

Revue de **DROIT FISCAL**

16 JUILLET 2009, HEBDOMADAIRE, N° 29 - ISSN 1279-8436

Directeur scientifique :
Patrick DIBOUT
Rédacteur en chef :
Thomas JACQUEMONT

416 TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

Le délai d'exercice du droit à déduction de la TVA en cas d'omission

Étude par Yolande SÉRANDOUR.

423 ENREGISTREMENT

Taxe sur les véhicules de sociétés : véhicules utilisés comme des supports mobiles de publicité

Cass. com. 5 mai 2009, note Hervé ZAPP et Mathieu LE TACON.

Également cette semaine

- 417 **Chronique** - Droit pénal fiscal (mars/juin 2009). Par R. SALOMON.
- 418 **Projet** - Le projet de norme comptable de l'IASB sur l'impôt sur les bénéfices. Par B. LEBRUN.
- 419 **Revenus de capitaux mobiliers** - Vente d'actions à un dirigeant à un prix minoré (CAA Nancy, 13 mai 2009, note R. POIRIER).
- 424 **Droit communautaire** - L'incidence des mécanismes d'échange d'informations entre États membres sur les délais de reprise de l'Administration (CJCE, 11 juin 2009, note E. J. VAN BRUSTEM).
- 425 **Fiscalité internationale** - Notions de régime fiscal privilégié et de montage purement artificiel (CAA Paris, 18 déc. 2008, note F. DIEU).

Président-Directeur Général,

Directeur de la publication :

PHILIPPE CARILLON

Directeur éditorial :

GUILLAUME DEROUBAIX
guillaume.deroubaix@lexisnexis.fr

Directeur éditorial adjoint :

DENIS MARJOLLET
denis.marjollet@lexisnexis.fr

Directeur de la rédaction :

FRÉDÉRIC FORTIN
frederic.fortin@lexisnexis.fr

Rédacteur en chef :

THOMAS JACQUEMONT
thomas.jacquemont@lexisnexis.fr

Tél. : 01.45.58.92.78

Éditrice-assistante :

SANISSA HAMALI
sanissa.hamali@lexisnexis.fr

Tél. : 01.45.58.92.63

Secrétaire d'édition :

PATRICK GUIDONI
patrick.guidoni@lexisnexis.fr

Publicité :

DIRECTION COMMERCIALE : IM RÉGIE

23, RUE FAUCHERBE 75011 PARIS

DIRECTRICE DE CLIENTÈLE : CAROLINE SPIRE

Tél. : 01.40.24.13.35

Fax : 01.40.24.22.70

c.spire@impub.fr

Comité scientifique :

MAURICE COZIAN (†), professeur émérite

de l'université de Bourgogne

FLORENCE DEBOISSY, professeur

à l'université Bordeaux IV

PHILIPPE DEROUIN,

avocat au barreau de Paris

PATRICK DIBOUT,

professeur à l'université de Paris II

CLAIRE FAVRE, présidente de la chambre

commerciale de la Cour de cassation

BENOÎT LEBRUN, expert-comptable,

commissaire aux comptes

PHILIPPE MARTIN, président adjoint

de la section du contentieux du Conseil d'État

FRANÇOIS MARTIN-PÉRIDIER, directeur fiscal

(PSA)

MICHEL TALY, avocat au barreau de Paris,

ancien directeur du SLF

JÉRÔME TUROT, avocat au barreau de Paris

Correspondance :

THOMAS JACQUEMONT

LEXISNEXIS SA

REVUE DE DROIT FISCAL

141, RUE DE JAVEL

75747 PARIS CEDEX 15

Relations clients :

Tél. : 0 821 200 700

0,112 € puis 0,09 €/min à partir d'un poste fixe

<http://www.lexisnexis.fr>

Abonnement annuel 2009 :

• FRANCE (MÉTROPOLE) :

499,27 EUROS TTC (489 € HT ; TVA : 2,10 %)

• DOM-TOM ET PAYS ÉTRANGERS :

528,12 EUROS HT

• PRIX DE VENTE AU NUMÉRO :

FRANCE (MÉTROPOLE) : 30,63 EUROS TTC

(30 € HT)

LEXISNEXIS SA

SA AU CAPITAL DE 1.584.800 EUROS

552 029 431 RCS PARIS

Principal associé :

REED ELSEVIER FRANCE SA

Siège social :

141, RUE DE JAVEL

75747 PARIS CEDEX 15

EVOLUPRINT - SGIT SAS

PARC INDUSTRIEL EURONORD

10, RUE DU PARC

31150 BRUGUIÈRES

N° Imprimeur : 3333

N° Éditeur : 4567

Dépôt légal : À PARUTION

Commission paritaire : N° 0913 T 83553

LES AUTEURS DE LA SEMAINE

Julien Boucher, maître des requêtes au Conseil d'État, est rapporteur public à la 10^e sous-section de la Section du contentieux.



