

**N° 449850 – Société BP France**

**9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> chambres réunies**

**Séance du 19 septembre 2022**

**Lecture du 30 septembre 2022**

## **Conclusions**

### **Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteuse publique**

Afin de réduire les émissions de gaz à effet de serre et de se conformer au protocole de Kyoto, ainsi qu'aux autres engagements pris au niveau communautaire et international en vue d'une diminution des émissions des gaz à effet de serre au-delà de 2012, l'Union européenne s'est fixé l'objectif d'une part de 20 % de l'énergie produite à partir de sources renouvelables dans la consommation totale d'énergie de l'Union d'ici à 2020. L'article 3 de la directive du 23 avril 2009 relative à la promotion de l'utilisation de l'énergie produite à partir de sources renouvelables (dite RED I) a assigné aux Etats membres, de façon à atteindre cet objectif global, des objectifs nationaux contraignants de part d'énergie produite à partir de sources renouvelables dans la consommation d'énergie brute à atteindre avant cette même date. Ces objectifs nationaux se sont doublés d'un objectif propre au secteur des transports, identique pour tous les Etats membres, visant à ce que la part de l'énergie produite à partir de sources renouvelables en 2020 y soit au moins égale à 10 % de la consommation finale d'énergie. La directive (UE) n° 2018/2001 du 11 décembre 2018 (dite RED II), qui lui a succédé, a porté l'objectif général de part d'énergie renouvelable dans la consommation totale d'énergie de l'Union à 32% d'ici 2030, et la part minimale de biocarburants dans la consommation totale d'essence et de gazole destinés au transport, à 14% d'ici cette date.

Parmi les produits énergétiques d'origine renouvelable, une catégorie de produits notamment peut sembler prometteuse : celle des huiles végétales hydrogénées (dites HVO) de type essence ou de type gazole, un carburant biosynthétique dont l'avantage est de présenter des caractéristiques chimiques identiques à celles d'un carburant fossile et ainsi, de ne pas être soumis aux mêmes limites de taux d'incorporation maximum au diesel que les esters méthyliques d'acides gras (qui ne peuvent dépasser 7% du mélange) et de pouvoir être utilisé dans les véhicules thermiques sans adaptation de ceux-ci.

Les HVO peuvent être produites de deux manières. Elles peuvent l'être dans une unité d'hydrotraitement dédiée à la production d'HVO et de biocarburants, au sein d'une bioraffinerie consacrée à la production de biodiesel, utilisant exclusivement des sources renouvelables. En 2020, seuls trois acteurs en Europe, dont un en France – la société Total, avec la bioraffinerie de La Mède – disposaient de telles installations, qui représentaient près de 40% de la production totale d'HVO en Europe.

Alternativement, les HVO peuvent être produits au sein de raffineries existantes par la méthode dite de « co-processing » ou de « co-traitement », qui consiste, si nous avons bien

compris, à mélanger la biomasse aux flux des différentes matières fossiles (pétrole brut et produits) en amont de l'unité de désulfuration de la raffinerie : le flux combiné de la biomasse et des matières fossiles est ensuite traité dans l'unité, où les molécules des huiles végétales, sous l'effet de l'hydrogène, se transforment en HVO tandis que les carburants fossiles, sous l'effet du même hydrogène, sont désulfurés. En sortie de l'unité, l'on n'a donc pas, d'un côté, des HVO, et de l'autre, des carburants fossiles nettement séparés, mais des produits contenant une part de molécules biosourcées correspondant à des HVO. Ces flux de produits sont ensuite dirigés vers d'autres unités et mélangés le cas échéant avec d'autres lots avant expédition. La méthode du co-traitement en raffinerie classique, en ce qu'elle utilise les infrastructures existantes, est donc une méthode de production moins coûteuse que les bioraffineries. Mais son fonctionnement conduit à ce que la part effectivement retrouvée en sortie de la raffinerie dans les flux expédiés, et plus particulièrement les flux de gazole, soit faible.

Qui dit biocarburant ou énergie de source renouvelable ne dit toutefois pas nécessairement bénéfique pour l'environnement. Aussi, afin d'éviter que la promotion des biocarburants n'ait des effets contraires, à l'échelle globale, aux objectifs environnementaux recherchés, seuls les biocarburants dits « durables » au sens des critères fixés par l'article 17 de la directive RED I, c'est-à-dire ceux dont l'utilisation entraîne une réduction significative des émissions de gaz à effet de serre et dont la production n'implique pas l'exploitation de terres à grande valeur environnementale, sont pris en compte, en vertu des dispositions combinées des articles 5 et 17 de la directive, pour calculer la consommation finale d'énergie produite à partir de sources renouvelables dans le secteur des transports (art. 5), pour mesurer la conformité aux exigences de la directive en ce qui concerne les objectifs nationaux (art. 17, 1, a), pour mesurer la conformité aux obligations en matière d'énergie renouvelable (art. 17, 1, b) et pour déterminer l'admissibilité à une aide financière pour la consommation de biocarburants (art. 17, 1, c). Cette exigence de durabilité se retrouve, renforcée, à l'article 29 de la directive RED II.

Pour assurer la vérification du respect par les biocarburants commercialisés de ces critères de durabilité, plusieurs méthodes étaient, ainsi que l'exposait l'avocat général M. Campos Sánchez-Bordona dans ses conclusions sur l'arrêt du 22 juin 2017, *E.ON Biofor Sverige AB* (aff. C-549/15), envisageables : la méthode dite de « préservation d'identité », qui exige que le biocarburant demeure physiquement strictement isolé et soit identifiable de la phase de production jusqu'à celle de consommation et qui empêche de mélanger les biocarburants entre eux ou avec un autre type de carburant ; la méthode, à l'autre extrémité, des certificats négociables, permettant de dé-corréler entièrement les flux physiques et les certificats et n'exigeant aucun lien direct entre le carburant commercialisé par un opérateur et la production effective de ce carburant à partir de sources renouvelables durables ; et enfin une troisième méthode, intermédiaire en termes d'équilibre entre coûts administratifs et efficacité : celle du bilan massique, qui « *permet le mélange de différents biocarburants en vue de leur commercialisation tout en garantissant la traçabilité de l'origine jusqu'à la consommation* ».

L'article 18 de la directive RED I prévoit ainsi que, « *lorsque les biocarburants doivent être pris en considération aux fins visées à l'article 17, paragraphe 1, points a), b) et c), les États membres font obligation aux opérateurs économiques de montrer que les critères de durabilité de l'article 17 (...) ont été respectés* », et qu' « *à cet effet, ils exigent des opérateurs économiques qu'ils utilisent un système de bilan massique* ». Ce système doit, aux termes de

la directive, satisfaisant à trois critères : a) permettre à des lots de matières premières ou de biocarburant présentant des caractéristiques de durabilité différentes d'être mélangés ; b) requérir que des informations relatives aux caractéristiques de durabilité et au volume des lots visés au point a) restent associées au mélange ; et c) prévoir que la somme de tous les lots prélevés sur le mélange soit décrite comme ayant les mêmes caractéristiques de durabilité, dans les mêmes quantités, que la somme de tous les lots ajoutés au mélange. La méthode de bilan massique se fonde ainsi, selon la CJUE dans son arrêt du 4 octobre 2018 *L.E.G.O. SpA* (aff. C-242/17), « sur un rapport physique entre la production et la consommation de bioliquides dans l'Union aux fins du contrôle de la conformité, tout en visant à éviter de faire peser des contraintes inutiles sur l'industrie ». Selon l'avocat général M. Campos Sánchez-Bordona dans ses conclusions sur l'affaire *E.ON Biofor Sverige*, cette méthode oblige donc le distributeur à « disposer des documents démontrant qu'une quantité de biocarburant identique à celle qui a été prélevée sur le réseau de distribution a été injectée sur ledit réseau après avoir été obtenue conformément aux critères de durabilité prévus à l'article 17 » de la directive.

