

Numéros du rôle : 2153, 2154 et 2155
Arrêt n° 36/2002 du 13 février 2002

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 45, § 2, du Code de la T.V.A., posée par le Tribunal de première instance de Charleroi.

La Cour d'arbitrage,

composée des juges L. François et M. Bossuyt, faisant fonction de présidents, et des juges P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen et E. Derycke, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le juge L. François,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. Objet de la question préjudicielle

Par trois jugements du 29 mars 2001 en cause respectivement de la s.a. A.B.C.E.C., de la s.a. Autech et de la s.a. Escam contre l'Etat belge, dont les expéditions sont parvenues au greffe de la Cour d'arbitrage le 30 mars 2001, le Tribunal de première instance de Charleroi a posé la question préjudicielle suivante :

« Interprété dans le sens où il limite le droit des auto-écoles à la déduction de la taxe en cas de livraison, importation et acquisition intra-communautaire de voitures automobiles servant au transport de personnes, et pour les biens et services se rapportant à ces véhicules, à concurrence de 50 % des taxes qui ont été acquittées, et ce quelle que soit la destination économique donnée auxdits véhicules, l'article 45, § 2, du Code de la T.V.A. ne viole-t-il pas les articles 10 et 11 de la Constitution ? »

II. Les faits et les procédures antérieures

Les sociétés anonymes A.B.C.E.C., Autech et Escam sont des entreprises d'auto-école. Dans le cadre de leurs activités, elles acquièrent des véhicules automobiles, pour lesquels elles déduisent 50 p.c. de la T.V.A. supportée lors des achats. Après une certaine période d'utilisation, elles revendent les véhicules aux vendeurs originaires, déclarent à ce moment la taxe due en considération du montant de la revente et opèrent d'autre part une régularisation portant sur la moitié de la taxe non déduite lors de l'acquisition. L'Administration de la T.V.A. conteste la régularisation lorsque l'opération s'accompagne de l'établissement d'une facture de revente. En conséquence, elle a décerné des contraintes à l'encontre des trois sociétés. Celles-ci ont formé opposition aux contraintes, en postulant leur mise à néant.

Saisi de ces litiges, le Tribunal de première instance de Charleroi relève que la limitation de la déduction de la T.V.A. acquittée sur les véhicules automobiles servant au transport de personnes n'est pas applicable, en vertu de l'article 45, § 2, alinéa 2, du Code de la T.V.A., aux véhicules destinés à être utilisés exclusivement pour le transport rémunéré de personnes. Il constate que les activités professionnelles des sociétés demandresses ne correspondent pas à cette exception et que la loi leur a dès lors été appliquée correctement. Faisant droit à une demande des sociétés en cause, qui estiment que l'article 45, § 2, du Code de la T.V.A. est discriminatoire et disproportionné, étant donné que les auto-écoles utilisent leurs véhicules à des fins exclusivement professionnelles, il pose à la Cour la question préjudicielle énoncée ci-dessus.

III. La procédure devant la Cour

Par ordonnances du 30 mars 2001, le président en exercice a désigné les juges des sièges respectifs conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé qu'il n'y avait pas lieu de faire application dans ces affaires des articles 71 ou 72 de la loi organique.

Par ordonnance du 24 avril 2001, la Cour a joint les affaires.

Les décisions de renvoi ont été notifiées conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 25 juin 2001.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 30 juin 2001.

Des mémoires ont été introduits par :

- la s.a. A.B.C.E.C., la s.a. Autech et la s.a. Escam, ayant toutes les trois leur siège social à 6000 Charleroi, place de la Digue 28, par lettre recommandée à la poste le 7 août 2001;

- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 9 août 2001.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 7 septembre 2001.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- la s.a. A.B.C.E.C., la s.a. Autech et la s.a. Escam, par lettre recommandée à la poste le 4 octobre 2001;

- le Conseil des ministres, par lettre recommandée à la poste le 8 octobre 2001.

Par ordonnance du 28 juin 2001, la Cour a prorogé jusqu'au 30 mars 2002 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 28 novembre 2001, la Cour a déclaré les affaires en état et fixé l'audience au 19 décembre 2001.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 29 novembre 2001.

Par ordonnance du 19 décembre 2001, le juge L. François, faisant fonction de président, a complété le siège par le juge E. Derycke.