Catherine Cassan est avocate, manager au sein de Landwell & Associés, cabinet d'avocats membre du réseau PricewaterhouseCoopers, depuis septembre 2008. Elle a commencé sa carrière en tant que junior fiscaliste au sein du département Contrôle et contentieux fiscal du cabinet Arthur Andersen International (2000-2002) puis est devenue manager fiscaliste au sein du Cabinet Taj (2002-2006) et Senior Associate au sein du groupe Tax du cabinet Baker & Mc Kenzie (2006-2008).



Frédéric Dieu, premier conseiller, est rapporteur public près la cour administrative d'appel de Marseille.



Mathieu Le Tacon, avocat à la Cour, société d'avocats PDGB, membre de l'IACF, intervient en fiscalité des entreprises, en fiscalité directe locale, et ce en qualité de conseil ou dans le cadre d'audits, de contrôles et de contentieux fiscaux. Il est chargé de travaux dirigés à l'université Paris II.



Benoît Lebrun est commissaire aux comptes, associé de KPMG, administrateur de l'Institut de finance structurée à Paris. Il est également membre du comité scientifique de la Revue de droit fiscal.



Roland Poirier, avocat au barreau de Paris, est spécialiste de fiscalité. Associé du cabinet Brandford-Griffith, il était précédemment associé responsable du département fiscal au sein du cabinet Rambaud Martel. Depuis 1987, ses activités se concentrent sur les opérations de fusions-acquisitions, la fiscalité du patrimoine et le contentieux fiscal.



Emmanuel Raingeard de la Blétière, docteur en droit, est manager au sein du cabinet Landwell & Associés.



Renaud Salomon est conseiller référendaire à la Cour de cassation et professeur associé à la faculté de droit de l'université de Paris XII. Directeur d'une chronique mensuelle de droit pénal des sociétés commerciales à la Revue "Droit des sociétés", il est l'auteur d'ouvrages et de publications en droit commercial, en droit des marchés financiers et en droit pénal des affaires.

Yolande Sérandour est professeur à la faculté de droit de Rennes, Directrice du master Droit fiscal des affaires et du département droit fiscal du Centre de droit des affaires de Rennes I.



Hervé Zapf, avocat associé, membre de l'IACF, est spécialisé en fiscalité des entreprises, des particuliers et en fiscalité directe locale. Il intervient dans le cadre de conseils, d'audits, de contrôles et de contentieux fiscaux. Il est l'auteur de l'ouvrage «Guide pratique de la Taxe Professionnelle» (EFE).



Éric Jean Van Brustem est conseiller adjoint à la Chambre des représentants de Belgique, spécialisé en droit fiscal et membre du comité de rédaction de la Revue générale du contentieux fiscal, publiée aux éditions Larcier en Belgique. Il est l'auteur de nombreuses publications dans cette revue ainsi que dans d'autres revues juridiques belges consacrées au droit fiscal.

Le présent numéro comporte un encart Jeté intitulé « Rellures » et un encart Jeté intitulé « Études à la mémoire de Maurice Cozian »

© LexisNexis SA 2009

Cette œuvre est protégée par les dispositions du Code de la propriété intellectuelle, notamment par celles de ses dispositions relatives à la propriété littéraire et artistique et aux droits d'auteur. Ces droits sont la propriété exclusive de LexisNexis SA. Toute reproduction intégrale ou partielle, par quelque moyen que ce soit, non autorisée par LexisNexis SA ou ses ayants droit, est strictement interdite. LexisNexis SA se réserve notamment tous droits au titre de la reproduction par reprographie destinée à réaliser des copies de la présente œuvre sous quelque forme que ce soit aux fins de vente, de location, de publicité, de promotion ou de toute autre utilisation commerciale conformément aux dispositions de l'article L. 122-10 du Code de la propriété intellectuelle relatives à la gestion collective du droit de reproduction par reprographie.

Avertissement de l'éditeur : « Toute utilisation ou traitement automatisé, par des tiers, de données personnelles pouvant figurer dans cette revue sont formellement interdits ».