Compte tenu de l'une des caractéristiques du système de bilan massique, permettant d'allouer librement les caractéristiques de durabilité entre les divers lots prélevés sur un même mélange physique dans la seule limite du respect, par la somme des lots, des caractéristiques de durabilité du tout, y compris les quantités de ce mélange, un lot peut donc présenter, pour les fins visées à l'article 17 de la directive RED 1 et aux articles 23, 25 et 29 de la directive RED 2, des caractéristiques différentes de ses caractéristiques réelles. Par ailleurs, si ces directives n'instaurent pas de mécanisme de reconnaissance mutuelle entre les systèmes nationaux de vérification et de suivi de la durabilité des carburants, elles imposent aux Etats membres d'accepter aux fins qu'elles visent, sans exiger de justificatif supplémentaire, les biocarburants dont la durabilité a été établie par un bilan massique couvert par un système volontaire approuvé par la Commission. Il résulte de la combinaison de ces deux éléments que les Etats membres peuvent être conduits à accepter, aux fins visées à l'article 17, de tenir compte de biocarburants réputés présenter des caractéristiques de durabilité ne correspondant pas aux caractéristiques physiques réelles des lots concernés. De cette lecture, l'on peut retirer le sentiment que l'essentiel est 1°, que tout biocarburant pris en compte pour apprécier le respect des objectifs fixés par la directive ou l'admissibilité à une aide soit durable, 2° qu'un biocarburant durable ne soit comptabilisé qu'une seule fois dans la consommation finale au niveau de l'Union et 3° que tout biocarburant durable comptabilisé comme tel corresponde à une quantité de biocarburant ayant fait l'objet d'une introduction physique et d'une consommation effective dans l'Union, mais qu'en revanche, le point de savoir si le lieu de cette comptabilisation correspond ou non à son lieu de consommation effective dans l'Union importe peu, les objectifs nationaux n'étant, du point de vue de la directive, que des moyens d'atteindre les objectifs fixés au niveau de l'Union.

Mais si l'article 17 de la directive RED I permet, en ce qu'il harmonise les critères de durabilité des carburants et interdit à un Etat membre de refuser un biocarburant aux fins visées à l'article 17 « pour d'autres motifs de durabilité » que ceux prévus par cet article, de faciliter les échanges de biocarburant durable, la CJUE a jugé qu'« il ne saurait pour autant (en) être inféré que [les articles 17 et 18 auraient] pour objet de réglementer les importations de biocarburants durables entre Etats membres ni, singulièrement, d'obliger ceux-ci à autoriser inconditionnellement de telles importations » (CJUE, 22 juin 2017, *E.ON Biofor*

*Sverige AB*, aff. C-549/15). La CJUE a également constaté que la directive RED I, si elle a harmonisé de manière complète les critères de durabilité à prendre en compte aux fins visées au 1 de l'article 17, n'a en revanche procédé qu'à une harmonisation partielle de la méthode de vérification liée au système du bilan massique, les Etats membres conservant une marge de manœuvre pour déterminer plus précisément, dans le respect des articles 34 et 36 du TFUE, les conditions concrètes auxquelles doivent répondre les systèmes de bilan massique (cf. arrêt *E.OB Biofor Sverige AB* et arrêt *LEGO SpA* précités).

Si les systèmes de bilan massique prévus par les Etats membres en vertu de l'article 18 de la directive peuvent donc différer d'un Etat à un autre et si cette directive RED I ne prévoit aucune reconnaissance mutuelle automatique de la durabilité caractérisée par les systèmes nationaux, l'article 18 prévoit toutefois la faculté des opérateurs de recourir à des systèmes « volontaires » nationaux ou internationaux qui peuvent intégrer des dispositions ayant trait au système du bilan massique. Lorsque de tels systèmes sont approuvés par la Commission et reconnus complets, les Etats membres ne peuvent, en vertu de l'article 18, exiger du fournisseur qu'il apporte d'autres preuves de conformité aux critères de durabilité fixés à l'article 17 de la directive.

Conscients des limites de cette harmonisation partielle, les auteurs de la directive RED II ont renforcé les moyens de lutte contre la fraude et amélioré la traçabilité. Cette directive prévoit notamment, d'une part, qu'en vue de réduire le plus possible le risque de voir des lots uniques être déclarés plusieurs fois au sein de l'Union, les Etats membres et la Commission renforcent la coopération entre les systèmes nationaux, et entre les systèmes nationaux et les systèmes et vérificateurs volontaires, et d'autre part, que la Commission veille à la mise en place d'une base de données de l'Union permettant la traçabilité des carburants (article 28). Elle dispose que le système de bilan massique garantit que chaque lot n'est comptabilisé qu'une seule fois aux fins du calcul de la consommation finale brute d'énergie produite à partir de sources renouvelables.

Si l'application d'une méthode de suivi et de traçabilité des biocarburants par bilan massique ne pose pas de difficultés en cas de mélange physique, dans un contenant, entre des biocarburants différents ou entre des matières durables et non durables, le mélange permettant de raisonner en termes de simple somme, plus délicat est le suivi des matières durables dans le cas où celles-ci subissent un traitement dans le cadre d'un processus de transformation et de production. Lorsque le traitement ne génère qu'un seul produit, il suffit, pour déterminer les caractéristiques et notamment les quantités du produit issu de ce processus, de déterminer un facteur de conversion. Lorsqu'il génère plusieurs produits mais que tous sont des biocarburants, il convient d'appliquer un facteur de conversion distinct par produit et de tenir un bilan massique propre à chacun. Mais que faire en cas de co-traitement dans une même installation de carburants fossiles et de biomasse et comment apprécier la part de biocarburant présent dans les différents produits en sortie d'une telle raffinerie ? Eu égard aux difficultés que la question soulève, l'article 28, paragraphe 5 de la directive RED 2 a prévu l'adoption par la Commission, au plus tard le 31 décembre 2021, d'actes délégués précisant la méthode visant à déterminer la part de biocarburant et de biogaz pour le transport résultant de la transformation de biomasse et de carburants fossiles au cours d'un seul et même processus.

A l'heure où nous parlons, cet acte n'a toujours pas été adopté, mais un projet a fait l'objet d'une consultation publique à l'été 2022. Il envisage d'autoriser les opérateurs, pour déterminer la part de biocarburant produite à partir de biomasse traitée avec des carburants fossiles dans un processus commun, soit de recourir à l'analyse physique au carbone 14 des produits, soit d'utiliser une méthode particulière à l'entreprise ou à l'installation, à condition de vérifier régulièrement la conformité des résultats de cette méthode par des analyses au C14. La méthode particulière alternative au C14 pourrait, selon ce projet, consister soit en une approche en termes de bilan massique reposant sur la constance du rapport entre la part de la biomasse dans les intrants et la part de biocarburants se retrouvant dans chacun des produits issus du co-traitement (méthode critiquée par certains opérateurs, qui soulignent qu'elle ne correspond pas à la réalité, les matières premières renouvelables ne se répartissant pas de manière égale selon les types de produits, et se retrouvant par exemple, compte tenu de la légèreté de certaines, en proportion plus importante dans les gaz que dans les liquides), soit sur une méthode de bilan énergétique reposant sur la prémisse selon laquelle la part des matières renouvelables dans la valeur énergétique des intrants est égale à la part d'énergie d'origine renouvelable dans la totalité de la valeur énergétique de la production, soit encore sur des méthodes de rendement, consistant à appliquer au processus de production un facteur de rendement obtenu par observation (en comparant la production issue de 100% de matières fossiles avec celle d'un processus incluant une quantité déterminée de biomasse et en relevant l'effet incrémental observé, ou encore obtenu en conduisant plusieurs processus de production dans des conditions et pour des quantités données et en déduisant de leurs résultats un facteur de corrélation). Dans tous les cas, l'acte délégué projeté prévoit la vérification régulière au C14 du contenu effectif en molécules bio-sourcées des produits sortis de la raffinerie et n'admet qu'un écart de 1% entre la valeur calculée selon la méthode de l'entreprise et la valeur constatée par la méthode C14.

Quittons maintenant le niveau européen pour la France.

Rebaptisée depuis la loi de finances pour 2019 « taxe incitative relative à l'incorporation de biocarburants », la taxe comportementale instituée par l'article 266 quindecies du code des douanes qui, comme sa nouvelle dénomination l'indique, vise à encourager l'incorporation, dans les carburants mis à la consommation en France, de biocarburants, constitue l'un des outils mis en œuvre par la France pour atteindre les objectifs de consommation finale d'énergie produite à partir de sources renouvelables dans toutes les formes de transports prévus par les directives RED I et RED II que nous venons de présenter. La France s'est même fixé, dans les transports, un objectif plus ambitieux que l'objectif minimum européen : 15% en 2030.

Dans sa rédaction applicable en 2020, l'article 266 quindecies prévoit que cette taxe, assise sur le volume total des essences et des gazoles pour lesquels elle est devenue exigible au cours de l'année civile, est déterminée par application, au produit de cette assiette par un tarif fixe, d'un coefficient égal à la différence entre le pourcentage national cible d'incorporation d'énergie renouvelable dans les transports (8% dans les gazoles ; 8,2% dans les essences), et la proportion d'énergie renouvelable « contenue » dans les produits inclus dans l'assiette du redevable. Si la proportion d'énergie renouvelable contenue dans les carburants mis à la consommation par un opérateur est supérieure ou égale au pourcentage national cible

d'incorporation d'énergie renouvelable applicable dans son secteur, la taxe due par lui est donc nulle.

