

Secrétariat général du gouvernement

Nouméa, le 09 juin 2020

Direction des services fiscaux

Mél : dsf@gouv.nc
Tél. : 25.76.40 - Fax : 25.11.66

N° CI20-3600-000059 /DSF

NOTE

Objet : Taxe générale sur la consommation (TGC) – Régime applicable aux cartes de paiement des pétroliers.

Les services fiscaux ont été saisis de questions sur le traitement en matière de TGC, des opérations réalisées dans les stations-service du territoire au moyen des cartes de paiement émises par les pétroliers.

La présente note expose les différentes modalités possibles de traitement de ces opérations au regard de la réglementation TGC.

I – Présentation du dispositif

A – Séquence des opérations

Lorsque ces cartes de paiement sont utilisées, la séquence d'opérations est la suivante :

1) La livraison du carburant à la station-service

La station-service étant un opérateur indépendant, lorsque le carburant est livré au titulaire de la carte de paiement, c'est donc la station-service qui en est propriétaire.

2) La délivrance du produit au détenteur de la carte de paiement

Le détenteur de la carte de paiement se voit remettre, par la station-service, un ticket de caisse (ou reçu de terminal de paiement électronique) et, à sa demande, une facture sur la foi de laquelle il est en mesure, s'il satisfait aux conditions, de déduire la TGC y figurant.

3) Paiement par le pétrolier à la station-service

A échéance régulière, le pétrolier verse à la station-service les montants correspondant aux paiements réalisés au moyen des cartes par les détenteurs. En rémunération de ce service il prélève une commission qui est soumise à la TGC au taux spécifique.

4) Paiements par les détenteurs de cartes de paiement

A la fin de chaque mois, le pétrolier récapitule l'ensemble des opérations pour lesquelles la carte a été utilisée dans le réseau et en demande le paiement aux détenteurs.

Cette modalité permet de regrouper en un seul paiement pour le détenteur de la carte, toutes les opérations réalisées au cours de la période.

Pour les pétroliers émetteurs des cartes, il est possible d'octroyer des remises en fonction des quantités délivrées dans le réseau. Le niveau de ces remises constitue un élément essentiel de négociation commerciale pour les pétroliers.

B – Points de difficultés identifiés

Ces opérations présentent plusieurs difficultés pour leur traitement en matière de TGC liées au fait que la station-service soit propriétaire du produit au moment de sa délivrance au détenteur de la carte de paiement.

1) Le traitement des remises consenties par les pétroliers aux détenteurs de la carte

La difficulté tient au fait que la livraison est réalisée par la station-service qui, étant propriétaire du produit, est la seule en mesure de transférer le pouvoir de disposer du carburant au sens de l'article Lp. 479 du CI.

De fait, la remise consentie par le pétrolier est accordée sur une livraison à laquelle celui-ci n'est pas partie, la livraison étant juridiquement réalisée par la station.

2) La facturation

Le nombre de transactions réalisées en stations au moyen des cartes conduit à l'enregistrement d'un nombre très important d'opérations dans la comptabilité et à la conservation de très nombreuses factures pour la justification des charges et, le cas échéant, de la déduction de la TGC y figurant.

Cette difficulté est d'autant plus importante que la flotte de véhicules du détenteur de la carte est grande.

Aussi, la gestion centralisée des paiements au moyen de la carte constitue une facilité de gestion très importante pour les détenteurs de cartes.

II – Traitements admis en matière de TGC

Pour les besoins de l'application de la TGC, une modification de la séquence décrite au A du I est autorisée.

En effet, alors même que les biens vendus sont, au moment de leur délivrance, la propriété de la station, il est admis pour un bon fonctionnement de la TGC que le pétrolier achète, un « instant de raison », les biens payés au moyen de la carte pour les revendre à son détenteur.

Ces modalités, qui vont à l'encontre de l'apparence juridique des opérations, ne sont admises que par souci de prendre en considération la spécificité des ventes réglées au moyen de cartes de paiement des pétroliers.

Les conventions entre le pétrolier et la station membre du réseau acceptant la carte de paiement devront mentionner de manière explicite les conséquences de ce schéma en matière de TGC pour chacune des deux parties.

La mise en place d'un système de cette nature suppose toutefois que des conditions soient réunies pour assurer la neutralité fiscale de l'opération à l'occasion des deux opérations identifiées en matière de TGC, soit, le rachat par le pétrolier, puis la revente au détenteur de la carte.

