

MISE À DISPOSITION, À TITRE ONÉREUX, DE VOITURES PAR DES PROFESSIONNELS DE L'AUTOMOBILE À LEURS CLIENTS... L'ADMINISTRATION MODIFIE SA POSITION

L'administration fiscale a toujours considéré que pour pouvoir échapper à la limitation de déduction de la T.V.A de 50% prévue à l'article 45§2 du code, les **voitures destinées à être louées dans le cadre d'une activité économique spécifique** devaient être le fait d'assujettis dont l'activité économique consiste dans la location de véhicules automobiles, accessible à quiconque. Ces assujettis devaient pouvoir justifier de l'exploitation d'une véritable activité de location régulière, indépendante et ouverte au public en général ; de manière telle que quiconque (client ou non) souhaitant prendre une voiture en location, puisse s'adresser à une telle entreprise.

La jurisprudence, parfois controversée sur le sujet, a produit des jugements et des arrêts en sens divers, mais jusqu'il y a peu l'administration a toujours campé sur ses positions.

Celles-ci avaient déjà été mises à mal par la réponse du Ministre des finances à une question parlementaire orale (Question orale n° 13053 de M. Gustin du 22.11.2006). Le ministre avait répondu qu'un assujetti qui s'organise pour mettre à disposition de quiconque de sa clientèle des voitures automobiles pendant une certaine durée moyennant le paiement d'un prix conforme au marché, devait pouvoir bénéficier de la déduction totale de la TVA grevant l'acquisition et les frais se rapportant aux véhicules utilisés à cette fin.

Les arrêts rendus par la Cour de Cassation en date du 19 janvier 2007 ont eu définitivement raison de la position de l'administration et celle-ci, par décision n° E.T.113.611 dd. 07.11.2007, a précisé les conditions et circonstances excluant la limitation de déduction de 50%.

Notion d'activité économique spécifique précisée par la Cour de Cassation

Par activité économique (spécifique) de location de véhicules automobiles, il y a lieu d'entendre, une activité de location de véhicules automobiles orientée vers le public et non-occasionnelle. Il n'est pas exigé que cette activité soit unique ou la plus importante, ou encore que l'offre soit faite à une clientèle illimitée. Il peut s'agir, par exemple, d'une activité accessoire qui est produite automatiquement par une autre activité de l'assujetti et l'offre peut être faite uniquement à un public visé.

Voitures échappant à la limitation

Voitures qui sont destinés à être effectivement données en location (ce qui implique le paiement d'un prix, en principe, conforme au marché) et qui reçoivent cette destination.

Cas où la limitation de 50% ne s'applique pas

- Mise à la disposition de clients de voitures de remplacement dans l'attente de la réparation ou l'entretien du véhicule de ces derniers ;
- Mise à la disposition de clients de voitures de remplacement dans l'attente de la livraison d'une nouvelle voiture ;
- Mise à la disposition de clients d'une voiture de remplace-

- ment dans le cadre d'un service d'assistance ;
- Mise de voitures à la disposition de sociétés liées.

Cas où la limitation de 50% s'applique

- Lorsque les assujettis ne louent des voitures que de temps en temps (activité occasionnelle) ;
- Lorsque les assujettis se limitent à louer des voitures à, par exemple, des actionnaires, des administrateurs ou des membres du personnel... ;
- Aux voitures qui sont mises gratuitement à disposition de gérants, administrateurs, organes de direction, membres du personnel..., avec constitution, dans le chef de ces derniers, d'un avantage de toute nature.
- Aux voitures mises partiellement à disposition de clients et utilisées partiellement à d'autres fins (par exemple : besoins professionnels propres ou mise à disposition gratuite à des fins étrangères à l'entreprise).

Régularisation de la T.V.A non déduite

Les assujettis qui se trouvent dans une des situations pour lesquelles la limitation de 50% ne s'applique pas et qui auraient néanmoins, sur base de la doctrine administrative antérieure, limité la déduction de la T.V.A à 50%, peuvent – s'ils se trouvent encore dans le délai de 3 ans prévu à l'AR 3 art 4 - exercer leur droit à déduction complémentaire.

Concrètement, ils peuvent reprendre le montant de la taxe déductible en case 59 d'une déclaration à déposer avant la fin de la 3ème année civile qui suit la date de naissance du droit à déduction (soit la date d'exigibilité initiale de la taxe).

Le souhait d'être complet m'impose de signaler que pour les droits à déduction nés avant le 7 juillet 2003 et non encore exercés, l'ancien délai de 5 ans et les anciennes procédures restent d'application. Ceci signifie qu'il y a lieu, si c'est le cas, d'introduire avant l'expiration de ce délai de 5 ans, une demande écrite au bureau de T.V.A local. La déduction ne pourra effectivement être exercée qu'après autorisation, via la case 62 de la déclaration concernée.

Application du régime de la circulaire 9/1985

Pour les voitures destinées in fine à la revente (ayant, par conséquent, bénéficié de la déduction intégrale de la T.V.A lors de l'acquisition) mais qui, dans cette attente, soit font l'objet de locations occasionnelles, soit sont à la fois mises à disposition de clients et utilisées pour les besoins professionnels propres de l'exploitant, l'autorisation de la circulaire 9/85 constitue une possibilité de substitution pour éviter la limitation de déduction de 50%.

En principe, l'utilisation de ces voitures dans les conditions décrites à l'alinéa précédent, implique l'application du prélèvement prévu à l'article 12§1, 3° du code et la T.V.A qui est sur due sur base du prix d'achat, n'est déductible à concurrence

de 50%.

Cette autorisation, à solliciter au bureau de T.V.A, s'applique aux voitures dont l'utilisation se fait, en règle, sous couvert de plaques « marchand » (possibilité conditionnelle et restrictive, également pour les plaques ordinaires).

Pour en bénéficier, il faut justifier être intervenu dans la vente d'au moins 24 voitures pendant une période de 24 mois prenant cours le mois qui suit la demande.

Les véhicules utilisés doivent être inscrits dans un registre spécial, avec référence à la date d'utilisation et à la date de revente.

La régularisation éventuelle dépend de la durée d'utilisation de la voiture neuve par l'assujetti. Les voitures d'occasion, par contre, ne sont soumises à aucun délai.

Si la date de revente du véhicule neuf concerné intervient

- dans les **3 mois**, aucune régularisation ne doit survenir;
- entre **3 et 18 mois** et au plus tard **fin de l'année** qui suit la première utilisation dans les conditions indiquées, l'assujetti doit supporter la moitié de la T.V.A. sur la différence entre le prix d'achat du véhicule et son prix de vente (la T.V.A. est due sur la différence entre ces deux montants avec, en principe, déduction de la moitié). En conséquence, si le prix de vente est au moins égal au prix d'achat, aucune T.V.A n'est due.

- après **18 mois**, le prélèvement s'applique comme si la voiture avait été achetée directement comme bien d'investissement (T.V.A due sur le prix d'achat initial du véhicule, avec déduction de moitié).

N.B.

Ce régime de faveur ne joue pas pour les frais d'utilisation des véhicules : la déduction reste, en tout état de cause, limitée à 50 %.

Il ne concerne pas davantage les véhicules pris en location, par le professionnel de l'automobile (voir à ce sujet les QP 1047 du 5/7/2002 et 725 du 15/6/2001 F 2002/8/10).

Pour plus de détails concernant les conditions et modalités d'application du régime, il est renvoyé à la circulaire 9 du 30.07.1985 disponible sur la base de données fiscales «Fisconet ».

J-N PHILIPPART
Professeur de T.V.A.
CBCEC de Liège