Taxes diverses

423 Taxe sur les véhicules de sociétés : véhicules utilisés comme des supports mobiles de publicité

L'utilisation par une société de véhicules comme des supports mobiles de publicité n'entre pas dans le champ des exonérations de la taxe sur les véhicules de sociétés prévues par l'article 1010 du CGI. La société doit donc être assujettie à la taxe à raison de son activité de gestion de support de publicité.

Cass. com., 5 mai 2009, n° 08-15.981, F-P+B, Sté Visiocom, note H. Zapf et M. Le Tacon : JurisData n° 2009-048047

Sur le moyen unique :

● Attendu, selon l'arrêt attaqué (Versailles, 15 mai 2008), que la société Visiocom, qui a pour activité la gestion de support de publicité, est propriétaire de véhicules qu'elle prête à des collectivités territoriales, à charge pour elles d'assurer les dépenses de fonctionnement et d'entretien ; qu'elle conclut également avec des annonceurs des contrats de location des espaces publicitaires figurant sur la carrosserie de ces véhicules ; que l'administration fiscale lui a adressé le 24 mars 2005 une proposition de rectification portant sur la taxe de véhicules des sociétés pour la période du 1^{er} octobre 1998 au 30 septembre 2003 ; qu'après mise en recouvrement des impositions, et rejet de sa réclamation, la société Visiocom a saisi le tribunal de grande instance d'une demande de décharge des impositions réclamées ;

● Attendu que la société Visiocom fait grief à l'arrêt d'avoir rejeté cette demande, alors, selon le moyen :

1° qu'en décidant que la société Visiocom était utilisatrice au sens de l'article 1010 du Code général des impôts des véhicules qu'elle mettait à la disposition des collectivités territoriales, cependant qu'il résulte de ses propres constatations qu'elle n'utilisait pas ces véhicules pour le transport de personnes appartenant à la société mais qu'elle se bornait à louer à des annonceurs des emplacements publicitaires situés sur leur carrosserie, la cour d'appel a violé l'article 1010 du Code général des impôts ;

2° qu'une société ne peut être assujettie à la taxe sur les véhicules de société à raison de l'utilisation d'un véhicule que si elle supporte tout ou partie des frais afférents au fonctionnement ou à l'entretien du véhicule ; qu'à l'inverse, ne peut être considérée comme utilisatrice d'un véhicule au sens de l'article 1010 du Code général des impôts une société qui n'en assume aucunement les frais de fonctionnement ou d'entretien ; qu'en décidant que la société Visiocom était utilisatrice au sens de l'article 1010 du Code général des impôts des véhicules qu'elle mettait à la disposition des collectivités territoriales, cependant qu'elle constatait que les collectivités locales assumaient les assurances tous risques, la franchise, les frais d'utilisation et d'immatriculation, l'entretien et les réparations du véhicule, la cour d'appel n'a pas tiré les conséquences de ses propres constatations et a violé l'article 1010 du Code général des impôts ;

● Mais attendu que la cour d'appel, qui a constaté que la société utilisait les véhicules comme des supports mobiles de publicité, et qu'une telle utilisation n'entraîne pas dans le champ des exonérations prévues par le texte, en a déduit à bon droit qu'elle était assujettie à la taxe sur les véhicules de société ; que le moyen n'est pas fondé ;

Par ces motifs : rejette le pourvoi ;

(...)

NOTE

1 – Dans le cadre de son activité de commercialisation d'espaces publicitaires la société Visiocom est propriétaire de véhicules dits minibus. Il s'agit de véhicules de neuf places assises qui, en tant que tels, appartiennent à la classification administrative des « voitures particulières », visée à l'article 1010 du CGI et issue du I C de l'annexe II à la directive n° 70/156/CEE du Conseil du 6 février 1970, ce que l'administration fiscale a elle-même été amenée à confirmer (*Rép. min. n° 9179 à M. Pénicaut : JOAN Q 26 juill. 1982, p. 3105*).

La société Visiocom conclut avec des collectivités locales (communes ou communautés de communes) des contrats par lesquels elle met gratuitement et pendant trois ans un véhicule à leur disposition à charge pour celles-ci d'assumer les dépenses courantes (immatriculation, assurance, carburant, réparations, etc.). Parallèlement et pour la même durée, la société Visiocom conclut avec des entreprises locales des contrats de location d'espaces publicitaires figurant sur la carrosserie des véhicules.

