

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-DED-30-30-20-01/02/2017

Date de publication : 01/02/2017

TVA - Exclusions du droit à déduction - Limitations concernant certains biens et services - Véhicules ou engins de transport de personnes

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Droits à déduction

Titre 3 : Exclusions du droit à déduction

Chapitre 3 : Limitations concernant certains biens et services

Section 2 : Véhicules ou engins de transport de personnes.

Sommaire :

I. Règle générale

A. Caractéristiques des véhicules exclus

B. Destination des véhicules exclus

II. Exceptions à la mesure d'exclusion

A. Radio-téléphones installés dans des véhicules

B. Les voiliers exclusivement conçus pour la compétition

C. Les véhicules ou engins comportant, outre le siège du conducteur, plus de huit places assises et qui sont utilisés par les entreprises pour amener le personnel sur les lieux du travail

D. Les véhicules ou engins acquis par les entreprises de transports publics de voyageurs et affectés de façon exclusive à la réalisation desdits transports

E. Véhicules de démonstration

1. Principes applicables

2. Modalités pratiques d'application de la jurisprudence du Conseil d'État

a. Lors de l'affectation des véhicules à la démonstration

b. Lors de la revente des véhicules aux clients

F. Véhicules ou engins utilisés par les entreprises ou établissements d'enseignement de la conduite

1. Présentation de la mesure

a. Activité et redevables concernés

b. Dépenses ouvrant droit à déduction

2. Exercice du droit à déduction

G. Véhicules ou engins de type " tout terrain " affectés exclusivement à l'exploitation des remontées mécaniques et des domaines skiables

H. Les quads agricoles

I. Les avions et les hélicoptères

1. Portée du dispositif
2. Modalités d'application
3. Précisions

I. Règle générale

1

Selon le 6° du 2 du IV de l'[article 206 de l'annexe II au code général des impôts \(CGI\)](#), sont exclus du droit à déduction les véhicules ou engins, quelle que soit leur nature, conçus pour transporter des personnes ou à usages mixtes, qui constituent une immobilisation ou, dans le cas contraire, qui ne sont pas destinés à être revendus à l'état neuf.

Il en est de même des éléments constitutifs, des pièces détachées et accessoires de ces véhicules et engins (CGI, ann. II, art. 206, IV-2-7°).

Les biens visés par cette exclusion doivent donc répondre simultanément à deux sortes de critères :

- critère fondé sur les caractéristiques du véhicule ;
- critère fondé sur la destination du véhicule dans l'entreprise.

A. Caractéristiques des véhicules exclus

10

Il s'agit de véhicules de toute nature conçus pour transporter des personnes ou à usages mixtes : bicyclettes, motocyclettes, véhicules automobiles routiers, bateaux, avions, hélicoptères. Dans le domaine automobile, l'exclusion vise donc notamment tous les véhicules qui sont réceptionnés par le service des Mines comme voitures particulières (conduite intérieure, décapotable, canadienne, break, etc.) comme ambulances, autocars ou autobus.

20

En revanche, ne sont pas frappés d'exclusion les triporteurs, camionnettes, camions, tracteurs et, plus généralement, les véhicules repris dans les textes annexés au code de la route sous les rubriques « véhicules très spéciaux ».

Il est précisé que les véhicules utilitaires tels que les camionnettes ou les fourgons conçus pour le transport de marchandises ne sont pas exclus du droit à déduction, y compris lorsqu'ils sont équipés d'une cabine approfondie comprenant, le cas échéant, une banquette ([RM Meslot n° 77620, JO AN du 1^{er} juin 2010 p. 6103](#) ; [RM Remiller n° 74835, JO AN du 25 mai 2010 p. 5816](#)).

Par ailleurs, le dispositif d'exclusion du droit à déduction ne s'applique pas non plus aux véhicules dits « dérivés VP » qui ne comportent que deux places, également commercialisés sous les appellations « société », « affaire » ou « entreprise » ([RM Meslot n° 58198, JO AN du 6 avril 2010 p. 3957](#) ; [RM Jacques n° 26914, JO AN du 22 mars 2005 p. 2989](#)).

Il en est de même des téléphériques ou télébennes pour le transport des minerais ou des matériaux.

Il est insisté sur le fait que dans le domaine automobile, comme dans les autres types de transport (aérien ou maritime), le critère déterminant reste de connaître pour quel usage l'engin a été conçu et non quel en est son usage effectif.

À cet égard, s'agissant du transport terrestre, la catégorie dans laquelle un véhicule a été réceptionné par le service des Mines est une indication qui ne saurait à elle seule faire échec aux critères d'exclusion.

Exemple 1 : Les campings cars, bien que réceptionnés dans la catégorie des « véhicules automoteurs spécialisés », sont des véhicules à usages mixtes, et donc exclus du droit à déduction.

