



# La déduction de la TVA sur les véhicules de transport

Fiche pratique publié le **23/05/2023**, vu **1518 fois**, Auteur : [contrôle fiscal et impôts locaux](#)

**Le principe est l'exclusion de la déduction de la TVA sur les engins conçus pour le transport des personnes dont la finalité est un usage privé. (article 237 de l'annexe II du code général des impôts)**

Le principe est l'exclusion de la déduction de la TVA sur les engins conçus pour le transport des personnes dont la finalité est un usage privé. l'article 237 de l'annexe II du code général des impôts exclut du droit à déduction tous les véhicules ou engins, quelle que soit leur nature, conçus pour transporter des personnes ou à usage mixte.

Ont ainsi été traités par la jurisprudence:

1-Le vélorail

2-Les hélicoptères (spécialement aménagés et conduits par des personnels spécialisés)

3-Les hélicoptères équipés pour des travaux de levage et de manutention, également utilisés pour des transports de personnes

4-Les avions de transport sanitaire aérien

5-Les avions d'affaires

6-Les véhicules de démonstration ( définis par la jurisprudence comme des véhicules dont l'emploi provisoire dans l'entreprise est étroitement lié à la vente de biens de même nature)

7-Les véhicules pour l'enseignement de la conduite automobile (auto-école)

8-Les véhicules d'artisan taxi

9-Les véhicules de rallye et les prototypes développés pour des compétitions sportives

10-Les véhicules donnés en location

11-Les bateaux de croisières touristiques

12-Les véhicules de transport public de voyageurs

Dans le cas des véhicules à usages mixtes, la jurisprudence tant judiciaire qu'administrative

n'identifie un contrat de transport que si son objet est le déplacement, et non la détente ou le sport, et si le professionnel conserve la maîtrise de l'opération.

## 1-Le vélorail

CAA Paris 11 mars 2014 n° 13PA01624, 10e ch., SARL XP Global Services

L'activité consistant à organiser des promenades en vélorail (dit « pédalorail ») sur des voies ferrées désaffectées ne constitue pas une activité de transport de voyageurs au sens de l'article 279, b quater du CGI mais une prestation de location de bien meuble corporel, dès lors que la prestation ne s'exerce pas sous la responsabilité d'un pilote professionnel, qu'elle ne vise pas principalement à assurer le transport de voyageurs d'un point à un autre et que les utilisateurs louent ce moyen de transport ludique pour effectuer une promenade en draine ou vélorail à des fins touristiques, récréatives et sportives et qu'ils gardent la maîtrise de leur allure.

Sont sans incidence :

la définition du transport ferroviaire ou guidé résultant des dispositions de l'article L 2000-1 du Code des transports qui, selon ses propres termes, n'a vocation à s'imposer que pour l'application de ce Code ;

les circonstances relatives au défaut d'autonomie du véhicule circulant sur les rails, au fait que l'engin est mis à la disposition des utilisateurs ou guidé à sa tête par un véhicule dirigé par un animateur, à l'application d'une tarification forfaitaire au parcours et non horaire et à l'existence d'une assistance électrique sur les engins loués.

CAA Lyon 5-6-2018 no 17LY01367, SAS Compagnie des chemins de fer du Cantal (CCFC)

L'activité consistant à organiser des promenades en vélorail (dit « pédalorail ») sur des voies de chemin de fer désaffectées ne constitue pas une activité de transport de voyageurs au sens de l'article 279, b quater du CGI dès lors que, si les utilisateurs ne disposent d'aucune autonomie directionnelle, ils bénéficient toutefois d'une autonomie certaine dans l'allure qu'ils souhaitent donner à leur véhicule et qu'ils utilisent la spécificité du véhicule mis à leur disposition non pour effectuer un déplacement d'un point du territoire à un autre, mais dans un but unique de divertissement touristique. TA Clermont-Ferrand 31-1-2017 no 1500971, Société « Compagnie des chemins de fer du Cantal » CE 8e ch. 21-10-2020 no 440526, Sté DBF Montpellier N° 6o du 2 du IV de l'annexe II au CGI concernant les véhicules de transports eux-mêmes.