A l'audience publique du 19 décembre 2001 :

- ont comparu :

. Me O. Deladrière *loco* Me C. Bullman, avocats au barreau de Charleroi, pour la s.a. A.B.C.E.C., la s.a. Autech et la s.a. Escam;

. Me J.-F. Dizier, avocat au barreau de Charleroi, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs P. Martens et M. Bossuyt ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- les affaires ont été mises en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

IV. *En droit*

- A -

Position des parties demandereses devant le juge a quo

A.1. Les sociétés demandereses exposent que la limite à la déduction établie par l'article 45, § 2, du Code de la T.V.A. est fondée sur la présomption que les véhicules automobiles, même acquis pour des raisons professionnelles, ne peuvent être affectés exclusivement à des fins professionnelles. Cette présomption explique que le législateur n'ait reconnu que très peu d'exceptions à la limitation de la déduction. Parmi celles-ci, elles citent l'exception établie par l'article 45, § 2, alinéa 2, b), du Code de la T.V.A., qui vise l'acquisition de véhicules destinés à être utilisés exclusivement pour le transport rémunéré de personnes. L'Administration de la T.V.A. considère que cette exception ne peut profiter qu'aux exploitants de taxis et aux entreprises de pompes funèbres pour les corbillards.

A.2. Les demandereses font valoir que les différences entre les activités des exploitants de taxis et des entreprises de pompes funèbres permettent de constater que le critère de l'activité ne peut à lui seul constituer une justification objective et raisonnable pour le traitement distinct entre ces acteurs économiques et elles-mêmes.

A.3. Les demandereses ajoutent que la limitation de la possibilité de déduction au-delà de 50 p.c. aux taxis et corbillards n'est pas justifiable au regard des règles plus générales caractérisant le régime de la T.V.A. A ce sujet, elles font valoir que ce régime repose sur le principe fondamental selon lequel c'est la destination présumée des biens qui justifie la déduction. Elles estiment qu'il ne peut être contesté que tout comme les taxis et les corbillards, les véhicules acquis par une auto-école sont affectés à l'exercice exclusif d'une activité commerciale, et que cette activité entraîne le paiement d'une rémunération et un transport de personnes.

Position du Conseil des ministres

A.4. Après avoir établi l'historique de la disposition en cause, le Conseil des ministres procède à son analyse. Il en déduit premièrement que les corbillards n'ont jamais été considérés comme des voitures automobiles servant au transport de personnes ou comme des véhicules qui peuvent servir tant au transport de personnes qu'au transport de marchandises pour l'application de la limitation du droit à déduction inscrite sous l'article 45, § 2, du Code de la T.V.A. S'agissant de l'exception à la limitation de la déduction reprise sous l'article 45, § 2, alinéa 2, b), le Conseil des ministres précise qu'elle vise essentiellement les exploitants de taxis, et qu'elle est en principe subordonnée à une utilisation exclusive du véhicule pour le transport rémunéré de personnes.

A.5. Le Conseil des ministres expose que pour la fixation des déductions en matière de T.V.A., la détermination dans le chef d'un assujetti de l'utilisation pour son activité économique et de l'utilisation privée d'une voiture est très difficilement contrôlable, et qu'elle est un sujet de désaccord permanent entre l'assujetti et l'administration fiscale. C'est dès lors pour rencontrer cette situation et pour contrecarrer le recours à des pratiques frauduleuses avérées que le législateur a choisi de permettre à l'assujetti de déduire la T.V.A. grevant les dépenses relatives au véhicule, mais en limitant uniformément la déduction à la moitié des taxes acquittées. S'agissant d'une disposition dérogatoire, elle est appliquée de manière restrictive. Le législateur a prévu que la limitation du droit à déduction ne s'applique pas aux voitures automobiles, lorsque le véhicule fait l'objet même de l'activité économique de l'assujetti.

A.6. Le Conseil des ministres estime que la situation des entreprises d'auto-école qui utilisent des voitures de tourisme pouvant par leur nature même faire l'objet d'une utilisation privée est tout à fait similaire à celle de tout assujetti utilisant une voiture de tourisme dans le cadre de son activité économique, comme bien d'investissement, et que, partant, elle diffère fondamentalement de la situation du transporteur, en ce que, pour cette catégorie de personnes, l'utilisation d'un véhicule se confond avec l'activité de transport rémunéré.