Exemple 2 : Eu égard à ses caractéristiques intrinsèques et nonobstant l'homologation des véhicules de transport de personnes comme véhicule utilitaire, un véhicule à cabine approfondie, qui dispose de cinq places dont trois peuvent, au besoin, être escamotées afin d'agrandir l'espace de chargement, est conçu pour un usage mixte et, par suite, est exclu du droit à déduction.

Une solution identique a été retenue par le Conseil d'État dans un arrêt du 30 mars 2007 (CE, arrêt du 30 mars 2007, n° 287600, GFA Domaine de Font Mars).

S'agissant des véhicules de type « 4 x 4 pick-up », l'exclusion du droit à déduction de la TVA doit s'apprécier de manière objective en fonction des caractéristiques intrinsèques des véhicules ou engins et non de l'utilisation qui en est faite. Aussi, la grande variété des modèles de véhicules 4 x 4 de type pick-up existants sur le marché rendant difficile la fixation d'une règle systématique conditionnant la déductibilité, l'appréciation des caractéristiques intrinsèques du véhicule doit s'opérer pour chaque véhicule au cas par cas. Il peut néanmoins être indiqué, à titre de règle pratique, que les véhicules 4 x 4 de type pick-up pourvus d'une simple cabine, c'est-à-dire ne comportant que deux sièges ou une banquette, ou comprenant une simple cabine approfondie dans laquelle sont placés, outre les sièges ou la banquette avant, des strapontins destinés à faire l'objet d'un usage occasionnel, ne relèvent pas de l'exclusion du 6° du 2 du IV de l'article 206 de l'annexe II au CGI. Dans ces situations, les véhicules présentent un caractère utilitaire dans la mesure où leur volume de chargement demeure important. En revanche, les autres véhicules 4 x 4 du type pick-up, qui comportent quatre à cinq places assises hors strapontin, entrent dans le champ d'application de l'exclusion. Il s'agit notamment de ceux que les constructeurs rangent dans la catégorie des véhicules dits à double cabine (RM Martin n° 54973, JO AN du 8 mars 2005 p. 2431 ; RM Jacque n° 26914, JO AN du 22 mars 2005 p. 2989 ; RM Meslot n° 77620, JO AN du 1^{er} juin 2010 p. 6103 ; RM Remiller n° 74835, JO AN du 25 mai 2010 p. 5816).

(30)

40

Pour apprécier si un véhicule ou un engin a été conçu pour le transport des personnes ou pour un usage mixte, au sens des dispositions du 6° du 2 du IV de l'article 206 de l'annexe II au CGI, le Conseil d'État a jugé, par un arrêt du 25 novembre 2009, n° 319649, qu'il y a lieu non pas de se référer aux conditions d'utilisation du véhicule mais de rechercher, compte tenu de ses caractéristiques lors de l'acquisition, l'usage auquel il est normalement destiné.

Aussi, ne sauraient être regardés comme conçus pour transporter des personnes, les véhicules ou engins, terrestres, maritimes ou aériens, qui, même s'ils ne peuvent se déplacer sans la présence à leur bord d'un conducteur, d'un pilote ou d'un équipage, ont, en raison des caractéristiques de leur conception, une autre fonction que celle de transporter des personnes et constituent, nécessairement, eu égard à cette fin, une immobilisation utile à l'exploitation d'une entreprise dont les opérations sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée.

En second lieu, après avoir souverainement relevé les caractéristiques techniques spécifiques des scooters des neiges acquis par la société, tenant à

l'importance de leur poids, de leurs dimensions, de leur puissance, de leur vitesse et de leur équipement, lesquelles n'étaient pas contestées par le ministre, et avoir estimé sans influence sur la qualification à apporter aux engins la circonstance qu'ils aient été munis d'un second siège permettant le transport d'un passager, la cour n'a ni inexactement qualifié les faits ni méconnu la portée des dispositions précitées en jugeant que ces véhicules n'avaient pas été conçus pour le transport des personnes ou à usages mixtes et ouvraient droit au bénéfice de la déduction de la TVA.

Remarque : Cet arrêt s'inscrit dans le droit fil de la jurisprudence constante du Conseil d'État relative à ce type d'engins.

Il est rappelé que c'est à la date de son acquisition ou de sa location qu'il doit être apprécié si un véhicule est conçu ou non pour le transport de personnes ou à usages mixtes.

50

La taxe afférente à l'achat ou à l'aménagement de véhicules non utilitaires (véhicules de tourisme, breaks, etc.) n'est pas déductible.

