

Numéro du rôle : 5548
Arrêt n° 153/2013 du 13 novembre 2013

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 66 du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance de Liège.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents J. Spreutels et M. Bossuyt, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, E. Derycke et P. Nihoul, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président J. Spreutels,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 17 décembre 2012 en cause de la SA « Entreprises Vincent t'Serstevens » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 8 janvier 2013, le Tribunal de première instance de Liège a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 66 du C.I.R./92 prévoyant une limitation générale de déduction des frais de véhicules à 75 % et interprété comme excluant de la limitation à la déduction les garagistes qui sont propriétaires des véhicules de remplacement qu'ils donnent exclusivement en location par application du § 2, 3°, de cette disposition mais soumettant à la limitation de la déduction, en application du § 3 de cette disposition, les garagistes qui ne sont pas propriétaires de ces véhicules de remplacement viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution au préjudice de la seconde catégorie de contribuables ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SA « Entreprises Vincent t'Serstevens », dont le siège social est établi à 4031 Liège, quai des Ardennes 117;
- le Conseil des ministres.

La SA « Entreprises Vincent t'Serstevens » a également introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 9 octobre 2013 :

- a comparu Me G. Gauthier, avocat au barreau de Dinant, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs P. Nihoul et E. De Groot ont fait rapport;
- l'avocat précité a été entendu;
- l'affaire a été mise en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

La SA « Entreprises Vincent t'Serstevens » est concessionnaire automobile. Elle fournit à ses clients, pendant l'entretien ou la réparation de leur véhicule, des véhicules de remplacement qui sont pris en location auprès de sociétés tierces. L'administration fiscale, estimant qu'il s'agit de véhicules visés au paragraphe 2, 3°, de l'article 66 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) appartenant à des sociétés tierces, pour lesquels la loi impose de limiter la déduction des frais professionnels à 75 %, a adressé à la SA « Entreprises Vincent t'Serstevens » un avis de rectification pour les exercices d'imposition 2008 et 2009.

Devant le Tribunal de première instance de Liège, la SA « Entreprises Vincent t'Serstevens » conteste les cotisations enrôlées à sa charge et la limitation des déductions de frais se rapportant aux véhicules de remplacement. Elle estime que l'article 66, §§ 1er à 3, du CIR 1992 entraîne une discrimination non justifiée entre les garagistes propriétaires des véhicules qu'ils mettent à la disposition de leurs clients et ceux qui ne sont pas propriétaires de ces véhicules et invite le Tribunal de première instance de Liège à interroger la Cour à ce sujet. Le Tribunal constate que l'application de l'article 66, §§ 1er à 3, du CIR 1992 conduit à traiter fiscalement de manière différente le garagiste qui met un véhicule de remplacement à la disposition de sa clientèle, à quelque titre que ce soit, selon que ce garagiste est lui-même propriétaire du véhicule loué ou pas, et il fait en conséquence droit à la demande de poser une question préjudicielle.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. La SA « Entreprises Vincent t'Serstevens », demanderesse devant le juge *a quo*, indique que si le paragraphe 3 de l'article 66 du CIR 1992 paraît soumettre à la limitation de déduction à hauteur de 75 % les frais qu'un concessionnaire expose pour disposer de véhicules destinés à être utilisés comme véhicules de remplacement sans en être lui-même propriétaire, le commentaire de cette disposition fourni par l'administration fiscale et plusieurs réponses du ministre des Finances à des questions parlementaires en donnent une autre interprétation, selon laquelle la limitation à 75 % ne doit pas être appliquée aux frais de location que les firmes de location de véhicules paient elles-mêmes en ce qui concerne les voitures qu'elles donnent exclusivement en location à des tiers.

Elle se réfère ensuite à un arrêt rendu par la Cour de cassation le 15 mars 2012 par lequel la Cour juge que l'article 66, § 3, du CIR 1992 doit être lu comme signifiant que les frais qui sont exposés concernant les véhicules destinés à être donnés en location à des clients et qui n'appartiennent pas au contribuable lui-même, mais à un tiers, tombent sous le coup de la limitation de la déduction, ce qui invalide l'interprétation de l'administration fiscale.

