerne les moyens de transport. L'article 1er, paragraphe 1, de la proposition prévoyait qu'étaient exclues du droit à déduction de la TVA «les dépenses relatives à l'acquisition, la fabrication ou l'importation, au crédit-bail ou à la location, à l'utilisation, à la transformation, la réparation et l'entretien de voitures de tourisme, de bateaux de plaisance, d'aéronefs de tourisme ou de motocycles». La notion de «voiture de tourisme» était définie comme «tout véhicule routier, y compris sa remorque, autre que ceux qui, d'après leur type de construction ou leur équipement, sont destinés uniquement au transport de marchandises, ou qui sont destinés à une utilisation ayant un caractère industriel ou agricole, ou qui comportent plus de neuf places assises, y compris la place du conducteur». L'article 1er, paragraphe 2, prévoyait des exceptions pour les véhicules:

- «a) affectés au transport à titre onéreux de personnes;
- b) affectés à l'enseignement de la conduite ou à l'entraînement;
- c) affectés à la location;
- d) faisant partie du stock d'exploitation d'une entreprise.»

18 Le 20 février 1984, la Commission a présenté une proposition modifiée (13) dans laquelle elle a changé le régime applicable aux voitures de tourisme et motocycles. En vertu d'un nouveau paragraphe 1 bis, inséré à l'article 1er, les États membres devaient limiter le droit à déduction dans une proportion de la TVA afférente à ces biens. En outre, la Commission proposait l'insertion d'un nouvel article 3 bis ainsi libellé:

«En ce qui concerne les dépenses énumérées aux articles 1, 2 et 3, l'assujetti peut, lorsqu'il prouve qu'il s'agit de dépenses exclusivement professionnelles, demander l'application de l'article 17, paragraphe 2, de la directive 77/388/CEE.

Les États membres maintiennent ou mettent en place un dispositif de contrôle a posteriori visant à garantir que ces dépenses ont un caractère exclusivement professionnel.»

19 Les propositions que la Commission a présentées en application de la première phrase de l'article 17, paragraphe 6 (et qui sont désormais retirées à la suite du désaccord persistant au sein du Conseil), tendaient par conséquent à l'adoption de règles communes relatives aux restrictions à apporter aux déductions de la taxe en amont en ce qui concerne les moyens de transport en général et à la portée des exceptions à accorder pour certains types d'activité tels que les auto-écoles ou les entreprises de louage de voitures ou, d'une manière plus générale, pour les assujettis capables de justifier d'un usage à des fins exclusivement professionnelles. En d'autres termes, elles portaient précisément sur les points débattus en l'espèce.

20 Au cours de la procédure, la Commission a souligné la grave altération du système de TVA que provoquent les règles excluant la déduction de la taxe en ce qui concerne les véhicules de transport de personnes. Elle fait valoir que la République française n'a pas établi en quoi les véhicules et autres engins en cause requièrent un régime spécial et soutient que les règles françaises sont disproportionnées par rapport à l'objectif consistant à prévenir les risques de fraude. Les cas d'utilisation de tels biens pour satisfaire des besoins privés pourraient être réglés par la voie normale, c'est-à-dire soit grâce à une régularisation des droits à déduction d'un assujetti en application des articles 17 et 19 ou grâce à une taxation de la consommation finale au sens des articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2.

21 Il ne nous paraît pas nécessaire, en l'espèce, que la République française expose le bien-fondé de ses règles. Ainsi que nous l'avons indiqué, il ressort clairement tant du libellé que de la genèse de l'article 17, paragraphe 6, ainsi que des propositions présentées par la Commission en application de la première phrase de cette même disposition, qu'il n'existe à ce jour aucune règle commune régissant la déduction de la TVA afférente aux véhicules de transport de personnes et que, en attendant que de telles règles soient adoptées, les États membres sont en droit de maintenir toutes les exclusions dans ce domaine qu'ils appliquaient au moment où la sixième directive est entrée en vigueur. L'article 17, paragraphe 6, ne se borne pas, contrairement à ce que la Commission semble suggérer, à conférer aux États membres le pouvoir de maintenir des mesures de lutte contre la fraude dont il appartient au juge de contrôler la légalité à l'aune du principe de proportionnalité.

22 En définitive, il ne nous paraît pas tout à fait surprenant que certains États membres estiment que les véhicules de transport de personnes méritent un régime particulier. Ainsi que la Commission l'a elle-même indiqué dans l'exposé des motifs relatif à sa proposition de sixième directive, l'utilisation de tels biens à des fins privées est particulièrement difficile à contrôler; en outre, s'agissant de véhicules de luxe, la consommation finale et les éléments d'ordre professionnel peuvent s'avérer indiscernables. De surcroît, la valeur très élevée de ces biens constitue une forte incitation à un usage privé non déclaré. Pour des raisons analogues, certains États membres limitent également la déductibilité des dépenses afférentes aux véhicules à moteur aux fins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés (14).

