

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-SECT-10-30-20170405

Date de publication : 05/04/2017

DGFIP

TVA - Régimes sectoriels - Produits pétroliers - Déductions et régime suspensif

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Régimes sectoriels

Titre 1 : Produits pétroliers

Chapitre 3 : Déductions et régime suspensif

Sommaire :

- I. Régime suspensif avant mise à la consommation des produits pétroliers
- II. Exercice du droit à déduction au moment de la mise à la consommation des produits pétroliers
 - A. Principes généraux
 - B. Cas particuliers
 - 1. Livraison à soi-même d'installations pétrolières placées sous un régime douanier suspensif
 - 2. Transfert du droit à déduction
 - 3. Gaz naturels
- III. Exercice du droit à déduction après mise à la consommation des produits pétroliers
 - A. Principes
 - B. Produits pétroliers ouvrant droit à déduction dans les conditions de droit commun
 - C. Produits exclus partiellement du droit à déduction
 - 1. Carburéacteurs
 - a. Étendue du droit à déduction
 - b. Produit concerné
 - 2. Lubrifiants
 - a. Étendue du droit à déduction
 - b. Produits concernés
 - c. Usage
 - 3. Gazole et produits assimilés
 - a. Gazole et super-éthanol E85
 - 1° Gazoles
 - 2° Super-éthanol E85
 - b. Gaz de pétrole et pétrole lampant
 - 1° Produits concernés

- 2° Étendue du droit à déduction
- c. Conditions générales et limites du droit à déduction
- 4. Essences
 - a. Essences utilisées comme carburants pour des véhicules et engins
 - 1° Essences consommées comme carburants pour les véhicules et engins exclus du droit à déduction
 - 2° Essences consommées comme carburant pour les véhicules et engins autres que ceux exclus du droit à déduction
 - b. Essences utilisées comme carburant pour les essais
 - 1° Produits concernés
 - 2° Personnes concernées
 - 3° Étendue du droit à déduction
- IV. Réception en franchise de produits pétroliers par les exportateurs
 - A. Produits exclus du droit à déduction
 - B. Produits ouvrant droit à déduction
- V. Régime suspensif applicable à certaines fabrications
- VI. Régime applicable aux huiles de graissage usagées
 - A. Principes
 - B. Régénération d'huiles usagées
 - C. Dispositions applicables à l'importation
 - 1. Huiles usagées importées
 - 2. Huiles régénérées importées
- VII. Travaux de recherche et d'exploitation du pétrole brut
 - A. Non-application du régime suspensif
 - B. Régime des déductions
 - 1. Entreprises bénéficiaires
 - 2. Opérations ouvrant droit à déduction
 - a. Prestations de services
 - b. Travaux immobiliers
 - C. Exploration du plateau continental

I. Régime suspensif avant mise à la consommation des produits pétroliers

(1-10)

20

Les opérations portant sur les produits pétroliers réalisées antérieurement à leur mise à la consommation sont effectuées en suspension de taxe, à l'exception des opérations de transport autres que les transports par pipe-line ([code général des impôts \(CGI\), art. 298, 1-2°](#)).

Le régime suspensif s'applique ainsi aux transports par pipe-line et aux opérations qui portent directement sur les produits pétroliers (livraisons, commissions, courtages, façons, entreposage, etc.).

30

En revanche, les transports réalisés autrement que par pipe-line et les opérations qui ne portent pas directement sur les produits pétroliers sont taxables dans les conditions de droit commun. Cette taxe est assise et perçue par les services de la Direction générale des finances publiques (DGFIP). Au nombre de ces opérations figurent notamment :

- les livraisons de matières premières non pétrolières (catalyseurs, produits chimiques, savons), d'agents de fabrication (électricité, etc.), de matériels et installations, d'emballages ;
- les réparations d'immeubles, de machines, etc. ;

- les locations de véhicules, de matériel de lutte contre l'incendie, de bacs, etc. ;
- les cessions de licences d'exploitation de brevets, engineering ;
- les services de gardiennage ;
- la publicité.

II. Exercice du droit à déduction au moment de la mise à la consommation des produits pétroliers

A. Principes généraux

40

Les industriels opèrent, dans les conditions de droit commun, la déduction de la TVA qui a grevé les éléments constitutifs de leur prix de revient de celle due au titre de la mise à la consommation ([CGI, art. 298, 3](#)).

50

Toutefois la taxe qui a grevé les biens et les services utilisés pour l'extraction, la fabrication, le transport par pipe-line ou le stockage des produits pétroliers ne peut être déduite, lorsque ces opérations sont effectuées dans des installations placées sous un régime suspensif prévu par la législation douanière, que de la taxe due lors de la mise à la consommation de ces produits ([CGI, art. 298, 4-2°](#)).

Cette disposition interdit, par exemple, à un raffineur qui exerce également une activité de fabricant de produits chimiques d'opérer la déduction de la TVA qui a grevé la construction d'une unité de raffinage, de la taxe dont il est redevable au titre de la vente des produits chimiques.

