

# DOSSIER N°18 - FISCALITÉ DES PRODUITS PÉTROLIERS : TVA

18

|  |   |
|--|---|
| 1. OPÉRATIONS RÉALISÉES ANTÉRIEUREMENT À LA MISE À LA CONSOMMATION.....                                      | 2 |
| 2. OPÉRATIONS RÉALISÉES LORS DE LA MISE À LA CONSOMMATION .....  | 2 |
| 3. OPÉRATIONS RÉALISÉES POSTÉRIEUREMENT À LA MISE À LA CONSOMMATION.....                                     | 3 |
| 3.1. Principes.....  | 3 |
| 3.2. Règles de déductibilité applicables aux entreprises se livrant au commerce des produits pétroliers..... | 3 |
| 3.3. Règles de déductibilité applicables à l'utilisateur final.....  | 4 |
| 4. TRANSFERT DE LA GESTION DE LA TVA À LA DGFIP.....   | 4 |

# FISCALITÉ DES PRODUITS PÉTROLIERS : TVA

Antérieurement à 1959, les produits pétroliers avaient été entièrement exclus du champ d'application de la TVA. De 1959 à 1967, ils furent soumis à une TVA forfaitaire qui permit à l'industrie pétrolière de bénéficier de droits à déduction sauf pour le secteur distribution.

Depuis la réforme du système français des taxes sur le chiffre d'affaires intervenue le 1<sup>er</sup> janvier 1968, les produits pétroliers sont soumis au régime général de la TVA, avec toutefois un certain nombre de dérogations et de restrictions indiquées ci-après.

Les produits pétroliers sont soumis au taux normal de la TVA soit 20,0 % (contre 19,6 % depuis le 1<sup>er</sup> avril 2000) en France continentale à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014 pour le taux normal, 5 % (contre 5,5 %) et 10 % (contre 7 %) pour les taux réduits, le taux applicable en Corse sur les ventes de produits pétroliers restant fixé à 13 %.

Figurent ci-après les modalités particulières d'application de la TVA pour les produits pétroliers.

## 1. OPÉRATIONS RÉALISÉES ANTÉRIEUREMENT À LA MISE À LA CONSOMMATION

Les transactions portant sur les produits pétroliers réalisées antérieurement à leur mise à la consommation (au sens douanier du terme, c'est-à-dire avant le dédouanement) sont effectuées en suspension de la TVA, à l'exception des opérations de transport autres que par pipeline.

Pour employer un langage plus concret, le régime suspensif sus-visé joue :

- pour les ventes de produits « sous-douane »,
- pour l'entreposage de produits sous-douane réalisé par un entrepositaire agréé,
- pour les opérations de courtage portant sur des produits sous-douane,
- pour le transport de produits pétroliers par pipeline (Trapil et SPMR, qui ne transportent que des produits sous-douane, ne facturent donc pas de TVA à leurs clients).

En revanche, la TVA est exigible :

- sur les achats de colorants et d'additifs, même s'ils sont destinés à être incorporés dans des produits « sous-douane »,
- sur les transports de produits pétroliers par eau, fer et route, même s'il s'agit de marchandises « sous-douane »,
- sur les locations de bacs (à ne pas confondre avec le contrat de stockage), sur la construction, l'entretien et la réparation de tous matériels, même destinés à loger des marchandises sous-douane, à charge par l'entrepositaire agréé de déduire la TVA ainsi acquittée de la TVA dont il est lui-même redevable sur ses propres ventes et prestations de services en « acquitté ».

## 2. OPÉRATIONS RÉALISÉES LORS DE LA MISE À LA CONSOMMATION

Lors de la mise à la consommation desdits produits (c'est-à-dire de leur dédouanement), la TVA est perçue une première fois par l'Administration des douanes. C'est ce qu'on appelle communément le « précompte TVA ».

Les opérateurs (entrepositaires agréés, opérateurs enregistrés ou non enregistrés) qui déclarent les produits à la consommation sont redevables de la TVA au taux de 20 % (13 % pour les mises à la consommation effectuées en Corse) ; l'assiette de la taxation est constituée :

- d'une part par la valeur forfaitaire du produit, fixée par quadrimestre depuis janvier 2001 (par trimestre précédemment) en fonction de l'évolution des cotations internationales,
- d'autre part par les taxes spécifiques (taxe intérieure et, éventuellement, droit de douane et rémunération Comité professionnel des stocks stratégiques pétroliers).