A.1.2. La SA « Entreprises Vincent t'Serstevens » expose que l'article 66, §§ 1er à 3, du CIR 1992 est issu de la loi du 7 décembre 1988 portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre, dont l'article 22 instaure une limitation de déduction généralisée à hauteur de 75 % pour la plupart des frais de véhicules. Elle relève que cette limitation de déduction participe du même principe que d'autres limitations de déduction de frais professionnels dont le caractère strictement professionnel est malaisément objectivable, ce qui indique que le législateur a présumé, en matière de frais de voiture, que sur la totalité des frais postulés en déduction, 25 % de ces frais correspondaient à des dépenses privées. Elle ajoute que le législateur a toutefois logiquement prévu des exceptions à la limitation en faveur de certaines catégories de contribuables pour lesquelles les frais de voiture sont incontestablement professionnels, comme, par exemple, les véhicules de remplacement mis à la disposition de leurs clients par les concessionnaires et garagistes.

Elle souligne que le législateur de 1988 n'a toutefois pas intégré le cas où le concessionnaire ou le garagiste n'est pas lui-même propriétaire du véhicule de remplacement mais prend ce véhicule en location parce qu'il y est contraint par l'importateur. Elle estime qu'il existe donc une différence de traitement injustifiée entre ces deux catégories de contribuables et ajoute que l'interprétation suggérée par l'administration fiscale et par le ministre des Finances ne tend qu'à corriger cette discrimination.

A.2.1. Le Conseil des ministres expose qu'historiquement, l'article 66, §§ 1er à 3, du CIR 1992 trouve son origine dans l'article 37 de la loi de redressement du 31 juillet 1984 qui a introduit l'article 48, § 3, dans le Code des impôts sur les revenus 1964, disposition qui a été abrogée par la loi du 7 décembre 1988 « portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre » dès lors que l'article 22 de cette loi instaurait un nouveau régime de limitation des frais en cause en des termes analogues à ceux de la disposition litigieuse.

Il se réfère également à l'arrêt de la Cour de cassation du 15 mars 2012 et indique que l'administration fiscale entend faire sienne cette jurisprudence qui procède à une interprétation littérale de l'article 66, § 2, 3°, du CIR 1992 en vertu du principe général de droit selon lequel toute exception doit s'interpréter restrictivement.

A.2.2. Le Conseil des ministres fait valoir que l'article 66, § 1er, du CIR 1992 instaure le principe d'une limitation à 75 % de la déduction des frais professionnels liés à l'utilisation d'un véhicule, à l'exception des frais de carburant qui restent déductibles sans limitation, et que les trois exceptions à cette règle, fixées à l'article 66, § 2, du CIR 1992, procèdent du constat que dans ces trois hypothèses, l'utilisation du véhicule présente la même particularité, à savoir qu'il s'agit d'un usage intensif d'un véhicule impeccable dans des conditions de roulage exigeantes pour la mécanique et générant des frais supérieurs à ceux d'un usage ordinaire. Il ajoute que l'exception au régime général de limitation des frais déductibles ne se justifie que si l'utilisation intensive et particulière du véhicule ne peut être combinée avec des périodes plus ou moins longues d'utilisation ordinaire.

Il fait valoir qu'à la différence des sociétés de taxis, des auto-écoles et des sociétés de location de voitures, qui affectent leurs véhicules exclusivement à leur objet, une entreprise dont l'activité consiste essentiellement en l'entretien et la réparation de véhicules ne peut *de facto* être en mesure d'établir que le véhicule qu'elle met à la disposition d'un client qui lui a confié le sien pour une réparation ou un entretien est un véhicule exclusivement donné en location à des tiers. Il ajoute que la mise à disposition du véhicule est d'ailleurs généralement comprise comme un service rendu au client et incluse dans la facture établie pour la réparation ou les travaux. Il conclut de deux réponses du ministre des Finances à des questions parlementaires que les deux catégories de contribuables visées par la question préjudicielle sont traitées de manière identique par le législateur dans la mesure où aucune des deux catégories ne peut bénéficier du régime d'exception compte tenu de l'impossibilité pratique de vérifier si les voitures dont il s'agit sont affectées exclusivement aux fins alléguées.