Ainsi, dès leur acquisition par la société Visiocom les minibus sont revêtus d'adhésifs publicitaires et mis à la disposition des collectivités locales qui les utilisent alors gratuitement et à leur guise pendant trois ans pour transporter leurs administrés.

À l'occasion d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a considéré que la société Visiocom devait être assujettie à la taxe sur les véhicules de sociétés à raison de sa flotte de minibus pour la période du 1^{er} octobre 1998 au 30 septembre 2003.

Les juridictions judiciaires étant compétentes jusqu'aux impositions afférentes à la période du 1^{er} octobre 2004 au 30 septembre 2005 inclus (depuis cette date, la taxe sur les véhicules de sociétés relève de la compétence des juridictions administratives : *L. n° 2005-1719, 30 déc. 2005, art. 15, I et VI : Dr. fisc. 2006, n° 4, comm. 88*), le litige a été porté devant le tribunal de grande instance de Nanterre, qui a rendu un jugement favorable à la société (*TGI Nanterre, 1^{re} ch., 14 juin 2007, n° 06/15026*), lequel a ensuite été annulé par un arrêt de la cour d'appel de Versailles (*CA Versailles, 1^{re} ch., 1^{re} sect., 15 mai 2008, n° 075300*).

Au cas particulier, la question était de déterminer si des véhicules de tourisme peuvent être soumis à la taxe sur les véhicules de sociétés chez la société propriétaire qui les exploite dans le cadre de son activité de location d'espaces publicitaires mais ne les utilise pas pour transporter des personnes.

Saisie de l'affaire, la chambre commerciale de la Cour de cassation a confirmé dans une décision rendue le 5 mai 2009 la position des juges d'appel en retenant que l'utilisation de véhicules de tourisme comme supports mobiles de publicité était un critère d'imposition à la taxe sur les véhicules de sociétés.

Cette décision, qui marque une rupture avec la conception historique de la taxe sur les véhicules de sociétés dont l'objet est de taxer les véhicules de tourisme en tant que moyen de transport de personnes (1), laisse en suspens certaines questions (2).

1. Une rupture avec l'objet initial de la taxe sur les véhicules de sociétés

2 – En décidant qu'un support mobile de publicité est un critère d'assujettissement à la taxe sur les véhicules de sociétés, la Cour de cassation s'affranchit à la fois de l'objet initial de cette taxe (A), qui est de taxer les sociétés qui mettent des véhicules de tourisme à disposition de leurs salariés, mais également de certains mécanismes qui lui sont propres (B).

A. - Historiquement, la taxe vise les véhicules destinés au transport des salariés

3 – La taxe sur les véhicules de sociétés, aujourd'hui codifiée aux articles 1010 et suivants du CGI, a été créée en même temps que la célèbre vignette automobile par la loi n° 56-39 du 30 juin 1956 instituant un fonds national de solidarité.

Ainsi, l'article 1^{er}, b de cette loi (l'article 1^{er}, a de la même loi ayant pour sa part créé la taxe différentielle sur les véhicules à moteur ou « vignette » qui a été définitivement supprimée par l'article 14 de la loi de finance pour 2006, cf. *L. n° 2005-1719, 30 déc. 2005, art. 14 : Dr. fisc. 2006, n° 4, comm. 79*) prévoyait d'instituer :

« Sur les véhicules de tourisme immatriculés au nom des sociétés et servant au transport de personnes appartenant à ces mêmes sociétés, une taxe annuelle d'un montant de 20 000 F non déductible pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés ; »

Pour mémoire, ce fonds national de solidarité a été initié par Guy Mollet, président du Conseil qui, alors que les finances publiques étaient (déjà) au plus bas, cherchait une nouvelle source de financement pour garantir un revenu minimum à toutes les personnes âgées de plus de 65 ans.

Le choix s'est alors porté sur l'automobile, produit considéré comme luxueux à l'époque ce qui rendait la mesure politiquement acceptable et ce d'autant plus que les véhicules étrangers, plus puissants que ceux fabriqués en France, étaient plus lourdement taxés via un impôt spécifique codifié à l'article 1^{er}, c de la même loi (les véhicules de tourisme d'une puissance supérieure à 16 CV étaient soumis à une surtaxe annuelle de pas moins de 100 000 F à comparer aux 8 000 F de la vignette et aux 20 000 F de la taxe sur les véhicules de sociétés).