Toutefois, cette exclusion ne s'applique pas, en ce qui concerne les équipements spéciaux comme les postes émetteurs ou double-commandes, même s'ils sont installés sur de tels véhicules exclus.

Il est précisé à cet égard que l'installation de ces équipements s'analyse en une livraison à soi-même d'immobilisations imposables aux taux normal et que la taxe due à raison de cette opération est déductible.

B. Destination des véhicules exclus

60

Sont exclus du droit à déduction les véhicules dont les caractéristiques sont énumérées au **I-A § 10 à 50** et qui constituent des immobilisations pour l'entreprise.

Exemple : Les voitures particulières utilisées par les entreprises industrielles ou commerciales pour assurer le transport de leur personnel.

70

En revanche, l'exclusion ne concerne pas les véhicules qui présentent le caractère d'éléments de stock. Les concessionnaires ainsi que tous les négociants opèrent donc dans les conditions normales la déduction de la taxe ayant grevé l'achat de tout véhicule qu'ils destinent à la revente à l'état neuf.

II. Exceptions à la mesure d'exclusion

A. Radio-téléphones installés dans des véhicules

80

Dans la mesure où ils ne sont pas fixés à demeure dans les véhicules et qu'ils peuvent donc être retirés sans dommage, les radio-téléphones ne sont pas considérés, sur le plan fiscal, comme des accessoires des véhicules dans lesquels ils sont installés.

Les dispositions du 7° du 2 du IV de l'[article 206 de l'annexe II au CGI](#) ne leur sont donc pas applicables, même lorsque ces appareils sont montés sur des véhicules qui n'ouvrent pas droit à déduction.

Toutefois, la déduction de la taxe supportée à l'occasion de l'achat des radio-téléphones n'est possible que si les conditions de droit commun du droit à déduction sont satisfaites, à savoir :

- le radio-téléphone doit être utilisé pour les besoins de l'activité taxable à la TVA du redevable concerné (CGI, art. 271, I et II) ;

- le redevable doit détenir une facture établie à son nom. Si cette facture se rapporte à un véhicule exclu du droit à déduction dans lequel est installé le radio-téléphone, le prix de ce dernier et la taxe correspondante doivent apparaître distinctement.

90

En cas d'utilisation privative partielle du radio-téléphone, le redevable concerné doit soumettre à l'imposition la prestation de services à soi-même (PASM) que constitue cette utilisation privative.

Cette imposition est la contre partie du droit à déduction -non-limité- exercé au titre du radio-téléphone (le radio-téléphone n'ouvre pas droit à déduction lorsqu'il fait l'objet d'une utilisation privative supérieure à 90 % de son utilisation totale).

Toutefois, dans le cas où une évaluation du taux d'utilisation privative du radio-téléphone peut être faite à la date où la dépense est engagée (acquisition, location, etc.), il est possible de fixer, par simplification, une déduction partielle de la TVA correspondante. Il n'y a donc pas lieu dans cette situation d'imposer les livraisons à soi-même de services constituées par l'utilisation privative de ce matériel.

B. Les voiliers exclusivement conçus pour la compétition

100

Certains voiliers sont exclusivement conçus pour les compétitions.

Compte tenu des spécificités de leur construction, des autorisations de navigation particulières qu'ils requièrent et de l'impossibilité de leur délivrer l'homologation dans la catégorie des navires de plaisance, ces voiliers ne peuvent pas être regardés comme des véhicules ou engins de transport des personnes au sens du 6° du 2 du IV de l'article 206 de l'annexe II au CGI (CE, arrêt du 21 décembre 1994, n° 134131-134137, « SARL Coursocéan » et CE, arrêt du 21 décembre 1994, n° 134133, « SARL Multicourse »).

Si des voiliers de compétition sont utilisés pour les besoins d'opérations ouvrant droit à déduction, la TVA qui les grève peut donc être déduite dans les conditions habituelles.

C. Les véhicules ou engins comportant, outre le siège du conducteur, plus de huit places assises et qui sont utilisés par les entreprises pour amener le personnel sur les lieux du travail

110

Le versement d'une participation de quelque importance qu'elle soit de la part des travailleurs pour l'utilisation de ces transports ne met pas obstacle à la déduction, mais le montant de cette participation est à comprendre par l'entreprise dans les opérations imposables.

D. Les véhicules ou engins acquis par les entreprises de transports publics de voyageurs et affectés de façon exclusive à la réalisation desdits transports

120

Ainsi, toute entreprise de transports publics peut opérer la déduction de la taxe ayant grevé les véhicules

ou engins qu'elle utilise exclusivement pour ces transports, qu'il s'agisse de voitures particulières, d'autocars, de bateaux de plaisance, d'aéronefs, de remonte-pentes ou de téléphériques. La déduction est strictement limitée aux véhicules que ces entreprises utilisent effectivement pour assurer la réalisation de leurs services de transports et ne s'étend pas aux véhicules qu'elles utilisent pour leurs besoins privés.