## **Hélicoptères**

**Voir en particulier: Question de M. CARLE Jean-Claude (Haute-Savoie - UMP) publiée le 26/02/2003, Question orale n°0191S - 12e législature - Sénat.**

**2 -Les hélicoptères** qui peuvent servir au transport de malades ou de blessés grâce à la pose ou

à la dépose de matériels rapidement et facilement amovibles, et qui peuvent aussi être affectés à d'autres usages comme le transport de personnes, les prestations de transport de malades effectuées à l'aide de tels hélicoptères sont soumises à la TVA, alors même que les transports en cause sont classés, au sens des dispositions du décret 73-384 du 27 mars 1973 (reprises aux articles R 6312-24 et suivants du Code de la santé publique), dans la catégorie des véhicules spécialement adaptés au transport sanitaire et que la société requérante a obtenu l'agrément institué par l'article L 51-1 du Code de la santé publique (devenu article L 6312-2).

**3-Les hélicoptères équipés** pour des travaux de levage et de manutention, qui sont également utilisés pour des transports de personnes en vue de travaux photographiques, de baptêmes de l'air et de lâchers de parachutistes, ont, compte tenu de leurs caractéristiques, un usage mixte

Du fait qu'ils ne sont pas affectés exclusivement aux transports publics de voyageurs, ces hélicoptères n'ouvrent pas droit à déduction

Noter aussi CAA Nantes 14-1-2021 no 19NT00552, SASU Abeille Parachutisme - Les sauts en tandem réalisés par les parachutistes ont pu bénéficier du taux prévu à l'article 279, b quater du CGI jusqu'au 31 juillet 2013 en application de la doctrine administrative (Rescrit 2005/69 TCA du 6-9-2005, reprise au BOI-TVA-LIQ-30-20-60 no 150 au 12-9-2012 et au 29-10-2012).

Cette doctrine a été rapportée en raison de l'évolution de la réglementation communautaire et de la législation sectorielle relatives aux vols de largage de parachutistes, assimilables à un travail aérien et non plus à une prestation de transport aérien.

Il n'y a pas non plus d'opposabilité des dispositions de la documentation administrative 3 D-1532 autorisant la déduction de la TVA grevant les hélicoptères utilisés de façon constante par des entreprises spécialisées, soit pour la manutention de matériel, soit pour le transport d'ouvriers ou techniciens de tierces entreprises, dès lors que la société requérante, qui n'utilise pas de façon constante ses hélicoptères pour les activités précitées, n'entre pas dans les prévisions de cette doctrine

**4-Dans le domaine du transport sanitaire aérien**, l'agrément de l'entreprise de transport en tant que transporteur sanitaire implique nécessairement un aménagement spécial des appareils au sens de l'article 261, 4-3° du CGI.

La doctrine administrative est plus exigeante s'agissant de la condition tenant à l'aménagement des appareils : elle considère que le caractère spécialement aménagé de l'aéronef (hélicoptère ou avion) résulte de l'existence, constatée dès sa conception ou après réalisation de transformations ou de modifications substantielles de l'habitacle, d'aménagements spécifiques qui, en raison de la fixité ou du caractère permanent de ceux-ci, réservent l'aéronef au seul usage du transport du malade, du blessé ou de la parturiente ou le rendent difficilement utilisable pour un autre usage sans la réalisation de nouveaux travaux de transformation (Inst. 21-6-2006, 3 A-8-06).