Ainsi, lors de sa création, la taxe sur les véhicules de sociétés a été expressément conçue pour imposer les sociétés qui disposaient de suffisamment de moyens pour mettre des véhicules de tourisme à la disposition de certains de leurs salariés ou dirigeants.

Bien entendu, l'idée sous jacente est que le véhicule de tourisme n'est pas considéré, loin s'en faut, comme tout à fait indispensable à l'activité d'une société si bien qu'il n'est pas illégitime de taxer de tels véhicules et ce d'autant plus que les fonds récoltés étaient initialement destinés à assurer une vie décente aux personnes âgées.

Certes, depuis sa création en 1956 les dispositions relatives à la taxe sur les véhicules de sociétés ont évolué à de multiples reprises mais sans pour autant, selon nous, que l'esprit de cette taxe ait été substantiellement modifié.

Ainsi, au regard de l'arrêt commenté, il est important de souligner, dans la mesure où ce fait a été relevé comme déterminant par la cour d'appel de Versailles pour infirmer le jugement du tribunal de grande instance de Nanterre, que la mention initiale selon laquelle sont taxés les véhicules de tourisme « servant au transport des salariés » des sociétés ne figurait plus dans la rédaction de l'article 1010 du CGI applicable aux faits de l'espèce.

En effet, l'article 5, II de la Loi de finances pour 1975 (*L. n° 74-1129, 30 déc. 1974, art. 5, II : Dr. fisc. 1975, n° 1, comm. 2*) a modifié non seulement le tarif mais également le champ d'application de la taxe sur les véhicules de sociétés.

Jusqu'à cette date, l'article 1010 soumettait « les voitures immatriculées dans la catégorie des voitures particulières au nom des sociétés, ou louées par elles, et servant au transport de personnes appartenant à ces sociétés, à une taxe annuelle dont le montant est fixé à 1 000 F ou 1 400 F, selon qu'il s'agit de véhicules d'une puissance au plus égale ou supérieure à 7 CV ».

Or, la loi de finances précitée a supprimé toute mention relative à l'affectation des véhicules.

Commentant ces nouvelles dispositions (*Instr. 31 janv. 1975 : BOI 7 M-4-75, § I, b ; Dr. fisc. 1975, n° 7, instr. 4719*), l'Administration a indiqué que :

« alors que sous le régime antérieur, la taxe n'était exigible que si le véhicule était affecté au transport de personnes appartenant à la société utilisatrice ou à une société ayant des liens avec celle-ci, les voitures particulières sont désormais imposables quelle que soit leur utilisation déclarée par la société. »

Néanmoins, l'objet de cette modification consistait non pas à étendre d'une quelconque façon le champ d'application de la taxe, mais simplement à éluder toute contestation de la part de sociétés qui entendaient y échapper au motif qu'en pratique elles n'utiliseraient pas le véhicule. Dans ce cadre, la jurisprudence a par exemple été amenée à considérer qu'une société propriétaire de véhicules de tourisme pour l'usage de ses employés et qui avait décidé de mettre à disposition de ceux-ci des véhicules de location restait néanmoins redevable de la taxe sur les véhicules de sociétés à raison des véhicules dont elle était propriétaire et ce même si elle ne les utilisait pas (*Cass. com., 24 oct. 2000, n° 98-10.942, Sté Iveco France : Dr. fisc. 2001, n° 10, comm. 206 ; RJF 2/2001, n° 259*).

En ce sens, l'instruction administrative précitée du 31 janvier 1975 relève qu'« en effet, conformément à sa destination normale, une voiture particulière est présumée servir au transport des personnes, sans que la preuve contraire puisse être rapportée » (*BOI 7 M-4-75, § I, b, préc.*).

Ce souci de l'Administration d'imposer systématiquement tout véhicule de tourisme possédé ou utilisé par une société se retrouve d'ailleurs dans la définition des véhicules taxables qui est exclusivement fonction de la catégorie administrative « VP » (pour voiture particulière) figurant sur la carte grise (en ce sens, cf. notamment, *Instr. 22 sept. 2006 : BOI 7 M-4-06, § 8 et s. ; Dr. fisc. 2006, n° 40, instr. 13601*).

Dans ces conditions, il n'est en réalité pas du tout certain que la suppression de la référence à l'affectation des véhicules ait modifié l'esprit initial de la taxe sur les véhicules de sociétés qui reste, à notre sens, de taxer les véhicules de tourisme en tant que moyen de transport de personnes.