130

La déduction est également subordonnée à une affectation exclusive desdits véhicules à une activité de transport public de personnes.

Ainsi, les agences de voyages qui utilisent des véhicules de transport de personnes leur appartenant ne peuvent opérer la déduction de la taxe afférente à ces véhicules que si elles les affectent exclusivement à une activité de transport de voyageurs distincte de leur activité d'agences de voyages et donnant lieu à une imposition portant sur le prix total du transport réclamé à leurs clients (sur le régime des transporteurs publics routiers de voyageurs qui organisent des voyages, se reporter au [BOI-TVA-SECT-60](#) au II § 400 à § 430).

Toutefois, lorsque les entreprises de transport public de voyageurs utilisent des véhicules visés au 6° du 2 du IV de l'[article 206 de l'annexe II au CGI](#) pour réaliser, à titre accessoire ou occasionnel, des prestations de transports de marchandises ou de messageries passibles de la TVA au taux normal, cette utilisation occasionnelle ou accessoire n'est pas de nature à remettre en cause le droit à déduction de la taxe afférente à l'acquisition des véhicules concernés.

140

La règle exposée au **II-D § 130** est applicable aux artisans-taxis.

Pour les intéressés, il y a lieu de considérer que les transports de l'espèce ont un caractère accessoire ou occasionnel lorsque les recettes correspondantes sont inférieures à 7 630 € TTC par an et n'excédant pas 30 % des recettes totales annuelles TTC.

Pour l'appréciation du seuil de 7 630 €, le chiffre d'affaires annuel se rapportant à des transports de marchandises s'apprécie par véhicule de tourisme.

Lorsqu'un artisan-taxi possède plusieurs véhicules de tourisme le chiffre d'affaires afférent au transport de marchandises qui détermine le seuil d'exclusion du droit à déduction s'obtient en multipliant 7 630 € par le nombre de véhicules.

150

Lorsqu'une entreprise possède, d'une part des véhicules destinés au transport de marchandises et d'autre part des véhicules de tourisme utilisés accessoirement pour le transport de marchandises, il ne doit pas être tenu compte aux deux termes du rapport servant à apprécier le seuil de 30 % des recettes réalisées par les véhicules exclusivement destinés au transport de marchandises.

160

Le dépassement des limites prescrites a pour conséquence :

- d'exclure totalement du droit à déduction les véhicules acquis au cours de l'année civile correspondante ;
- d'exclure d'une fraction du droit à déduction pour les véhicules en cours d'utilisation dans les conditions prévues au 3° du 2 du III de l'[article 207 de l'annexe II au CGI](#).

La diminution du chiffre d'affaires en deçà des limites autorise un droit à déduction dans les mêmes conditions.

170

Enfin, il est précisé que l'expression entreprise de « transports publics » ne saurait viser les entreprises (exploitants de super-marchés, hôteliers, etc.) qui affectent des voitures particulières, autocars, etc., à l'usage de leur clientèle.

180

Les véhicules aménagés en corbillards, utilisés exclusivement à des transports funéraires par les entrepreneurs de pompes funèbres tant pour le transport des corps que pour le transport des familles, ouvrent droit à déduction de la taxe ayant grevé leur acquisition (RM Durr n° 9821, JO AN du 26 avril 1982, p. 1712 et 1713).

Par ailleurs, l'exclusion du droit à déduction prévue au 6° du 2 du IV de l'article 206 de l'annexe II au CGI pour les véhicules de transports n'est pas applicable aux véhicules de transports sanitaires légers affectés exclusivement à l'activité taxable de transports de malades ou de blessés.

A cet égard, il est précisé qu'en contrepartie de la déduction de TVA qui a pu, le cas échéant, être effectuée dans les conditions de droit commun lors de l'acquisition du véhicule, une PASM doit être soumise à la TVA, conformément aux dispositions du 1° du 2 du II de l'article 257 du CGI, dans l'hypothèse où le véhicule ferait l'objet d'une utilisation privative (besoins privés du dirigeant, du personnel ou de tiers).

E. Véhicules de démonstration

1. Principes applicables

190

Au moment de leur revente, les véhicules de démonstration (cela vaut également pour les motocyclettes de démonstration) doivent être regardés comme des véhicules d'occasion.

Le caractère de biens d'occasion résulte, pour le Conseil d'État, du fait que ces véhicules :

- ont été achetés au constructeur par les concessionnaires et sont donc sortis du cycle de production ;

- ont fait l'objet d'une utilisation avant leur revente tout en demeurant propres à être employés en l'état ou après réparation. Ce principe a été posé dans l'arrêt du 22 avril 1985, n° 35962, « Salmer » et repris dans les autres décisions (CE, arrêt du 7 octobre 1985, n° 52012, « Solidiam »).