**5-Pour les avions d'affaires**, - exclusions du droit à déduction - véhicules conçus pour le

transport de personnes ou à usage mixte (CGI ann. II art. 237 applicable jusqu'au 31-12-2007 et art. 206, IV-2-6° applicable à compter du 1-1-2008) - avions d'affaires acquis par un GIE pour être mis à disposition des dirigeants des sociétés le constituant : oui au regard de l'article 237 puis 206, IV-2-6° de l'annexe II au CGI, non au regard de la doctrine administrative

Mais ces appareils ouvrent cependant droit à déduction sur le fondement de la doctrine administrative, exprimée dans l'instruction 3 D-3-04 du 23 février 2004, selon laquelle il n'est pas fait application du dispositif d'exclusion du droit à déduction aux aéronefs utilisés pour la réalisation à titre onéreux de prestations de services aériens soumis à la TVA, dès lors que le groupement exerce une activité de prestations de services de transport aérien individualisées, dont ont directement bénéficié ses clients (les sociétés le constituant) et en contrepartie desquelles ces derniers lui versent une redevance trimestrielle laquelle, alors même qu'elle est calculée en grande partie sur la base des frais fixes du groupement qui sont répartis proportionnellement à la participation des membres dans le capital du groupement d'intérêt économique, doit, dans les circonstances de l'espèce, être considérée comme présentant un lien suffisamment direct avec les prestations individualisées.

**6-Les véhicules affectés par un concessionnaire à son parc auto** pour être utilisés par des tiers et des salariés qui n'exercent pas de fonctions de vente ne sont pas considérés comme des véhicules de démonstration, ils sont exclus du droit à déduction de la TVA (article 237 annexe II)

Pour ces mêmes véhicules, il y a exclusion du droit à déduction TVA sur les services y afférents .

Ainsi, des véhicules automobiles prélevés sur les stocks à un usage de démonstration et destinés à être vendus d'occasion après leur affectation à cet usage entrent dans les prévisions de l'article 237 de l'annexe II au CGI.

En conséquence, la taxe ayant grevé les services de réparation et d'entretien de ces véhicules n'est pas déductible en application de l'article 241 de l'annexe II au CGI.

Par contre, la TVA sur les frais exposés pour les besoins de la revente reste déductible, en application de la doctrine administrative (D. adm. 3 K-122, 3 K-1224 et 3 D-1522, Inst. 3 D6-86 du 5 juillet 1986 et 3 D-10-86 du 12 septembre 1986 et Rép. Douffiaques du 18 mai 1991, AN p. 2103)

Les dispositions des articles 237 et 241 de l'annexe II au CGI, qui excluent du droit à déduction la TVA ayant grevé les travaux d'entretien et de réparation effectués sur des véhicules de démonstration pendant la période où ces derniers étaient affectés à cet usage, sont compatibles avec les dispositions figurant à l'article 17 § 6 de la 6e la clause de gel ne peut justifier une limitation générale du droit à déduction

Elle fonde en revanche le maintien d'une exclusion spécifique du droit à déduction

**7- les véhicules acquis pour l'enseignement de la conduite automobile** Le Conseil d'Etat a

jugé que ces véhicules spécialement aménagés à cette fin par le constructeur doivent être regardés comme conçus pour l'enseignement de la conduite et non pour le transport de personnes au sens de l'article 237 de l'annexe II

Ils ouvrent donc droit à récupération de la TVA L'article 17§6 de la 6ème directive concerne l'exclusion du droit à déduction des dépenses n'ayant pas un caractère professionnel, ainsi que l'exclusion des dépenses qui peuvent être de nature professionnelle, mais dont la ventilation entre usage professionnel et usage éventuellement privé est difficile.

Tel est notamment le cas des transports de personnes

La jurisprudence de la CJCE se réfère en particulier, pour maintenir cette exclusion, à l'ancienne 2ème directive, article 11§4, qui permettait d'exclure du droit à déduction notamment les biens et les services susceptibles d'être utilisés, exclusivement ou partiellement, pour les besoins privés de l'assujetti, ou bien de son personnel.