Ce point est déterminant pour la résolution de litiges, comme celui ayant donné lieu à l'arrêt commenté, dans le cadre desquels plusieurs entités peuvent être considérées comme utilisant, selon des finalités distinctes, un véhicule de tourisme.

B. - Certains mécanismes visent l'utilisateur du véhicule comme moyen de transport de personnes

4 – Si, comme précédemment indiqué, l'esprit d'origine de la taxe sur les véhicules de sociétés ne nous semble pas avoir fondamentalement évolué, l'analyse détaillée de son fonctionnement actuel permet par ailleurs de constater que c'est bien souvent la circonstance que le véhicule est utilisé au transport de personnes qui est le critère d'imposition.

Tel est notamment le cas des dispositions propres au cas des véhicules donnés en location ou en crédit-bail.

Il résulte en effet de la lettre de l'article 1010 du CGI, dans sa rédaction applicable aux faits en litige, que « lorsqu'elle est exigible en raison des véhicules pris en location, la taxe est à la charge du locataire ».

Selon les précisions apportées par l'Administration (*cf. Doc. adm. 7 M-2312, § 15, 1^{er} sept. 1997*), cette règle « vise aussi bien “le cas de location sans chauffeur” que celui de locations consenties suivant la formule du crédit-bail ».

L'exonération des loueurs et des crédits-bailleurs de véhicules est parfaitement conforme à l'esprit de la taxe sur les véhicules de sociétés et repose sur le postulat que seul le crédit preneur ou le locataire utilise le véhicule au sens de la taxe sur les véhicules de sociétés, c'est-à-dire pour le transport de personnes.

Notons de surcroît que l'exonération du bailleur ou du loueur est acquise quelle que soit la situation du preneur au regard de la taxe sur les véhicules de sociétés ce qui renforce encore, nous semble-t-il, l'idée que c'est bien le véhicule comme moyen de transport de personnes qui est visé.

Il convient à ce stade de souligner, car ce point est important dans le cadre du présent litige, que le législateur a accepté que certains véhicules de tourisme donnés en location ou en crédit-bail échappent à la taxe.

Il en va ainsi notamment d'une part des véhicules donnés en location à une société pour une durée inférieure à un mois civil ou à trente jours consécutifs (*CGI, ann. III, art. 406 bis, III*) et, d'autre part, des véhicules de tourisme pris en crédit-bail ou en location longue durée par des personnes physiques (sauf, le cas échéant, l'hypothèse où le véhicule pris en location ou en crédit-bail par un salarié fait l'objet de remboursement de frais kilométriques de la part de la société employeur ; sur ce point, V. ci-dessous).

Enfin, le mécanisme de la taxe sur les véhicules de sociétés à l'égard des voitures de tourisme appartenant aux salariés laisse également penser que le transport de personnes reste plus que jamais le critère d'assujettissement.

En effet, une jurisprudence ancienne et bien établie, mentionnée par la doctrine administrative, considérait que la taxe sur les véhicules de sociétés, dans sa rédaction applicable aux faits de l'espèce, s'appliquait également aux véhicules appartenant à des salariés et utilisés par ceux-ci pour des déplacements professionnels et moyennant des remboursements exceptionnellement importants par la société.

De surcroît, l'article 16, I et II de la loi de finances pour 2006 précitée est venu en quelque sorte légaliser cette jurisprudence puisque, désormais, l'article 1010-0 A du CGI prévoit expressément un tarif spécifique en fonction du nombre de kilomètres remboursés au salarié.

En conséquence, y compris dans ses modifications les plus récentes, la taxe sur les véhicules de sociétés vise à taxer les sociétés qui utilisent (même indirectement) des véhicules pour le transport de leurs salariés et ce, conformément à la lettre originelle de cet impôt dont l'esprit nous semble donc avoir été préservé.

2. La problématique de la pluralité d'utilisateurs

5— Comme précédemment indiqué, la cour d'appel de Versailles et la Cour de cassation ont jugé que, d'une part, dans sa rédaction applicable l'article 1010 visait n'importe quel type d'utilisation d'un véhicule par une société et, d'autre part, que la société Visiocom ne pouvait bénéficier d'aucune des exonérations expressément visées par ce texte (notamment l'exonération propre aux véhicules destinés à l'exécution d'un service de transport à la disposition du public).

Si la décision ainsi validée par la Cour de cassation peut certes se prévaloir d'une application strictement littérale de l'article 1010, il n'en reste pas moins que la question de la pluralité d'utilisateurs n'a pas été complètement examinée (A).