A.2.3. Le Conseil des ministres expose que l'article 66, § 3, du CIR 1992 restaure l'application du régime général de limitation à 75 % des frais de véhicule déductibles pour des véhicules susceptibles de bénéficier du régime d'exception mais qui appartiennent à des tiers parce que, lorsque le véhicule appartient à un tiers, le contrôle effectif de l'exclusivité de l'affectation du véhicule à l'une des finalités donnant lieu à l'application du régime d'exception devient difficile, voire utopique. Il souligne à cet égard que l'exigence suivant laquelle, pour pouvoir bénéficier du régime d'exception, les véhicules affectés exclusivement à un service de taxis ou à la location avec chauffeur ou donnés exclusivement en location à des tiers ne peuvent appartenir à des tiers apparaît comme indissociable de la condition d'exclusivité que doit remplir l'affectation du véhicule, cette condition d'exclusivité devant pouvoir faire l'objet d'un contrôle sérieux et efficace. Il en conclut que le critère de la propriété du véhicule, qui fonde la différence de traitement critiquée, est pertinent par rapport à l'objectif de rendre possible un contrôle de la condition d'exclusivité de l'usage du véhicule concerné dans le chef de celui qui donne le véhicule en location à un tiers.

A.3.1. La SA « Entreprises Vincent t'Serstevens » répond que l'affirmation du Conseil des ministres selon laquelle il n'y aurait pas de différence de traitement dès lors que tous les concessionnaires et les garagistes se verraient soumis à la limitation à 75 % prévue par l'article 66 du CIR 1992 pour les véhicules de remplacement, qu'ils en soient propriétaires ou non, est totalement inexacte. Elle indique que la jurisprudence unanime considère qu'un concessionnaire ou un garagiste qui met à la disposition de sa clientèle un véhicule de remplacement dont il est propriétaire n'est pas affecté par la limitation à 75 % des frais de voiture, car il se voit appliquer l'article 66, § 2, 3°, du CIR 1992 qui vise les véhicules donnés exclusivement en location à des tiers.

A.3.2. La SA « Entreprises Vincent t'Serstevens » estime que l'argument du Conseil des ministres suivant lequel la différence de traitement est justifiée par l'impossibilité pratique de vérifier si les voitures mises à disposition des clients sont exclusivement affectées à cette fin ne peut être retenu, notamment en considération de l'obligation pour les garagistes concessionnaires de tenir un registre reprenant toutes les entrées et sorties de véhicules dans leurs installations, suivant l'article 28, § 1er, de l'arrêté royal d'exécution n° 1 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée. Elle fait valoir que ce registre permet à l'administration fiscale de procéder aux vérifications nécessaires afin de contrôler l'application de l'article 66 du CIR 1992.

- B -

B.1. La question préjudicielle porte sur l'article 66 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992). Tel qu'il est applicable à l'exercice d'imposition 2008, cet article dispose :

« § 1er. A l'exception des frais de carburant, les frais professionnels afférents à l'utilisation des véhicules visés à l'article 65 et les moins-values sur ces véhicules ne sont déductibles qu'à concurrence de 75 %.

§ 2. Le § 1er ne s'applique pas :

1° aux véhicules qui sont affectés exclusivement à un service de taxis ou à la location avec chauffeur et sont exemptés à ce titre de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles;

2° aux véhicules qui sont affectés exclusivement à l'enseignement pratique dans des écoles de conduite agréées et qui sont spécialement équipés à cet effet;

3° aux véhicules qui sont donnés exclusivement en location à des tiers.

§ 3. Les frais visés au § 1er comprennent les frais afférents aux véhicules visés au § 2, 1° et 3°, qui appartiennent à des tiers, ainsi que le montant des frais visés au présent article qui sont remboursés à des tiers.