200

Les véhicules de démonstration ne sont pas des éléments durables d'exploitation, car ce sont :

- des biens de même nature que ceux sur lesquels porte le négoce ;
- dont l'emploi est lié à ce négoce ;
- et qui sont vendus après une courte période d'utilisation.

2. Modalités pratiques d'application de la jurisprudence du Conseil d'État

a. Lors de l'affectation des véhicules à la démonstration

210

Les véhicules conçus pour transporter des personnes ou à usages mixtes n'ouvrent droit à déduction, selon le 6° du 2 du IV de l'article 206 de l'annexe II au CGI, que s'ils sont destinés à être revendus à l'état neuf. Faute de remplir cette dernière condition, les véhicules de démonstration sont exclus du droit à déduction.

220

Un véhicule neuf doit donc normalement faire l'objet d'une livraison à soi-même dès qu'il est affecté à la démonstration. Cette opération est exigée par le II de l'article 257 du CGI pour tous les biens qui ont donné lieu à déduction au moment de leur achat et qui sont ensuite affectés à une activité qui a pour effet de les exclure du droit à déduction.

À titre de règle pratique, il est admis que la taxe déduite lors de l'acquisition du véhicule soit directement reversée sur la déclaration de TVA soucrite au titre du mois de l'affectation du véhicule à la démonstration (ligne 15 de l'imprimé n° **3310-CA3-SD** (CERFA n° 10963) disponible sur le site www.impots.gouv.fr).

Au moment de la vente du véhicule de démonstration (cf. **II-E-2-b § 240 à § 250**) la taxe précédemment reversée, fait l'objet d'une déduction, si le vendeur soumet le montant total de la transaction à la TVA.

230

Dans un souci de simplification, il est admis que le concessionnaire qui a déduit la taxe lors de l'acquisition du véhicule neuf ne procède à aucun reversement lorsque celui-ci est affecté à la démonstration. Il doit alors soumettre obligatoirement la totalité du prix de vente de ce dernier à la TVA.

Si la TVA n'a pas été déduite lors de l'achat du véhicule, aucune régularisation de TVA n'est exigée.

b. Lors de la revente des véhicules aux clients

240

Les ventes de véhicules de démonstration sont soumises au régime des ventes de biens d'occasion par des assujettis-revendeurs ([BOI-TVA-SECT-90-30](#) au [II-B-1 § 170](#)).

Ainsi, pour les voitures de tourisme de démonstration (voitures automobiles conçues pour le transport de personnes ou à usages mixtes et comportant, outre le siège du conducteur, huit places assises au maximum) les revendeurs peuvent choisir au moment de la vente entre deux possibilités (cf. **II-E-2-a § 230**) :

- acquitter la taxe sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat ([CGI, art. 297 A](#)). La taxe facturée par le fournisseur au moment de l'achat du véhicule est alors définitivement exclue du droit à déduction ;

- acquitter la taxe sur le prix de vente total ([CGI, art. 297 C](#)).

250

Dans le cas où le reversement a été effectué dès l'affectation du véhicule (cf. **II-E-2-a § 220**), le vendeur peut déduire au moment de la vente, la totalité de la TVA qu'il a supportée à raison de l'achat du véhicule.

F. Véhicules ou engins utilisés par les entreprises ou établissements d'enseignement de la conduite

260

En application des dispositions de l'[article 273 septies A du CGI](#), un assujetti est autorisé à déduire la TVA ayant grevé les dépenses d'achat, d'importations, d'acquisitions intracommunautaires, de livraisons et de services afférentes aux véhicules ou engins qui sont affectés de façon exclusive à l'enseignement de la conduite.

1. Présentation de la mesure

a. Activité et redevables concernés

270

L'activité d'enseignement de la conduite a pour objet d'assurer la formation, sur un plan théorique et pratique, des personnes qui souhaitent apprendre la conduite des véhicules aptes à emprunter les voies de circulations terrestres, aériennes, maritimes et fluviales.

Cette activité nécessite dans la plupart des cas la présence d'un moniteur chargé de fournir les éléments d'information utiles à la conduite du véhicule. D'une manière générale, l'aptitude de l'élève est sanctionnée, à la suite d'un examen, par la délivrance d'un permis ou d'un brevet reconnu par l'autorité publique.

L'enseignement de la conduite peut constituer l'activité unique de l'entreprise ou peut être exercé concomitamment avec d'autres activités. Le cas échéant, ces établissements dispensent leur formation dans le cadre des textes législatifs ou réglementaires qui régissent la profession.