A.7. Le Conseil des ministres considère que la différence de traitement en cause repose sur un double critère objectif : d'une part, la conception et l'aménagement du véhicule même qui le destinent ou non essentiellement au transport de personnes et, d'autre part, l'identification ou non entre le véhicule et l'activité économique exercée par l'assujetti. Il ajoute que cette différence de traitement est raisonnablement justifiée compte tenu du but et des effets de la disposition dérogatoire inscrite sous l'article 45, § 2, du Code de la T.V.A., à savoir éviter les difficultés de détermination de l'affectation « privée » d'une voiture destinée essentiellement au transport de personnes et contrecarrer le recours à des pratiques frauduleuses.

Mémoire en réponse des demanderesses devant le juge a quo

A.8. Les demanderesses répondent que les directives européennes citées par le Conseil des ministres rappelaient que le principe de base était d'exclure le droit à la déduction dans l'hypothèse où le véhicule était utilisé à des fins partiellement privées, mais que par contre, l'utilisation exclusive à des fins professionnelles permettait en toute hypothèse une déduction totale de la taxe. Elles en déduisent que, bien que reprenant cet objectif, le projet de loi initial créant le Code de la T.V.A. est plus strict que les directives. Les demanderesses reprennent l'historique effectué par le Conseil des ministres pour en conclure que la déduction doit s'opérer en fonction de la nature de l'affectation professionnelle ou privée du véhicule, et ce, même si l'activité ne consiste pas nécessairement à effectuer un transport rémunéré de personnes.

A.9. Elles conviennent que le véritable objectif poursuivi par le législateur est la prévention des abus et fraudes dans la détermination de la nature de l'affectation donnée aux véhicules automobiles, et considèrent que la dérogation en faveur des taxis n'est pas fondée sur la nature de leur activité, mais bien sur l'affectation présumée donnée au véhicule. Elles en concluent que les explications du Conseil des ministres ne peuvent justifier la différence de traitement entre elles et les exploitants de taxis qui bénéficient du droit de déduire la T.V.A. à concurrence de 100 p.c. Elles estiment encore que l'administration pourrait, tout aussi facilement que pour les taxis, effectuer le contrôle de la nature de l'affectation professionnelle des véhicules et par là, réaliser le but poursuivi. Il en résulte que l'article 45, § 2, du Code de la T.V.A. viole les articles 10 et 11 de la Constitution.

Mémoire en réponse du Conseil des ministres

A.10. Le Conseil des ministres répond que le droit à la déduction de la T.V.A. n'est pas absolu, et qu'il souffre de nombreuses exceptions. Concernant l'article 45, § 2, du Code de la T.V.A., il expose que l'affectation par un assujetti d'un véhicule à l'exercice de son activité économique n'écarte pas en soi l'application de la restriction imposée par cette disposition. C'est précisément cette affectation que le législateur a voulu contrôler. Il en résulte que la situation des exploitants d'auto-écoles est traitée de la même façon que celle de tout assujetti qui utilise une voiture automobile pour exercer son activité économique.

A.11. Enfin, le Conseil des ministre ajoute que l'activité économique des auto-écoles est totalement étrangère au transport rémunéré de personnes visé à l'article 45, § 2, alinéa 2, b). Elle n'entre pas en concurrence avec celle de l'entreprise de taxis, de sorte que la non-application aux exploitants de taxis de la limitation du droit à déduction ne peut porter préjudice aux exploitants d'auto-écoles.

- B -

B.1. Les questions préjudicielles portent sur l'article 45, § 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, qui dispose :

« Pour la livraison, l'importation et l'acquisition intracommunautaire de voitures automobiles servant au transport de personnes, y compris les véhicules qui peuvent servir tant au transport de personnes qu'au transport de marchandises, et pour les biens et les services se rapportant à ces véhicules, la déduction ne peut dépasser en aucun cas 50 p.c. des taxes qui ont été acquittées.

Cette disposition n'est toutefois pas applicable :

a) aux véhicules destinés à être vendus ou donnés en location par un assujetti dont l'activité économique spécifique consiste dans la vente ou la location de véhicules automobiles;

b) aux véhicules destinés à être utilisés exclusivement pour le transport rémunéré de personnes;

[...] ».

B.2. Le juge *a quo* interroge la Cour sur la différence de traitement qu'établit cette disposition entre les assujettis dont l'activité est le transport rémunéré de personnes, qui peuvent déduire la totalité des taxes acquittées lors de l'acquisition des véhicules utilisés pour cette activité, et les entreprises d'auto-écoles, qui ne peuvent déduire que 50 p.c. des taxes acquittées pour l'acquisition des véhicules utilisés pour les cours qu'elles dispensent.