B. Cas particuliers

1. Livraison à soi-même d'installations pétrolières placées sous un régime douanier suspensif

60

L'application des dispositions du 2° du 4 de l'[article 298 du CGI](#) entraîne les conséquences suivantes :

- la taxe ayant grevé les éléments du prix de revient de l'immeuble ne peut être déduite que de la TVA payée auprès des services de la Direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) ;
- en outre, la taxe afférente à la livraison à soi-même doit être effectivement acquittée dès lors que sa déduction ne pourra être opérée qu'ultérieurement sur la TVA due à raison d'une mise à la consommation de produits pétroliers.

70

Il est admis que la déduction de la TVA afférente à la livraison à soi-même d'immeubles utilisés pour la réalisation d'opérations portant sur les produits pétroliers effectuées sous le régime suspensif prévu par le 2° du 1 de l'[article 298 du CGI](#), peut être opérée immédiatement, auprès de la DGFIP, par imputation sur la taxe due au titre de la livraison à soi-même.

80

Les entreprises qui désirent bénéficier de cette dérogation procèdent à la déduction en cause sur leur déclaration de chiffre d'affaires en mentionnant la taxe due au titre de la livraison à soi-même. Elles doivent annexer à cette déclaration une attestation établie en double exemplaire sur papier à en-tête de l'entreprise, précisant l'implantation, la nature et la valeur des immobilisations et certifiant que la

taxe correspondante a fait l'objet d'une déduction auprès de la DGFIP et ne sera pas imputée sur la taxe due lors de la mise à la consommation des produits.

Le service des impôts des entreprises (SIE) qui reçoit la déclaration classe un des exemplaires dans le dossier de l'entreprise et adresse le second au service compétent de la DGDDI.

90

Cette solution ne vise que la TVA afférente aux livraisons à soi-même imposables en vertu du I de l'[article 257 du CGI](#).

La taxe ayant grevé les divers éléments du prix de revient des immeubles demeure déductible dans les conditions prévues au 2° du 4 de l'[article 298 du CGI](#).

2. Transfert du droit à déduction

100

En raison de l'existence du régime suspensif prévu par le 2° du 1 de l'[article 298 du CGI](#), les industriels du pétrole sont parfois dans l'impossibilité de récupérer par imputation la taxe qui a grevé l'ensemble des éléments ouvrant droit à déduction.

Le 4° du 4 de l'article 298 du CGI prévoit que ces redevables qui, en raison du régime suspensif, ne peuvent opérer eux-mêmes les déductions auxquelles ils ont droit, sont autorisés à transférer leurs droits à déduction aux redevables de la TVA exigible lors de la mise à la consommation des produits pétroliers.

Le transfert peut être opéré sans autre restriction que celle qui résulte des dispositions du 4° du 4 de l'article 298 du CGI. Ce texte précise que les transferts ne peuvent être opérés qu'au profit d'autres industriels qui mettent des produits pétroliers à la consommation.

Les transferts sont effectués sous le couvert de certificats de transfert de droits à déduction, délivrés par la DGDDI.

110

La procédure du transfert décrite ci-dessus au **II-B-2 § 100** ne concerne que les entreprises qui extraient, fabriquent, stockent, transportent par pipe-line des produits pétroliers dans des installations placées sous le contrôle de l'administration des douanes.

120

Les entreprises qui bénéficient du régime du transfert exposé au **II-B-2 § 100** sont exclues des remboursements de crédit de taxe déductible non imputable prévus à l'[article 242-0 A de l'annexe II au CGI](#), à l'[article 242-0 C de l'annexe II au CGI](#) et à l'[article 242-0 D de l'annexe II au CGI \(CGI, ann. II, art. 242-0 K\)](#).

Toutefois, lorsque ces mêmes entreprises disposent d'un crédit non imputable avant de réaliser les opérations énumérées au **II-B-2 § 110** et d'être ainsi placées sous le contrôle douanier, elles peuvent prétendre aux remboursements en cause. Dans ce cas, ces entreprises sont placées sous le contrôle de la DGFIP qui instruit les demandes de remboursement.

Tel est, par exemple, le cas d'une société nouvelle qui construit un pipe-line ou une raffinerie. Cette société ne peut se prévaloir des dispositions du 4° du 4 de l'[article 298 du CGI](#) puisqu'elle n'effectue encore aucune opération taxable. La TVA ayant grevé la construction de ce pipe-line ou de cette raffinerie peut faire l'objet de remboursement dans les conditions prévues par les [articles 242-0 A et suivants de l'annexe II au CGI](#).

3. Gaz naturels

130

Les entreprises qui produisent, stockent et distribuent des gaz de pétrole et autres hydrocarbures gazeux visés aux n° 27-11-14, ex. 27-11-19, ex. 27-11-21, 27-11-29 du tarif des douanes et repris au

tableau B de l'[article 265 du code des douanes](#), sous les indices d'identification 33, 35 et 39, peuvent opérer les déductions auxquelles elles peuvent prétendre, indifféremment sur la taxe due auprès de la DGDDI ou auprès de la DGFIP (voir en ce sens les 5 et 6 de l'[article 298 du CGI](#)).

