Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

3 D-3-01

N° 172 du 28 SEPTEMBRE 2001

3 C.A. / 23

INSTRUCTION DU 20 SEPTEMBRE 2001

TVA. EXCLUSIONS DU DROIT A DEDUCTION. DEPENSES DE GAZOLES UTILISES COMME CARBURANTS POUR LES VEHICULES ET ENGINS EXCLUS DU DROIT A DEDUCTION. PORTEE DE L'ARRET DE LA CJCE « COMMISSION CONTRE FRANCE » (AFFAIRE C-40/00) DU 14 JUIN 2001.

(C.G.I., art.298-4-1°-b)

NOR : ECO F 01 30020 J

[Bureau D1]

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

AVERTISSEMENT : la présente instruction annule et remplace l'instruction du 31 août 2001 publiée au bulletin officiel des impôts du 10 septembre 2001 sous la référence 3 D-2-01.

Par un arrêt rendu le 14 juin 2001, la Cour de justice des Communautés européennes **a jugé non conforme à la sixième directive** du Conseil n° 77/388 CEE du 17 mai 1977, et notamment à son article 17, **les dispositions de l'article 298. – 4. 1° b. du code général des impôts** (CGI), issues de l'article 15 de la loi de finances pour 1998, qui excluent totalement du droit à déduction la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) grevant les **dépenses de gazoles utilisés comme carburants pour les véhicules et engins exclus du droit à déduction**.

En raison de cette décision, **la mesure d'exclusion** prévue à l'article 298.-4. 1° b précité du CGI **n'est plus opposable en tant qu'elle excède la faculté offerte aux Etats membres de maintenir toutes les exclusions prévues par leur législation nationale** au moment de l'entrée en vigueur de la sixième directive jusqu'à l'adoption d'une directive harmonisant les mesures d'exclusion (art. 17 paragraphe 6).

Les assujettis avaient en effet été autorisés, postérieurement à l'entrée en application de la sixième directive, à exercer un droit à déduction à hauteur de 80 % de la taxe grevant les dépenses de gazoles utilisés comme carburants pour les véhicules et engins exlus du droit à déduction.

A compter du 1er juin 2001**, les entreprises sont donc autorisées à déduire une quote-part égale à 80 % du montant de la taxe** grevant celles de ces dépenses qui sont engagées pour les besoins de leurs activités soumises à la TVA.

Les entreprises peuvent **récupérer**, selon les modalités exposées dans la présente instruction, la quote-part de la taxe ayant grevé les dépenses de cette nature qu'elles ont supportées **à compter du 1er janvier 1997** et dont elles n'avaient pu, précédemment, opérer la déduction.

•

1 507172P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975 B.O.I. I.S.S.N. 0982 801 X
DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12
Directeur de publication : François VILLEROY de GALHAU Responsable de rédaction : Christian LE BUHAN
Impression : Maulde et Renou Abonnement : 890 FFTTC Prix au N° : 20,00 FFTTC
146, rue de la Liberté - 59601 Maubeuge

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE
DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE

L'article 298. – 4. 1° b. du code général des impôts, dans sa rédaction issue de l'article 15-I de la loi n° 97-1269 du 30 décembre 1997, **exclut totalement du droit à déduction** la taxe sur la valeur ajoutée afférente aux achats, importations, acquisitions intracommunautaires, livraisons et services portant sur les **gazoles utilisés comme carburants,** mentionnés au tableau B de l'article 265 du code des douanes, pour **les véhicules et engins exclus du droit à déduction** ainsi que pour les véhicules et engins pris en location quand le preneur ne peut pas déduire la taxe relative à cette location, à l'exception de ceux utilisés pour les essais effectués pour les besoins de la fabrication de moteurs ou d'engins à moteur.

Par un arrêt du 14 juin 2001, la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) a jugé cette mesure d'exclusion totale non conforme à l'article 17, paragraphes 2 et 6 de la sixième directive.

La présente instruction, qui a pour objet de commenter cet arrêt, **annule et remplace l'instruction du 31 août 2001 publiée au bulletin officiel des impôts du 10 septembre 2001 sous la référence 3 D-2-01.**

I. Portée de l'arrêt de la CJCE

Lors de l'entrée en vigueur de la sixième directive était exclue, en France, la déduction de la taxe grevant les dépenses de gazoles utilisés comme carburants pour les véhicules et engins exclus du droit à déduction ainsi que pour les véhicules et engins pris en location quand le preneur ne peut pas déduire la taxe relative à cette location.

Cette mesure d'exclusion était, à cette date, couverte par les dispositions du paragraphe 6 de l'article 17 de la sixième directive qui autorisent les Etats membres à maintenir toutes les mesures d'exclusion prévues par leur législation nationale avant son entrée en vigueur (« clause de gel »).

Après avoir fait l'objet de mesures successives d'ouverture partielle du droit à déduction atteignant 80 % entre le 1er janvier 1990 et le 28 juillet 1991 (BOI 3 L-1-88 ; 3 L-1-91 et 3 L-4-91), une exclusion totale a été de nouveau mise en place à compter du 1er janvier 1998 (art. 15-I de la loi n° 97-1269 du 30 décembre 1997 ; BOI 3 L-1-98).