Ainsi, à titre d'exemple dans le domaine terrestre, la formation est dispensée dans un établissement d'enseignement de la conduite des véhicules à moteur et de la sécurité routière agréé.

b. Dépenses ouvrant droit à déduction

280

Il s'agit des dépenses qui se rapportent aux véhicules utilisés pour l'enseignement de la conduite tels que les véhicules routiers automobiles, les motocyclettes, les avions, les hélicoptères, les bateaux, etc.

290

À ce titre, sont concernés les achats, les importations, les livraisons et les acquisitions intracommunautaires portant sur des véhicules ou engins destinés à l'enseignement de la conduite.

Il en va de même de ces dépenses lorsqu'elles concernent les éléments constitutifs, les pièces détachées et accessoires de ces véhicules.

300

Outre les prestations de services liées à l'entretien et à la réparation des véhicules, sont également concernées les opérations de crédit-bail et de location de courte ou longue durée concernant ces véhicules.

310

Les titulaires de revenus non commerciaux sont autorisés en matière d'impôts directs à déterminer leurs dépenses d'automobiles par application du barème forfaitaire publié chaque année par l'administration pour les salariés.

Cette option n'est valable qu'en l'absence de comptabilisation des dépenses couvertes par le barème, notamment celles de carburant.

Les redevables qui, sous réserve des exclusions en vigueur, souhaitent exercer le droit à déduction au titre de la TVA sur leurs dépenses afférentes à leurs véhicules de tourisme, doivent renoncer à utiliser le barème forfaitaire en matière d'impôts directs.

En effet, l'utilisation de ce barème déterminé sur des bases TTC introduirait un double emploi s'il était utilisé concurremment avec l'exercice du droit à déduction de la TVA afférente aux dépenses concernées.

2. Exercice du droit à déduction

320

En application des principes généraux du droit à déduction de la TVA, seules les entreprises ou établissements qui sont redevables de la taxe au titre de leur activité d'enseignement de la conduite pourront effectuer la déduction de TVA ayant grevé les dépenses portant sur les véhicules qu'ils utilisent pour les besoins de cette activité.

Ainsi, aucune déduction de la taxe afférente aux véhicules utilisés par des associations sportives ou de loisirs exonérées du paiement de la TVA (exemple : aéro-club, etc.) ou par des assujettis bénéficiant de la franchise en base ne peut être opérée.

Pour ouvrir droit à déduction, le véhicule doit en principe être affecté de façon exclusive à l'enseignement de la conduite.

Toutefois, il est admis que la condition d'affectation exclusive ne soit pas remise en cause lorsque le véhicule est affecté, en dehors de l'activité d'enseignement, à l'une ou à plusieurs des activités autorisant le droit à déduction sur les véhicules ou engins de transport de personnes ou à usages mixtes tels que :

- le transport public de voyageur ;
- la location de véhicules lorsque ces opérations de location sont soumises à la TVA.

Ainsi, ouvre droit à déduction un véhicule utilisé simultanément pour :

- le transport public de voyageurs et l'enseignement de la conduite ;
- la location et l'enseignement de la conduite.

En revanche, un tel véhicule utilisé simultanément, par exemple, pour le transport de marchandises et l'enseignement de la conduite reste exclu du droit à déduction.

Il est précisé qu'en contrepartie de la déduction de TVA qui a pu, le cas échéant, être effectuée dans les conditions de droit commun lors de l'acquisition du véhicule, une PASM doit être soumise à la TVA, conformément aux dispositions du 1° du 2 du II de l'article 257 du CGI, dans l'hypothèse où le véhicule ferait l'objet d'une utilisation privative (besoins privés du dirigeant, du personnel ou de tiers).

G. Véhicules ou engins de type " tout terrain " affectés exclusivement à l'exploitation des remontées mécaniques et des domaines skiables

330

En application des dispositions de l'[article 273 septies C du CGI](#), un assujetti est autorisé à déduire la TVA afférente aux achats, importations, acquisitions intracommunautaires, livraisons et services effectués à compter du 1^{er} janvier 2006 en ce qui concerne les véhicules ou engins de type tout terrain affectés exclusivement à l'exploitation des remontées mécaniques et des domaines skiables, dans les conditions fixées à l'[article 84 A de l'annexe III au CGI](#).

Ainsi, il est prévu que l'assujetti certifie sur l'honneur que :

- le certificat d'immatriculation du véhicule, ou le cas échéant, le contrat de location du véhicule, est établi au nom d'un exploitant de remontées mécaniques ou de domaines skiables ;
- le véhicule comprend, d'origine ou à la suite de travaux, trois au moins des équipements techniques suivants : plateau de chargement, arceau de sécurité pour habitacle, portique de levage, crochet d'attelage, treuil frontal, bac de benne, blocage du différentiel, boîte de transfert, arceau porte-échelle arrière de cabine, plusieurs points d'arrimage sur les côtés des ridelles, pneus mixtes.

