



**AVIS DE M. LECAROS,  
AVOCAT GÉNÉRAL**

**Arrêt n° 431 du 10 juillet 2024 (FB) – Chambre commerciale, financière et économique**

**Pourvoi n° 22-17.669**

**Décision attaquée : Cour d'appel de Pau du 15 février 2022**

**la société des Pétroles et carburants Landais**

**C/**

**la direction régionale des douanes et droits indirects de [Localité 3]**

---

Comme le propose Mme la conseillère, le moyen, pris en sa première branche, peut faire l'objet d'un rejet non spécialement motivé. Eu égard aux constatations de l'arrêt attaqué, les droits de la défense de la société Pétroles et carburants landais ont été respectés par l'administration fiscale.

Ce sont donc les deuxième et troisième branches du moyen qui devraient retenir votre attention. Elles portent sur la conformité de la Taxe Générale sur les Activités Polluantes (TGAP) sur le carburant<sup>1</sup> au droit de l'Union européenne et, plus particulièrement à la directive 2008/118. CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12.

Nous ne reviendrons pas sur le régime de la TGAP, déjà rappelé dans le cadre de votre arrêt QPC « société des pétroles de la Côte basque » n° Com., 9 sept. 2021, n° 21-11.995, dans le rapport du conseiller et l'avis de l'avocat général de cette QPC et dans

---

<sup>1</sup> À la suite de la loi de finances pour 2019 (L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018 : JO 30 déc. 2018), la TGAP carburants est devenue la taxe incitative relative à l'incorporation de biocarburants (TIRIB), puis a finalement été renommée « taxe incitative relative à l'utilisation de l'énergie renouvelable dans les transports » (TIRUERT) par la loi de finances pour 2021 (L. n° 2020-1721, 29 déc. 2020 : JO 30 déc. 2020, texte 1).

le [commentaire](#) autorisé de la décision du Conseil constitutionnel, ayant déclaré les dispositions législatives contestées conformes à la Constitution (CC, 19 novembre 2021, décision [n° 2021-946](#) QPC).

## **1.- L'application non contestée de la directive n° 2008/118 du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12**

Il n'est pas contesté que cette [directive](#) est applicable, dans le pourvoi en cours, à la TGAP carburant.

Plus précisément, la TGAP carburant constitue une taxe indirecte à finalité spécifique (TIFS) prévue par l'article 1<sup>er</sup> § 2 de la directive précitée. Il n'est pas contesté que la TGAP s'ajoute aux droits d'accise frappant les carburants et qu'elle répond à une finalité spécifique, à savoir la lutte contre l'émission des gaz à effet de serre et la promotion de l'incorporation de biocarburants durables dans les produits énergétiques. On ajoutera d'ailleurs que, depuis la signature du Protocole de Kyoto, les règles européennes prévoient elles-mêmes ces objectifs.<sup>2</sup>

La marge d'autonomie des Etats membres pour la création de TIFS est considérable. Pour leur création, les Etats membres doivent respecter « les règles de taxation communautaires applicables à l'accise ou à la taxe sur la valeur ajoutée pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt, ces règles n'incluant pas les dispositions relatives aux exonérations » (article 1<sup>er</sup> § 2 de la directive 2008/118, disposition déjà prévue par l'article 3, §2, de la directive 92/12 sur les accises).

Ce respect ne s'entend pas, comme le soutient le demandeur au pourvoi, comme une conformité absolue à toutes les règles de taxation de l'accise ou de la taxe sur la valeur ajoutée.

En effet, la CJUE a précisé que « Dans ces conditions, il y a lieu de considérer que l'article 3, paragraphe 2, de la directive sur les accises ne requiert pas des États membres le respect de toutes les règles relatives aux accises ou à la TVA en matière de détermination de la base imposable, de calcul, d'exigibilité et de contrôle de l'impôt. Il suffit que les impositions indirectes poursuivant des finalités spécifiques soient conformes, sur ces points, à l'économie générale de l'une ou de l'autre de ces techniques d'imposition telles qu'elles sont organisées par la réglementation communautaire » (CJUE, 24 février 2000, Commission/France, [C-434/97](#), point 27 ; CJUE, 25 juillet 2018, Messer France, [C-103/17](#), point 48).

On notera qu'il n'est pas contesté que la TGAP carburant répond aux conditions de l'exigibilité et du contrôle de l'impôt.

---

<sup>2</sup> Le texte européen alors applicable était la directive 2009/28/CE du Parlement européen et du Conseil du 23 avril 2009 relative à la promotion de l'utilisation de l'énergie produite à partir de sources renouvelables et modifiant puis abrogeant les directives 2001/77/CE et 2003/30/CE (dite RED 1 pour Renewable Energy Development), remplacée depuis par la directive 2018/2001 du Parlement européen et du Conseil du 11 décembre 2018 relative à la promotion de l'utilisation de l'énergie produite à partir de sources renouvelables (dite RED 2).

## 2. - Réponses aux deux dernières branches du moyen

### 2.1. - La deuxième branche du moyen : la répercussion sur le consommateur/utilisateur final

Comme le rappelle le demandeur au pourvoi, les droits indirects « sont typiquement répercutés sur le consommateur final du bien ou du service fourni par son inclusion dans le montant figurant sur la facture adressée à celui-ci (CJUE, 14 janvier 2016, Commission c/ Belgique, [C-163/14](#), point 39 ; CJUE, 18 janvier 2017, Istituto di Rivovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) - Fondazione Santa Lucia, [C-189/15](#), point 36).