23 Il n'en demeure pas moins déplorable que le Conseil ne soit pas parvenu à un accord. Ainsi que la Commission l'a exposé lors de l'audience dans des termes d'une clarté méritoire, les règles qui empêchent les assujettis de déduire la TVA afférente à des catégories de dépenses aussi importantes altèrent gravement le fonctionnement et la neutralité du système de la TVA. En outre, nous doutons que le risque de fraude fiscale puisse justifier une exclusion complète de ces biens du mécanisme de déduction.

24 Il est cependant tout aussi clair que le problème appelle une solution législative. Cette constatation est largement corroborée par la faiblesse du critère que la Commission a suggéré en l'espèce. Le simple fait qu'un véhicule de transport de personnes constitue «l'outil même de l'activité» n'écarter pas la possibilité de fraude fiscale ou de non-imposition de la consommation finale. A l'inverse, un véhicule qui ne constitue pas «l'outil même de l'activité» peut néanmoins être indispensable à l'exercice d'une activité, ainsi que le confirment les exemples que la Commission elle-même a indiqués comme étant des cas se situant en dehors du cadre de son action, à savoir les véhicules à moteur utilisés par des représentants de commerce ou des vétérinaires de campagne. Le critère - peut-être inévitablement - simpliste que la Commission a proposé à la Cour en l'espèce peut être mis en contraste avec la série de règles plus élaborées qu'elle a présentées dans le cadre de sa proposition de douzième directive. Il est de toute façon clair que, ainsi que la République française et le Royaume-Uni le font remarquer, le critère proposé en l'espèce ne trouve aucun fondement dans la sixième directive.

25 Contrairement à ce que la Commission prétend, nous ne pensons pas que les commentaires que nous avons faits aux points 78 et 79 de nos conclusions présentées sous l'arrêt Lennartz (15) lui soient d'un quelconque secours. Ainsi que le Royaume-Uni le relève, dans ces conclusions, nous avons simplement suggéré que l'article 17, paragraphe 6, n'autorisait pas une exclusion générale telle que celle que comporte une règle en vertu de laquelle des biens sont considérés comme étant affectés entièrement à l'usage privé lorsque la part d'usage professionnel est minime. Sur le fondement de la proposition de sixième directive et de la proposition de douzième directive, nous sommes parvenu à la conclusion que les mesures visées par la dernière phrase de l'article 17, paragraphe 6, étaient celles concernant des catégories particulières de biens, telles que les véhicules à moteur, dont l'utilisation pour les besoins de l'entreprise est difficile à vérifier.

Les règles françaises en cause en l'espèce relèvent manifestement de cette catégorie.

Conclusion

26 En conséquence, nous estimons que la Cour devrait:

1) rejeter le recours de la Commission;

2) condamner la Commission aux dépens.

(1) - Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

(2) - Documentation administrative de base (DB) de l'administration fiscale française (série 3 C A, division D, feuillets 1532 à 1533, mise à jour au 1er mai 1990), figurant en annexe au mémoire en défense de la République française.

(3) - Article 237 septies A du CGI, introduit par l'article 13 de la loi du 26 juillet 1991.

(4) - A la lumière des autres versions linguistiques, il semble qu'il faille comprendre l'expression «in no circumstances» dans la version anglaise dans le sens de «not in any event»: voir, par exemple, les versions linguistiques allemande («auf jeden Fall»), française («en tout état de cause»), italienne («comunque») et néerlandaise («in elk geval»).

(5) - Bulletin des Communautés européennes, supplément 11/73.

(6) - Ibidem, p. 19.

(7) - Voir également dans le même sens le deuxième considérant de la proposition de douzième directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - système commun de taxe sur la valeur ajoutée: dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée, COM (82) 87 final (JO 1983, C 37, p. 8).

(8) - Précitée à la note 7.

(9) - Article 2.

(10) - Article 3.

(11) - Article 4.

(12) - Article 5.

(13) - COM(84) 84 final (JO C 56, p. 7).

(14) - Voir, par exemple, en ce qui concerne la France, Lefebvre Francis: Fiscal 1996, p. 162 à 163 et 309, et, en ce qui concerne le Royaume-Uni, UK Tax Guide, Butterworths, 1995-1996, p. 479 à 480.

(15) - Arrêt du 11 juillet 1991 (C-97/90, Rec. p. I-3795).