Seuls les biocarburants dits « durables » au sens des critères fixés par l'article 17 de la directive RED I sont pris en compte pour le calcul de cette taxe en vertu du V de l'article 266 quindecies, qui exclut par ailleurs inconditionnellement l'huile de palme.

Le A bis du V du même article précise que *« seule est prise en compte l'énergie contenue dans les produits dont la traçabilité a été assurée depuis leur production. / Un décret définit les modalités de traçabilité applicables à chaque produit en fonction des matières premières dont il est issu et des règles de comptabilisation de l'énergie qui sont appliquées »*. Le VIII renvoie de même au décret le soin de fixer *« les documents et justificatifs devant être fournis par le redevable aux fins de la prise en compte des produits dans la détermination de la part d'énergie renouvelable conformément au présent article. »*

Pris pour l'application de ces dispositions, le décret n° 2019-570 du 7 juin 2019 portant sur la taxe incitative relative à l'incorporation des biocarburants énumère, en son article 3, la liste d'éléments au moyen desquels le redevable justifie, pour l'application du A du V de l'article 266 quindecies du code des douanes, que les carburants imposables contiennent de l'énergie produite à partir de sources renouvelable. Outre, le cas échéant, les documents de circulation et la comptabilité des stocks dite PSE que les établissements fiscaux de stockage sont obligés de tenir en vertu du b au du II de l'article 158 octies du code des douanes, ces éléments justificatifs « comprennent » les certificats d'incorporation, les certificats d'acquisition, les comptabilités matières de suivi de l'énergie renouvelable et les certificats de teneur, ainsi que, dans la rédaction du décret antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2021, les certificats de transfert de droits à déduction. Le contenu et la réalisation de ces différents documents sont précisés par le décret mais aussi par une circulaire du ministre délégué chargé des comptes publics du 18 août 2020 (publiée au Bulletin officiel des douanes n° 7379 du 18 août 2020), qui *« porte à la connaissance des opérateurs et des services, les modalités d'application de la taxe incitative (...) et de calcul du taux de la taxe en fonction du contenu en énergie renouvelable »*.

Chacun de ces documents présente un objet propre.

Ainsi, les comptabilités matières de suivi de l'énergie renouvelable, qui ne se confondent pas avec la comptabilité des stocks de l'article 158 octies du code des douanes, sont tenues par les personnes qui détiennent des produits éligibles dans un entrepôt fiscal de stockage, un entrepôt fiscal de produits énergétiques ou une usine exercée. Réalisées en vertu de l'article 6 du décret pour chaque entrepôt ou usine, mais pouvant donner lieu à centralisation dans un unique entrepôt lorsqu'un détenteur détient des stocks dans plusieurs EFS, ces comptabilités retracent, selon l'article 4 du décret, *« 1° Les entrées et sorties des quantités de produits éligibles détenues en tenant compte notamment des incorporations, cessions, acquisitions et sorties constatées par les certificats ; / 2° Les sorties de carburants ou combustibles contenant de l'énergie renouvelable autres que les carburants imposables »*.

La circulaire précise quant à elle que, pour la tenue de ces comptabilités matières spécifiques aux biocarburants dans le cadre de la TIRIB, les entrées de produits éligibles reprises dans ces

comptabilités doivent, qu'il s'agisse d'une usine exercée, d'un entrepôt fiscal de produits énergétiques ou d'un EFS, correspondre au volume physique réel de biocarburants.

La circulaire énonce ainsi que « *les volumes de produits éligibles inscrits en entrée des comptabilités matières tenues dans le cadre de la TIRIB doivent correspondre au volume reconnu par les services des douanes à l'arrivée du produit dans l'UE ou l'EFS. (...) Dans le cas des livraisons de carburants contenant des biocarburants réceptionnées en entrée d'une UE ou d'un EFS, une analyse laboratoire doit être réalisée sur la base d'un échantillon prélevé au déchargement du lot de carburant permettant de connaître la teneur réelle en biocarburant du produit réceptionné. Cette analyse devra être effectuée pour tous les types de biocarburants* » (§109). Le paragraphe suivant précise que « *Les documents d'accompagnement des livraisons de carburant contenant des biocarburants doivent indiquer le volume réel de produit livré ainsi que le volume réel de biocarburant contenu dans le carburant livré. Si les documents d'accompagnement des livraisons de carburant indiquent un volume de biocarburants incohérent avec l'analyse physique réalisée par un laboratoire, seul le volume de biocarburant réellement contenu dans le carburant réceptionné déterminé à la suite de l'analyse physique réalisée à l'entrée du produit dans l'entrepôt fiscal pourra être inscrit en entrée de la comptabilité matières. Les volumes inscrits en entrée de la comptabilité matières doivent également correspondre aux volumes de biocarburant couverts par l'attestation de durabilité établie par le fournisseur de biocarburant.* » Le point 111 indique ensuite que : « *Pour les huiles végétales hydrotraitées de type essence ou de type gazole, l'analyse physique laboratoire C14 doit correspondre au volume inscrit sur les documents d'accompagnement +/- 10 %.* » Cette analyse, selon le point 114, « *sera obligatoire, une première fois, pour chaque réception de carburant contenant des biocarburants pour l'année 2020 pour chaque fournisseur, puis, pour chaque nouveau fournisseur. Si les analyses physiques révèlent un volume de biocarburants cohérents avec le volume mentionné sur le document d'accompagnement, les analyses physiques sur les futures livraisons, en provenance de ce fournisseur ne seront plus obligatoires mais pourront être effectuées, sur demande du service des douanes de rattachement, de manière aléatoire./ Sont concernées par cette analyse laboratoire les importations, les introductions intracommunautaires ainsi que les livraisons nationales de carburant contenant des biocarburants lors de leur réception dans le premier entrepôt fiscal français.* » Enfin, le point 115 précise que « *cette analyse physique a pour unique but de déterminer les volumes de biocarburants réceptionnés dans l'UE ou dans l'EFS afin d'inscrire ce volume en entrée de la comptabilité matières tenue dans le cadre de la TIRIB* », mais « *n'a pas pour but de déterminer la matière première à partir de laquelle le biocarburant a été produit* », laquelle doit être indiquée sur l'attestation de durabilité et peut être déterminée selon la méthode du bilan massique reconnue par les systèmes volontaires de durabilité. Autrement dit, la comptabilité matières spécifique à la TIRIB que nous venons de décrire se distingue du système de bilan massique prévu en vertu des directives RED 1 et RED 2 et organisé, en France, par un arrêté du 23 novembre 2011 relatif à la durabilité des biocarburants et des bioliquides.

Une fois entrés dans l'usine ou l'établissement de stockage, les produits éligibles sont, le cas échéant, incorporés physiquement dans des carburants imposables. Cette incorporation s'effectue en principe en régime suspensif.

Le décret dispose que l'incorporation, dans un entrepôt fiscal de stockage de produits pétroliers, de produits éligibles dans un carburant imposable donne lieu à l'émission d'un certificat d'incorporation. La circulaire prévoit que, lorsque l'incorporation s'opère dans un même bac contenant des lots de carburants détenus par plusieurs entrepositaires, l'incorporation n'est pas opérée de manière proportionnelle aux quantités de carburants détenues par chaque entrepositaire : seuls les détenteurs de lots ayant demandé l'incorporation pourront s'en prévaloir pour leurs lots de carburants et obtenir un certificat d'incorporation, les autres détenteurs ne pouvant en profiter pour diminuer leur TIRIB quand bien même leurs carburants en sortie de bac sont également additivés en produits éligibles.

Si le décret est muet sur la question des incorporations en usine exercée de raffinage, tel n'est pas le cas de la circulaire. Celle-ci indique ainsi que dans une telle usine, la comptabilité matières biocarburants ne permet de suivre les biocarburants que jusqu'à leur incorporation, considérée comme une sortie : les volumes de biocarburants inscrits en sorties correspondent ainsi, de manière globalisée, à la somme des volumes de biocarburants incorporés aux carburants aux cours du mois. Afin de connaître la destination des carburants contenant des produits éligibles, et dès lors que l'incorporation en usine de raffinage ne donne pas lieu à l'émission de certificats d'incorporation, la circulaire prévoit que le titulaire de l'usine doit tenir, en plus de cette comptabilité matières, un « tableau récapitulatif des volumes de biocarburants durables incorporés en usine exercée de raffinage en fonction de leur destination », au regard des certificats d'acquisition et de teneur et de la comptabilité matières biocarburants de l'usine.

Après l'incorporation par mélange en EFS ou traitement en usine, vient le temps de la cession.

Si celle-ci intervient sous un régime suspensif, elle donne lieu, en vertu du décret, à l'émission d'un certificat d'acquisition, émis par le cédant lors de la cession et remis à l'acquéreur, indiquant la nature et le volume de biocarburants cédé. La circulaire souligne que cette acquisition présente, la plupart du temps, un caractère purement comptable, faute de pouvoir identifier physiquement les lots de carburants par détenteur eu égard à leur banalisation lors de leur transport en oléoduc puis lors de leur stockage en bac. Elle indique qu'en EFS, l'entrepositaire agréé détermine librement la quantité de produits éligibles cédée. En usine exercée également, la répartition des volumes de biocarburants entre les cessions sous régime suspensif et les mises à la consommation directe est laissée par la circulaire à l'appréciation du titulaire de l'usine.

Enfin, les certificats de teneur sont, en vertu de l'article 3 du décret, émis lorsque la taxe incitative devient exigible pour un carburant imposable « *réputé contenir* » de l'énergie issue de sources renouvelables, c'est-à-dire au moment de la mise à la consommation. Aux termes de l'article 4 du décret, « *la teneur portée sur le certificat est établie sur la base de la comptabilité matières de suivi de l'énergie renouvelable ou, lorsqu'elle n'est pas obligatoire, à partir des informations comprises dans les documents de circulation ou de tout autre document probant.* » L'emploi par le décret de l'expression « *réputé contenir* » manifeste la possible déconnexion entre la teneur réelle en biocarburant d'un lot de carburant imposable mis à la consommation, et celle figurant sur son certificat de teneur pour le calcul de la TIRIB. Ces certificats sont émis par le redevable de la taxe incitative, sauf dans l'hypothèse de sortie concomitante à une cession – auquel cas ils sont émis par l'exploitant de l'usine

exercée ou par le détenteur des stocks en entrepôt fiscal au nom du redevable puis remis à ce dernier. La circulaire l'explique plus clairement encore : « *La teneur en produits éligibles des carburants indiquée sur les certificats de teneur n'est pas censée correspondre à la teneur réelle en produits éligibles des carburants mis à la consommation* ». Aussi, si la circulaire prévoit, au § 106, la faculté de mettre en œuvre des contrôles de la teneur réelle en produits éligibles sur demande des douanes, c'est uniquement pour s'assurer de la conformité des carburants mis à la consommation aux spécifications techniques en vigueur et de l'absence de dépassement du taux maximum d'incorporation de certains produits dans ces carburants, et non pour vérifier que la teneur prise en compte pour le calcul de la TIRIB n'était pas inférieure à la quantité réelle contenue.

Ce système complexe de suivi et de traçabilité des biocarburants incorporés dans des essences et gazoles imposables permet de limiter, au moment de la déclaration de la TIRIB par le redevable et de l'établissement de cette taxe, les documents justificatifs devant être joints à celle-ci aux seuls certificats de teneur (et le cas échéant de transfert) visés par les douanes (article 16 du décret).

De ce tableau, il résulte que si, au début de la chaîne en France, l'incorporation et la présence physique effective de biocarburants est exigée par le système ci-dessus décrit, et conduit la circulaire à imposer la vérification de la teneur réelle en biocarburants des livraisons de carburants déclarés contenir des biocarburants pour l'inscription en entrée des comptabilités matières lors de leur première arrivée sous régime suspensif de TICE en entrepôt fiscal français (de production ou de stockage), en revanche, en sortie d'EFS ou d'usine, la faculté d'allouer librement, au stade des cessions sous régime suspensif et des mises à la consommation, les quantités de biocarburants incorporées ou acquises entre les lots prélevés sur un même mélange ou issus d'une raffinerie, peut conduire à une déconnexion entre la quantité de biocarburants effectivement contenue par un lot mis à la consommation et celle qu'il est réputé contenir pour les besoins du calcul de la TIRIB due par le redevable.

Cette libre détermination, à partir de la comptabilité matières des produits éligibles, de la quantité de produit éligible réputée contenue dans les carburants pour l'émission des certificats de teneur, connaît toutefois deux limites dans la circulaire.

D'une part, elle ne saurait dépasser 100% du volume de carburants mis à la consommation.

D'autre part, la TIRIB étant calculée en fonction de la quantité de biocarburants contenue dans les carburants mis à la consommation en France, les biocarburants contenus dans les carburants destinés à l'exportation, à l'expédition intracommunautaire ou – avant 2022 – à l'avitaillement, et plus généralement toute sortie physique autre qu'une mise à la consommation pour un usage carburant, doivent être exclus du mécanisme de la TIRIB. La circulaire précise ainsi qu'il incombe à l'opérateur (titulaire d'usine exercée ou entrepositaire agréé détenteur de stock de carburants en établissement fiscal de stockage), de déterminer et de justifier le volume réel de biocarburants contenus dans les carburants destinés à ces usages et qu'à défaut de pouvoir déterminer cette teneur réelle, ces carburants sont réputés contenir la teneur en biocarburants correspondant au taux d'incorporation moyen constaté au titre du mois dans l'usine ou l'établissement. Cette quantité doit venir en déduction de la quantité de

biocarburants pouvant être répartie entre les différents certificats d'acquisition ou de teneur émis en sortie d'EFS ou d'UE pour les besoins de la TIRIB.

S'il n'y a ainsi pas équivalence entre la quantité de biocarburants effectivement contenus par les carburants imposables mis à la consommation par un redevable de la TIRIB et celle que ces carburants sont réputés contenir pour le calcul de la taxe, le système, tel que nous le comprenons, est donc organisé de façon que l'équivalence entre la teneur réelle en biocarburants des carburants mis à la consommation dans le secteur des transports par l'ensemble des redevables et la quantité de produits éligibles qu'ils sont réputés contenir s'opère, *in fine*, à un niveau plus global : celui du territoire français. Encore cette équivalence n'est-elle pas sans accepter une certaine approximation, eu égard à la faculté de raisonner par défaut, pour apprécier la teneur en biocarburants des sorties à destination d'autres usages ou d'autres pays, en fonction d'un taux moyen.

Le cœur du présent litige est l'exigence, énoncée par la circulaire du 18 août 2020, de procéder à une analyse physique laboratoire de la teneur réelle en produits éligibles des carburants contenant des biocarburants lors de leur réception dans le premier entrepôt fiscal français, et plus précisément, le point 111 de la circulaire prévoyant que « *pour les huiles végétales hydrotraitées de type essence ou gazole, l'analyse physique laboratoire C14 doit correspondre au volume inscrit sur les documents d'accompagnement +/- 10%* ». La société BP France, qui possède et exploite en France à Frontignan un dépôt de stockage et de distribution de carburants et qui reçoit, par l'intermédiaire de ce dépôt, des carburants incorporant des HVO provenant de l'usine espagnole de raffinage BP produits par la méthode du co-traitement, vous demande, par une requête dont la recevabilité ne fait pas de doute, l'annulation pour excès de pouvoir de ces énonciations de la circulaire.

Le premier moyen est tiré de ce que le ministre chargé des douanes n'a pas compétence pour édicter des prescriptions réglementaires. Toutefois, le décret n° 2019-570 du 7 juin 2019 dispose que les certificats et comptabilités matières spécifiques tenues dans le cadre de la TIRIB doivent comprendre « *les informations nécessaires au suivi de l'énergie renouvelable prévues par l'administration des douanes et des droits indirects* », conférant ainsi compétence au ministre en charge de ce service pour fixer ces informations. Le ministre pouvait par ailleurs, en tant que chef de service, prendre les mesures nécessaires pour la mise en œuvre du système de visa des comptabilités matières et des certificats expressément prévu par le décret. Il était donc compétent pour préciser les modalités de tenues des comptabilités matières prévues par le décret.

Nous ne nous appesantirons pas davantage sur le moyen tiré, ensuite, de ce que la disposition critiquée de la circulaire constituerait une règle technique qui aurait dû être notifiée en vertu de la directive 2015/1535 du 9 septembre 2015, la prescription en cause ne nous semblant pas répondre à cette définition. En effet, la réalisation, au moins une fois par fournisseur, d'une analyse C14 lors de l'arrivée en premier EFS et l'exigence que cette analyse ne fasse pas apparaître d'écart supérieur à +/- 10% avec la teneur en HVO indiquée sur les documents d'accompagnement ne constitue pas condition à l'importation ou la commercialisation ultérieure du carburant mais une mesure servant à la tenue des comptabilités matières et à l'établissement ultérieur de la TIRIB. Or si l'on pourrait s'interroger un instant sur le point de savoir si le pourcentage cible d'incorporation de biocarburants fixé par l'article 266

quindecies ne pourrait éventuellement se voir qualifié de règle technique de facto, s'agissant d'une législation fiscale visant encourager la consommation de produits présentant cette caractéristique, la TIRIB n'a en revanche pas pour objet d'encourager la réalisation d'une analyse physique C14 et le respect d'une marge d'erreur maximale de 10% entre cette analyse et les documents d'accompagnement. Or le moyen est tiré de ce que l'exigence d'analyse C14 elle-même énoncée par la circulaire serait une spécification technique. Tel que présenté, le moyen ne nous paraît donc pas sérieux.

Pour le reste, les difficultés soulevées par le dossier ont conduit votre 9<sup>e</sup> chambre à tenir une séance orale d'instruction en présence des parties. Elle a permis de clarifier plusieurs points.

Premièrement, si d'autres méthodes sont possibles pour évaluer la quantité de HVO présente dans les produits issus d'un co-traitement, à l'instar de celles fondées sur un bilan massique ou énergétique, ces méthodes alternatives de quantification renvoient seulement à des estimations théoriques ou administratives du contenu de biocarburants dans les produits. L'analyse C14 est, en l'état, la seule méthode possible pour effectuer une analyse physique en laboratoire de la teneur réelle en carbone biosourcé d'un carburant. Les HVO de type gazole et le diesel fossile présentant des caractéristiques chimiques identiques, seul l'âge du carbone permet de distinguer le carbone récent issu de la biomasse du carbone fossile physiquement présent dans un échantillon. Si la méthode C14 n'est, par elle-même, pas sans présenter une marge d'approximation dans les résultats qu'elle donne (évaluée selon les standards entre 3 et 6%, et même 8% selon une expérimentation conduite au Danemark dans une usine de cotraitement), la circulaire autorise un écart allant jusqu'à +/-10%.

Deuxièmement, dès lors qu'il n'existe pas d'impossibilité technique de distinguer par la méthode C14 la part de carbone récent et la part de carbone fossile au sein d'un lot de carburant provenant d'une usine produisant des HVO par co-processing, ce que met en cause la requête n'est donc pas tant la faisabilité technique de cette méthode, que sa pertinence à la sortie d'une usine pratiquant le cotraitement.

La société a eu recours sur ce point, lors de la séance d'instruction, à une comparaison imagée qui, pour être peu poétique, a eu le mérite d'être parlante : celle de la farce aux fines herbes. Si l'on peut connaître avec certitude, dans la totalité de la quantité de farce que l'on a préparée, la quantité de fines herbes qu'elle contient – cette quantité étant égale à celle que l'on a versée au départ dans la préparation -, et si l'on peut calculer la teneur moyenne de fines herbes que l'on devrait théoriquement retrouver en prélevant un morceau de farce, les fines herbes se retrouvent en fait disséminées dans toute la farce et ceci, de manière aléatoire. L'on peut donc être sûr qu'au final, toutes les fines herbes sont dans la somme des tomates farcies que l'on a préparées et servies, mais l'on ne peut garantir leur répartition égale dans toutes les tomates farcies. Pour en revenir aux carburants, si l'on peut connaître avec certitude la quantité de biomasse injectée dans l'usine, et calculer un taux moyen d'incorporation aux produits issus de l'unité de désulfuration, l'on ne pourrait en revanche pas prédire ni garantir la quantité effective de HVO contenue dans tel ou tel lot précis de carburant prélevé en sortie d'usine, compte tenu du processus industriel du co-traitement, de la multiplicité des produits de la raffinerie et du fonctionnement en continu de l'usine.

Vous l'aurez compris – et c'est le troisième point ressorti de la séance orale : c'est moins la méthode C14 en tant que telle que l'exigence-même d'une analyse de la teneur physique réelle en laboratoire du carburant en cas de co-traitement et le moment de cette analyse (à l'entrée de l'EFS français), qui posent difficulté à la société BP France.

Car si le constat que la teneur effective en HVO d'un carburant livré dans un EFS français est différente de celle figurant sur les documents d'accompagnement et les justificatifs associés à la livraison dans des proportions supérieures à la tolérance de +/-10% admise par la circulaire, n'a pas pour conséquence l'interdiction du stockage de ce carburant dans l'établissement ou de sa commercialisation ultérieure, mais conduit seulement à retenir, pour l'inscription dans les comptabilités matières tenues pour les besoins de la TIRIB, la teneur constatée en laboratoire, une telle discordance a pour effet, lorsque cette teneur effective excède le seuil d'évitement de la TIRIB, un renchérissement du coût final du carburant. En effet, le détenteur du carburant se voit alors placé face à l'alternative suivante : soit acquitter la TIRIB lors de la mise à la consommation du carburant, soit, aux fins d'atteindre le seuil de 8%, acquérir des HVO supplémentaires (ou des carburants réputés en contenir au sens de la TIRIB) auprès d'autres opérateurs pour les mélanger à son carburant avant la mise à la consommation en France. Dans un cas comme dans l'autre, l'opérateur subit une hausse de ses coûts et par suite, une moindre compétitivité face aux opérateurs concurrents.

Ces opérateurs sont de deux ordres : d'une part, les bioraffineries qui produisent des HVO purs, lesquels, s'agissant de biocarburants à 100%, ne sont pas soumis à analyse physique C14 à leur arrivée en EFS ; et d'autre part, les opérateurs exploitant, en France, des installations de co-traitement, dont les produits pourront être mis à la consommation directement à la sortie d'usine exercée sans passage par un EFS et donner lieu à l'émission de certificat de teneur basés sur des comptabilités matières exemptes d'analyse physique C14.<sup>1</sup> L'opérateur exploitant une installation de cotraitement en France peut en effet, pour tenir sa comptabilité matières et déterminer la teneur en biocarburants des produits issus de l'usine, recourir à des méthodes de bilan massique ou énergétique voire raisonner en fonction des rendements de production observés dans son usine, puis allouer librement, entre différents lots d'un même

---

<sup>1</sup> En effet, il résulte de la circulaire que sont concernées par cette analyse laboratoire les importations, les introductions intracommunautaires ainsi que les livraisons nationales de carburant contenant des biocarburants lors de leur réception dans le premier entrepôt fiscal français. La production de carburants dans une usine exercée ou un entrepôt fiscal de produits énergétiques ne pouvant être regardée comme une « livraison » de carburants « reçue » dans l'entrepôt fiscal de production qu'est cette usine ou cet EFPE, les lots de carburants produits dans une installation française comprenant une unité de co-processing ne sont pas concernés par l'obligation d'une analyse laboratoire lorsqu'ils sont mis à la consommation directement en sortie d'usine. Ils ne le sont, à la lecture du point 114, que dans le cas où ils sont cédés sous régime suspensif à un autre opérateur et reçus, dans le cadre d'une livraison de carburants contenant des biocarburants, pour la première fois dans un entrepôt fiscal de stockage en France. Encore sommes-nous dubitative sur la façon dont, dans ce dernier cas, l'exigence d'analyse physique laboratoire prévue par le point 111 de la circulaire s'articule concrètement avec la prise en compte, pour la tenue des comptabilités matières, des certificats d'acquisition qui auront pu être émis par le titulaire de l'usine exercée sur la base de sa propre comptabilité matières. Si le sort réservé à des produits qui seraient cédés par l'usine française à un autre entrepôt fiscal français sous régime suspensif n'est pas entièrement clair, un point est acquis : pour le calcul de la TIRIB due à raison de la mise à la consommation directe de carburants en sortie d'usine française pratiquant le co-processing, la TIRIB pourra être calculée sur la base des comptabilités matières et des certificats de teneur émis par le titulaire de l'usine, et non sur la base d'une analyse physique de la teneur réelle en biocarburants des lots cédés.

produit, les quantités de biocarburants réputées contenues par les lots mis à la consommation pour le calcul de la TIRIB.

Le souhait de la société serait donc que, pour la tenue des comptabilités matières spécifiques à la TIRIB de l'établissement fiscal de stockage de Frontignan, l'administration des douanes n'exige pas de vérification de la teneur physique réelle en HVO des carburants en provenance de son usine espagnole de raffinage, mais se contente de la quantité réputée contenue par ces lots au vu des bilans massiques tenus par cette usine et certifiés dans le cadre du système de vérification volontaire ISCC agréé par la Commission européenne au titre de l'article 18 de la directive RED 1. A tout le moins, elle souhaiterait que les douanes se satisfassent de modalités moins contraignantes, identiques à celles exigées des raffineries pratiquant le co-traitement en France, telles qu'un audit de l'usine, des vérifications des quantités à l'entrée de l'unité d'hydrotraitement et des analyses des rendements de production.

La société soutient ainsi que l'exigence posée au point 111 de la circulaire constituerait, d'une part, une violation des dispositions des articles 17 et 18 de la directive RED 1 relatives au système du bilan massique et à la vérification de la durabilité, ainsi que des dispositions de la directive RED 2 qui leur ont succédé, d'autre part, une restriction à la libre circulation des marchandises et à la libre prestation de services, et enfin, une méconnaissance de l'article 266 quindecies du code des douanes et du décret du 7 juin 2019. Elle invoque aussi une méconnaissance du décret n° 2021-1903 du 30 décembre 2021 et de l'arrêté 20 décembre 2021, mais ces actes postérieurs à la circulaire attaquée ne sauraient être utilement invoqués à l'appui de conclusions à fin d'annulation.

Commençons par le moyen tiré d'une violation des directives européennes.

La directive RED 2 était déjà entrée en vigueur lors de l'adoption de la loi de finances pour 2019 ayant modifié l'article 266 quindecies du code des douanes, du décret du 7 juin 2019 et de la circulaire du 16 août 2020, mais n'avait en revanche pas encore remplacé la directive RED 1, qui n'a été abrogée qu'avec effet au 1er juillet 2021. En cas de succession de directives dans le temps, vous jugez, d'une part, que les autorités nationales doivent s'abstenir d'adopter, pendant le délai imparti par la nouvelle directive pour sa transposition, des mesures de nature à compromettre sérieusement la réalisation du résultat prescrit par celle-ci (CE, 10 janvier 2001, *FNE*, n° 217237, p. 10) et d'autre part, que lorsqu'une disposition nationale est adoptée pendant le délai de transposition d'une directive nouvelle entrée en vigueur et qu'elle est compatible avec cette directive, le moyen tiré de son incompatibilité avec la directive ancienne est inopérant, bien que la directive ancienne n'ait pas encore été abrogée (CE, 31 décembre 2020, *Société Total Raffinage France*, n° 431589, aux Tables). Ainsi s'explique sans doute le choix de la société d'invoquer, préventivement, les deux directives.

En défense, le ministre chargé de l'énergie fait valoir que les systèmes de bilan massique et les attestations émises dans le cadre des systèmes reconnus au titre de l'article 18 de la directive RED 1 ne sont opposables aux Etats membres que pour apprécier la durabilité des biocarburants, compte tenu de leurs conditions de production, et n'ont pour objet que de déterminer et de suivre la matière première avec laquelle un biocarburant a été produit et les caractéristiques en termes de durabilité de lots ou de mélanges de matières premières ou de biocarburants, mais n'ont pas pour objet le suivi et la traçabilité de produits finis issus à la

fois de matières fossiles et de biomasse ni de justifier de la quantité d'énergie d'origine renouvelable dans un carburant « mixte ». Il considère qu'eu égard à l'objet limité du système de bilan massique et de vérification de l'article 18, il demeure loisible à un Etat membre, aux fins d'encourager la consommation de biocarburants dans le secteur des transports et de réduire ses émissions de gaz à effet de serre dans ce secteur en octroyant un avantage fiscal aux carburants mis à la consommation sur son territoire contenant une certaine proportion d'énergie d'origine renouvelable, d'exiger une analyse physique de la teneur en carbone d'origine renouvelable de carburants réputés contenir des biocarburants à leur entrée dans le premier établissement fiscal national, et de ne tenir compte que de cette quantité réelle pour établir la fiscalité afférente à ces carburants lors de leur mise à la consommation ultérieure.

Il est vrai que la lettre de l'article 17 subordonne à des critères de durabilité la prise en considération, aux fins qu'il vise, de l'énergie « produite à partir des biocarburants » et non pas de « l'énergie produite à partir de sources renouvelables ». Or la directive définit les biocarburants comme les carburants entièrement produits à partir de la biomasse. Par ailleurs, lorsqu'il fixe les exigences qu'un système de bilan massique doit respecter, l'article 18 de la directive RED 1 ne vise que la vérification de la durabilité des « biocarburants » et n'évoque que les mélanges de « matières premières », notion qui semble renvoyer aux matières premières à partir desquelles sont fabriqués les biocarburants, et les mélanges de « biocarburants » ainsi que les prélèvements sur de tels mélanges.

Il est vrai enfin que, dans la directive RED 2, les dispositions prévoyant l'adoption par la Commission d'actes délégués visant à préciser la détermination de la part de biocarburants issus d'un processus de transformation associant biomasse et carburants fossiles figurent à l'article 28, intitulé « Autres dispositions applicables à l'énergie renouvelable dans le secteur des transports », et non à l'article 30 de cette directive intitulé « Vérification du respect des critères de durabilité et de réduction des émissions de GES » et consacré à l'utilisation des systèmes de bilan massique, ce qui pourrait constituer un indice de ce que les carburants issus d'un co-traitement ne sont pas concernés par les exigences relatives aux « biocarburants » et ne relèveraient pas des systèmes de bilan massique. Le projet d'acte délégué, qui propose de raisonner en termes d'analyse physique, de bilan massique, de bilan énergétique ou de rapport de rendement, pourrait sembler conforter l'analyse du ministre selon laquelle le co-traitement serait hors du champ des systèmes nationaux de bilan massique. Ajoutons que l'application, aux produits sortis d'une raffinerie pratiquant le co-traitement, d'un système de bilan massique conduisant à une comptabilité des HVO entièrement séparée de celle des autres produits peut conduire à la création, purement administrative, de lots réputés constitués de HVO alors même qu'ils n'en contiendraient que très peu.

Mais, d'une part, la circonstance que l'article 18 ne fixe d'exigences quant au fonctionnement des bilans massiques que pour les mélanges de matières premières ou de biocarburants purs ne signifie pas nécessairement que ces bilans ne pourraient couvrir les mélanges entre biocarburants et carburants fossiles, ni les carburants issus de la transformation de carburants fossiles et de biomasse dans un même processus. Au demeurant, il semble que les systèmes volontaires reconnus par la Commission couvrent, en pratique, les installations de co-traitement.

D'autre part, en faisant passer la biomasse dans l'unité de désulfuration, la raffinerie produit par hydrotraitement des HVO. S'il se trouve que ces HVO ne sont pas purs et que les molécules correspondantes se trouvent intégrées dans des flux de produits finis comprenant aussi des matières d'origine fossile, la part d'énergie correspondant à ces HVO contenue dans ces produits est d'origine renouvelable et a donc vocation à être prise en compte pour atteindre l'objectif de part de l'énergie produite à partir de sources renouvelables fixé dans la consommation finale d'énergie dans le secteur des transports fixé par la directive. A cette fin, il convient bien d'assurer la traçabilité de cette énergie et de justifier de sa quantité mais aussi de sa durabilité, même si l'on peut discuter de la qualification de « biocarburant » de la part de HVO contenue par un produit sorti d'une unité de co-traitement. On pourrait en effet peiner à trouver un motif qui limiterait l'exigence de durabilité liée aux conditions de production des matières premières de la biomasse aux seuls biocarburants purs, et non aux parts de biocarburants dans des mélanges avec du fossile, ou pour ceux produits par co-traitement. Or le système de bilan massique et d'attestation de durabilité est le seul expressément envisagé par la directive.

Enfin, comme on l'a dit, la préoccupation première de la directive semble l'atteinte au niveau du territoire global de l'Union des objectifs de part d'énergie d'origine renouvelable dans l'énergie effectivement consommée, les objectifs nationaux n'étant que des déclinaisons au service de cet objectif européen.

Dès lors, deux interprétations de la directive nous semblent possibles : soit lire les dispositions des articles 17 et 18 comme ayant entendu appliquer les exigences de durabilité et les systèmes de vérification de cette durabilité qu'elles prévoient, non seulement aux produits finis entièrement composés de biocarburants, mais aussi aux produits issus d'un processus de co-traitement, pour leur fraction d'origine renouvelable, soit lire la directive comme n'ayant aucunement harmonisé la prise en considération de la part d'énergie renouvelable issue de produits obtenus par co-traitement et la vérification de la traçabilité des produits énergétiques qui ne sont que partiellement de source renouvelable.