En recréant un lien juridique entre le pétrolier et le titulaire de la carte, ce schéma permet de résoudre certaines difficultés mais conduit aussi à envisager le traitement des biens autres que le carburant proposés par la station lorsqu'ils peuvent être payés au moyen de la carte.

Ce procédé dit du « buy-back » peut se décliner selon deux modalités selon qu'il englobe la totalité des biens vendus en station et payés au moyen de la carte (« buy-back intégral »), ou ne concerne que les produits fournis initialement par le pétrolier à la station (« buy-back partiel »).

A – Le « buy-back » intégral

Avec cette solution, le pétrolier est réputé racheter l'ensemble des biens (carburant et autres biens ou services disponibles en boutiques) payés à la station au moyen de la carte pour les revendre à son détenteur.

1) Le rachat par le pétrolier

Les opérations de rachat donnent lieu à une facturation de la station-service au pétrolier.

La station peut toutefois, dans un but de simplification, donner au pétrolier un mandat de facturer en son nom et pour son compte (« auto-facturation ») les livraisons de biens correspondantes selon les modalités prévues par l'article Lp. 514-1 du CI.

Ce mandat doit être écrit, l'ensemble des factures émises au nom et pour le compte de la station doit lui être adressé et, bien sûr, le fait de déléguer la facturation à un tiers ne fait pas perdre à la station la qualité de redevable de la taxe.

De plus, eu égard au volume des opérations concernées, cette facturation peut être établie périodiquement ainsi que le permet l'article Lp. 514 du CI (4^{ème} alinéa).

Ces factures doivent comporter l'ensemble des mentions obligatoires prévues par l'article Lp. 514-5 du CI, et notamment la dénomination précise, la quantité, le prix HT et le montant de la TGC pour chaque bien faisant l'objet du buy-back.

Cela étant, afin de tenir compte des limites des systèmes d'informations utilisés, il est admis que, pour les biens dont la dénomination précise ne peut être indiquée, la facturation peut se faire en référence à des « familles de produits ».

Aussi, des libellés génériques (tels que « ventes boutique 3 % », « ventes boutique 11 % », « ventes boutique 22 % » par exemple) peuvent être utilisés pour les achats réalisés en boutique dont la traçabilité ne peut être assurée par les systèmes d'information.

Néanmoins, cette dérogation aux règles de facturation emporte des conséquences sur la possibilité de déduire la taxe figurant sous ces libellés (cf. ci-dessous au 2) sous a).

Une alternative possible à cette absence de traçabilité, peut résider dans le recours à un « buy-back partiel » limité aux seuls biens fournis par le pétrolier et pour lesquels la dénomination est connue a priori (cf. B ci-dessous).

Pour que le pétrolier soit en mesure de ventiler les montants faisant l'objet de cette facturation récapitulative périodique entre chaque titulaire de cartes, les informations collectées par le terminal électronique de paiement doivent lui permettre d'allouer à chacun d'entre eux leurs achats respectifs.

Enfin, pour assurer la neutralité fiscale de ce procédé, dans ses relations avec les stations acceptant la carte, le pétrolier doit s'assurer que la station-service a connaissance :

- de l'obligation de reporter sur ses déclarations de TGC le chiffre d'affaires afférent à ces opérations de revente au pétrolier¹ ;
- de l'interdiction formelle d'émettre des factures à l'attention des détenteurs de cartes².

A cet égard, il est rappelé que les tickets de terminal de paiement électronique ne constituent pas une facture.

Lorsque le carburant est racheté par le pétrolier à un prix inférieur au prix public, la commission rémunérant la station-service pour la délivrance du produit au titulaire de la carte est soumise à la TGC au taux spécifique de 6 %.

Cette prestation de services peut également faire l'objet d'une « auto-facturation » dans les conditions rappelées ci-dessus. Là encore, le chiffre d'affaires correspondant pour la station-service doit être porté sur ses déclarations de TGC.

2) La revente au détenteur de la carte

Cette deuxième opération permet de gérer les trois points posant des difficultés.

a – La centralisation des opérations payées au moyen de la carte

Comme indiqué plus haut, le regroupement de l'ensemble des transactions sur une seule facture pour le titulaire de la carte constitue une simplification importante de gestion.

Cette facture peut, comme celle qui est adressée au pétrolier par la station au moment du rachat, ventiler selon des catégories génériques de produits les biens pour lesquels la dénomination précise n'est pas indiquée.

¹ Une mention explicite sur ce point doit figurer dans la convention fixant les rapports juridiques entre le pétrolier et les stations acceptant la carte.