[...] ».

Le même article, tel qu'il est applicable à l'exercice d'imposition 2009, est rédigé comme suit en son paragraphe 1er :

« A l'exception des frais de carburant, les frais professionnels afférents à l'utilisation des véhicules visés à l'article 65 ne sont déductibles qu'à concurrence de 75 %.

Les frais professionnels visés à l'alinéa 1er comprennent également les moins-values sur ces véhicules ».

Les autres paragraphes de la disposition en cause sont identiques à ceux applicables à l'exercice d'imposition 2008.

B.2.1. La disposition en cause trouve son origine dans l'article 22 de la loi du 7 décembre 1988 « portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre ». Cette loi avait notamment pour objectif d'« alléger la charge fiscale

sur les revenus du travail ». La « moins-value fiscale » découlant de cette réforme a été compensée par d'autres mesures fiscales, parmi lesquelles « la suppression ou la réduction de déductions fiscales et ceci aussi bien dans le chef des personnes physiques que dans le chef des entreprises » (*Doc. parl.*, Sénat, S.E. 1988, n° 440-1, pp. 1-3). La limitation des frais de voiture déductibles autres que ceux afférents au carburant fait partie des mesures adoptées en vue de compenser fiscalement l'effet des mesures tendant à diminuer l'impôt sur les revenus du travail.

B.2.2. Cette mesure a été expliquée comme suit dans les travaux préparatoires :

« En vertu de l'article 22 du projet, seuls 75 p.c. de la quotité professionnelle des frais afférents à une voiture (y compris les loyers et les frais relatifs à des véhicules appartenant à des tiers) seront désormais admis comme charges professionnelles, à l'exclusion toutefois des frais de carburant dont la quotité professionnelle restera admise dans sa totalité.

Les véhicules affectés à un service de taxis ou à la location avec chauffeur continueront à être exclus de l'application de la mesure.

Ne seront dorénavant pas visés non plus :

- les véhicules des auto-écoles agréées;
- les véhicules donnés en location puisque c'est désormais le locataire et non plus le loueur qui supportera la restriction » (*Doc. parl.*, Sénat, S.E. 1988, n° 440-2, p. 107).

B.2.3. Par ailleurs, il ressort également des mêmes travaux préparatoires que le législateur a eu l'intention de « limiter la déductibilité des dépenses professionnelles dans trois domaines qui font plus souvent l'objet de gonflements plus ou moins importants » ou dans lesquels « les mesures prises jusqu'ici pouvaient facilement être contournées », parmi lesquels les dépenses et charges professionnelles afférentes à l'utilisation des voitures, voitures mixtes et minibus (*Doc. parl.*, Chambre, 1988-1989, n° 597/7, pp. 7 et 13).

B.3.1. La question préjudicielle invite la Cour à comparer, au regard des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, la situation des garagistes qui mettent à la disposition de leurs clients des véhicules de remplacement pendant la durée de l'entretien ou de la réparation de leur véhicule, selon qu'ils sont ou ne sont pas propriétaires de ces véhicules de remplacement.

Selon le juge *a quo*, le garagiste qui est propriétaire des véhicules de remplacement mis à la disposition de sa clientèle peut déduire la totalité des frais afférents à l'utilisation de ces véhicules. En revanche, le garagiste qui prend les véhicules de remplacement mis à la disposition de sa clientèle en location auprès d'une société tierce ne peut déduire ces frais qu'à concurrence de 75 %, en application de la disposition en cause.

B.3.2. En réponse à deux questions parlementaires au sujet des voitures de remplacement mises à la disposition de leur clientèle par des garagistes, le ministre a répondu que ces véhicules ne figurent pas « à l'article 22, § 2 de la loi du 7 décembre 1988 portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre [article 66, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992], qui énumère les cas où la limitation à 75 % des frais de voiture ne s'applique pas » et qu'une « dérogation administrative ne semble pas non plus indiquée, en raison déjà de l'impossibilité pratique d'établir la distinction entre les voitures dont il s'agit et celles que les garagistes affectent à d'autres fins » (Question parlementaire n° 680 du 3 janvier 1991, *Bull. questions et réponses* n° 145 du 19 février 1991, Chambre, 1990-1991, p. 12319; Question parlementaire n° 39 du 9 janvier 1996, *Bull. questions et réponses*, Sénat, 1995-1996, n° 1-12).

