

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid de Barmon, rapporteur public

Le législateur peut-il, sans méconnaître les principes d'égalité devant la loi fiscale et devant les charges publiques, réserver un traitement différent aux carburants produits à partir d'huile de palme pour le calcul de la taxe incitative relative à l'incorporation des biocarburants (TIRIB), dans l'objectif de lutter contre le réchauffement climatique ? C'est tout l'enjeu de la QPC qui vient d'être appelée.

Elle est dirigée contre le dernier alinéa du 2 du B du V de l'article 266 quindecies du code des douanes, issu de l'article 192 de la loi de finances pour 2019¹, qui a remplacé le supplément de taxe générale sur les activités polluantes sur les carburants (TGAP-b) par la TIRIB.

Cette taxe est conçue pour inciter les entreprises mettant des carburants à la consommation à y incorporer une quantité minimale de biocarburants, permettant à l'Etat d'atteindre l'objectif contraignant de part d'énergie renouvelable dans le secteur des transports fixé par des directives des 23 avril 2009 et 11 décembre 2018 relatives à la promotion de l'utilisation de l'énergie produite à partir de sources renouvelables, dites RED I et II².

La TIRIB est assise sur le volume total des essences et des gazoles mis à la consommation au cours de l'année civile. Son montant est le produit de cette assiette par un tarif unique égal à 101 euros/hL à partir de 2020, auquel est appliqué un coefficient égal à la différence entre le pourcentage national cible d'incorporation d'énergie renouvelable dans les transports (de 8 % pour les gazoles et 8,2 % pour les essences) et la proportion d'énergie renouvelable contenue dans les carburants mis à la consommation par le redevable³. Cette formule en fait une véritable taxe incitative : le montant de la taxe décroît à mesure que le contribuable s'approche de la valeur cible de biocarburants dans les produits qu'il vend, et aucune taxe n'est due dès que ce taux est atteint, comme le précise le III de l'article 266 quindecies du code des douanes.

¹ Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018.

² Directive 2009/28/CE du 23 avril 2009, dite directive RED I, modifiée par la directive 2015/1513 du 9 septembre 2015, et la toute récente directive 2018/2011 du 21 décembre 2018 (RED II), toutes deux relatives à la promotion de l'utilisation de l'énergie produite à partir de sources renouvelables.

³ Soit la formule de calcul suivante : montant de la taxe = assiette en hL x tarif en €/hL x (pourcentage cible d'incorporation – pourcentage effectif d'incorporation de biocarburants).

Les biocarburants, obtenus à partir de la biomasse, sont censés générer moins de gaz à effet de serre que les carburants d'origine fossile (pétrole et gaz). Si elle peut être importante, la réduction globale des émissions de GES qui résulte de la substitution des premiers aux seconds dépend toutefois beaucoup des techniques et conditions de production des biocarburants. C'est pourquoi le législateur de l'Union a raffiné les modalités de prise en compte des biocarburants dans le respect par les Etats membres de leurs objectifs d'énergie renouvelable, et le législateur national y fait écho à l'article 266 quinquies qui nous occupe.

Le A de son V précise en effet que l'énergie contenue dans les biocarburants n'est regardée comme renouvelable - et n'ouvre donc droit à la minoration de TIRIB - que lorsque ces biocarburants remplissent les critères de durabilité définis à l'article 17 de la directive du 23 avril 2009. Ces critères interdisent notamment la prise en compte de biocarburants produits à partir de matières premières cultivées sur des terres de grande valeur en termes de diversité biologique, telles les forêts primaires, les zones affectées à la protection d'écosystèmes et d'espèces rares, certaines prairies, zones humides et tourbières⁴.