La CJCE estime que le terme « notamment » dote les Etats membres d'un large pouvoir d'appréciation, et en particulier autorise l'exclusion globale d'une catégorie de biens ou de services.

Le Conseil d'État a aussi jugé qu'avant la loi du 26 juillet 1991 créant l'article 273 septies A du CGI les véhicules d'auto-école, en raison de leur aménagement spécial, étaient conçus pour l'enseignement de la conduite et non pour le transport de personnes au sens de l'article 237 de l'annexe II, et n'étaient donc pas exclus du droit à déduction

Dans cette logique, l'article 273 septies A du CGI était incompatible avec l'article 17 de la 6e directive en tant qu'il restreignait le droit à déduction par le jeu de la condition d'affectation exclusive à l'enseignement de la conduite.

La Cour de justice a par contre considéré que les véhicules d'auto-école avaient été exclus du droit à déduction par l'effet de la clause de gel et que la France ne pouvait remplacer une exclusion par une déduction soumise à une condition étrangère au droit commun de la 6e directive

Il y a donc divergence avec le juge national sur l'interprétation du droit interne

La Cour de justice juge expressément que l'article 273 septies A du CGI n'enfreint pas l'article 17 § 2 de la 6e directive qui pose les règles de principe du droit à déduction. De manière symétrique, la Cour juge qu'un Etat membre qui, après la clause de gel, s'est rapproché du droit commun de la 6e directive, ne peut plus s'éloigner à nouveau du droit commun

Une renonciation même partielle à la clause de gel de l'article 17 § 6 crée un effet de cliquet analogue à celui qui résulte de la jurisprudence de la Cour de justice selon laquelle un Etat membre qui assujettit à la TVA des opérations dont il aurait pu maintenir l'exonération en application des dispositions transitoires de l'article 28 § 3 b) de la 6e directive ne peut plus ultérieurement rétablir l'exonération en se prévalant de cette disposition Bien noter aussi que c'est à la date de son acquisition ou à celle de sa location que doit être apprécié le point de savoir si un véhicule est ou non conçu pour le transport de personnes Les transformations ultérieures apportées au véhicule restent sans influence sur le droit à déduction, y compris le cas où ces transformations sont réalisées avant toute utilisation du véhicule. le b de l'article 206, IV-2-6o de l'annexe II au CGI exclut de l'interdiction du droit de déduire la TVA d'amont les véhicules donnés

en location permanente.

**8- Ainsi l'activité d'un artisan taxi, qui apporte à leur domicile les bagages de voyageurs ne peut être considérée comme une activité de transport de voyageurs.**

La doctrine admet le droit à déduction lorsque le véhicule est affecté à la fois à une activité professionnelle de transport de personnes, (par ex taxi), et à des fins privées. (3A-1211, n°14 et 3A-8-89 du 8/9/1989)

**9- Appliquant la jurisprudence du Conseil d'Etat (CE 21-12-1994 no 134131-134137 et 134133- 134135, SARL Coursocéan et autres et SARL Multicourse ; CE 21-12-1994 no 135211, Soger ), le tribunal administratif de Versailles avait jugé que des véhicules de rallye** qui, du fait de leurs caractéristiques techniques à la date de leur acquisition, ont pour seule fonction de participer à des compétitions sportives ne sont pas des véhicules « conçus pour transporter des personnes » au sens et pour l'application de l'article 206 de l'annexe II au CGI (TA Versailles 18-4-1995 no 89- 3235, Sté BMW France SA ).

En conséquence, le tribunal avait jugé déductible la TVA ayant grevé l'acquisition de tels véhicules et, par voie de conséquence, celle ayant grevé les prestations de services d'entretien et de réparation qui s'y rapportent. Cette solution a été reprise depuis lors par CAA Paris 7-10-2005 no 01-3954, Sté Lada France , à propos de prototypes spécifiquement conçus et développés pour des compétitions sportives et alors même qu'ils ont été réceptionnés par le service des mines et immatriculés.