Dans de telles hypothèses, il reste donc à définir une hiérarchie entre les différents types d'utilisation d'un même véhicule (B).

A. - Les problèmes posés en cas de pluralité d'utilisateurs

6— La solution adoptée par la Cour de cassation consiste à considérer que n'importe quel type d'utilisation d'un véhicule de tourisme est susceptible de rendre une société taxable à la taxe sur les véhicules de sociétés.

Il en résulte nécessairement qu'il peut désormais exister plusieurs « utilisateurs » d'un même véhicule.

Ainsi, dans l'affaire concernée, trois types d'« utilisateurs » peuvent être identifiés :

- les collectivités locales qui utilisent les véhicules pour le transport de leurs administrés ;

- la société Visiocom qui donne en location des espaces mobiles de publicité ;

- enfin les entreprises qui prennent en location les espaces mobiles de publicité.

Le tribunal de grande instance avait en grande partie analysé la difficulté en relevant que « le même véhicule peut pendant la même période être utilisé par deux personnes distinctes [la société Visiocom d'une part, les communes d'autre part], à des usages différents [la location d'espaces publicitaires d'une part, le transport de personnes d'autre part] ».

Pour sa part, la cour d'appel a, comme on l'a dit, jugé que l'usage d'un véhicule de tourisme comme support mobile de publicité était générateur de taxe dès lors, d'une part, que l'article 1010 ne faisait plus référence au transport de personnes et, d'autre part, que les exonérations prévues par ce texte n'étaient pas applicables au cas d'espèce.

Or, si l'on exclut, ce qui nous semble aller de soit, qu'il puisse y avoir plusieurs redevables à raison d'un même véhicule, ni la cour d'appel ni la Cour de cassation n'ont indiqué en quoi l'usage comme support mobile de publicité de la société Visiocom primait, au sens de la taxe sur les véhicules de sociétés, sur l'usage comme moyen de transport fait par les communes.

Dans ces conditions, la sécurité juridique nécessaire aux entreprises mériterait que la solution de l'arrêt *Visiocom* soit précisée pour, par exemple, déterminer si elle est transposable au cas où des véhicules de tourisme à usage publicitaire sont gratuitement mis à la disposition de sociétés de droit privé qui, ainsi, n'auraient plus à supporter la taxe sur les véhicules de sociétés...

Au cas particulier, les communes étaient de plein droit exonérées de la taxe à raison de leur qualité de personne morale de droit public mais, ainsi que l'avait relevé le jugement rendu par le tribunal de grande instance de Nanterre, « cet élément ne peut être pris en considération pour décider que c'est en conséquence la société Visiocom qui doit supporter le paiement de la taxe »...

En outre, ni l'esprit ni la lettre du texte instituant la taxe sur les véhicules de sociétés ne permettent d'assujettir le propriétaire des véhicules dans l'hypothèse où son utilisateur en est légalement exonéré alors même que, par exemple, un tel mécanisme est parfois retenu en matière de taxe professionnelle (*V. CGI, art. 1469, 3^o bis*).

Une telle explication irait d'ailleurs à l'encontre du mécanisme de la taxe, qui exonère le loueur de véhicule sans se préoccuper de savoir si le locataire en sera effectivement redevable.

B. - La recherche d'une hiérarchie entre différents utilisateurs

7— Si l'exonération dont bénéficient les communes ne peut juridiquement justifier l'imposition mise à la charge de la société Visiocom, il convient alors de rechercher une autre justification à la décision de la Cour de cassation.

Dans ce cadre, la lecture de la décision de la cour d'appel permet de constater que celle-ci a écarté le critère tiré du financement du véhicule : « la société Visiocom oppose à bon droit que le critère du financement des véhicules n'est pas déterminant dans la mesure où ce sont les collectivités locales qui assument les assurances tous risques, la franchise, les frais d'utilisation et d'immatriculation, l'entretien et les réparations du véhicule. »

Ce faisant, la cour d'appel semble néanmoins avoir estimé que le critère du financement aurait pu, dans d'autres circonstances de fait, être retenu.

Il est vrai que la jurisprudence de la Cour de cassation (*Cass. com.* 24 oct. 2000, n° 98-10.942, *Sté Iveco France, préc.*) a déjà été amenée à juger que, dans sa rédaction applicable aux faits de l'espèce, l'article 1010 permettait de considérer comme utilisatrice les sociétés prenant à leur charge une partie très significative des frais des véhicules appartenant à leurs salariés.