Le B du même V, qui entrera en vigueur au 1^{er} janvier 2020, introduit une restriction supplémentaire à la prise en compte des biocarburants dans le calcul de la TIRIB lorsqu'ils sont issus de matières premières dont la culture présente un risque élevé d'induire indirectement une hausse des émissions de gaz à effet de serre neutralisant les gains attendus du recours aux biocarburants plutôt qu'aux énergies fossiles, et que l'expansion de ces cultures s'effectue sur des terres présentant un important stock de carbone au sens où l'entend la directive de 2009⁵ (anciennes zones humides et forestières). La loi prévoit une diminution progressive de la prise en compte de ces biocarburants à l'incidence environnementale plus douteuse, en l'admettant sans restriction jusqu'en 2023, puis dans la limite d'un seuil se réduisant année après année de manière linéaire, jusqu'à leur exclusion totale en 2031. Une dérogation permet toutefois de maintenir l'avantage fiscal s'il est constaté que ces matières premières sont produites dans des conditions particulières permettant d'éviter le risque de hausse indirecte des émissions de GES.

Cette période transitoire de 12 ans, et la clause de sauvegarde qui la tempère, font cette fois-ci écho, de manière plus subliminale, au durcissement de la directive RED II vis-à-vis des biocarburants dits « en concurrence alimentaire », c'est-à-dire ceux produits à partir de cultures destinées à l'alimentation comme le colza, la betterave, le soja ou la palme, dont l'utilisation pour produire des carburants conduit par ricochet à exploiter d'autres terres pour la couverture des besoins alimentaires, entraînant ainsi des changements indirects dans l'affectation des sols (CIAS) et contre l'extension de leur culture sur des terres présentant un stock de carbone important. L'article 26 de cette directive exclut progressivement leur prise en compte dans les objectifs nationaux de 2023 à 2030, sauf pour les biocarburants certifiés comme présentant un faible risque d'induire de tels changements.

⁴ Ils exigent aussi que l'utilisation des biocarburants conduise à une réduction des émissions de gaz à effet de serre croissante au fil des années, fixée à 60 % au moins à partir du 1^{er} janvier 2018 pour les installations de production mises en service après le 1^{er} janvier 2017.

⁵ Plus précisément du 4 de l'article 17 de la directive de 2009.

De la même manière que la directive renvoie à un acte délégué de la Commission le soin de définir les matières premières qui présentent un risque élevé de CIAS et dont la production gagne nettement sur des terres présentant un important stock de carbone, ainsi que les critères de certification des biocarburants malgré tout regardés comme source d'énergie renouvelable, l'article 266 quindecies prévoit l'intervention d'un décret pour fixer la liste des matières premières concernées par la restriction jumelle dans le calcul de la TIRIB et les conditions permettant d'y échapper.

Enfin, le dernier alinéa du B du V dispose, avec une simplicité qui tranche par rapport au reste de l'article, que « *Ne sont pas considérés comme des biocarburants les produits à base d'huile de palme* ». Ce changement de style s'explique par le fait que ces dispositions sont issues d'un amendement parlementaire adopté en 2^e lecture à l'Assemblée nationale, contre l'avis du Gouvernement et le vote du Sénat.

C'est à l'appui du recours pour excès de pouvoir qu'elle a formé contre le décret pris le 7 juin 2019 pour l'application de ce nouvel article 266 quindecies que la société Total Raffinage France soulève la question de la conformité de cette phrase excluant l'huile de palme du bénéfice de la minoration de TIRIB aux principes d'égalité devant la loi et les charges fiscales protégés par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

Les deux premières conditions d'une transmission de la QPC au Conseil constitutionnel sont remplies : le CC ne s'est pas encore prononcé sur l'alinéa qui fâche la requérante, et il est bien applicable au litige, dès lors qu'il constitue la base légale des dispositions du décret dont l'annulation est demandée, notamment du 4^o de son article 1^{er} qui réitère l'exclusion des produits à base d'huile de palme des biocarburants.

L'applicabilité de ces dispositions est d'autant moins douteuse que la raffinerie de la société requérante, située à La Mède, près de Marseille, a longuement alimenté le débat parlementaire ayant conduit à leur adoption. Le site, qui a démarré sa production mercredi dernier, a été reconverti en une bioraffinerie qui transformera en carburant 300 000 tonnes d'huile de palme par an, cette matière première devant rester à terme la principale source d'approvisionnement du site compte tenu de la technologie choisie.