III. Exercice du droit à déduction après mise à la consommation des produits pétroliers

A. Principes

140

La TVA acquittée au moment de la mise à la consommation et qui figure sur les quittances délivrées par le service des douanes est déductible de la taxe afférente à la première vente faite après la mise à la consommation. Cette déduction s'opère sur la taxe due par l'entreprise au titre du mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance, c'est-à-dire au titre du mois au cours duquel la mise à la consommation a été effectuée ([CGI, art. 298, 4-3°](#)).

150

Les opérations ultérieures de vente, de commission, de courtage et de façon dont l'ensemble constitue la « distribution » des produits pétroliers sont taxables dans les conditions de droit commun sous déduction de la taxe qui a grevé les éléments constitutifs du prix (acquisition des produits eux-mêmes, immobilisations, transports, frais généraux divers, etc.). Toutefois, les déductions afférentes à la « distribution » peuvent être indifféremment opérées sur la taxe due auprès de la DGDDI ou auprès de la DGFIP ([CGI, art. 298, 5](#)).

160

Les droits à déduction dont peuvent bénéficier l'industrie et le commerce du pétrole sont déterminés dans les conditions prévues à l'[article 271 du CGI](#) et à l'[article 273 du CGI](#) sous réserve des dispositions du 3 et du 4 de l'[article 298 du CGI](#).

170

Les restrictions du droit à déduction de la TVA sur les produits pétroliers prévues par le 4 de l'[article 298 du CGI](#) ne s'appliquent pas aux produits livrés ou vendus en l'état ou sous forme d'autres produits pétroliers ([CGI, art. 298, 4-1° bis](#)).

Cette disposition autorise les revendeurs, et notamment les pompistes, assujettis à la TVA sur les ventes de carburants et de lubrifiants, à déduire la taxe qui a grevé l'acquisition de ces produits ([RM Westphal n° 8006, JO AN du 12 décembre 1969, p. 4876](#)).

Les restrictions du droit à déduction prévues à l'article 298 du CGI ne concernent donc que l'utilisateur final.

180

Lorsque la taxe afférente aux produits pétroliers est déductible (totalement ou partiellement), le droit à déduction s'exerce dans les conditions de droit commun (voir notamment l'[article 271 du CGI](#), l'[article 272 du CGI](#) et l'[article 273 du CGI](#)).

B. Produits pétroliers ouvrant droit à déduction dans les conditions de droit commun

190

Les produits pétroliers ouvrent droit à déduction, à l'exception de ceux qui sont expressément cités dans le 4 de l'[article 298 du CGI](#).

200

Le 4 de l'[article 298 du CGI](#) limite, dans certaines conditions décrites au [III-C-4 § 551 à 558](#), le droit à déduction sur les essences, les carburéacteurs, les produits pétroliers utilisés pour la lubrification, les gazoles et le super-éthanol E85 utilisés comme carburants, les gaz de pétrole et autres hydrocarbures présentés à l'état gazeux et le pétrole lampant utilisés comme carburants.

Ces dispositions ne s'appliquent pas lorsque les produits sont ultérieurement livrés ou vendus en l'état ou sous forme d'autres produits pétroliers.

210

Les autres produits pétroliers ouvrent droit à déduction dans les conditions de droit commun.

220

Ainsi, les produits pétroliers utilisés comme combustibles ouvrent droit à déduction de la taxe.

230

De même, la taxe relative aux gaz de pétrole liquéfiés (GPL) et au gaz naturel utilisés comme carburant est intégralement déductible. Il s'agit des GPL repris aux positions 27.11.12, 27.11.13, 27.11.19 du tarif des douanes et du gaz naturel comprimé de la position ex. 27.11.21 du tarif des douanes. Le droit à déduction de la taxe afférente à ces carburants s'exerce sans restriction particulière quelle que soit la situation au regard du droit à déduction des véhicules pour les besoins desquels ils sont utilisés.

(240 à 350)

C. Produits exclus partiellement du droit à déduction

1. Carburéacteurs

a. Étendue du droit à déduction

360

Le d du 1° du 4 de l'[article 298 du CGI](#) limite l'exclusion du droit à déduction aux carburéacteurs utilisés pour les aéronefs et engins ou leur location qui n'ouvrent pas droit à déduction. Les autres utilisations des carburéacteurs ouvrent droit à déduction.

b. Produit concerné

370

Il s'agit des carburéacteurs relevant du code NC 27-10-00 et repris au tableau B de l'[article 265 du code des douanes](#) sous les indices d'identification 13, 13 bis, 13 ter, 17 et 17 bis.

380

L'exclusion du droit à déduction concerne les carburéacteurs utilisés pour les aéronefs et engins qui n'ouvrent pas droit à déduction de la taxe en application des dispositions de l'[article 273 du CGI](#) et du 6° et du 10° du 2 du IV de l'[article 206 de l'annexe II au CGI](#). Il en est de même des carburéacteurs utilisés dans des aéronefs et engins pris en location quand le preneur ne peut pas déduire la taxe relative à cette location.