H. Les quads agricoles

340

L'exclusion du droit à déduction prévue au 6° du 2 du IV de l'[article 206 de l'annexe II au CGI](#) concernant les véhicules ou engins conçus pour le transport de personnes ou à usages mixtes n'est pas applicable aux véhicules dénommés « quads » qui présentent des caractéristiques techniques les destinant à un usage agricole ou forestier.

350

Ainsi, satisfont notamment à la définition de véhicule agricole ou de matériel forestier, les quads qui présentent les caractéristiques suivantes :

- leur vitesse de marche par construction ne peut excéder 40 km par heure ;
- ils disposent de plusieurs équipements spécifiques permettant l'utilisation de matériels destinés à l'exploitation agricole ou forestière tels que :
 - des porte-charges sur lesquels peuvent en particulier être installés certains outils professionnels (exemple : distributeurs de granulés antilimaces),
 - un système de fixation d'un accessoire frontal (lame pousse-tout, rabot à lisier, débroussailleuse),
 - un dispositif d'attelage permettant de tracter divers matériels (remorques multifonctions, épandeur d'engrais, pulvérisateur, etc.),

- un système de débit proportionnel à l'avancement assurant une régulation électronique de la vitesse de travail.

Il est toutefois précisé que le fait qu'un véhicule de type « quad » ne réunisse pas l'ensemble de ces caractéristiques ne signifie pas nécessairement qu'il soit conçu pour le transport de personnes ou à usages mixtes. En effet, il convient, pour apprécier si un véhicule est ou non conçu pour le transport des personnes ou à usages mixtes, de procéder à un examen, au cas par cas, de l'ensemble de ses caractéristiques intrinsèques. Aussi, la seule circonstance que la vitesse de l'engin en question ne soit pas, par construction, limitée à 40 kilomètres par heure, ne saurait, à elle seule, justifier de l'application de la mesure d'exclusion.

360

Il n'est pas nécessaire d'être exploitants agricoles ou forestiers pour pouvoir déduire la taxe afférente aux quads conçus pour un usage agricole ou forestier et affectés à des opérations ouvrant droit à déduction dans les conditions de droit commun.

370

En revanche, les quads qui, compte tenu de leurs caractéristiques techniques, ne peuvent pas être regardés comme des véhicules utilitaires demeurent exclus du droit à déduction.

Ainsi, la TVA se rapportant aux quads dits de loisir n'est pas déductible sauf si ces engins sont acquis dans le cadre d'une activité économique de location.

I. Les avions et les hélicoptères

1. Portée du dispositif

380

En application d'une décision ministérielle du 28 mars 2003, les dépenses supportées pour l'acquisition d'avions ou d'hélicoptères par des assujettis qui les utilisent pour fournir à titre onéreux des prestations de services aériens soumis à la TVA ouvrent désormais droit à déduction dans les conditions de droit commun ([CGI, art. 271](#)).

390

Les prestations de services aériens concernées peuvent être notamment le transport public de voyageurs, le transport de fret, l'enseignement du pilotage, la manutention de matériel, l'hélicoptère et le levage, la publicité, la prise de vues, les vols panoramiques, les vols de démonstration, le largage de parachutistes, les opérations aériennes agricoles, etc.

400

La circonstance que l'avion ou l'hélicoptère soit utilisé de façon alternative pour la réalisation de plusieurs des prestations visées au **II-I-1 § 390** est sans incidence pour l'exercice du droit à déduction.

410

Les dépenses de location, d'entretien, de réparation concernant des avions ou hélicoptères utilisés dans les conditions précisées au **II-I-1 § 380 à 400** ouvrent également droit à déduction dans les conditions de droit commun.

420

Les carburants et autres produits pétroliers consommés pour le fonctionnement de ces mêmes engins ouvrent également droit à déduction à l'exception des essences visées au a du 1° du 4 de l'[article 298 du CGI](#)

2. Modalités d'application

430

La TVA qui a grevé les dépenses visées au **II-I-1 § 380 à 420** ne peut bien entendu être déduite qu'à la condition que ces dépenses soient supportées pour les besoins d'opérations ouvrant droit à déduction et que la taxe correspondante figure distinctement sur une facture d'achat ([CGI, art. 271, II-1](#)).

440

Les dépenses concernées doivent être supportées dans l'intérêt de l'entreprise.

450

Par ailleurs, les entreprises concernées doivent être en mesure de justifier strictement de l'utilisation effective qui est faite de ces aéronefs. Le respect de cette condition suppose que soient respectées les obligations résultant de la réglementation qui régit l'aéronautique civile.

