

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

3 D-3-04

N ° 35 du 23 FEVRIER 2004

TVA. EXCLUSION DU DROIT A DEDUCTION. SITUATION DES AVIONS ET DES HELICOPTERES.

(C.G.I., art.257-8°-2-a , 266-2-c et 298-4-1° et annexe II, art. 237 et 241)

NOR : BUD F 04 30003J

Bureau D1

P R E S E N T A T I O N

L'article 237 de l'annexe II au code général des impôts exclut du droit à déduction les véhicules et engins conçus pour le transport des personnes ou à usages mixtes.

En application d'une décision ministérielle du 28 mars 2003, cette mesure d'exclusion n'est plus applicable aux avions et hélicoptères utilisés pour fournir à titre onéreux des prestations de services aériens soumis à la TVA.

Cette décision s'applique aux contrôles, contentieux et instances juridictionnelles en cours.

La présente instruction précise la portée et les modalités d'application de la décision ministérielle.

•

I. INTRODUCTION

1. L'article 237 de l'annexe II au code général des impôts (CGI) dispose que 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, lorsqu'ils ne sont pas destinés à être revendus à l'état neuf, n'ouvrent pas droit à déduction.

2. Sont également exclus du droit à déduction les services de toute nature afférents notamment aux véhicules ou engins frappés d'exclusion (CGI, ann. II, art. 241) ainsi que certains carburants utilisés pour leur fonctionnement (CGI, art. 298-4-1°).

La mesure d'exclusion ne concerne toutefois pas les véhicules ou engins acquis par les entreprises de transport public de voyageurs et affectés de façon exclusive à la réalisation desdits transports. Il en est de même lorsqu'ils sont donnés en location, sous réserve que celle-ci soit soumise à la TVA (CGI, ann. II, art. 242) ou lorsqu'ils sont affectés de façon exclusive à l'enseignement de la conduite (CGI, art. 273 septies A).

3. En application de ces règles, les avions et hélicoptères sont frappés d'exclusion du droit à déduction lorsque leurs caractéristiques techniques les destinent à des usages multiples (transport public de voyageurs, transport de fret, enseignement du pilotage, travaux aériens) et que leurs conditions d'exploitation ne sont pas compatibles avec le bénéfice de l'une des dérogations à l'application de cette mesure d'exclusion du droit à déduction.

4. Cela étant, les obligations réglementaires imposées pour l'exercice des activités aériennes civiles permettent de contrôler l'usage effectif de ces appareils.

5. Il a donc été décidé de ne plus appliquer le dispositif d'exclusion du droit à déduction à ces aéronefs lorsqu'ils sont utilisés, même de façon alternative, pour la réalisation à titre onéreux de prestations de services aériens.

II. PORTEE DE LA MESURE.

6. 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 et 212 de son annexe II).

7. 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'hélicoptèreillage et le lavage, la publicité, la prise de vues, les vols panoramiques, les vols de démonstration, le largage de parachutistes, les opérations aériennes agricoles...

8. La circonstance que l'avion ou l'hélicoptère soit utilisé de façon alternative pour la réalisation de plusieurs des prestations visées ci-dessus est sans incidence pour l'exercice du droit à déduction.

9. Les dépenses de location, d'entretien, de réparation concernant des avions ou hélicoptères utilisés dans les conditions précisées ci-dessus au 6 ouvrent également droit à déduction dans les conditions de droit commun.

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 de l'article 298-4-1° du CGI.

III. MODALITES D'APPLICATION

10. La TVA qui a grevé les dépenses visées ci-dessus 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).

11. Les dépenses concernées doivent être **nécessaires à l'exploitation** (CGI, ann.II, art.230).

12. 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.

13. 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, à la date de la publication de la présente instruction :
 - 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 de l'article 237 de l'annexe II au CGI déjà citées 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 obligatoires¹ figurant soit sur le carnet de route de l'avion ou de l'hélicoptère, soit sur le compte rendu matériel (CRM)².**

14. 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.

IV. UTILISATION D'AVIONS OU D'HELICOPTERES POUR DES BESOINS AUTRES QUE LA REALISATION DE PRESTATIONS DE SERVICES AERIENS

15. Lorsqu'une entreprise est autorisée à déduire, en application de la mesure exposée ci-dessus (I à III), 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 à soi-même

Tel est le cas dans les situations suivantes.

a) Utilisation privative de l'appareil ou à des fins étrangères à l'entreprise.

16. Lorsque l'appareil (et les biens et services y afférents) qui a ouvert droit à déduction dans les conditions exposées ci-dessus 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.257-8°-2-a).

b) Utilisation de l'appareil pour le transport du personnel dans le cadre de la réalisation des activités de l'entreprise.

17. Dans ce cas, la taxation d'une prestation à soi-même est exigée sur le fondement des dispositions de l'article 6 paragraphe 3 de la sixième directive TVA du Conseil de l'Union européenne n° 77/388 CEE du 17 mai 1977 qui autorise les Etats membres, afin de prévenir des distorsions de concurrence, à assimiler à une prestation de services effectuée à titre onéreux, l'exécution, par un assujetti, d'un service pour les besoins de son entreprise, dans le cas où l'exécution d'un tel service par un autre assujetti ne lui ouvrirait pas droit à déduction complète de la taxe sur la valeur ajoutée.

¹ 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.

² 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.

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 . 240).

18. La taxation d'une prestation à soi-même 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.

19. La base d'imposition des prestations de services à soi-même visées aux a) et b) ci-dessus est constituée par les dépenses engagées pour leur exécution (CGI, art.266-1 c.).

Bien entendu, la taxe afférente à ces prestations à soi-même n'ouvre pas droit à déduction (CGI, art. 271 et annexe II art. 240).

V. ENTREE EN VIGUEUR.

20. Les règles exposées dans la présente instruction s'appliquent aux contrôles, contentieux et instances juridictionnelles en cours.

Annoter : 3 D 1532

La Directrice de la Législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT