

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-DED-30-30-40-20210224

Date de publication : 24/02/2021

TVA - Droits à déduction - Exclusions du droit à déduction - Limitations concernant certains biens et services - Produits pétroliers

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 4 : Produits pétroliers.

Sommaire :

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

II. Produits pétroliers exclus partiellement du droit à déduction

A. Essences, gazole et superéthanol E85

1. Essences utilisées comme carburants pour des véhicules et engins

2. Gazoles et superéthanol E85

3. Utilisation comme carburants pour les essais

B. Gaz de pétrole et pétrole lampant

C. Carburéacteurs

D. Lubrifiants

Actualité liée : 24/02/2021 : TVA - Réforme du régime suspensif des produits pétroliers (loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, art. 193)

(1 à 30)

40

La TVA grévant les acquisitions de produits pétroliers et assimilés est déductible dans les conditions de droit commun, sous réserve des restrictions du droit à déduction prévues par le 1° du 4 de l'article 298 du code général des impôts (CGI).

Ces restrictions ne s'appliquent pas aux produits que l'acquéreur revend en l'état ou sous forme d'autres produits pétroliers (CGI, art. 298, 4-1° bis). Elles ne concernent donc que l'utilisateur final, qui consomme le produit.

Exemple : Les pompistes assujettis à la TVA sur les ventes de carburants et de lubrifiants peuvent déduire la taxe qui a grevé l'acquisition de ces produits.

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

50

À l'exception de ceux qui sont expressément cités au 1° du 4 de l'article 298 du CGI, l'ensemble des produits pétroliers et assimilés ouvre droit à déduction dans les conditions de droit commun.

Exemple : les gaz de pétrole et autres hydrocarbures gazeux lorsqu'ils sont liquéfiés (butane, propane, éthylène, propylène, butylène, butadiène, gaz naturel etc.) ou le gaz naturel présenté à l'état gazeux.

60

Les produits pétroliers et assimilés utilisés comme combustibles, c'est-à-dire pour produire de l'énergie thermique, ouvrent droit à déduction de la taxe, quelle que soit la nature de ces produits. Il en est de même des produits pétroliers et assimilés utilisés comme carburant pour activer un moteur qui n'a pas pour objet d'assurer la propulsion d'un véhicule ou d'un engin.

70

Pour que la TVA grevant les opérations soit déductible, 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 livraisons de 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 livraisons de produits utilisés pour les déplacements professionnels des dirigeants ou du personnel au moyen de véhicules de tourisme, est déductible.

80

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.

Cependant, en application du II de l'article 257 du CGI, l'entreprise est tenue de procéder à une livraison à soi-même du gazole ou du GPL acquis en cas d'utilisation de celui-ci à des fins privées.

90

La TVA relative aux livraisons de 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.

II. Produits pétroliers exclus partiellement du droit à déduction

100

Le 1° du 4 de l'[article 298 du CGI](#) limite le droit à déduction sur les essences, les gazoles et le superéthanol E85 utilisés comme carburants, les gaz de pétrole et autres hydrocarbures présentés à l'état gazeux et le pétrole lampant utilisés comme carburants, les carburéacteurs et les produits pétroliers utilisés pour la lubrification.

La limitation s'applique uniquement lorsque le produit est utilisé par l'acquéreur comme carburant pour propulser des véhicules et engins (§ 40 et I § 60), à l'exception, s'agissant des essences, gazoles et du superéthanol E85, de l'utilisation comme carburant pour des essais effectués pour les besoins de la fabrication de moteurs ou d'engins à moteur (II-A-3 § 160).

Ces limitations dépendent généralement du régime de déduction de la TVA des véhicules et engins pour les besoins desquels les produits sont utilisés (CGI, ann. II, art. 206, IV-2- 6° et 10° ; se reporter également aux [BOI-TVA-DED-30-30-20](#) et [BOI-TVA-DED-30-30-70](#)).

A. Essences, gazole et superéthanol E85

1. Essences utilisées comme carburants pour des véhicules et engins

110

La limitation du droit à déduction concerne les essences mentionnées au tableau B de l'[article 265 du code des douanes \(C. douanes\)](#). Il s'agit notamment des supercarburants E5, E10 ou ARS et de l'essence d'aviation.

L'[article 31 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017](#) a ouvert progressivement le droit à déduction de la TVA grevant les essences utilisées comme carburants mentionnés au tableau B de l'article 265 du code des douanes pour l'aligner sur les règles applicables aux gazoles.

Le a du 1° du 4 de l'[article 298 du CGI](#) distingue les essences utilisées comme carburants pour les 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, de celles utilisées pour les autres véhicules et engins.

120

Le tableau suivant retranscrit la part de la TVA déductible par type de véhicule/engin :

Date	Véhicules et engins exclus du droit à déduction	Véhicules et engins pris en location sans droit à déduction du preneur	Autres véhicules et engins
1 ^{er} janvier 2021	80 %	80 %	80 %
1 ^{er} janvier 2022	80 %	80 %	100 %

2. Gazoles et superéthanol E85

130

Le b du 1° du 4 de l'[article 298 du CGI](#) prévoit que la TVA afférente aux importations, aux acquisitions intracommunautaires, aux livraisons et services portant sur les gazoles et le superéthanol E85 utilisés comme carburants 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 n'est pas déductible dans la limite de 20 % de son montant.

140

Les produits concernés sont ceux mentionné au tableau B de l'[article 265 du C. douanes](#), à l'indice 20 pour les gazoles (notamment les gazoles B7, B10, B30) et 55 pour le superéthanol E85.

Remarque : Les carburants pour moteurs diesel B100 et ED95, identifiés aux indices 56 et 57 du même tableau ne sont donc pas concernés, bien qu'ils soient équivalents aux gazoles pour les besoins de l'accise harmonisée.

150

L'exclusion partielle du droit à déduction de la TVA concerne les gazoles utilisés comme carburants 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 utilisé comme carburant 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.

3. Utilisation comme carburants pour les essais

160

Par dérogation, les a et b du 1° du 4 de l'[article 298 du CGI](#) autorisent le droit à déduction de la taxe grevant les dépenses d'essences, de gazole et de super-éthanol E85 utilisés comme carburants pour les essais nécessités par les besoins de la fabrication de moteurs ou d'engins à moteur.

170

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 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, du gazole ou du super-éthanol E85 comme carburants. 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, le gazole ou le super-éthanol E85 qu'ils utilisent comme carburants pour la mise au point des carburants et lubrifiants destinés aux véhicules et engins désignés au **II-A-3 § 180**.

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

180

Seul est déductible le montant de la taxe afférente aux quantités de carburants nécessaires à la réalisation 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.

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, le gazole et le super-éthanol E85.

190

Le droit à déduction s'étend également aux essences, gazoles et super-éthanol E85 que les constructeurs de véhicules ou d'engins à moteur incorporent dans les réservoirs de ces 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.

Le droit à déduction est 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.

Remarque : Compte tenu du fait que les quantités de carburants 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, même s'ils ne délivrent pas à leurs concessionnaires des factures de vente mentionnant distinctement le prix de l'essence et la taxe correspondante.

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.

B. Gaz de pétrole et pétrole lampant

200

Le c du 1° du 4 de l'[article 298 du CGI](#) limite le droit à déduction de 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, autres que le gaz naturel (lorsque ces produits sont liquéfiés et pour le gaz naturel, le droit commun s'applique, [I § 50](#)) ou portant sur le pétrole lampant.

210

Cette limite est fixée à 50 % du montant de la taxe pour les produits utilisés dans des véhicules ou engins exclus du droit à déduction, ou dans des véhicules ou engins pris en location quand le preneur ne peut pas déduire la taxe relative à cette location.

C. Carburéacteurs

220

Le d du 1° du 4 de l'[article 298 du CGI](#) exclut du droit à déduction les carburéacteurs utilisés pour les aéronefs et engins qui n'ouvrent pas droit à déduction ou pour la location de ces aéronefs et engins.

230

Sont concernés les carburéacteurs, des types essence ou pétrole lampant, repris au tableau B de l'[article 265 du C. douanes](#) sous les indices d'identification 13 bis, 13 ter, 17 bis et 17 ter.

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.

240

En revanche, 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 de ces 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 du personnel de tierces entreprises ;
- dans les aéronefs ou engins affectés de façon exclusive à l'enseignement de la conduite.

D. Lubrifiants

250

Le e du 1° du 4 de l'[article 298 du CGI](#) prévoit que sont exclus du droit à déduction les produits pétroliers utilisés pour la lubrification des véhicules et engins exclus du droit à déduction, ainsi que des véhicules ou engins pris en location quand le preneur ne peut pas déduire la taxe y relative.

260

Sont concernées les huiles, préparations et graisses lubrifiantes mentionnées au tableau B de l'[article 265 du C. douanes](#).

270

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](#) et [BOI-TVA-DED-30-30-70](#)).

280

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 ([CGI, ann. II, art. 206-IV-2- 6°](#)).