Ainsi, aucune déduction ne peut être exercée pour les carburéacteurs consommés dans des avions de tourisme ou d'affaires, des hélicoptères, même s'ils sont utilisés pour des opérations de photographie, prises de vues, publicité, relevés topographiques ou géodésiques.

390

Les autres utilisations des carburéacteurs ouvrent droit à déduction de la taxe. Tel est le cas pour ceux consommés dans les aéronefs ou engins acquis par les entreprises de transports publics de voyageurs et affectés de façon exclusive à la réalisation des-dits transports.

En outre, ouvrent droit à déduction les carburéacteurs consommés :

- dans les aéronefs conçus pour le transport du fret (avions-cargos, notamment) et les hélicoptères utilisés de façon constante par les entreprises spécialisées, soit pour la manutention de matériel, soit pour le transport d'ouvriers ou de techniciens de tierces entreprises ;
- dans les aéronefs ou engins affectés de façon exclusive à l'enseignement de la conduite.

2. Lubrifiants

a. Étendue du droit à déduction

400

Le e du 1° du 4 de l'[article 298 du CGI](#) prévoit que les produits pétroliers utilisés pour la lubrification n'ouvrent pas droit à déduction de la TVA lorsqu'ils sont employés pour un véhicule, un engin ou leur location, exclu du droit à déduction.

b. Produits concernés

410

Il s'agit des huiles, préparations et graisses lubrifiantes mentionnées au tableau B de l'article 265 du code des douanes.

c. Usage

420

L'exclusion concerne les produits pétroliers utilisés pour la lubrification des véhicules ou engins qui n'ouvrent pas droit à déduction. Elle s'applique également si ces produits pétroliers sont utilisés dans des véhicules ou engins pris en location quand le preneur ne peut pas déduire la taxe relative à cette location ([CGI, art. 273](#) et [CGI, ann. II, art. 206, IV-2- 6° et 10°](#) ; se reporter également aux [BOI-TVA-DED-30-30-20](#), [BOI-TVA-DED-30-30-70](#) et [BOI-TVA-DED-30-30-40](#)).

430

En revanche, la déduction de la TVA est autorisée pour les produits pétroliers utilisés pour la lubrification des véhicules et engins ouvrant droit à déduction de la taxe (camions, camionnettes, véhicules ou engins affectés de façon exclusive à l'enseignement de la conduite, engins de travaux publics, ainsi que pompes, moteurs fixes, compresseurs, etc.) y compris lorsqu'ils sont pris en location.

3. Gazole et produits assimilés

a. Gazole et super-éthanol E85

440

Le b du 1° de l'[article 298 du CGI](#) prévoit que n'est pas déductible dans la limite de 20 % de son montant, la TVA afférente aux importations, aux acquisitions intracommunautaires, livraisons et services portant sur les gazoles et le super-éthanol E85 utilisés comme carburant pour les véhicules et engins exclus du droit à déduction ainsi que pour des véhicules et engins pris en location quand le preneur ne peut déduire la taxe relative à cette location.

1° Gazoles

a° Produits concernés

450

Il s'agit du gazole relevant de la position 27-10-00-69 du tarif des douanes et repris au tableau B de l'[article 265 du code des douanes](#) sous l'indice d'identification 22 présentant un point d'éclair inférieur à 120° C et qui est utilisé comme carburant dans les moteurs Diesel.

b° Étendue du droit à déduction

460

L'exclusion partielle du droit à déduction de la TVA concerne les gazoles utilisés comme carburant dans les véhicules et engins exclus du droit à déduction.

Elle s'applique également au gazole utilisé dans des véhicules ou engins pris en location lorsque le preneur ne peut déduire la taxe afférente à cette location.

Les redevables peuvent porter en déduction 80% du montant de la taxe grevant les dépenses de gazole utilisées comme carburants pour les véhicules exclus du droit à déduction qu'ils supportent lorsque ces dépenses font partie des éléments du prix des opérations ouvrant droit à déduction qu'ils réalisent.

470

L'exclusion partielle du droit à déduction de la TVA ne concerne pas les gazoles utilisés pour les essais effectués pour les besoins de la fabrication de moteur ou d'engins à moteur.

2° Super-éthanol E85

480

Le b du 1° du 4 de l'[article 298 du CGI](#) prévoit que n'est pas déductible dans la limite de 20 % de son montant, la TVA afférente aux achats, importations, acquisitions intracommunautaires, livraisons et services portant sur le super-éthanol E85 utilisé comme carburant mentionné au tableau B de l'[article 265 du code des douanes](#) utilisés pour des véhicules et engins exclus du droit à déduction ainsi que pour des véhicules et engins pris en location quand le preneur ne peut pas déduire la taxe relative à cette location.

La déduction de la taxe s'exerce dans les mêmes conditions que celles prévues pour le gazole.

b. Gaz de pétrole et pétrole lampant

1° Produits concernés

490

Le c du 1° du 4 de l'[article 298 du CGI](#) prévoit que n'est pas déductible dans la limite de 50 % de son montant, la TVA afférente aux achats, importations, acquisitions intracommunautaires, livraisons et services portant sur les gaz de pétrole et autres hydrocarbures présentés à l'état gazeux désignés à la position 27.11.29 du tarif des douanes et le pétrole lampant désigné à la position 27.10.19.25 du tarif des douanes, lorsque ces produits sont utilisés comme carburants pour des véhicules et engins exclus du droit à déduction ainsi que pour des véhicules et engins pris en location quand le preneur ne peut pas déduire la taxe relative à cette location.

2° Étendue du droit à déduction

500

La déduction est limitée à concurrence de 50 % du montant de la taxe pour les produits utilisés dans des véhicules ou engins exclus du droit à déduction.

Ces mêmes règles s'appliquent lorsque ces produits pétroliers sont utilisés dans les véhicules ou engins pris en location quand le preneur ne peut pas déduire la taxe relative à cette location ([CGI, ann. II, art. 206, IV-2-6° et 10°](#) ; se reporter également aux [BOI-TVA-DED-30-30-20](#), [BOI-TVA-DED-30-30-70](#) et [BOI-TVA-DED-30-30-40](#)).

En revanche, la déduction est totale pour les produits utilisés dans des véhicules, engins ou leur location, qui ouvrent droit à déduction, ainsi que pour les véhicules et engins affectés de façon exclusive à l'enseignement de la conduite.

c. Conditions générales et limites du droit à déduction

510

Le droit à déduction de la taxe afférente aux produits pétroliers utilisés comme carburant s'exerce dans les conditions prévues à l'[article 271 du CGI](#), à l'[article 272 du CGI](#) et à l'[article 273 du CGI](#).

Il convient notamment de s'assurer :

- que la TVA est bien mentionnée sur les factures établies au nom de l'assujetti ([BOI-TVA-DED-40-10-10](#)), ou, pour les acquisitions intracommunautaires, sur la déclaration de chiffre d'affaires du redevable ;
- du respect du principe de l'affectation aux besoins de l'exploitation ([BOI-TVA-DED-30-10](#)).

Ainsi, la taxe ayant grevé les produits pétroliers utilisés à des fins privées par des tiers, des dirigeants ou le personnel de l'entreprise, n'est pas déductible. Tel est le cas, par exemple, pour le gazole acquis par une entreprise pour les besoins des déplacements personnels de ses dirigeants ou employés. En revanche, la taxe ayant grevé les produits utilisés pour les déplacements professionnels des dirigeants ou du personnel au moyen de véhicules de tourisme, est déductible.

520

De même est déductible, toutes autres conditions étant remplies, la taxe afférente aux transports collectifs du personnel du domicile au lieu de travail effectués par l'entreprise avec des véhicules ouvrant eux-mêmes droit à déduction.

Il est précisé que les déplacements du domicile au lieu de travail ont un caractère privé ([RM Gantier n° 27978, JO AN, 6 juin 1983, p. 2520](#)).

530

Dans l'hypothèse où lors de l'approvisionnement en produits pétroliers l'affectation du produit n'est pas connue, la taxe peut être déduite en totalité mais l'entreprise est tenue, en application du II de l'[article 257 du CGI](#), de soumettre à la TVA les livraisons à soi-même du gazole ou du GPL utilisé pour un usage personnel.

540

Il est rappelé que les limitations du droit à déduction ne s'appliquent pas lorsque les produits en cause sont ultérieurement livrés ou vendus en l'état ou sous forme d'autres produits pétroliers ([CGI, art. 298, 4-1° bis](#)).

550

La TVA relative aux carburants utilisés pour les besoins de véhicules et engins ouvrant droit à déduction ou pris en location lorsque le preneur peut déduire la taxe afférente à la location reste déductible dans les conditions de droit commun.

4. Essences

a. Essences utilisées comme carburants pour des véhicules et engins

551

La limitation du droit à déduction concerne les essences utilisées comme carburants mentionnées au tableau B de l'[article 265 du code des douanes](#), à l'exception de celles utilisées pour les essais effectués pour les besoins de la fabrication de moteurs ou d'engins à moteur et pour autant qu'elles ne soient pas ultérieurement livrées ou vendues en l'état ou sous forme d'autres produits pétroliers. Il s'agit notamment de l'essence normale, du supercarburant, avec ou sans plomb, et de l'essence d'aviation.

L'exclusion du droit à déduction continue à s'appliquer à la TVA grevant les essences utilisées comme carburants pour des véhicules et engins exclus et non exclus du droit à déduction pour les opérations dont le fait générateur de la taxe est antérieur au 1^{er} janvier 2017. Elle est également applicable aux véhicules et engins pris en location, que le preneur puisse déduire ou non la taxe relative à cette location.

L'article 31 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 prévoit d'aligner progressivement le droit à déduction de la TVA grevant les essences sur celui applicable aux gazoles.

Pour les opérations dont le fait générateur de la taxe intervient à compter du 1^{er} janvier 2017, l'article 298 du CGI distingue les essences utilisées comme carburants pour les véhicules et engins exclus du droit à déduction de celles utilisées pour les autres véhicules et engins.

1° Essences consommées comme carburants pour les véhicules et engins exclus du droit à déduction

552

A compter du 1^{er} janvier 2017, la TVA grevant les essences utilisées comme carburants pour des véhicules et engins exclus du droit à déduction mentionnés au 6° du 2 du IV de l'article 206 de l'annexe II au CGI, ainsi que pour des véhicules et engins pris en location quand le preneur ne peut pas déduire la taxe relative à cette location, est partiellement déductible dans les conditions prévues au a du 1° du 4 de l'article 298 du CGI, retranscrites dans le tableau ci-dessous.

A compter du 1 ^{er} janvier :	Part de la TVA déductible :
2017	10%
2018	20%
2019	40%
2020	60%
2021	80%

A partir du 1^{er} janvier 2021, les redevables peuvent porter en déduction 80% du montant de la taxe grevant les dépenses des essences utilisées comme carburants pour les véhicules exclus du droit à déduction qu'ils supportent, lorsque ces dépenses font partie des éléments du prix des opérations ouvrant droit à déduction qu'ils réalisent.

2° Essences consommées comme carburant pour les véhicules et engins autres que ceux exclus du droit à déduction

553

A compter du 1^{er} janvier 2018, le a du 1° du 4 de l'article 298 du CGI prévoit une ouverture progressive du droit à déduction de la TVA afférente aux essences utilisées comme carburants pour des véhicules et engins autres que ceux exclus du droit à déduction dans les conditions retranscrites dans le tableau ci-dessous.

A compter du 1 ^{er} janvier :	Part de la TVA déductible :
2018	20%
2019	40%
2020	60%
2021	80%
2022	100%

A compter du 1^{er} janvier 2022, la TVA afférente aux essences utilisées comme carburant pour des véhicules et engins autres que ceux exclus du droit à déduction est déductible dans les conditions de droit commun.

b. Essences utilisées comme carburant pour les essais

554

Le a du 1° du 4 de l'[article 298 du CGI](#) autorise le droit à déduction de la taxe grevant les dépenses d'essences utilisées comme carburants pour les essais nécessités par les besoins de la fabrication de moteurs ou d'engins à moteur.

1° Produits concernés

555

Il s'agit des essences utilisées comme carburants, mentionnées au tableau B de l'[article 265 du code des douanes](#). Sont notamment concernés l'essence normale, le supercarburant, avec ou sans plomb, et l'essence d'aviation.

2° Personnes concernées

556

Sont autorisés à exercer le droit à déduction à ce titre :

- les entreprises qui conçoivent et fabriquent des moteurs. Il s'agit ici de la fabrication de moteurs fonctionnant avec les essences mentionnées au [III-C-4-a § 551](#) destinés à équiper des véhicules, terrestres ou non, ou tous autres engins à moteur ;
- les constructeurs et fabricants de véhicules ou d'engins à moteur. Il s'agit des véhicules terrestres à moteur (voitures automobiles, motocyclettes, cyclomoteurs, etc.), des aéronefs, des bateaux. De même, le terme d'engins à moteur doit être pris dans un sens large et n'est pas limité aux seuls moyens de transport : sont ainsi concernés les tondeuses à gazon, les tronçonneuses, les groupes électrogènes, etc.

Cette mesure bénéficie également :

- aux entreprises qui fabriquent des équipements de moteurs ou d'engins à moteur et qui utilisent à cet effet de l'essence comme carburant. C'est le cas, par exemple, des fabricants de pneumatiques, de systèmes d'allumage, d'injection ou de freinage qui utilisent des véhicules automobiles pour effectuer des essais et des tests de ces équipements ;
- aux raffineurs de produits pétroliers ou à leurs centres d'essais selon le cas, pour les essences qu'ils utilisent comme carburant pour la mise au point des carburants et lubrifiants destinés aux véhicules et engins désignés au [III-C-4-b-3°-a° § 557](#).

La mesure s'applique également aux entreprises qui effectuent les essais pour le compte des fabricants.

3° Étendue du droit à déduction

a° Principe

557

Le droit à déduction concerne la taxe ayant grevé les achats, importations, acquisitions intracommunautaires, livraisons et services portant sur les carburants mentionnés au [III-C-4-a § 551](#), utilisés pour les besoins directs des essais et de la mise au point nécessités par la fabrication de ces moteurs, de ces véhicules et autres engins à moteur, de ces équipements ou de ces carburants.

Seul le montant de la taxe afférente aux quantités de carburants nécessaires à la réalisation des opérations ci-dessus est déductible.

Les essais ou mises au point peuvent être effectués sur banc, sur piste ou sur route. Pour les véhicules et engins de compétition, les courses et les essais officiels de qualification ne sont pas considérés comme des essais ouvrant droit à déduction de la TVA pour l'essence.

b° Précision

558

Le droit à déduction s'étend également aux essences que les constructeurs de véhicules ou d'engins à moteur incorporent dans les réservoirs des-dits véhicules ou engins à moteur qui sortent des chaînes de fabrication, pour les essais des véhicules ou engins nouvellement fabriqués, pour leur déplacement ou manutention ainsi que pour la protection de leurs organes mécaniques, avant leur livraison dans le réseau de vente.

En tout état de cause, le droit à déduction est alors strictement limité aux quantités usuelles déterminées par les constructeurs en fonction du véhicule et de sa destination. En règle générale, ces quantités n'excèdent pas une dizaine de litres pour les véhicules destinés au marché français.

Pour les quantités d'essence restant dans le réservoir au moment de la livraison du véhicule, l'exercice du droit à déduction par les constructeurs ne serait en principe possible que s'ils délivraient à leurs concessionnaires des factures de vente mentionnant distinctement le prix de l'essence et la taxe correspondante.

Toutefois, compte tenu du fait que les quantités de carburant ainsi incorporées dans les véhicules qui sortent des chaînes de fabrication sont relativement faibles, il est admis que les constructeurs d'engins à moteur puissent déduire la totalité de la taxe afférente à ces quantités, indépendamment de toute obligation de facturation distincte.

Le droit à déduction peut s'exercer que les véhicules ou engins à moteur fassent l'objet d'une exportation, d'une livraison intracommunautaire ou d'une livraison interne.

IV. Réception en franchise de produits pétroliers par les exportateurs

560

En application de l'[article 275 du CGI](#), les assujettis sont autorisés à recevoir ou à importer en franchise de la taxe sur la valeur ajoutée, les biens qu'ils destinent à une livraison à l'exportation, à une livraison exonérée en vertu du I de l'[article 262 ter du CGI](#), à une livraison dont le lieu est situé sur le territoire d'un autre État membre de la Communauté européenne en application des dispositions de l'[article 258 A du CGI](#) ou à une livraison située hors de France en application du III de l'[article 258 du CGI](#) ainsi que les services portant sur ces biens, dans la limite du montant des livraisons de cette nature réalisées au cours de l'année précédente et qui portent sur des biens passibles de cette taxe.

570

Il est admis que les produits faisant l'objet d'une des livraisons définies au **IV § 560** ne soient pas identiquement ceux qui ont été reçus en franchise, de telle sorte qu'une partie des marchandises achetées en suspension de taxe peut être livrée à l'intérieur. La taxe est alors acquittée sur le prix de vente ([BOI-TVA-CHAMP-30-30-50-10](#)).

580

Pour l'application de cette disposition, une distinction doit être établie entre les produits qui demeurent exclus du droit à déduction et ceux qui sont admis à ce droit.

A. Produits exclus du droit à déduction

590

L'[article 275 du CGI](#) autorise, à titre général, l'achat en franchise de produits destinés à faire l'objet de livraisons telles qu'elles sont définies au premier alinéa de cet article. Cette disposition fait échec à la règle de l'exclusion du droit à déduction, mais elle doit être interprétée strictement et notamment être limitée aux quantités de matières premières destinées à faire l'objet de ces livraisons.

À cette fin, les assujettis, qui effectuent ces livraisons de biens, doivent déclarer la valeur d'achat des produits pétroliers entrés dans la fabrication des-dites marchandises au cours de l'année précédente. Ils peuvent alors procéder à l'achat en franchise des produits de l'espèce dans la limite de ce contingent.

600

La tolérance qui étend le bénéfice de l'achat en franchise aux agents de fabrication n'est pas étendue aux produits pétroliers.

B. Produits ouvrant droit à déduction

610

Les produits qui ouvrent droit à déduction peuvent être acquis en franchise de taxe dans les conditions ordinaires par les assujettis qui effectuent les livraisons de biens indiquées à l'[article 275 du CGI](#). La mesure s'applique donc notamment à ceux qui sont utilisés comme matières premières ou agents de fabrication.

V. Régime suspensif applicable à certaines fabrications

620

Selon les dispositions du 1 de l'[article 265 B du code des douanes](#), les huiles minérales visées au tableau B de l'[article 265 du code des douanes](#) sont admises en suspension de taxes et redevance dans les usines exercées visées au b du 1 et au 2 de l'[article 165 du code des douanes](#). Il s'agit des installations suivantes :

- les installations ou les établissements de production qui procèdent :
 - soit au traitement ou au raffinage d'huiles brutes de pétrole ou de minéraux bitumineux, de gaz de pétrole et d'autres hydrocarbures gazeux, pour obtenir des huiles minérales visées aux tableaux B et C de l'[article 265 du code des douanes](#),
 - soit à la fabrication d'huiles minérales pour lesquelles un taux de taxe est fixé dans les tableaux B et C de l'[article 265 du code des douanes](#) ;
- les installations ou les établissements de production qui procèdent à la fabrication d'huiles minérales pour lesquelles aucun taux de taxe n'est fixé dans les tableaux B et C de l'[article 265 du code des douanes](#), qui sont placés sous le régime de l'usine exercée sur la demande de la personne qui en assure l'exploitation.