Quoi qu'il en soit ce critère, qui aurait au cas d'espèce été favorable à la société Visiocom (celle-ci n'assurant aucun des frais d'usage et d'entretien des véhicules), n'a été retenu comme déterminant ni par la cour d'appel ni par la Cour de cassation.

Dans ces conditions, faute de précisions supplémentaires apportées par la décision commentée, il semble bien que dans l'esprit de la Cour de cassation l'utilisation d'un véhicule de tourisme comme support mobile de publicité prévaut sur l'usage comme simple moyen de transport.

Or ce choix peut paraître surprenant dès lors que les mécanismes propres à la taxe sur les véhicules de sociétés tendent au contraire, d'une part à taxer la société qui utilise le véhicule de tourisme comme moyen de transport (*V. supra* n° 4) et, d'autre part, à exonérer celle dont l'activité consiste précisément à exploiter ledit véhicule.

S'agissant de ce dernier point, le tribunal de grande instance de Nanterre avait ainsi relevé au terme d'une analyse de l'historique et des cas d'exonération de la taxe sur les véhicules de sociétés qu'« il se dégage ainsi de ces différents éléments d'interprétation le principe que l'utilisation visée par l'article 1010 du Code général des impôts est celle qui n'entre pas dans l'activité normale de l'entreprise et qui ne correspond pas à l'objet social ».

En effet, comme précédemment indiqué (*V. supra* n° 3) le présumé de la taxe sur les véhicules de sociétés est de taxer les véhicules de tourisme dès lors qu'ils ne sont pas jugés comme totalement indispensables pour l'activité d'une entreprise.

En sens inverse, la taxe sur les véhicules de sociétés n'a selon nous pas pour objet d'alourdir la fiscalité des entreprises dont l'objet est précisément d'exploiter des véhicules de tourisme.

C'est ainsi ce qui justifie que le crédit-bailleur ou le loueur longue durée d'un véhicule de tourisme ne soit pas redevable de la taxe sur les

véhicules de sociétés et ce qu'elle que soit la situation du preneur à l'égard de cet impôt.

De façon plus générale, la fiscalité s'attache à traiter différemment les véhicules de tourisme lorsqu'ils sont l'objet même de l'exploitation de l'entreprise.

Ainsi, rappelons que le plafond d'amortissement des véhicules de tourisme s'applique, selon l'article 39, 4 du CGI, « *sauf justification particulière* ».

Or, selon la doctrine administrative (*Doc. adm.* 4 C-351, 30 oct. 1997) cette notion recouvre notamment les cas dans lesquels « **la disposition de tels véhicules est nécessaire à l'activité de l'entreprise en raison même de son objet** » et entraîne alors que « **l'amortissement peut être porté en déduction en totalité** ».

Ce principe selon lequel les véhicules de tourisme des entreprises sont lourdement fiscalisés (taxe sur les véhicules de sociétés, plafond d'amortissement) sauf lorsque l'entreprise a pour objet même d'exploiter de tels véhicules, aurait pu nous semble-t-il constituer un argument supplémentaire justifiant, qu'en cas de pluralité d'utilisateurs, seul celui qui se sert du véhicule pour le transport de personnes soit redevable de la taxe sur les véhicules de sociétés.

Dans ce contexte, l'arrêt de la Cour de cassation pourrait avoir d'importantes répercussions dès lors que se multiplient les financements de flottes de véhicules d'entreprises intégrant des publicités apposées sur la carrosserie.

À cet égard un point n'a pas été examiné par la Cour de cassation.

En effet, dès lors que l'utilisation comme support mobile de publicité est désormais un critère d'assujettissement à la taxe sur les véhicules de sociétés, il conviendrait alors de se demander si ce n'est pas le locataire de cet espace publicitaire qui conformément à la lettre de l'article 1010 du Code général des impôts devrait être redevable de la taxe...

Cette question complémentaire devra être réglée par les juges administratifs désormais compétents en matière de taxe sur les véhicules de sociétés.

Hervé ZAPP,
avocat associé, PDGB,
membre de l'IACF
Mathieu LE TACON,
avocat à la cour, PDGB,
membre de l'IACF

MOTS-CLÉS : Taxe sur les véhicules de sociétés - Champ d'application - Véhicules utilisés comme des supports mobiles de publicité

JURISCLASSEUR : Enregistrement, V° Timbre, Fasc. 15