B.3.3. Toutefois, des décisions judiciaires admettent que les frais occasionnés par l'utilisation de véhicules de remplacement ne sont pas affectés par la limitation à 75 % dans le chef du garagiste qui les met à la disposition de sa clientèle, car ils rentrent dans la catégorie des frais de voitures affectées exclusivement à la location à des tiers (Liège, 12 mars 1999, R 1995/FI/276; Civ. Liège, 21 juin 2007, RG 02/4672/A; Civ. Bruxelles, 30 janvier 2008, RG 2003/2514/A). Le juge *a quo* fait sienne cette jurisprudence et considère également que les véhicules qu'un garagiste met à la disposition de sa clientèle ne sont pas affectés dans son chef par la limitation à 75 %. C'est dans cette interprétation de l'article 66 du CIR 1992 que la Cour examine la différence de traitement.

B.4.1. En réponse à une question parlementaire relative à l'application de la limitation à 75 % de la déductibilité dans le chef de l'entreprise qui loue exclusivement à des tiers des voitures qu'elle prend elle-même en location, le ministre a répondu :

« La limitation [à 75 %] ne s'applique pas aux frais de location payés par l'entreprise elle-même si les véhicules ne sont utilisés que pour la location à des tiers. La limitation est appliquée au locataire de la voiture. Il n'y a pas de limitation pour les entreprises qui louent uniquement à des tiers » (Question parlementaire n° 992, Chambre, CRABV 51 COM 112, pp. 3-4).

Cette interprétation est reprise dans le commentaire administratif du CIR 1992, n° 66/27, qui cite deux autres réponses en ce sens à des questions parlementaires posées en 1991.

B.4.2. Par un arrêt du 15 mars 2012 (F.11.0059.N), la Cour de cassation a toutefois cassé un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 6 mai 2010 qui avait admis la déduction intégrale, dans le chef d'une société exploitant un garage, des frais relatifs à des véhicules appartenant à une société sœur du contribuable, loués à des tiers, pour violation de l'article 66, § 3, du CIR 1992.

B.5.1. La différence de traitement repose sur le critère du droit de propriété dont est titulaire ou non le garagiste sur les véhicules de remplacement qu'il met exclusivement à la disposition de sa clientèle. Ce critère est objectif. En revanche, dès lors que le garagiste supporte, dans les deux cas, des frais occasionnés par ces véhicules, que ceux-ci sont affectés exclusivement à la location à ses clients et que la limitation de la déductibilité s'applique, le cas échéant, à ces clients de la même manière, que les véhicules soient la propriété du garagiste ou qu'ils soient pris en location par celui-ci, le critère de distinction n'est pas pertinent au regard de l'objectif de la disposition en cause.

B.5.2. Pour le surplus, les raisons invoquées par le Conseil des ministres tenant à l'impossibilité ou à la difficulté, pour l'administration fiscale, de vérifier que le véhicule est exclusivement utilisé pour la location en tant que voiture de remplacement ne sont pas susceptibles de justifier la différence de traitement dès lors que ces difficultés de vérification se posent de la même manière, que le garagiste soit propriétaire ou locataire du véhicule.

B.6. La question préjudicielle appelle une réponse positive.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 66, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992, interprété en ce sens que la limitation de la déduction des frais de véhicule prévue par le paragraphe 1er de cet article est applicable aux garagistes pour les frais afférents aux voitures de remplacement qu'ils donnent exclusivement en location à leurs clients lorsqu'ils ne sont pas propriétaires de ces voitures de remplacement, viole les articles 10, 11 et 172 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 constitutionnelle, à l'audience publique du 13 novembre 2013.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

J. Spreutels