630

Dans les installations d'extraction d'huiles minérales visées aux tableaux B et C de l'[article 265 du code des douanes](#), la suspension est réservée aux produits qui y sont extraits.

VI. Régime applicable aux huiles de graissage usagées

A. Principes

640

Les huiles minérales de graissage usagées sont considérées, pour l'application de la TVA, comme produit d'occasion susceptible de remploi.

Dès lors, les ventes d'huiles usagées effectuées directement par les utilisateurs sont soumises au régime du a du 1° du 3 de l'[article 261 du CGI](#).

Il résulte de ces dispositions que les ventes d'huiles faites par les personnes qui les ont utilisées pour les besoins de leur exploitation :

- sont taxables dans les conditions de droit commun si les huiles ont ouvert droit à déduction totale ou partielle lors de leur acquisition ;
- sont exonérées dans le cas contraire.

Remarque: Sur le droit à déduction de la taxe afférente à ces produits, il convient de se reporter aux [III-C-2-a à c § 400 à 430](#).

650

Les ventes d'huiles usagées réalisées par les personnes qui ne les ont pas utilisées pour les besoins de leur exploitation (cas du garagiste récupérant, lors des vidanges, les huiles contenues dans les moteurs des véhicules appartenant à la clientèle ou du ramasseur agréé lors de la revente des huiles usagées à l'éliminateur) sont soumises à la TVA suivant les règles applicables aux négociants en biens d'occasion ([BOI-TVA-SECT-90-10](#)).

B. Régénération d'huiles usagées

660

La régénération des huiles usagées s'effectue obligatoirement sous le régime de l'usine exercée, conformément aux dispositions du 1 de l'[article 165 du code des douanes](#).

670

Les industriels, qui procèdent à la régénération des huiles usagées, bénéficient des mêmes droits à déduction que les industriels du raffinage (voir en ce sens le 3 de l'[article 298 du CGI](#)).

680

Les produits pétroliers utilisés à la production de l'énergie nécessaire au traitement des huiles usagées peuvent être livrés sous douane en suspension de la TVA aux usines exercées de régénération.

690

La mise à la consommation des huiles régénérées constitue un fait générateur de la TVA. Postérieurement à la mise à la consommation, les dispositions de l'[article 298 du CGI](#) sont applicables, en ce qui concerne notamment la perception de la TVA à chaque stade de la commercialisation.

C. Dispositions applicables a l'importation

1. Huiles usagées importées

700

Ces produits peuvent être mis à la consommation ou acheminés sur une usine exercée de régénération.

Dans le premier cas, les huiles usagées sont soumises à la TVA dans les mêmes conditions que les huiles neuves importées.

Dans le deuxième cas, les huiles usagées sont acheminées sur l'usine exercée en suspension des taxes et les huiles obtenues à partir des huiles usagées importées sont, à la sortie de l'usine exercée, passibles de la TVA applicable aux huiles régénérées.

2. Huiles régénérées importées

710

Les huiles régénérées suivent le même régime fiscal que les huiles neuves.

VII. Travaux de recherche et d'exploitation du pétrole brut

720

Une instruction de la DGDDI précise les modalités d'application de la TVA au domaine de la recherche et de l'exploitation du pétrole brut. Il en résulte les dispositions suivantes.

A. Non-application du régime suspensif

730

Ni les travaux de recherche ni les travaux de mise en exploitation d'un gisement ne constituent des opérations portant directement sur le pétrole brut ; ils ne peuvent donc bénéficier du régime suspensif prévu par le 2° du 1 de l'article 298 du CGI.

B. Régime des déductions

1. Entreprises bénéficiaires

740

La déduction n'est accordée qu'aux entreprises :

- titulaires d'un permis d'exploitation d'hydrocarbures ;
- non titulaires d'un permis mais « associées à des titulaires d'un permis » et autorisées par les services publics. Ces entreprises associées sont généralement des « opérateurs » spécialisés dans la recherche.

2. Opérations ouvrant droit à déduction

a. Prestations de services

750

Ouvrent droit à déduction les recherches géologiques, la photographie aérienne, les recherches géophysiques, les forages de recherches improductifs et le forage du premier puits productif d'un gisement.

L'entreprise titulaire d'un permis ou l'association qui effectue ces prestations pour son compte peut déduire la TVA qui les a grevée soit par imputation sur la taxe due au titre de mises à la consommation faites par un participant, soit par transfert à concurrence de la taxe correspondant aux livraisons de pétrole en suspension faites par ce dernier.

Quand les services en cause sont réalisés par des tiers, ces derniers soumettent à la TVA leurs prestations et la taxe qu'ils facturent est récupérée par les clients comme il est dit ci-dessus.

b. Travaux immobiliers

760

Les travaux effectués pour déterminer l'importance d'un gisement et le mettre en exploitation constituent des travaux immobiliers. La déduction de la TVA due sur les livraisons à soi-même ou facturée par des tiers est effectuée par imputation.

C. Exploration du plateau continental

770

En ce qui concerne le régime suspensif applicable aux opérations effectuées pour l'exploration du plateau continental, cf. l'article 23 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012.