B.3.1. Le projet de Code de la taxe sur la valeur ajoutée déposé à la Chambre en 1968 interdisait toute déduction des taxes ayant grevé l'acquisition de véhicules servant au transport de personnes, en cas d'usage mixte professionnel et privé des véhicules en question, sauf lorsqu'ils « font l'objet même de l'activité professionnelle de l'assujetti (véhicules achetés par un commerçant en automobiles ou par un professionnel de la location de véhicules), ou lorsqu'ils sont utilisés exclusivement pour le transport rémunéré de personnes (exploitant d'autocars ou de taxis, agence de voyage) ou pour le transport des membres du personnel de l'assujetti de leur domicile sur les lieux du travail » (*Doc. parl.*, Chambre, S.E. 1968, n° 88/1, p. 43). Cette exclusion était « justifiée par le fait qu'il s'agit de véhicules qui

sont normalement utilisés tant pour l'usage privé que pour un usage professionnel, de sorte que la détermination de la mesure dans laquelle la déduction pourrait se faire en vertu de l'article 46, § 1er, donnerait lieu constamment à des difficultés » (*ibid.*).

B.3.2. Le Gouvernement déposa ensuite en commission de la Chambre un amendement tendant à permettre la déduction des taxes acquittées au prorata de l'utilisation professionnelle et privée des véhicules concernés, avec un plafond de déductibilité de 50 p.c. (*Doc. parl., Chambre, S.E. 1968, n° 88/15, p. 133*). Les taxes grevant les véhicules utilisés à des fins exclusivement professionnelles étaient, dans ce système, totalement déductibles.

B.3.3. Après un an d'application de cette disposition, constatant que « les services de l'Administration de la T.V.A. [étaient] confrontés constamment [à] des difficultés pour déterminer l'usage auquel les voitures automobiles sont effectivement affectées : usage exclusivement professionnel, usage exclusivement privé, usage mixte » et que, « ce qui est plus grave, certains assujettis se [livraient] à une fraude caractérisée », le législateur a jugé qu'il y avait là « une situation malsaine à laquelle il [fallait] porter remède afin de protéger l'Etat contre des abus » (*Doc. parl., Chambre, 1971-1972, n° 97/1, pp. 1-2*). Il a opté pour « un régime uniforme accordant, dans la mesure où elles sont utilisées à des fins professionnelles, une déduction pour toutes les voitures automobiles appartenant à des assujettis sans que cette déduction puisse dépasser en aucun cas 50 p.c des taxes qui ont été acquittées » (*Doc. parl., Chambre, 1971-1972, n° 97/3, p. 2*). Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 22 juin 1972, la déduction des taxes ayant grevé l'acquisition de véhicules automobiles servant au transport de personnes, qu'ils soient utilisés partiellement ou exclusivement pour l'activité professionnelle de l'assujetti, est limitée à 50 p.c. des taxes acquittées.

B.4.1. Cette limitation est une mesure pertinente et proportionnée à l'objectif de prévenir la fraude fiscale et de protéger les intérêts du Trésor spécialement dans un domaine où il est malaisé de vérifier si les véhicules sont utilisés à des fins professionnelles ou privées.

B.4.2. La mesure qui limite à 50 p.c. la déduction des taxes acquittées pour la livraison, l'importation et l'acquisition intracommunautaire de voitures automobiles servant au transport de personnes, y compris les véhicules qui peuvent servir tant au transport de personnes qu'au transport de marchandises, et pour les biens et les services se rapportant à ces véhicules, n'est pas contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution. Le législateur a pu raisonnablement considérer que le risque de fraude était moins élevé chez les assujettis qui utilisent leurs véhicules pour le transport rémunéré de personnes exclusivement. Il a donc pu, sans violer le principe d'égalité et de non-discrimination, décider de ne pas appliquer cette limitation à cette catégorie d'assujettis, sans accorder le même avantage aux auto-écoles, dont l'activité ne correspond pas à cette définition.

B.5. La question appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 45, § 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, en ce qu'il limite le droit des auto-écoles à la déduction de la taxe en cas de livraison, d'importation et d'acquisition intracommunautaire de voitures automobiles servant au transport de personnes, et pour les biens et services se rapportant à ces véhicules, à concurrence de 50 p.c. des taxes qui ont été acquittées, quelle que soit la destination économique donnée à ces véhicules, ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 13 février 2002.

Le greffier,

Le président f.f.,

P.-Y. Dutilleux

L. François