Or, si le co-traitement était hors champ des articles 17 et 18 de la directive RED 1 et 30 de la directive RED 2, qui n'encadreraient que la prise en considération de « biocarburants » purs, le moyen tiré d'une violation de ces directives devrait être écarté.

En revanche, si les systèmes de bilan massique et de vérification volontaires agréés par la Commission devaient couvrir le cotraitement, nous voyons mal comment l'on pourrait prétendre distinguer entre, d'une part, la preuve de la durabilité, pour une quantité donnée, de biocarburants et le suivi de cette durabilité depuis la production jusqu'à la consommation finale de l'énergie correspondante, et d'autre part, la preuve de la teneur en biocarburants de tel ou tel lot pour ces mêmes fins. Par ailleurs, dès lors que les fins visées par la directive sont la mesure de la conformité aux exigences en ce qui concerne les objectifs nationaux et les obligations en matière d'énergie renouvelable, et la détermination de l'admissibilité à une aide financière pour la consommation de biocarburants, il nous semblerait délicat de considérer que teneur en HVO retenue pour l'octroi d'une incitation fiscale à la consommation de carburants d'origine renouvelable, prenant la forme d'une taxe frappant uniquement les carburants mis à la consommation dans un Etat membre qui ne respectent pas un seuil minimum d'incorporation de biocarburants, instituée par cet Etat pour atteindre l'objectif

contraignant de part de consommation finale d'énergie d'origine renouvelable dans les transports imposé par la directive, ne constituerait pas une « *prise en considération de biocarburants aux fins visées à l'article 17* » de la directive RED 1, puis ultérieurement aux fins visées à l'article 25 de la directive RED 2.

Dans ces conditions, la réponse au moyen tiré d'une violation des directives relatives à la promotion de l'utilisation de l'énergie produite à partir de sources renouvelables, qui soulève une difficulté d'interprétation sérieuse, détermine directement le sort à réserver au moyen tiré d'une violation de ces directives.

Or cette réponse nous semble également déterminante sur le terrain du droit interne, afin d'assurer une interprétation de celui-ci conforme au droit de l'Union. En effet, en se référant à la notion d'énergie d'origine renouvelable « contenue » par les carburants mis à la consommation, l'article 266 quindecies du code des douanes, complété par le décret de 2019, ne renvoie pas à l'énergie effectivement contenue, mais à l'énergie d'origine renouvelable réputée contenue pour les besoins de la taxe, laquelle a notamment pour objet d'atteindre les objectifs fixés par les directives RED 1 et RED 2. De l'interprétation des exigences de ces directives sur la prise en compte des biocarburants aux fins qu'elles visent et sur l'attestation de leur durabilité, nous semble donc dépendre le sort à réserver au moyen tiré de ce qu'en imposant une analyse physique C14 aux fins de vérifier la teneur en HVO des carburants déclarés contenir des biocarburants lors de la première réception en EFS, le ministre aurait méconnu l'article 266 quindecies du code des douanes, le décret du 7 juin 2019 encadrant la tenue des comptabilités matières dans le cadre de la TIRIB et l'article L. 661-2 du code de l'énergie.

Pourriez-vous vous abstenir d'interroger la CJUE, en accueillant le dernier moyen tiré d'une restriction à la libre circulation des marchandises – la libre prestation de services, également invoquée, ne nous paraissant pas la liberté principalement mise en œuvre ici ? A supposer même que les carburants co-traités relèvent des systèmes de bilan massique, et a fortiori s'ils n'en relèvent pas, la directive ne nous semblerait en effet pas faire écran avec le Traité, eu égard à la marge de manœuvre qu'elle laisse aux Etats et au caractère seulement partiel de l'harmonisation à laquelle elle procède.

Il n'existe pas de différence de traitement, du point de vue de la TIRIB, entre un opérateur exploitant une bioraffinerie et commercialisant en France des HVO purs selon que sa bioraffinerie est ou non située en France – en effet, le produit de la bioraffinerie n'étant pas un carburant contenant des biocarburants, mais étant composé entièrement de biocarburants, il n'est soumis à aucune analyse physique lors de sa réception dans un premier entrepôt fiscal de stockage français.

En revanche, il existe une différence de traitement entre un opérateur qui exploite une usine produisant des HVO en France – par bioraffinerie ou cotraitement - et qui met directement, en sortie d'usine, à la consommation en France les carburants produits dans son installation, et un opérateur qui exploite dans un autre Etat membre une usine produisant des HVO par le procédé du co-traitement et les met à la consommation en France. Du fait du passage obligé du carburant produit par le second en établissement de stockage en France avant sa mise à la consommation, seul le second sera soumis à l'exigence d'une analyse physique en laboratoire

prévue par la circulaire pour toute première réception dans un entrepôt fiscal en France de carburants contenant des biocarburants. Or cette différence de traitement a pour effet, alors même que l'opérateur situé en France et celui produisant des HVO par co-traitement dans l'autre Etat membre injecteraient dans leur raffinerie exactement la même quantité de biomasse et de matières fossiles et auraient recours à des processus industriels identiques présentant un rendement théorique de production équivalent, d'exposer les carburants produits dans l'usine non-française à une charge administrative supplémentaire mais surtout, dans le cas où l'analyse physique d'un lot prévue au point 111 révélerait, compte tenu de l'aléa dans la répartition des HVO entre les produits sortis de la raffinerie, une teneur inférieure à celle affichée sur les documents d'accompagnement conduisant à devoir acquitter la TIRIB, à un surcoût lors de leur mise à la consommation en France. Cette différence de traitement et le risque de renchérissement qui en résulte, est de nature sinon à décourager, du moins à défavoriser les acquisitions intracommunautaires de carburants contenant des biocarburants produits par le procédé du co-traitement dans un autre Etat membre en vue de leur mise à la consommation en France.

Nous nous interrogeons sur l'opérance de l'invocation des stipulations relatives à la libre circulation des marchandises (interdiction des taxes d'effet équivalent à un droit de douane et des restrictions quantitatives à l'importation ou mesures d'effet équivalent). En effet, la CJUE juge qu'une même taxe ne peut pas constituer à la fois une imposition intérieure et une mesure d'effet équivalent à celui d'une restriction quantitative (4 avril 1968, *Fink-Frucht GmbH*, aff. 27/67) ou une taxe d'effet équivalent à un droit de douane (CJUE, 15 juin 2006, *Air Liquide Industries Belgium*, aff. C-393/04 et C-41/05). Or une taxe qui frappe à la fois des produits nationaux et des produits importés, et dont le fait générateur consiste en la mise à la consommation sur le territoire, est une imposition intérieure, relevant de l'article 110 du TFUE : si elle frappe ces produits de manière différenciée, elle sera le cas échéant qualifiée de discriminatoire, mais elle ne perdrait sa nature d'imposition intérieure que dans l'hypothèse où les produits nationaux seraient entièrement exonérés ou remboursés de la taxe.

En l'espèce, si la mesure critiquée n'est pas la taxe elle-même, mais une obligation d'analyse imposée aux carburants contenant des HVO lors de leur réception dans le premier EFS français et qui n'est pas imposée aux carburants identiques mis à la consommation directement en sortie d'une raffinerie française, cette mesure n'est qu'une condition mise en place pour le calcul de la TIRIB, laquelle frappe indistinctement les produits d'origine nationaux ou importés. La mise en œuvre de cette obligation peut avoir, dans certains cas, pour conséquence qu'à contenu effectif en biocarburant identique, un carburant produit nationalement sera exonéré de TIRIB car il sera réputé contenir, au vu d'une comptabilité matières tenues sur la base d'hypothèses de rendement et de bilan massique, une part de biocarburant supérieure au seuil d'imposition tandis qu'un carburant issu d'une installation de cotraitement étrangère acquittera la taxe, car il sera imposé sur la base d'un certificat de teneur établi à partir de comptabilités matières retenant en entrée la teneur physique réelle en HVO. Il n'y a donc pas exonération systématique des produits nationaux ni imposition systématique des produits importés, mais une différenciation ayant pour effet que la mesure critiquée peut conduire, dans certains cas, à ce que la formalité imposée du seul fait du franchissement de la frontière conduise à imposer un lot qui aurait pu être exonéré s'il avait été français et par suite, à ce qu'elle expose les biocarburants co-traités à l'étranger à un risque de renchérissement décourageant leur importation. Nous ne sommes donc pas certaine

du juste terrain d'examen. Compte tenu de la difficulté de séparer la prescription d'analyse physique C14 pour les besoins de la TIRIB et l'acquittement de la taxe, nous pencherions plutôt pour la qualification d'imposition intérieure, qui n'est pas le terrain retenu par la requête.

Mais à supposer que l'on applique les stipulations du traité prohibant les restrictions aux échanges intérieurs au motif que la mesure restrictive en cause ne serait pas la charge fiscale liée à la TIRIB finalement acquittée mais uniquement la réalisation d'une analyse au moment de l'entrée sur le territoire français, ou que l'on accepte de réinterpréter la critique de la requérante sur le terrain de l'interdiction des impositions intérieures discriminatoires, se poserait la question de la justification de cette restriction par l'une des raisons d'intérêt général énumérées à l'article 36 du TFUE ou par des exigences impératives et de sa proportionnalité, ou du caractère effectivement discriminatoire de l'imposition.

Le ministre invoque, en défense, la protection contre l'environnement et la lutte contre la fraude. Ces deux justifications reposent sur la même prémisse : la TIRIB ayant pour objet d'encourager la mise à la consommation en France de biocarburants, afin d'atteindre les objectifs de consommation fixés, dans un but de protection de l'environnement, dans le secteur des transports, il est nécessaire de s'assurer que les volumes de HVO pris en compte au titre de l'établissement de la TIRIB sont effectivement mis à la consommation en France et que les opérateurs ne réservent pas la livraison physique de leurs carburants vertueux à d'autres Etats membres tout en déclarant officiellement les quantités correspondantes comme livrées en France à des fins fiscales. A cette fin, il serait nécessaire, dans le cas des HVO produits par co-traitement à l'étranger, de s'assurer à leur réception dans le premier EFS français que l'écart entre la teneur effective en HVO et la teneur déclarée demeure raisonnable avant d'admettre que les volumes livrés dans l'année par un fournisseur tels que figurant sur les documents d'accompagnement soient repris dans les comptabilités matières TIRIB.

Or l'admissibilité de ces justifications nous semble, là aussi, étroitement liée à la question de la portée des systèmes de vérification et de suivi prévus par l'article 18 de la directive RED 1 et repris à l'article 30 de la directive RED 2.

En effet, dans l'hypothèse où ces systèmes ne couvriraient pas le cas du co-traitement et ne vaudraient pas pour justifier de la teneur en énergie renouvelable d'un carburant « mixte » aux fins de l'établissement d'une taxe telle que la TIRIB, il en résulterait que la souplesse offerte par ces systèmes de bilan massique quant à la faculté de décorrélérer la teneur effective en biocarburants durables de sa teneur réputée en biocarburants pour les fins visées à l'article 17 ne s'appliquerait pas aux carburants issus du co-traitement. Or en pareil cas, l'on ne saurait exclure que la directive puisse alors être interprétée, pour ces carburants, comme acceptant que les Etats membres tiennent compte uniquement de la teneur exacte en énergie de source renouvelable effectivement contenue par les carburants obtenus par cotraitement consommés sur leur territoire. Le motif de protection de l'environnement invoqué par le ministre serait alors recevable et le motif de lutte contre la fraude pourrait, par voie de conséquence, également être invoqué. En effet, il existerait alors, si l'objectif national peut être la consommation effective sur le territoire d'énergie produite à partir de sources renouvelables, une différence entre les carburants arrivant en France après avoir été produits dans une

raffinerie d'un autre Etat, et les produits issus d'une raffinerie française – pour reprendre la fable de la farce : puisque la totalité de la farce a été produite en France, l'on sait que l'on retrouve à la sortie d'usine en France la totalité des fines herbes même si l'on ignore leur répartition effective entre les tomates.

Mais d'une part, la recevabilité de la justification par un tel motif environnemental, tenant à garantir une correspondance effective entre les biocarburants consommés en France et ceux pris en compte pour la TIRIB, la différence de traitement entre les carburants produits en France et les entrées sur le territoire de carburants co-traités importés d'usines étrangères, pourrait sembler atténuée par ce qui se passe au niveau des sorties. En effet, la France accepte, pour déterminer en sortie d'usine exercée ou d'EFS français la teneur en biocarburants pouvant être allouée pour les besoins de la TIRIB entre les certificats de teneur délivrés au titre d'une période, d'évaluer, à défaut d'en connaître la teneur réelle, sur la base d'une moyenne d'incorporation mensuelle de l'établissement ou de l'usine la teneur en biocarburants des exportations ou des mises à la consommation dans d'autres secteurs que le transport. Même si cette règle au niveau des sorties d'EFS français s'applique à tous les carburants, quelle que soit leur origine (y compris, donc, à des lots contenant de carburants au départ importés), et si vous n'avez ici affaire qu'à une différence au niveau des entrées dans la comptabilité matières, il n'en demeure pas moins qu'elle révèle que la France accepte, dans certains pans de sa réglementation, une dose d'approximation.

D'autre part, encore faut-il, pour qu'une mesure de restriction telle que la mesure critiquée puisse être admise, qu'elle n'aille pas au-delà du nécessaire. Au vu du projet d'acte délégué de la Commission envisageant une obligation de tester régulièrement au C14 la teneur en énergie d'origine renouvelable des carburants co-traités, la prescription énoncée par la circulaire attaquée, prévoyant une marge d'erreur de  $\pm 10\%$  (supérieure à la marge d'erreur de  $8\%$  qui avait été constaté au Danemark dans le cadre d'un usine de co-traitement pratiquant le C14 et dont cet Etat membre a fait état dans sa contribution publique à la consultation sur le projet d'acte délégué) pourrait sembler adaptée et raisonnable. Mais la France ne soumettant pas les carburants mis à la consommation directement en sortie de raffinerie française à la même analyse, vous devez vous interroger sur la justification et la proportionnalité, non d'une exigence générale d'analyse au C14, mais d'une différence de traitement. Or, au moins dans le cas très particulier où l'opérateur justifierait d'une liaison directe entre la raffinerie étrangère et l'EFS français et où l'intégralité de sa production serait ainsi livrée en France, l'on pourrait se demander si des mesures moins contraignantes ne pourraient pas permettre d'atteindre les mêmes objectifs de protection contre l'environnement et de lutte contre la fraude.

Eu égard aux hésitations que peuvent faire naître les questions qui précèdent, à l'intérêt qu'elles présentent pour l'ensemble des Etats membres, et à l'actualité des réflexions européennes en cours sur le co-traitement, nous pensons que vous ne pouvez vous prononcer à l'aveugle sur le sort du dernier moyen sans avoir clarifié la portée de la directive, et qu'ainsi, l'ensemble de ces questions doit être renvoyé à la CJUE.

Par ces motifs, nous concluons à ce qu'il soit sursis à statuer sur la requête dans l'attente que la CJUE se soit prononcée sur les questions suivantes :

- Les dispositions des articles 17 et 18 de la directive RED 1 et celles de l'article 30 de la directive RED 2, doivent-elles être interprétées en ce sens que les mécanismes de suivi par bilan massique et les systèmes nationaux ou volontaires qu'elles prévoient ont aussi pour objet d'encadrer le suivi et la traçabilité, au sein de produits finis issus de la transformation de biomasse et de carburants fossiles au cours d'un seul et même processus, de la part d'énergie d'origine renouvelable contenue par ces produits et par suite, d'harmoniser l'admissibilité de la part d'énergie contenue par des tels produits aux fins visées à l'article 17, paragraphe 1, points a), b) et c) de la directive RED 1 et à l'article 25 ainsi qu'à l'article 29, paragraphe 1, premier alinéa, points a), b) et c) de la directive RED 2?
- Ces mêmes dispositions s'opposent-elles à ce qu'un Etat membre, pour fixer la quantité d'huiles végétales hydrotraitées à retenir en entrée des comptabilité matières que les opérateurs doivent tenir aux fins de l'établissement d'une taxe telle la taxe incitative à l'incorporation de biocarburants ici en cause, exige, lors de la réception dans le premier entrepôt fiscal national d'importations de carburants contenant des HVO, la réalisation d'une analyse physique en laboratoire de la teneur en HVO de ces carburants, y compris lorsque l'usine au sein de laquelle ces carburants ont été produits a recours à un système de bilan massique reconnu par la Commission ?
- Le droit de l'Union, notamment les stipulations de l'article 34 du TFUE, s'oppose-t-il à ce qu'un Etat membre adopte une mesure telle celle décrite à la question précédente, alors que les carburants résultant d'un processus de cotraitement au sein d'une raffinerie située sur son territoire ne sont pas soumis, lorsqu'ils sont mis à la consommation dans l'Etat membre directement en sortie d'usine, à une telle analyse aux fins de la tenue des documents servant à établir cette taxe