

Cartes de carburant et recharge de véhicules électriques

(23 septembre 2022)

Par Christian Amand

La **Fondation « Madrid VAT Forum »** a mis en ligne une série d'études sur la TVA et la digitalisation : les Blockchains, les cryptomonnaies, les événements en ligne et les plateformes digitales. Notre contribution a pour titre *Fleet Cards and e-vehicles recharge*.

Ces cartes et modes de paiements font l'objet d'une grande diversité d'interprétations juridiques qui reflètent la diversité des offres et des modèles économiques. Le point de départ de l'étude est la contradiction entre d'une part, la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union Européenne qui a estimé dans ses arrêts *Vega International* et *Auto Lease Holland* que les cartes de carburant n'étaient que des opérations de crédit et, d'autre part, le Comité de la TVA où les administrations nationales ont déclaré à l'unanimité que les intermédiaires en recharge de véhicules électriques étaient des commissionnaires dans des livraisons de biens, puisque l'électricité est assimilée à un bien meuble pour la TVA. Or la livraison de carburant à une pompe et la recharge d'électricité à une borne sont similaires et utilisent parfois les mêmes cartes pour les mêmes véhicules dans le cas des véhicules hybrides. Cette contradiction a pour origine le fait que la Cour de justice a suivi la Commission européenne qui n'avait probablement pas la moindre idée du fonctionnement des cartes de carburant et de recharge électrique, des différents modes de paiement et des besoins des utilisateurs.

Pour compliquer le tout :

- la Cour administrative suprême de Pologne a posé une question préjudicielle à la Cour de justice ([aff. C-282/22, P.wW](#)) pour savoir si la recharge de véhicules électriques était une livraison de bien (comme le prévoit la Directive TVA) ou une prestation de services (comme le prévoient les autres directives européennes),
- l'administration italienne a soulevé un certain nombre de points qui permettent de penser que la fourniture d'électricité est un service,
- la livraison de carburant et celle d'électricité font l'objet de règles de localisation différentes et désignent des redevables de la TVA spécifiques,
- les paiements se font par des cartes de paiement, de débit, de crédit, des purchase cards, mais aussi des QR Codes et les RF/ID, des facturations directes ou la facturation pour le compte de fournisseurs, le recours à la fiction de commissionnaire ou simplement le mandat....Non seulement, ces différents modes de paiement font appel à des technologies différentes (mais ayant aussi un coût d'installation et d'entretien fort différent lorsqu'il existe des lecteurs de cartes !),

mais ils sont soumis à des procédures de protection des consommateurs et de TVA fort différentes. C'est ainsi que les cartes de crédit ne devront pas s'identifier à la TVA dans tous les Etats membre de l'UE, mais bien les cartes de carburant,

- l'administration française observe que l'interprétation selon laquelle la fourniture d'électricité par des intermédiaires hors d'Europe aboutirait à une non taxation des livraisons d'électricité à des particuliers, mais néglige d'envisager la qualification de service électronique qui permettrait une taxation dans le pays du consommateur et le recours au Guichet Unique, sans modification de la Directive TVA !
- les administrations allemande et française, d'une part, et la Commission européenne, d'autre part, font une lecture différente des faits faisant l'objet de questions préjudicielles devant la Cour de justice,
- les administrations fiscales nationales n'appliquent pas des arrêts de la Cour de justice qui par ailleurs ne reflètent pas des situations réelles,
- les entreprises défendent l'un ou l'autre point de vue, pourvu que cela leur procure une certaine sécurité juridique.

Face à ce sac de noeuds, l'étude reprend le système de TVA tel qu'il a été créé par la Commission européenne dans les années 1960 (à la suite de premières expériences en France), à savoir une taxe unique sur les ventes au détail, mais perçue à chaque étape de la production. Ce système organisait une égalité entre les producteurs, peu importe le pays où ces derniers étaient établis, tout en réduisant les risques de fraude au stade du détail.

Ensuite, l'étude rappelle l'essence de la fiction du commissionnaire pour la TVA, une notion à multiples facettes : les commissionnaires à l'achat, à la vente et en chaîne qui diffèrent fondamentalement d'autres notions telles que celles de sous-traitance et de mandat. Juridiquement, le contrat de commission est une variété de la notion de mandat civil, mais en raison de son caractère opaque, il est assimilé à un achat-revente pour l'application de la TVA afin d'éviter, le cas échéant, l'interruption de la chaîne des déductions de la taxe. Cette fiction est applicable tant lorsque le commissionnaire B intervient pour le compte d'un commettant vendeur A que pour le compte d'un commettant acheteur C : dans les deux cas, la chaîne est assimilée pour la TVA à des livraisons A-B-C, etc, peu importe que le client final C ou le fournisseur initial A soient ou non des assujettis. C'est une distinction importante qui n'est pas comprise par l'administration belge de la TVA, alors même qu'elle est le fondement même du fonctionnement de modèles forts répandus de cartes de carburant.