Dans le cas d'espèce, le tribunal administratif de Melun ( TA Melun 29-9-2016 no 1410254, SARL Evolution Group) était en quelque sorte saisi de la situation « inverse », s'agissant de véhicules qui étaient certes utilisés dans un cadre sportif (la société requérante exerçant une activité de formation à la conduite sportive et d'organisation de spectacles automobiles) mais qui n'ont pas été exclusivement créés pour la compétition automobile et qui sont des véhicules « de série ».

Il en conclut que des véhicules utilisés lors de manifestations sportives mais qui ne sont pas exclusivement créés pour la compétition doivent être regardés, en raison de leurs caractéristiques techniques, comme étant conçus pour transporter des personnes au sens de l'article 206 de l'annexe II du CGI.

La TVA afférente aux dépenses de location et d'entretien de tels véhicules n'est donc pas déductible. Le taux réduit prévu par l'article 279, b quater du CGI s'applique aux opérations procédant de l'exécution de contrats qui peuvent être qualifiés de contrats de transports.

**10- L'exclusion du droit à déduction relative aux véhicules ou engins immobilisés, quelle que soit leur nature, conçus pour transporter des personnes ou à usage mixte ne s'applique pas aux véhicules donnés en location,** sous réserve que cette location soit soumise

à la TVA.

Les véhicules doivent être exclusivement affectés à l'activité locative. » En énonçant que les véhicules donnés en location ne sont susceptibles d'entrer dans le champ de l'exception à l'exclusion du droit à déduction relative aux véhicules conçus pour transporter des personnes ou à usage mixte qu'à la condition d'être affectés à l'activité locative de manière exclusive, le paragraphe no 60 des commentaires attaqués fixe une règle nouvelle entachée d'incompétence. Le CE annule, dans ce paragraphe, de la phrase : " Les véhicules doivent être exclusivement affectés à l'activité locative. " En effet, la doctrine administrative, en posant la condition du caractère exclusif de la location, a ajouté une condition qui ne figurait pas dans le texte « gelé ».

Le principe est que l'affectation non exclusive d'un bien ou d'un service à la réalisation d'opérations taxées entraîne la réduction du droit à déduction, mais non sa suppression : CE 24-3-1999 no 188968, min. c/ Roger.

Toutefois, compte tenu du risque de fraude qui inspire le dispositif d'exclusion français, le Conseil d'État, s'il censure la condition d'affectation exclusive du véhicule à la location posé par la doctrine administrative, exige néanmoins que le véhicule soit affecté « à une activité locative à titre principal ». Voir en ce sens CAA Nantes 7-12-2017 no 16NT01619, SARL Sirius Capital. A663 A743 A748 A775

**11-Dans le cas d'une entreprise qui réalise des croisières touristiques maritimes** dont les prestations fournies à bord du navire, telles que notamment l'hébergement et la restauration, sont des services indissociables des séjours en mer, une CAA a considéré qu'elle ne constitue pas une entreprise de transports publics de voyageurs au sens des dispositions du 3e alinéa de l'article 237 de l'annexe II au CGI.

Eu égard à la nature même des prestations rendues, la CAA analyse globalement l'activité de croisières maritimes comme une activité de tourisme et non comme un simple transport de voyageurs, ni même comme une activité à caractère mixte.

L'utilisation d'un moyen de transport ne suffit pas, à lui seul, à déterminer la nature de l'activité

Dès lors que cette utilisation correspond à une activité de détente ou de loisirs, il s'agit d'une activité de loisirs ou de détente ( visite en barque, rafting, transport et largage en vol de parachutistes, circuits touristiques à bord de vedettes fluviales, mais att, une instruction 3C4-03 du 22.10.2003 admet le taux réduit pour les croisières, excursions maritimes ou fluviales)

**12-Le transport public de voyageurs.**

Jurisprudence afférente à la dérogation à l'exclusion de la déduction de la TVA sur les véhicules conçus pour le transport de personnes.