² Dès lors que la station n'est pas l'assujettie réalisant la livraison au titulaire de la carte, elle ne peut lui délivrer aucune facture. L'émission d'une telle facture exposerait la station-service à la sanction prévue à l'article Lp. 1078-2°. Par ailleurs, il est rappelé que les tickets de caisse et reçus de terminaux électroniques de paiement ne constituent pas des factures au sens de la réglementation TGC faute de regrouper l'ensemble des mentions obligatoires mentionnées à l'article Lp. 514-5 du CI. Par conséquent, les détenteurs de carte qui sont en mesure de déduire la TGC figurant sur les achats réalisés en station ne peuvent en aucun cas justifier de cette déduction sur la foi de ces documents.

Néanmoins, lorsque cette faculté est mise en œuvre, et à défaut de permettre aux services de contrôle d'identifier la nature des biens payés au moyen de la carte, la TGC figurant sous ces catégories génériques de biens ne peut faire l'objet d'aucune déduction de la part du détenteur de la carte de paiement.

Une mention informant le détenteur de la carte de paiement des catégories génériques visées doit être portée par le pétrolier sur la facture.

Par ailleurs, la facture adressée doit permettre d'identifier les dépenses payées au moyen de la carte par véhicules, pour permettre à son détenteur d'opérer la distinction, le cas échéant, entre les dépenses de carburant ou d'entretien des véhicules de tourisme visés à l'article Lp. 501-4 du CI et pour lesquels la déduction est exclue, et celles qui sont afférentes à des véhicules pour l'utilisation desquels ces dépenses peuvent faire l'objet d'une déduction.

Les opérations concernées étant récurrentes, elles peuvent faire l'objet d'une facturation périodique sur le fondement de l'article Lp. 514 du CI (4^{ème} alinéa).

b – La remise appliquée par le pétrolier

Le schéma du buy-back recrée un lien juridique entre le pétrolier qui octroie la remise et son client qui en bénéficie.

De la sorte, celle-ci peut s'imputer dans les conditions de droit commun sur la facture adressée au titulaire de la carte, étant entendu que la base d'imposition est composée du prix effectivement acquitté par le client dès lors que les remises sont exclues de celle-ci conformément à l'article Lp. 498-1 du CI.

c – L'application des exonérations auxquelles le détenteur de la carte est éligible le cas échéant.

Les systèmes d'informations en station ne permettent généralement pas d'appliquer les exonérations prévues pour certains achats de carburant.

En vendant le carburant au client détenteur de la carte, le pétrolier peut appliquer les exonérations auxquelles ils ont droit et notamment celles qui sont prévues par l'article Lp. 495.

Pour mémoire, le motif de l'exonération doit alors être expressément mentionné sur la facture (§ 7 de l'article Lp. 514-5 du CI).

B - Le buy-back partiel

Lorsque le système d'informations mis en œuvre pour gérer les paiements n'est pas en mesure d'assurer une traçabilité détaillée des biens payés en boutique au moyen de la carte de paiement, un schéma de buy-back partiel, limité aux seuls produits dont le système d'informations permet d'assurer la traçabilité (a minima, le carburant) peut être envisagé.

Dans ce schéma, il y a donc potentiellement coexistence de deux rapports juridiques³ pour le détenteur de la carte, l'un avec le pétrolier pour les biens rachetés à la station qui lui sont revendus, l'autre avec la station pour les biens qui n'ont pas fait l'objet du buy-back.

Pour les biens ayant fait l'objet du buy-back, les modalités prévues au A ci-dessus sont applicables.

En revanche, lorsque l'utilisation de la carte est permise pour le paiement des biens qui ne font pas l'objet du buy-back, la station-service demeure l'entité qui réalise la livraison de biens et services fournis en boutique.

Aussi, pour ces dernières opérations, la station est seule en mesure de délivrer une facture au détenteur de la carte sur la foi de laquelle il pourra, le cas échéant, exercer son droit à déduction.

Les paiements effectués au moyen de la carte pour acquérir ces autres biens peuvent faire l'objet d'une mention séparée sur la facture du pétrolier ou d'un relevé annexé à cette dernière.

Ces derniers ne pourront donc être mentionnés que pour leurs montants TGC incluse. Les montants concernés étant prélevés au nom et pour le compte des stations-service. Ils ne constituent pas un élément de chiffre d'affaires du pétrolier et doivent par conséquent être comptabilisés dans des comptes de tiers. Ils ne figurent pas dans la base d'imposition du pétrolier.

Le directeur des services fiscaux,



³ Sauf à rendre la carte de paiement inutilisable pour les biens autres que ceux pour lesquels une telle traçabilité est possible.