Une autre partie est consacrée aux différences entre les règles de localisation et de redevabilité de la TVA pour les livraisons de carburant et celles d'électricité. Lorsqu'en 2005, le Conseil ECOFIN a introduit des règles particulières pour la fourniture d'électricité, personne n'avait imaginé la fourniture d'électricité par des bornes électriques à des particuliers pour recharger leur voiture... Et on se retrouve aujourd'hui avec une Directive TVA qui prévoit que le lieu de livraison d'électricité est celui de l'usage de l'électricité et du compteur du particulier qui est supposée consommer cette électricité...D'où les contorsions intellectuelles de la Commission européenne et d'administrations fiscales pour

Avertissement important : ces informations ne sont pas destinées à appuyer ou provoquer une prise de décision ou un avis définitif mais ont pour seule vocation, et pour seul pouvoir, de susciter une réflexion préalable à une information individualisée

faire dire aux textes le contraire de ce qu'ils prévoient ... Sur la base d'une lecture des textes, le recours à intermédiaires établis hors de l'UE et fournissant de l'électricité à des particuliers permettrait d'échapper à toute TVA ! D'où une nervosité certaine des administrations nationales.... La solution serait, comme l'avait suggéré un instant la Commission européenne, de prévoir que la fourniture d'électricité serait un service électronique.... Ceci permettrait d'éviter des cas de non taxation de fourniture d'électricité à des particulier, ainsi que de fastidieuses modifications de la Directive

Enfin, l'étude observe que la Cour de justice s'est contredite en estimant dans *Vega International* que le Principe d'Egalité imposait une exemption des cartes de carburant, alors que dans son arrêt *Deutsche Bank*, elle avait décidé qu'une exemption ne pouvait s'appliquer qu'en présence d'une disposition explicite de la Directive....

Dans ce contexte il n'est pas étonnant que des voix s'élèvent pour dénoncer le fait que la jurisprudence de la Cour de justice alimente l'insécurité juridique et que la Commission européenne, et plus particulièrement son service juridique, n'éclaire pas de manière sérieuse la Cour sur les enjeux TVA. Selon des sources bien informées, devant la Cour de justice, les dossiers TVA sont commis aux nouveaux juges, à moins qu'ils ne soient prochainement attribués au Tribunal de Première Instance de l'Union Européenne. La jurisprudence TVA de la Cour serait, selon ces sources, irréformable et il serait beaucoup plus facile de modifier radicalement la Directive TVA. Il est vrai que depuis les années 2000, on a pu observer une nouvelle approche par la Cour de justice. Cette approche est particulièrement problématique en raison d'un juridisme contraire aux objectifs de non-discrimination et de neutralité (deux notions ayant des contenus et des effets juridiques différents). Mais tout autant qu'une génération de nouveaux juges provenant de pays n'ayant pas vécu la création du système actuel, il a également eu une Commission européenne qui poursuivait des objectifs politiques, sans rapport avec les objectifs du système TVA européen qui avaient été oubliés.

Le problème n'est pas uniquement le fait des cartes de carburant, mais il concerne la gestion de la TVA. La raison en est la perte de mémoire des objectifs économiques poursuivis par la Commission européenne dans le courant des années 1960. Au prix d'immenses difficultés, la Commission avait réussi à faire adopter un système permettant le fonctionnement du marché intérieur. Au début des années 1970, cet objectif a été négligé au profit de la création de ressources propres (objectif de la Sixième Directive TVA) et puis, dès les années 1980, au profit de l'introduction d'un « régime définitif de TVA dans le pays d'origine » que les Etats ont eu la lucidité de rejeter au prix d'un accroissement majeur de la fraude, même si ceci constituait un moindre mal par rapport aux propositions de la Commission européenne....

Aujourd'hui, avec des documents qui sont accessibles depuis quelques années seulement, mais qui sont pour l'essentiel ignorés par les experts en TVA, il est possible de retrouver une mémoire perdue. Et ainsi, éviter de se perdre dans des raisonnements déconnectés de la réalité.