Cette liquidation s'effectue en même temps que celle des autres droits et taxes grevant les produits pétroliers, c'est-à-dire à la fin de chaque décade (avec possibilité d'utiliser des formules de crédit indiquées dans le dossier réglementaire « *Paiement des droits et taxes* »). Toutefois, les opérateurs ont la possibilité d'utiliser la formule d'acquiescement mensuel, selon la procédure de la **TVA différée**,

qui permet de payer, le 25 du mois suivant, la TVA relative aux mises à la consommation du mois considéré, sous réserve d'avoir déclaré l'établissement au préalable.

Sur le montant de la TVA due sur leurs mises à la consommation de produits pétroliers, les opérateurs peuvent ainsi imputer la TVA grevant les biens et services utilisés pour les besoins de l'entreprise et n'acquitter que la TVA nette. Cette formule est particulièrement intéressante lorsque les opérateurs peuvent justifier de droits à déduction importants (à la suite, par exemple, d'investissements en matériels). Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1998, les déclarations mensuelles correspondantes (cadre B) accompagnées le cas échéant des certificats de transfert de droits à déduction doivent être adressées au bureau de douane de Paris-Principal, 30, rue Raoul Wallenberg, 75019 Paris, le cadre A de ces déclarations devant continuer à être envoyé au bureau de douane local compétent<sup>(1)</sup>.

### 3. OPÉRATIONS RÉALISÉES POSTÉRIEUREMENT À LA MISE À LA CONSOMMATION

#### 3.1. PRINCIPES

Les affaires portant sur les produits pétroliers, postérieurement à leur mise à la consommation, sont soumises à la TVA dans les conditions de droit commun. La perception de la taxe est alors effectuée par les services de la Direction générale des finances publiques.

Les ventes et opérations de commission, de courtage et de façon sont passibles des taux de 20 % ou 13 % sus-visés.

Les autres opérations (transport, stockage, etc.) sont passibles du taux qui leur est normalement applicable, soit également 20 % du prix hors taxes (13 % pour les ventes faites en Corse).

#### 3.2. RÈGLES DE DÉDUCTIBILITÉ APPLICABLES AUX ENTREPRISES SE LIVRANT AU COMMERCE DES PRODUITS PÉTROLIERS

La TVA grevant les prix des produits pétroliers est déductible par les entreprises se livrant au commerce de ces produits en l'état ou sous la forme d'autres produits pétroliers (cas des mélanges). Il en est de même de la TVA grevant les biens et services utilisés par ces entreprises.

On notera toutefois :

- que la déduction du montant brut de la taxe sur la valeur ajoutée exigible lors de la mise à la consommation des produits pétroliers, ne peut être effectuée que sur la taxe sur la valeur ajoutée due au titre d'opérations autres (première vente ou revente, par exemple) ; cette déduction échappait à la règle du décalage d'un mois, règle qui a été totalement supprimée à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1993.
- que la TVA ayant grevé les biens ou les services utilisés pour l'extraction, la fabrication, le transport par pipeline ou le stockage des produits pétroliers peut être déduite, lorsque ces opérations sont intervenues avant la mise à la consommation du produit, uniquement de la TVA exigible lors du dédouanement (par la procédure de la TVA différée).

En raison de l'existence du régime suspensif dont bénéficient ces opérations, les entreprises qui les effectuent sont parfois dans l'impossibilité d'exercer directement leur droit à déduction. Elles peuvent alors transférer ces droits à d'autres entreprises, à condition que ces dernières soient entrepositaires agréés, opérateurs enregistrés ou non, l'imputation se faisant sur la TVA dont elles sont redevables au titre de leurs mises à la consommation. Ces transferts sont effectués sous le couvert de « certificats de transfert »<sup>(2)</sup>, délivrés par la Direction générale des douanes et droits indirects.

- qu'à l'exception des cas visés aux deux alinéas ci-dessus les opérateurs pétroliers peuvent indifféremment exercer leurs droits à déduction auprès de la Direction générale des douanes (mise à la consommation) ou auprès de la Direction générale des finances publiques (autres stades).

<sup>(1)</sup> Les déclarations de paiement de TVA différée sont disponibles sur demande au CPDP.

<sup>(2)</sup> Voir modèle ci-après.

### 3.3. RÈGLES DE DÉDUCTIBILITÉ APPLICABLES À L'UTILISATEUR FINAL

Au niveau de l'utilisateur final, la TVA grevant les achats de produits pétroliers n'était pas déductible, à l'origine, par les entreprises assujetties à cette même taxe sur leurs propres opérations. Cette situation a évolué et à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1993, le droit à déduction est devenu la règle en matière de produits pétroliers.