### Notion de véhicules destinés au transport public de voyageurs

La jurisprudence retient en principe la notion de transports publics de voyageurs dans les cas de transports ouverts librement à tous les usagers qui se présentent

Mais les contribuables peuvent toujours faire la démonstration de la notion de transports publics de voyageurs

Si la Jurisprudence exclut le droit à déduction de la TVA portant sur les véhicules de transport de personnes, (y compris les véhicules de démonstration), des lors qu'il n'y a pas affectation exclusive à l'activité professionnelle taxable, la doctrine admet le droit à déduction lorsque le véhicule est affecté à la fois à une activité professionnelle de transport de personnes, (par ex taxi), et à des fins privées. (3A-1211, n°14 et 3A-8-89 du 8/9/1989)

En présence d'une exclusion spécifique du droit à déduction couverte par la clause de gel, reste posée la question de savoir si la dérogation à cette exclusion spécifique est soumise au régime même de celle-ci de sorte que sa légalité serait justifiée par la clause de gel, ou bien est-elle soumise, puisqu'elle déroge au spécifique, au régime de droit commun, de sorte que la jurisprudence prohibant une limitation générale du droit à déduction lui serait applicable

L'exception à l'exclusion du droit à déduction de la taxe ayant grevé les véhicules au profit des entreprises de transports publics appliquée ici s'inspire du raisonnement retenu par l'arrêt d'Assemblée Alitalia (CE 3 février 1989, n° 74052), qui a considéré que la condition posée par l'article 230-1 de l'annexe II au CGI et tenant à l'affectation exclusive à l'exploitation des biens et services pouvant ouvrir droit à déduction n'était pas compatible avec l'objectif de la 6 e directive dans la mesure où elle excluait de tout droit à déduction les biens et les services faisant l'objet d'une affectation seulement partielle à l'exploitation alors qu'ils sont utilisés pour les besoins des opérations taxées.

Les dispositions qui posent une condition tenant à l'affectation exclusive à l'exploitation des biens et services pouvant ouvrir droit à déduction de la TVA étant considérées incompatibles avec l'objectif de la 6 e directive, l'article 237 de l'annexe II au CGI en tant qu'il pose une condition d'exclusivité en ce qui concerne les véhicules des entreprises de transports publics de voyageur est considéré incompatible avec l'objectif de la 6 e directive

La CJCE a admis que la clause de gel de l'article 17 § 6 de la 6e directive permettait de maintenir des exclusions très larges du droit à déduction



Confrontée au problème de la modification unilatérale par un État membre de ses règles d'exclusion du droit à déduction, elle a admis que la France puisse renoncer partiellement à une exclusion du droit à déduction maintenue par l'effet de la clause de gel, en subordonnant la déduction à une condition d'affectation exclusive

Elle s'est ainsi inspirée de sa jurisprudence relative aux dispositions transitoires de l'article 28 de la 6e directive, selon laquelle un État membre peut réduire la portée d'une exonération temporairement maintenue en application de la clause de gel de l'article 28 § 3 b), cette réduction allant dans le sens du rapprochement avec le droit commun de la directive

De même, le Conseil d'État a jugé compatible avec la clause de gel de l'article 17 § 6 de la 6e directive une exclusion du droit à déduction assortie d'une dérogation soumise à une condition d'affectation exclusive.

### **Conclusion :**

**Les exclusions du droit à déduction, les limitations de ce droit concernant les véhicules ou engins de transports de personnes doivent s'apprécier avec prudence.**

**Les informations précédentes seront utilement complétées par la lecture de la documentation administrative BOI-TVA-DED-30-30-20 du 01.02.2017.**

**Et en cas de contrôle fiscal reprenant ces éléments, contactez SAS HDP : [consultantfiscal.fr](http://consultantfiscal.fr) ou bien 07.49.53.38.24 pour plus d'informations.**