Il est soutenu par la société Pétroles et carburants Landais que la TGAP ne permet pas la répercussion par le payeur légal (ici l'importateur des carburants) sur le consommateur, de sorte qu'elle ne répond pas à la définition d'une taxe indirecte.

Je ne partage pas cette analyse, du moins je n'envisage pas cette répercussion comme devant intervenir obligatoirement et automatiquement sur les volumes mis en consommation.

La loi de finance pour 2005 a prévu un prélèvement supplémentaire de TGAP, codifié à l'article 266 *quindecies* du code des douanes (pour la version [applicable à l'espèce](#)). Cette « TGAP-carburant » devait inciter à l'incorporation progressive d'une quantité minimale de biocarburants aux carburants d'origine fossile en permettant de réduire le montant du prélèvement à concurrence des parts incorporées.

Le supplément de TGAP carburant est une imposition indirecte relevant de la fiscalité comportementale. Elle vise à encourager des comportements conformes à des objectifs de politique écologique. Son taux plein est connu d'avance, à savoir celui de 7,7 % pour la filière gazole et de 7 % pour la filière essence sur le montant des volumes importés.

Mais comme le rappelle le commentaire autorisé de la décision QPC n° 2021-946, « Si l'incorporation de biocarburants n'est pas rendue obligatoire, le mode de calcul du prélèvement supplémentaire est très incitatif : son taux étant égal à la différence entre le taux d'incorporation-cible<sup>3</sup> et le taux d'incorporation constaté, seuls les distributeurs n'étant pas parvenu à atteindre ce seuil en étaient redevables. Cette logique a conduit à qualifier ce prélèvement de TGAP sanction ».

De plus, un mécanisme de cession de droits excédentaires était mis en oeuvre par le décret [n° 2006-127](#) du 6 février 2006 relatif aux modalités d'application de l'article 266 *quindecies* du code des douanes. Ce mécanisme permettait aux opérateurs incorporant une part de biocarburants supérieure au plafond fixé par la loi de céder ce droit excédentaire à un autre redevable sous la forme d'un « certificat de transfert de droits à déduction » (article 266 *quindecies*, alinéa 6, du code des douanes et article 11 du décret précité).

La bonne gestion de ce mécanisme par le redevable devait donner lieu à répercussion sur le consommateur. Il suffisait au redevable de définir la part d'incorporation de

---

<sup>3</sup> Par exemple dans le pourvoi concernant la société des Pétroles de la Côte basque, 7 % d'incorporation de biocarburants traditionnels et 0,7 % de biocarburants avancés, ce qui était contesté dans la QPC

biocarburants cible. La fixation quadriennale du prix moyen CAF du carburant permettait au redevable d'anticiper le montant de sa « TGAP carburant » payable à l'exercice suivant, le 10 avril de l'année N + 1. Il avait pour ce faire, connaissance des taux applicables de la TGAP carburant avec ou sans minoration, selon des seuils d'incorporation de biocarburants. Il disposait, pour régulariser sa situation en cas de mise à consommation d'un carburant ne comprenant pas une part suffisante de biocarburants, de la possibilité d'acquérir des certificats de transfert de droits à déduction.

En d'autres termes, la répercussion sur le consommateur me paraissait possible, en intégrant une projection de la TGAP carburants, ou un taux moyen cible, dans le coût des carburants mis en consommation, c'est à dire en anticipant la part de biocarburants incorporés, et en procédant, au besoin au rachat de certificats de transferts de droits à déduction.

En tout état de cause, et comme l'expose le défendeur au pourvoi, il me paraît que la TGAP carburant me paraît répondre à « l'économie générale » du régime des droits d'assises (arrêts (CJUE Commission/France et Messer France précités) et que le critère de la répercussion sur le client ou l'utilisateur final n'est pas essentiel à la qualification de TIFS.

Je suis donc au rejet de ce grief.

## **2.2. La troisième branche du moyen : la base d'imposition n'est pas fondée sur le volume du produit**

Il est soutenu par le demandeur au pourvoi que la fixation de la TGAP en référence à un prix CAF s'oppose à sa qualification de TIFS, en ce qu'elle ne répond pas à l'économie des droits d'accise, fondés sur le volume ou la quantité du produit mis en consommation.

On rappellera d'abord que la législation européenne reconnaît la possibilité d'un droit d'accise fondé sur la valeur. Ainsi, l'article 7 de la directive du 21 juin 2011 oblige les Etats membres à instaurer « une accise *ad valorem* calculée sur le prix maximal de vente au détail, droit de douane inclus, ainsi qu'une accise spécifique calculée par unité de produit, étant précisé que le « taux de l'accise *ad valorem* et le montant de l'accise spécifique doivent être les mêmes pour toutes les cigarettes ».

Dans le cas des autres produits issus du tabac, l'article 14 de la même directive prévoit que les Etats membres appliquent une accise qui peut être *ad valorem*, spécifique ou mixte (un élément *ad valorem* et un élément spécifique), et que l'accise globale doit excéder notamment un montant minimal de 5 % du prix de vente au détail.

En d'autres termes, la fixation d'accises en fonction du prix (qui plus est au détail) ne s'oppose pas à l'économie générale des règles des droits d'accises, comme le prétend le moyen.

D'autre part, la TGAP comprend dans sa formule de calcul la quantité de carburants mis en consommation.

Enfin, le taux de la DGAP est fondé sur les volumes de biocarburants incorporés, lesquels sont nécessaires à la liquidation de la TGAP carburant.

Pour toutes ces raisons, je suis au rejet du grief.

Il ne me paraît pas utile de poser une question préjudicielle à la CJUE comme le propose le demandeur au pourvoi.

Je conclus donc au rejet du pourvoi.