- Le droit à déduction s'applique :
  - dans la limite de 80 % pour le gazole utilisé dans les véhicules ou engins exclus du droit à déduction<sup>(1)</sup> (rétroactivement depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1997). Cette mesure a été étendue au superéthanol E85 à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007 ;
  - dans la limite de 10 % en 2017, 20 % en 2018, 40 % en 2019, 60 % en 2020 et 80 % en 2021 pour l'essence utilisée dans les véhicules particuliers d'entreprises et de 20 % en 2018, 40 % en 2019, 60 % en 2020, 80 % en 2021 et 100 % en 2022 pour l'essence utilisée dans les véhicules utilitaires légers d'entreprises (article 31 de la loi de finances pour 2017 relatif à l'alignement progressif du régime de déductibilité de la TVA frappant les essences sur celui applicable au gazole).
- Le droit à déduction est limité à 50 % pour le pétrole lampant et les hydrocarbures présentés à l'état gazeux utilisés comme carburants dans des véhicules ou engins exclus du droit à déduction.
- Tous les autres usages des produits pétroliers ouvrent droit à déduction dans les conditions de droit commun, y compris, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1998, pour le GPL-carburant et le gaz naturel véhicule utilisé dans des véhicules ou engins exclus du droit à déduction.
- Le droit à déduction reste totalement exclu pour :
  - l'essence aviation ;
  - les carburateurs utilisés dans des avions ou engins exclus du droit à déduction (avions de tourisme, certains hélicoptères...);
  - les huiles et préparations lubrifiantes utilisées dans des véhicules ou engins exclus du droit à déduction.

## 4. TRANSFERT DE LA GESTION DE LA TVA À LA DGFIP

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2021, la TVA sur les produits pétroliers et assimilés due au moment de la sortie de régime de suspension de la TICPE ou de l'importation de ces produits est acquittée et déduite auprès des services de la direction générale des finances publiques (DGFIP)<sup>(2)</sup>.

Cette réforme entraîne les modifications suivantes :

- les régimes de suspension de la TICPE (articles 158 A à 158 C et 163 à 167 du code des douanes), sont désormais considérés, pour les produits pétroliers et assimilés, comme des régimes fiscaux suspensifs de TVA de droit commun, prévus au a du 2<sup>o</sup> du I de l'article 277 A du code général des impôts, sous réserve de particularités ;
- le régime des opérations amont (livraisons de biens, acquisitions intracommunautaires de biens, importations de biens, prestations de services utilisées pour des opérations portant sur des produits pétroliers et assimilés) est modifié. Alors qu'elles étaient auparavant exclues du dispositif de suspension et que la TVA afférente ne pouvait être déduite que de celle devenue exigible lors de la mise à la consommation, elles seront désormais réalisées en suspension de taxe au même titre que les opérations portant sur les produits pétroliers et assimilés ;
- les règles régissant la déduction de la TVA seront désormais les règles de droit commun, sous réserve du maintien de certaines exclusions. En particulier, le dispositif des certificats de transfert de droit à déduction propre aux opérations amont est supprimé et aucune déduction ne sera plus possible auprès de la direction générale des douanes et des droits indirects ;
- les opérations soumises à la TVA et la TVA exigible relative aux produits pétroliers et assimilés

<sup>(1)</sup> Les véhicules du droit à déduction sont essentiellement les voitures particulières.

<sup>(2)</sup> Article 193 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019.

seront désormais déclarées dans les mêmes conditions que les autres opérations de l'assujetti, sur sa déclaration de TVA déposée auprès du service des impôts dont il dépend ;

- les règles régissant le contrôle, le recouvrement, les réclamations, le contentieux, les garanties et les sûretés seront les règles de droit commun de la TVA édictées par le livre des procédures fiscales. En particulier, seul le juge administratif sera compétent.

Pour plus de précisions, se reporter aux commentaires du Bulletin Officiel des Finances Publiques - Impôts :

- BOI-TVA-SECT-10 : TVA - Régimes sectoriels - Produits pétroliers
- BOI-TVA-SECT-10-10 : TVA - Régimes sectoriels - Produits pétroliers - Régime suspensif
- BOI-TVA-SECT-10-20 : TVA - Régimes sectoriels - Produits pétroliers - Base d'imposition, fait générateur, exigibilité et taux
- BOI-TVA-SECT-10-30 : TVA - Régimes sectoriels - Produits pétroliers - Déductions et régime suspensif.