La question n'étant assurément pas nouvelle, reste à déterminer si elle présente un caractère sérieux.

On sait qu'en vertu d'une jurisprudence constante du Conseil constitutionnel, « le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général, pourvu que les règles qu'il fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs (CC, décision n° 2000-441 DC du 28 décembre 2000, *Loi de finances rectificative pour 2000*, cons. 34 ; décision n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*, cons. 80). En matière de fiscalité incitative, le Conseil constitutionnel opère un contrôle de l'adéquation du champ des redevables ou encore de l'assiette de l'impôt avec l'objectif d'évolution du comportement du contribuable poursuivi par le législateur qui, selon les commentateurs avisés, va au-delà de la simple erreur manifeste d'appréciation (cf

commentaire aux Cahiers du CC de la décision n° 2015-482 QPC sur les tarifs de la TGAP sur les déchets dangereux).

Au cas présent, l'adoption des dispositions litigieuses était motivée par **l'objectif d'intérêt général de protection de l'environnement**, bien identifié comme tel dans la jurisprudence du CC (CC, décision n° 2003-488 du 29 décembre 2003, *Loi de finances rectificative pour 2003*) et la vôtre (CE, 21 mars 2011, *Union des importateurs indépendants pétroliers*, n° 341623). Plus précisément, il ressort des travaux préparatoires que le législateur a entendu lutter contre les émissions de gaz à effet de serre en supprimant l'avantage fiscal pour les produits à base d'huile de palme dont la culture concourt à la déforestation massive dans les pays du Sud. Les plantations de palmiers à huile sont ainsi associées à un lourd bilan carbone et à la destruction irrémédiable d'écosystèmes riches en biodiversité. Et même si la culture de certaines parcelles est certifiée durable, l'extension des plantations sous l'effet d'une hausse de la demande mondiale d'huile de palme accroît la pression foncière et pousse à y affecter de nouveaux sols, augmentant ainsi indirectement les émissions de gaz à effet de serre. C'est pourquoi les députés, soucieux de rendre la politique de soutien aux biocarburants plus cohérente et réellement favorable à l'environnement, ont décidé que la production de biocarburants issus d'huile de palme importée n'était pas écologiquement acceptable et ne devait plus être favorisée fiscalement.

La société requérante soutient que l'exclusion des carburants à base d'huile de palme de la minoration de TIRIB, même lorsqu'ils remplissent les critères de durabilité de la directive, qui, comme on l'a vu, incluent déjà la prévention de la déforestation, ne repose pas sur des critères objectifs et rationnels au regard de cet objectif de lutte contre l'effet de serre et la déforestation. Selon la société, les biocarburants durables issus d'huile de palme permettent tout autant de réduire les GES, et même plus, cette culture nécessitant moins de terres, d'eau ou d'herbicides que le soja ou le tournesol. Incohérente avec l'objectif poursuivi, la mesure attaquée créerait en outre une différence de traitement sans rapport avec l'objet de la loi entre l'huile de palme et d'autres plantes oléagineuses, comme le soja ou le colza, qui impliquent aussi un changement indirect d'affectation des sols et dont le bilan environnemental n'est pas meilleur.

Pour soumettre les biocarburants issus d'huile de palme à un traitement singulier, **le législateur s'est, en soi, fondé sur un critère objectif et rationnel, adapté au but poursuivi** : il est justifié de tenir compte de l'impact particulier d'une culture sur la déforestation des forêts tropicales pour moduler un avantage fiscal destiné à lutter contre l'émission de gaz à effet de serre. La différence de traitement entre l'huile de palme et d'autres matières premières est ainsi en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit. Même si ce n'est pas un gage de constitutionnalité, on notera que la loi de finances pour 2019 ne fait qu'anticiper, en la déclinant sur le plan fiscal, la faculté de différencier le traitement des biocarburants en concurrence alimentaire selon leur impact en termes de changements indirects d'affectation des sols, ouverte par l'article 26 de la directive RED II qui doit être transposée d'ici juin 2021. Elle permettra aux Etats membres de fixer une limite inférieure pour la prise en compte des biocarburants issus de plantes oléagineuses dans l'objectif d'énergie renouvelable du secteur des transports.

Plus délicate est la question de savoir si, au regard de ce critère, l'huile de palme méritait un traitement radicalement différent de celui des autres matières premières,

notamment des autres oléagineuses comme le soja et le colza. Le législateur pouvait-il, sans rompre l'égalité devant la loi et les charges publiques, présumer l'huile de palme non durable⁶, en interdisant au redevable d'établir qu'elle est produite dans des conditions permettant d'éviter le risque de déforestation et de hausse indirecte des émissions de GES, alors que toutes les autres matières premières susceptibles de comporter le même risque peuvent bénéficier de cette clause de sauvegarde ? Telle qu'elle est rédigée, la loi introduit, au moins en théorie, une différence de traitement entre deux biocarburants qui présentent tous deux un risque élevé de CIAS, l'huile de palme ne pouvant jamais être certifiée durable, tandis que l'autre peut l'être, conduisant le redevable à acquitter des montants de TIRIB différents pour un impact environnemental comparable. Existe-t-il une différence suffisante d'impact environnemental entre les carburants issus d'huile de palme et d'autres matières premières excluant que la loi puisse conduire, *in concreto*, à une discrimination injustifiée de l'huile de palme ?

L'annexe V de la directive RED II, qui quantifie les émissions de GES types par filière de production de biocarburant en incluant les rejets liés à la culture, à la transformation, au transport et à la distribution, indiquent que, lorsque le méthane provenant de l'huilerie est piégé, la production de biogazole d'huile de palme n'émet pas sensiblement plus de GES que le biogazole de colza ou de soja (46,3 gCO₂eq/MJ contre 45,5 et 42,2). Toute production de biocarburant à partir d'huile de palme ne semble pas significativement plus néfaste en termes d'émissions de CO₂ ; il est dès lors difficile d'exclure toute rupture d'égalité à ne pas accorder le bénéfice de la clause de sauvegarde à l'huile de palme produite selon certaines techniques.

En sens inverse, il ressort de l'annexe que les dérivés d'huile de palme émettent globalement significativement plus de GES que les autres carburants à base d'oléagineux (63,5 gCO₂eq/MJ pour le biogazole d'huile de palme produit en bassin ouvert). Le règlement délégué de la Commission du 13 mars 2019 complétant la directive RED II et l'étude scientifique qui lui a servi de fondement confortent aussi le traitement particulier réservé à l'huile de palme : selon les critères européens, seule la culture d'huile de palme présente actuellement un risque élevé de CIAS et s'étend massivement sur des terres riches en carbone, devançant assez nettement le soja. Il est donc aussi possible de dire que l'huile de palme se trouve dans une situation objectivement différente justifiant une différence de traitement fiscal. Reste que le droit de l'Union ne l'empêche pas pour autant d'être certifiée au cas par cas et donc de bénéficier de la clause de sauvegarde, à la différence de l'article 266 quinquies.

Il n'est pas évident de s'orienter dans la forêt de données, plus nuancées qu'on pourrait le penser de prime abord sur l'impact écologique respectif des différents biocarburants, mais on peut en tirer deux conclusions sur le terrain juridique.

La première est que **le législateur n'a pas inversé la hiérarchie des biocarburants en termes d'émission de GES** : il a réservé le traitement fiscal le moins favorable à la matière première la moins efficace pour réduire les émissions de GES.

⁶ L'auteur de l'amendement exprime très bien cette idée dans son intervention présentant le sous-amendement qui figurera la rédaction des dispositions litigieuses en nouvelle lecture à l'Assemblée nationale : « Pour moi, l'huile de palme ne sera jamais quelque chose de durable, ne serait-ce qu'en raison du transport et de la déforestation qu'elle impose. ».

La seconde est qu'il est difficile de reprocher aux députés, comme le fait la QPC, d'avoir mal jaugé les mérites environnementaux respectifs de l'huile de palme et des autres matières premières des biocarburants. **Ce point nous semble couvert par l'appréciation souveraine du législateur. Et si la différence de traitement est importante, aucun principe constitutionnel ne l'oblige à prévoir un avantage fiscal proportionnel à l'impact environnemental des différents biocarburants.** Il est donc possible que le Conseil constitutionnel estime que, ne disposant pas d'un pouvoir d'appréciation de même nature que celui du législateur, il ne lui appartient pas de censurer le choix des parlementaires d'exclure les biocarburants à base d'huile de palme de l'avantage fiscal.

Pour ces raisons, nous inclinons plutôt à penser que les dispositions contestées ne méconnaissent pas les principes d'égalité devant la loi et les charges fiscales. Néanmoins, trois raisons nous conduisent à vous proposer de transmettre la question au Conseil constitutionnel.

D'abord, un doute subsiste sur la constitutionnalité du dispositif, ce qui fait qu'il n'y en a pas sur le caractère sérieux de la QPC : dans le débat parlementaire, l'exclusion de l'huile de palme repose sur la déforestation, qui est déjà prise en compte dans les critères de durabilité issus de la directive ; il n'y a pas de critère supplémentaire qui justifie la singularité du traitement de l'huile de palme. L'absence de diminution progressive de l'avantage fiscal jusqu'en 2030 et l'impossibilité de bénéficier de la clause de sauvegarde opposée à la seule huile de palme ne sont dès lors pas totalement évidents à justifier : il n'est pas absolument certain qu'ils sortent indemnes du contrôle étroit du juge constitutionnel en matière de fiscalité incitative. Lorsque vous avez vous-mêmes jugé dans la décision *Union des importateurs indépendants pétroliers* précitée que le législateur avait pu traiter différemment deux carburants pour l'assujettissement à la TGAP-b dans un objectif de réduction des émissions polluantes, sans méconnaître les principes d'égalité devant la loi et les charges fiscales, c'est parce que vous avez pu vous appuyer sur « *la différence très sensible de teneur en soufre de ces deux produits* » : l'écart de nocivité pour l'environnement était plus facile à cerner que dans notre cas.

Ensuite, la jurisprudence du Conseil constitutionnel n'est pas vraiment topique. Dans ses décisions du 28 décembre 2000 sur l'extension de la TGAP à l'électricité et du 29 décembre 2009 sur la première version de la taxe carbone, le juge constitutionnel a censuré des inadéquations flagrantes entre l'assiette ou le champ des redevables et l'objectif de lutte contre l'effet de serre visé : dans le premier cas, le législateur ne pouvait invoquer l'objectif de réduire les GES pour imposer l'électricité, qui en dégage très peu en France ; dans le second, la loi prévoyait des exonérations tellement vastes qu'une très grande partie des émissions de CO² en était exclue (décisions sur la LFR pour 2000 et la LFI pour 2010 précitées). La mesure visée dans la présente QPC encourt plutôt la critique - si c'en est une - inverse : celle d'aller trop vite et trop loin, au prix d'une certaine radicalité, dans le renforcement de l'efficacité des biocarburants en matière de lutte contre le réchauffement climatique. Une décision du juge constitutionnel pourrait éclairer le législateur sur ses marges de manœuvre dans une telle configuration.

Enfin, compte tenu de la sensibilité du sujet, et des controverses sur l'importation d'huile de palme par la raffinerie de La Mède, qui ont dépassé l'hémicycle, il nous semble

opportun de laisser le Conseil constitutionnel se prononcer sur la conformité à la Constitution des dispositions critiquées.

Par ces motifs, nous concluons au renvoi de la QPC au Conseil constitutionnel.