La Cour de justice a jugé que la portée de la « clause de gel » prévue par les dispositions de l'article 17, paragraphe 6 de la sixième directive précitée ne permettait pas l'introduction d'une nouvelle mesure d'exclusion totale en ce qui concerne des dépenses dont la déduction était, certes, interdite lors de l'entrée en vigueur de la directive mais pour lesquelles un droit à déduction partiel avait été autorisé après cette date.

Afin de mettre la France en conformité avec cette décision, il sera proposé au Parlement, dans le cadre de la prochaine loi de finances, de rapporter la mesure d'exclusion totale actuellement prévue à l'article 298-4-1°-b du CGI précité et d'autoriser la déduction **à hauteur de 80 %** de la TVA grevant les dépenses concernées que supportent les entreprises pour les besoins de leurs activités ouvrant droit à déduction.

Cela étant, dès le 14 juin 2001, la mesure d'exclusion totale prévue par les dispositions de l'article 298. – 4. 1° b. du CGI n'est plus applicable et les entreprises sont autorisées à exercer leurs droits à déduction, dans les conditions habituelles, à concurrence de 80 % du montant de la TVA grevant les dépenses de gazoles visées à l'article 298. – 4. 1° b. du CGI.

II. Conditions d'exercice du droit à déduction de la TVA grevant les dépenses de gazoles utilisés comme carburants pour les véhicules et engins exclus du droit à déduction que les entreprises engagent à compter du 1er juin 2001.

Les redevables de la TVA peuvent porter en déduction 80 % de la taxe grevant les dépenses de gazoles utilisés comme carburants pour les véhicules exclus du droit à déduction qu'ils supportent, à compter du 1er juin 2001, lorsque ces dépenses font partie des éléments du prix des opérations ouvrant droit à déduction qu'ils réalisent.

1. La taxe qui a grevé de telles dépenses ne peut être déduite qu'à la condition qu'elle figure distinctement sur une facture d'achat (CGI, art. 271-II-1).

2. La facture ou le document en tenant lieu doit être un original (CGI, art. 286-I-3°) et comporter les mentions prévues par les dispositions des articles 289-II du code général des impôts et 242 nonies de l'annexe II à ce code.

3. Les dépenses doivent être nécessaires à l'exploitation (CGI, Ann. II, art. 230-1).

La déduction est admise dans la mesure où les dépenses sont engagées dans l'intérêt de l'exploitation (cf. DB 3 D 1511).

III. Règles applicables aux dépenses supportées entre le 1er janvier 1997 et le 31 mai 2001 et portant sur les gazoles utilisés comme carburants pour les véhicules et engins exclus du droit à déduction.

1. Les redevables qui n'ont pas exercé leurs droits à déduction à concurrence de 80 % du montant de la taxe grevant les dépenses de gazoles qu'ils ont supportées, depuis le 1er janvier 1997, pour le fonctionnement des véhicules exclus du droit à déduction qu'ils utilisent pourront récupérer cette quote-part dans les conditions suivantes :

- **par imputation** sur les déclarations de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la quote-part de la taxe non déduite qui a grevé les dépenses supportées du 1er décembre 1998 au 31 mai 2001 (CGI, Ann. II, art. 224)[1].

La taxe dont la déduction est ainsi opérée est obligatoirement portée sur la ligne « Autre TVA à déduire » ou « omission ou complément de déduction » ;

- par **voie de réclamation contentieuse** s'agissant de la quote-part de la taxe non déduite ayant grevé les dépenses supportées du 1er janvier 1997 au 30 novembre 1998[2].

En pratique, les réclamations relatives aux dépenses supportées **en 1997** ne devraient porter que sur **30 %** de la taxe ayant grevé ces dépenses dès lors que les entreprises étaient, jusqu'au 31 décembre 1997, autorisées à déduire une quote-part égale à 50 % de cette taxe.

Les modalités d'exercice de cette action en restitution, prévue à l'article L. 190, 3ème alinéa du Livre des procédures fiscales, sont commentées par l'instruction 13 O-2-90 du 10 mai 1990 à laquelle il convient de se reporter.

2. La taxe dont l'exclusion du droit à déduction était contestée dans le cadre d'une procédure contentieuse régulièrement introduite et en cours à la date du 14 juin 2001 peut faire l'objet d'une restitution -à concurrence de 80 % de son montant- quelle que soit la date à laquelle les dépenses correspondantes ont été supportées.

3. Quelle que soit la procédure selon laquelle les redevables entendent exercer leurs droits, la taxe dont l'imputation peut être opérée ou la restitution obtenue est déterminée dans les conditions précisées ci-dessus au II.

Annoter : BOI 3 D-2-01, instruction du 31 août 2001

DB 3 L 1433

Le Directeur de la législation fiscale

Hervé LE FLOC'H LOUBOUTIN

[1] Avant le 31 décembre des années 2001, 2002, 2003 pour les dépenses supportées respectivement du 1er décembre 1998 au 30 novembre 1999, du 1er décembre 1999 au 30 novembre 2000 et du 1er décembre 2000 au 31 mai 2001.

[2] Et, le cas échéant, de tout ou partie de la quote-part de la taxe non déduite ayant grevé les dépenses supportées du 1er décembre 1998 au 31 mai 2001 si elle n'a pas été imputée par application de l'article 224 de l'annexe II au code général des impôts.