460

A cet égard, il est rappelé que les entreprises qui effectuent, même partiellement, des opérations de transport aérien de voyageurs doivent :

- obtenir un certificat de transport aérien délivré par le Conseil Supérieur de l'Aviation Marchande ou l'autorité d'aviation civile et faire approuver un manuel d'exploitation qui reprend l'ensemble de l'organigramme et des structures de l'entreprise ainsi que les procédures en vigueur et les performances des appareils exploités ;
- obtenir l'approbation par les services de la Direction Générale de l'Aviation Civile d'une liste de flotte inscrite dans le cadre de ce certificat de transport aérien et comprenant tous les appareils qui sont autorisés à effectuer du transport public de voyageurs ;
- se livrer à des contrôles périodiques de la navigabilité des aéronefs et des compétences des pilotes ;
- et tenir un suivi précis des heures de vol de l'appareil sur les documents définis par la réglementation en vigueur, à savoir :
 - soit un compte rendu matériel (CRM) pour ceux des aéronefs qui sont inscrits en liste de flotte attachée à un certificat de transport aérien,
 - soit un carnet de route pour ceux des aéronefs non inscrits en liste de flotte. Ce dernier document (carnet de route) n'est pas obligatoire en transport aérien sur la base de la réglementation « OPS 3 ».

C'est plus particulièrement la tenue de ces derniers documents qui conditionne l'application de la mesure bienveillante visant à ne pas appliquer la mesure d'exclusion prévue par les dispositions du 6° du 2 du IV de l'[article 206 de l'annexe II au CGI](#) et les autres exclusions qui en sont corrélatives.

L'utilisation effective de l'appareil est en effet justifiée par la présentation de ces documents et notamment par les informations résultant des mentions obligatoires (à savoir, la date, le nom des membres de l'équipage et leur fonction à bord, l'origine et la destination du vol, l'heure de départ et l'heure d'arrivée, le temps du vol, la nature du vol, le carburant embarqué lors de l'avitaillement, les anomalies constatées pendant le vol ou la mention explicite d'absence d'anomalie) figurant soit sur le carnet de route de l'avion ou de l'hélicoptère, soit sur le compte rendu matériel (CRM).

Remarque : Il est précisé que les entreprises qui ne réalisent que des travaux aériens sont soumises aux mêmes obligations hormis l'absence de certificat de transport aérien. Dans ce cas, le compte rendu matériel n'est pas obligatoire.

Pour celles des entreprises qui ne réaliseraient aucune prestation de transport aérien de voyageurs, cette justification est satisfaite par la tenue du carnet de route.

3. Précisions

470

Lorsqu'une entreprise est autorisée à déduire, en application de la mesure exposée aux **II-I-1 et 2 § 380 à 460**, la taxe grevant les dépenses afférentes à l'acquisition et l'entretien d'avions ou d'hélicoptères, l'utilisation de ces engins pour la réalisation d'opérations autres que des prestations aériennes rendues à titre onéreux donne lieu à la taxation d'une prestation de services à soi-même (PASM).

Tel est le cas dans les situations suivantes :

- utilisation privative de l'appareil ou à des fins étrangères à l'entreprise. Lorsque l'appareil (et les biens et services y afférents), qui a ouvert droit à déduction dans les conditions exposées aux **II-I-1 et 2 § 380 à 460**, est utilisé pour les besoins privés de l'assujetti ou de son personnel, ou plus généralement à des fins étrangères à son entreprise, cette utilisation est assimilée à une prestation de services effectuée à titre onéreux ([CGI, art. 257, II](#)) ;

- utilisation de l'appareil pour le transport du personnel dans le cadre de la réalisation des activités de l'entreprise.

480

Cette mesure se justifie en raison de l'exclusion du droit à déduction applicable aux transports de personnes et les opérations accessoires aux dits transports ([CGI, ann. II, art. 206, IV-2-5°](#)).

490

La taxation d'une PASM n'est toutefois pas exigée lorsque le transport du personnel est nécessaire à la réalisation matérielle des prestations de services aériens, ainsi que dans le cas de vols techniques consécutifs à des mises au point, réparations, ajustements ou révisions d'appareils, et de vols de mise en place à destination d'un site en vue de la réalisation d'une prestation.

500

La base d'imposition des PASM visées au **II-I-3 § 470 à 490** est constituée par les dépenses engagées pour leur exécution ([CGI, art. 266, 1-c](#)).

510

Bien entendu, la taxe afférente à ces PASM n'ouvre pas droit à déduction ([CGI, art. 271](#) et [CGI, ann. II, art. 206, IV-2-5°](#)).